

FEDERAL ALMANYA'DA KATMA DEĞER VERGİSİ — SİSTEM VE TECRÜBELER

Wolfgang JURETZEK — Çev. Asis. Burhan ŞENATALAR

A. REFORM ÖNCESİ VE REFORMUN YÜRÜTÜLMESİ

I. 1 Ekim 1916'dan 1967'nin sonuna kadar, yani yarım yüzyıldan daha uzun bir süre, değişen vergi oranlarıyla (en düşük % 0.1 ve en yüksek % 4) bir kümülatif muamele vergisi alınmaktaydı.

Bu verginin sakıncaları vergi yükünün kümülasyonu ile ilgilidir. Kümülatif etki bir malın tüketiciye giderken sadece bir defa değil, fakat esas olarak bütün üretim ve dağıtım safhalarında (yani birçok defalar) vergi yüküne maruz kalmasından doğmaktaydı. Fiyatın önceki safhalarda vergilendirilmiş olan bölümleri daha sonraki safhalarda yeniden vergiye konu olmaktaydı. Tek tek mallar üzerindeki efektif vergi yükü her seferki muamele sayısına bağlı olduğu için, aynı türden ürünlere farklı vergi yükü yüklendiği sık sık görülmekteydi. Ayrıca, vergiden tasarruf etmek için, veya birden fazla safhayı bir tek teşebbüs içinde toplamak yönünde bir teşvik doğmaktaydı. Kümülatif muamele vergisi demek ki dikey konsantrasyonu teşvik eden bir etki yapmıştır. Ayrıca genel ekonomi açısından arzulanan bir iş bölümünü engellemiştir. Farklı derecelerdeki kümülasyon olayı sonunda, ihracat malları üzerindeki vergiyi keskin olarak gidermek ve ithal mallarını aynı veya benzer yurtiçi ürünlerle aynı derecede vergilendirmek mümkün olmamaktaydı. Maliye Bakanlığındaki bilimsel danışma kurulu nihayet şu noktaya dikkati çekmiştir: Yatırım mallarının muamele vergisine tâbi olmaları dolayısıyla doğan vergi yükünün yarattığı kümülatif etki sermaye yoğun teşebbüslerde, emek yoğun teşebbüslere nisbetle daha kuvvetli olmaktadır. Bu, sermaye yoğun üretim metodları aleyhine bir durum anlamını taşımakta ve teknik ilerlemeyi önlemektedir.

Daha 1920'lerde reform plânları incelenmişti. O zamanki Alman maliye bakanları, en iyi reformun muamele vergisi oranlarının indirilmesi

olduğu görüşünü savunmakta ve bütçe durumunun elverdiği ölçüde bu görüşe uygun olarak hareket etmekteydiler.

II. İkinci Dünya Harbinden sonra genel vergi oranı, daha önce imkânsız kabul edilen % 4'lük bir seviyeye ulaştığında (1951), bu vergide reform yapılması talebi yeniden kuvvetle ileri sürüldü. Maliye Bakanlığındaki bilimsel danışma kurulu daha 1953 yılında "Organik Vergi Reformu" konusundaki raporunda bir katma değer vergisi sistemine geçişi tavsiye etmiş ve bir grup politikacı, tatbikatçı, bilim adamı ve iktisatçı da bu tavsiyeye katılmışlardı. Federal hükümet 6 Aralık 1955 ve 20 Aralık 1958 tarihlerinde konu ile ilgili iki muhtıra yayınlamıştır. Bu iki muhtıra yeni bir uygulama için nihai teklifler getirmemiştir, bununla beraber 20 Aralık 1958 tarihli muhtıra, mevcut vergi çerçevesi dahilinde yapılacak değişikliklerin yeterli olup olmayacağı ile değişik bir sisteme geçişin zorunlu olup olmadığı hususunu geniş bir incelemeye tâbi tutmuştur. Yeni bir sistem olarak da ya perakende ticaret öncesi muamele vergisi (İsviçre'deki sistem), ya da önceki vergilerin geri ödendiği bir katma değer vergisi (Fransa'daki sistem) düşünülmüştür.

III. İncelemeler, 1959 ilâ 1962 yılları arasında bu konuyla ilgili olarak toplanmış olan birçok komisyonda ve iktisadî kuruluşlarla yapılan müzakerelerde ele alınmıştır. Sonuçta hem o zamana kadar uygulanmış olan muamele vergisinde yapılacak değişiklikler, hem de bir perakende ticaret öncesi muamele vergisine geçiş reddedilmiştir.

İsviçre'deki şekliyle perakende ticaret öncesi muamele vergisi herseyden önce Federal Almanya'da ihtiyaç duyulan yüksek vergi oranları dolayısıyla uygun görülmemiştir. Ayrıca politik güçlüklerden ve o zamana kadar vergiye tâbi olmuş olan toptan ticaret öncesi üretim safhalarının vergi yükümlülüğünün kaldırılmasıyla doğacak olan adaletsiz fiyat etkilerinden endişe edilmiştir.

IV. Federal Almanya Hükümeti bu incelemelerin sonuçlarına dayanarak, önceden ödenmiş vergilerin indirildiği bir katma değer vergisi kanunu tasarısını 1 Ekim 1963'te Bundesrat'a ve 30 Ekim 1963'te Bundestag'a sunmuştur. Kanun parlamento tarafından ancak 26 Nisan 1967 tarihinde ve üçüncü defa müzakere edildikten sonra kabul edilmiştir. Söz konusu kanun "Muamele Vergisi Kanunu - Katma Değer Vergisi" (UStG 1967) adını taşımakta olup, 29 Mayıs 1967 tarihlidir ve 2 Haziran 1967'de Federal Resmî Gazete'nin I. Bölümünün 545. ve müteakip sayfalarında yayınlanmış ve 1 Ocak 1968'de yürürlüğe girmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu (UStG 1967) daha yürürlüğe girişinden önce 18 Ekim 1967 tarihli bir kanunla (Federal Resmî Gazete, Bölüm I, s. 991) değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikle vergi oranları 1 Temmuz 1968 tarihinden itibaren (% 10'dan % 11'e ve % 5'ten % 5,5'e) yükseltilmiştir. Bu yükseltmeye, 31 Aralık 1967 tarihinde depolarda mevcut eski mal stokları üzerindeki eski muamele vergisinin yükünü nisbî olarak hafifletebilmek için başvurulmuştur. (Madde 28 UStG 1967). Bu tedbir yeni katma değer vergisinin (UStG 1967) yürürlüğe girmesinden (1 Ocak 1968) önce, iktisadî gelişme için zararlı olabilecek olan, satılmadan kaçımına şeklindeki bir davranışı önlemek için gerekli görülmüştür.

B. KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ

I. Hukukî Kaynaklar

Muamele Vergisi Kanunu - Katma Değer Vergisi - 1967 (kısaltma : UStG 1967). Muamele Vergisi Kanununun uygulanması hakkındaki yedi kararname (kısaltma : 1. UStDV, 2. UStDV vs.) Kanunun ve kararname-lerin yorumu hakkında Maliye Bakanlığının yayınladığı genelgeler. Federal Malî Mahkeme kararları.

II. Katma Değer Vergisinin Temel Nitelikleri

Bütün safhalarda alınan kümülâtif muamele vergisi gibi katma değer vergisi de istihracın, üretimin ve dağıtımın bütün safhalarında alınır ve esas olarak bütün mal teslimlerini ve diğer hizmetleri kapsar. Vergi gayrisafî değer üzerinden hesaplanır, bununla beraber vergi aslında (meselâ Fransa'da olduğundan farklı olarak) bu değere dahil değildir. İşletme için sağlanmış olan mal ve hizmetler üzerinde yüklü bulunan vergilerin indirilmesi imkânıyla (önceki vergilerin indirilmesi) verginin kümülâsyonu bertaraf edilmiş olur. Dikey olarak temerküz etmiş işletmeler artık vergi yönünden herhangi bir avantaja sahip değildirler. Her mala her üretim ve ticaret safhasında yüklenen vergi kesin olarak o mal için yürürlükte olan vergi oranı kadardır. Bunun sayesinde sınırlarda kesin bir denkleştirme yapmak da mümkündür. Verginin aktarılması vergi tutarının net fiyatla beraber açıkça hesaplarda gösterilmesi sayesinde kolaylaşır. Denebilir ki, vergi devredilebilen bir meblâğ olmuştur, fakat bu nihaî tüketiciye veya âmme hukuka tâbi kuruluşlara hâkimiyet sahaları için yapılan satışlar için artık geçerli değildir. Katma değer vergisi bir

genel tüketim vergisinin etkisini yapar. Verginin açıkça hesaplarda gösterilmesi ile net hesaplama da kolaylaşmış olmaktadır. Bir müteşebbis vergiye tâbi olmayan muameleler yaptığı takdirde, önceki vergilerin indirilmesi imkânı söz konusu değildir. Bunun tek istisnası, geniş anlamda ihracat alanına aittir. Şimdiye kadar olduğu gibi, yine vergiye tâbi olmayan ihracatta tanınan daha önce ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânı sayesinde bu mallar üzerindeki muamele vergisi yükü tamamen bertaraf edilecektir. Bundan önceki kümülâtif muamele vergisi hukukunda olduğu gibi karışık iade metodlarına artık ihtiyaç yoktur.

III. Yürürlükte Olan Katma Değer Vergisi Hukukunun Kısaca Açıklanması

Aşağıdaki paragraf işaretleri aynen Katma Değer Vergisi Kanununun (UStG 1967) paragraflarına tekabül etmektedir.

1. Vergilemenin konusu ve geçerlilik sahası

Katma değer vergisinin alan olarak geçerlilik sahası yurtiçidir. Madde 1'e göre aşağıdaki muameleler katma değer vergisine¹ tâbidirler (vergileme konusudurlar) :

a) Bir müteşebbisin kendi işletme konusunda bir bedel karşılığında yurtiçinde yaptığı mal teslimleri ve sunduğu diğer hizmetler (Madde 2). Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf yetkisinin başkasına verilmesidir (Madde 3). Ürün teslimi (bir müteşebbisin bizzat tedarik ettiği maddelerle bir ürün meydana getirmesi) kanundaki anlamıyla bir teslimdir.

Örnek :

Bir terzinin ısmarlama bir elbiseyi bizzat temin ettiği bir kumaştan dikerek meydana getirmesi.

Diğer hizmetlerle kastedilen şey mal teslimi şeklinde olmayan hizmetlerdir.

Diğer hizmetlere örnek : Bir terzinin müşterisinin getirdiği bir kumaşı dikmesi.

1) Kanunda "Muamele Vergisi" deyimi kullanılmaktadır. Muamele vergisi ve katma değer vergisi (Kanunda) eş anlamlı kavramlardır.

Diğer hizmetlerde şunlar söz konusu olmaktadır : Doktorlar, avukatlar, profesyonel sporcular, bir yeri kiraya veren mal sahipleri, acen-teler, nakliyatçılar, bankalar, lisans kullanımında patent sahipleri, film kiralayanlar. Mal ve hizmet teslimlerinin ve diğer hizmetlerin değişik özellikleri (meselâ yer ve zaman, nakliyat ticarethanesi, trampa benzeri muameleler) Madde 3'te düzenlenmiştir.

b. Öz tüketim

Kanun bu deyimle, belirli maddelerin işletmeden, işletme dışı bazı amaçlar için çekilmelerini, yâni işletmeye yarıyan bazı maddelerin işletme dışı bazı amaçlarla yurtiçinde kullanılmasını ve bunlardan yararlanılmasını ve gelir vergisi kanununun Madde 3, Fıkra 5'te ele aldığı anlamdaki yurtiçi teslim masraflarını kastetmektedir. (100 DM.'den fazla değer taşıyan hediyeler, para hediyeleri hariç, otel ve pansiyon işletmek, avcılık, balıkçılık, yelkenli yatlar, motorlu yatlar ve benzeri).

c. Yurtdışından gümrük sahasına mal *ithali*. Kanun bu vergiye "İthalât Muamele Vergisi" demektedir.

Vergilemenin diğer bir konusu olan yatırım faaliyetleri, sadece 1968 ilâ 1972 yılları arasında vergilemeye tâbi olacağından, geçiş ve kapanış hükümleriyle düzenlenmiştir (Madde 30). Aşağıda 14'e bakınız.

2. Vergi süjesi ve vergi borçlusu

Teslimat ve diğer hizmetler ancak bir *müteşebbis* tarafından (teşebbüsü çerçevesi içinde) yapıldıkları takdirde vergilendirilirler. Öz tüketim olayını da sadece bir müteşebbis gerçekleştirebilir. Mal tesliminde, diğer hizmetlerde ve öz tüketimde vergi süjesi ve muamele vergisinin borçlusu müteşebbidir (Madde 13, Fıkra 2), fakat vergiyi teslimatın veya hizmetin fiyatıyla alıcıya aktarabilir.

Müteşebbis, ticarî - sınaî bir faaliyeti veya bir serbest meslek faaliyetini bağımsız olarak yürüten kişidir. (Madde 2, Fıkra 1). Kazanç sağlama hedefi eksik olsa bile, gelir sağlama amacını güden her sürekli faaliyet meslekî faaliyettir. Ticarî - sınaî faaliyetler şunlardır : Tarım ve orman işletmeciliği, madencilik, endüstri, zenaat, ticaret, nakliyat, bankacılık; kira-ya verme. Serbest meslek faaliyetleri şunlardır: doktorluk, avukatlık, bilimsel, sanatsal ve sportif faaliyetler.

Teşebbüs, bir müteşebbisin ticarî - sınaî veya serbest meslek alanındaki bütün faaliyetlerini kapsar. Bir müteşebbisin *birden fazla işletmesi*

olabilir, fakat *sadece bir teşebbüsü* olabilir. Kimse kendi kendine mal tesliminde veya hizmet arzında bulunamayacağı için, *bir* müteşebbisin çeşitli işletmeleri arasında yapılacak olan mal ve hizmet mübadeleleri vergiye tâbi olmaz.

Müteşebbisin faaliyetinin önemli bir özelliği “bağımsızlık” tır. Kanun Madde 2'nin 2. fıkrasında olumsuz bir sınırlama getirmektedir. Memur ve işçiler bağımsız olmadıkları için, maaş ve ücretlerinden vergi kesmezler. Bu hüküm ev müstahdemleri ile devlet memurları için de geçerlidir.

Kamu iktidarının yürütülmesi Madde 2'nin 3. fıkrasına göre esas olarak ticarî - sınaî veya serbest meslek sayılan bir faaliyet değildir (İstisna : Radyo istasyonlarının faaliyetleri).

3. İstisnalar

a. İstisnaların bir bölümü önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânlarından yararlanır. (Madde 4'te No. 1'den 5'e kadar). İhracatta mal teslimi, yurt dışındaki sipariş sahiplerine sunulan belirli hizmetler, deniz trafiğinde kullanılan belirli taşıtların kısmen veya charter olarak kiralınması, tamiri ve teslimi, ülke sınırını aşan ulaştırma hareketlerinde eşya nakliyatı ve bununla ilgili hizmetlerin sunulması). Bu sayede söz konusu mal ve hizmetler üzerindeki katma değer vergisi yükünün tamamen giderilmesi mümkün olmaktadır. Daha önceki kanuna göre ihracatta gerekli olan karışık iade metoduna artık ihtiyaç yoktur.

b. Birçok istisnalar için (Madde 4, No : 6 - 26, Madde 15, Fıkra 2) şu temel hüküm uygulanır. Müteşebbis vergiye tâbi olmayan mal teslimatında bulunduğu veya vergiye tâbi olmayan hizmet arzettiği takdirde bu malın iktisabı için veya bu hizmetin sağlanması için katlandığı daha önceki vergilerin yükünün indirilmesi imkânından yararlanamaz.

Söz konusu olan vergiden istisna edilmiş muameleler şunlardır : Su yolları ulaştırması; Federal devletin posta ve şehirlerarası telefon muameleleri; kredi açma muameleleri ve belirli diğer banka işleri; belirli diğer ulaştırma vergilerine tâbi olan muameleler; sigorta simsarı, sigorta mümessili ve yapı tasarruf sandığı mümessilinin faaliyet konularındaki muameleler; gayrimenkullerin kiralınması (otel işletmeleri hariç); doktorların faaliyet konularına giren muameleler (veteriner hariç), diş hekim-i, pratisyen hekim ve sıhhi konularla ilgili diğer faaliyet konularına ait muameleler; sosyal sigorta kanunu mümessillerinin muameleleri; be-

İrli sağlık yurtları ile yaşlılar evlerinin faaliyetlerine ait muameleler; ana sütü ve kan teslimatı; resmî olarak tanınmış serbest hayır kurumlarının hizmetleri; âmâların yaptıkları muameleler; kamuya açık tiyatro, orkestra, müze, botanik bahçe, hayvanat bahçesi, hayvan parkı, arşiv ve kütüphanelerin faaliyetleri; özel okulların ve bilimsel veya eğitimle uğraşan kuruluşların sundukları hizmetler; gençler için sunulan eğitim, yetiştirme ve geliştirme hizmetleri ile çocuk bakımı hizmetleri; Alman gençlik konuk evleri örgütünün, serbest gençlik kuruluşlarının ve devlet idaresinin gençlikle ilgili organlarının sundukları hizmetler; fahrî faaliyetler.

Vergiden istisna edilmiş bu muameleler büyük ölçüde nihaî yoğaltıcıya yönelmiş muamelelerdir. Önceki vergilerin indirilmesi imkânının verilmeyişi ile daha önceki safhaların muamele vergisi yükü bu muamelelerin üstünde kalmaktadır. Demek ki, (yukarıda a bölümünde belirtilen şekilde, ihracatta olduğu gibi) bu hizmetler üzerindeki muamele vergisi yükünün tamamen giderilmesi durumu söz konusu olmamaktadır. Bu, daha önceki kümülâtif çok safhalı verginin yürürlüğünde mevcut olan durumun aynıdır.

c. İstisna edilmiş belirli muamelelerde, eğer bu muameleler başka müteşebbislere ve bu müteşebbislerin teşebbüsleri için yapılıyorsa, vergi istisnasından feragat etmek mümkündür, veya başka bir deyimle, *vergileendirme talep edilebilir* (Madde 9). Bu, aşağıdaki hallerde mümkündür :

Su yolları ulaştırması (Madde 4, No. 6), kredi açma işlemleri ve Madde 4, No. 8'de sıralanan diğer muameleler; arazi alım vergisi kanununa, sigorta vergisi kanununa ve sermaye hareketleri vergisi kanununun I. Bölümüne tâbi olan muameleler (Madde 4, No. 9'a); gayrimenkullerin kiraya verilmesi, işyerleri dahil (Madde 4, No. 12); âmâların yaptıkları muameleler (Madde 4, No. 19).

Bir müteşebbis, eğer sözleşme yapmış olduğu karşı taraf önceki vergilerin indirilmesi imkânını kullanmak için, verginin hesaplarda açıkça gösterilmesine önem veriyorsa, vergi yükümlülüğünü tercih edecektir. Sözleşmeli karşı taraf ayrıca bilmektedir ki, teslimatı yapan müteşebbis vergi yükümlülüğü talebinde bulunmakla kendi yönünden daha önceki vergilerin indirilmesi imkânını yaratarak sözleşmeli karşı tarafın malı veya hizmeti katma değer vergisi yükünden kurtarılmış olarak elde etmesini mümkün kılacaktır. Müteşebbis olmayan kişilere sunulan hizmetlerde (meselâ konut kiralınmasında) vergileme için talepte bulunma imkâmı yoktur.

4. Matrah

Matrah, verginin hesaplanmasına esas teşkil edecek olan değerdir.

a. Katma değer vergisi adına rağmen, — ki bu isim Fransızcadan alınmıştır (taxe sur la valeur ajoutée)—, matrah katma değer (valeur ajoutée, value added) (başka bir deyişle yaratılan kıymet veya son işlemin değeri eksi daha önceki işlemlerin değeri) değildir. Matrah toplam fiyattır (Madde 10)².

Örnek :

23 Şubat 1970 tarihinde bir mal satılmıştır. Satış bedeli 2 Nisan 1970 gününde ödenecektir.

Vergisiz fiyat	100.— DM
÷ % 11 oranında katma değer vergisi ==	11.— DM
== Satış fiyatı == Vergili fiyat ==	111.— DM

11.— DM tutarındaki verginin 15 Mart 1970'e kadar maliye idaresine bir beyanname ile bildirilmesi gerekir. Eğer tüccar 1970 Şubat ayı içinde $60 ÷ 6.60 = 66.60$ DM'lık mal satın almışsa, borçlu olduğu 11.— DM tutarındaki vergiden 6.60 DM tutarını indirebilir ve maliye idaresine 15 Mart 1970'e kadar 4.40 DM ödemesi gerekir : Bunun yerine tüccar 6.60 DM'lık bu tutarı, onu aslında ödemesi gereken tarih olan Mart veya Nisan 1970'te de indirebilir.

Bedel ile kastedilen, bir mal teslimini veya hizmeti elde etmek için, alıcının anlaşmaya göre ödemesi gereken miktardır, yalnız muamele vergisi bunun dışındadır. Yukarıdaki örnekte bedel 100.— DM'lık vergisiz fiyattır. (Fransız katma değer vergisi hukukunda vergi, vergili fiyattan alınır. Yukarıdaki örnekte 111.— DM'tan. Bu matraha göre vergi oranı daha düşük olabilir : 9.9999 veya yuvarlak olarak % 10).

Bedel gayri safi hâsılattır. İş masrafları, bira, tütün, kahve, çay gibi maddeler üzerinden borçlanılmış olan tüketim vergileri indirilemezler (katma değer vergisi hariç, yukarı bak).

2) Aslında sonuçta yine de yaratılan kıymetin (katma değer) vergilenmesi gerçekleşmektedir. Çünkü bir muameleye ait vergiden, daha önceki muamelelere ait vergiler (önceki vergiler) indirilebilmektedir. Bk. aşağıda 8.

Müteşebbisin *üçüncü şahıslardan*, meselâ iktisadî birliklerden elde ettiği *tutarlar* da bedele dahildir (Madde 10, Fıkra 1, Cümle 3).

Madde 10, Fıkra 1, Cümle 4'te tanımlanan devredilen kalemler bedele dahil değildir.

Örnek :

Müvekkili için bir alacağın ödenmesini dâva eden bir avukat bu alacak tutarını davalıdan bir hesap belgesi üzerinde gösterilmiş olarak elde eder. Bu tutar avukat için kesin bir gelir değildir, sadece devredilecek bir kalemdir ve avukatın ücretine dahil değildir. Avukatın elde edeceği bedel alacağı avukatlık ücretidir.

Maliye idaresi, geçmiş takvim yılı içindeki toplam muamele tutarı 250.000 DM'ı aşmamış olan veya deiter tutma ve usulüne göre hesapları kapama yükümlülüğünden muaf olan bir müteşebbisin, talebi üzerine, vergiyi tahsil edilmiş bedel üzerinden hesaplamasına izin verebilir (Madde 20). Biz müteşebbis bu izni elde ettiği takdirde, yukarıdaki örneği alırsak, malın satış bedelini 2 Nisan 1970'te almışsa, vergiyi 15 Mayıs 1970'e kadar öder.

b. Öz tüketimde (yukarıda 1 - b'ye bak) bir bedel söz konusu değildir. Dolayısıyla matrah şu olur : (Madde 10, Fıkra 5).

aa) İşletmeden eşya çekme durumunda (Madde 1, Fıkra 1, No. 2 a), bu çeekte gelir vergisi hukuku hükümlerine göre, kısmî değerın takdir delimesi söz konusu ise, kısmî değer; bunun dışında normal değer,

bb) İşletmeye dahil malların özel işler için kullanılmasında (Madde 1, Fıkra 1, No. 2 b) bu kullanıma isabet eden masraflar;

cc) Temsil masrafları durumunda (Madde 1, Fıkra 1, No. 2 c) bu masraflar.

Öz tüketimde de katma değer vergisi matraha dahil değildir.

c. İthalâta matrah gümrük değeridir (Madde 11).

5. Vergi Oranları

Sadece iki vergi oranı vardır : % 11 ve % 5.5 (Madde 12). % 5.5'lük indirimli vergi oranına şunlar tâbidir : Belirli hizmetler (örneğin, serbest meslek sahiplerinin, radyo istasyonlarının hizmetleri, film gösterileri, yâkının mesafeli insan ulaştırması); gıda maddelerinin satışı, öz tüketimi ve

ithalâtı (istiridyeye, istakoz, havyar, sümüklü böcek ve küçük otelerde verilen yemekler hariç), süt, sütlü meşrubat ve su (maden suyu hariç); tarım ve orman ürünleri; kitap, gazete, dergi, nota; insanlar için ortopedik teçhizat; sanat eserlerinin ve kolleksiyon eşyalarının teslimatı, öz tüketimi ve ithalâtı.

Bunun dışındaki bütün muameleler, özellikle mahallinde tüketilmek üzere satılan yemek ve içkiler, otel ve pansiyonlarda kalış ve alkollü içkiler % 11'lik vergi oranına tâbidir.

6. Vergi Borcunun Doğuşu

Bu konu Madde 13'te düzenlenmiştir.

Vergi borcu her tek muamele için ayrı olarak doğmaz, bilâkis *bildirim süresinin dolması* ile doğar. Bildirim süresi takvim ayıdır veya bir önceki takvim yılı için vergi borcu 1200 DM'den az olmuşsa, çeyrek takvim yılıdır (Madde 18, Fıkra 2).

a. Tahakkuk etmiş bedele göre yapılan vergilemede — ki kural budur —, vergi borcu, *mal teslimatının ve diğer hizmetlerin gerçekleştirildiği* bildirim süresinin dolmasıyla doğar. Kısmî hizmetler için de durum budur (Madde 13, Fıkra 1, No. 1 a). Vergi borcunun doğuşu bedelin tahsil edildiği zaman noktasına bağlı değildir. Yukarıda 4'teki örneğe bak.

Vergi borcunun süresi Madde 18, Fıkra 2'de düzenlenmiştir .Bk. aşağıda 9.

b. *Tahsil edilmiş bedele* göre yapılan vergilemede (Madde 20), vergi borcu, *bedellerin tahsil edilmiş olduğu* bildirim süresinin dolmasıyla doğar (Madde 13, Fıkra 1, No. 1 b).

c. *Öz tüketimde* vergi borcu, müteşebbisin işletmeden işletme dışı amaçlar için mal çektiği veya kullandığı veya temsil masrafları yaptığı bildirim süresinin dolmasıyla doğar (Madde 13, Fıkra 1, No. 2).

d. *İthalât muamele vergisinde* vergi borcunun doğuşu gümrük hukukuna göredir (Madde 13, Fıkra 3; Madde 21, Fıkra 2).

7. Hesapların Açıklanması

Bir müteşebbis diğer bir müteşebbisin teşebbüsü için iş gördüğünde bu kişinin talebi üzerine, verginin açık olarak gösterilmiş olduğu hesaplar sunmakla yükümlüdür (Madde 14). Vergi tutarının net fiyatla birlikte hesaplarda açıkça gösterilmesiyle diğer müteşebbis için önceki ver-

gilerin indirimi imkânı yaratılmakta (Madde 15) ve verginin diğer müteşebbise aktarılması kolaylaşmaktadır. Fakat bu, nihai tüketicilere (ki bunlara kamu hukuku kuruluşlarının hâkimiyet alanı da dahildir) yapılan satışlar için artık geçerli değildir. Bunlarda önceki vergilerin indirilmesi imkânı artık yoktur. Bunlar vergi taşıyıcısıdır. Nihai tüketicie yapılan satışlarda, katma değer vergisini hesaplarda açıkça gösterip göstermeme müteşebbislerin tercihine bırakılmıştır. Ferakende t.carete kayıt yükümlülüğü hakkındaki (vergi ile ilgili olmayan) hükümlere göre medenî hukuktaki anlamıyla bütün satış fiyatı (net fiyat artı katma değer vergisi) vitrinlerde gösterilmelidir.

Madde 14, Fıkra 1 hesapların ihtiva etmesi gereken beyanları saymaktadır.

Bir mal teslimi veya diğer bir hizmete ait bir beyanda, müteşebbis, UStG 1967'te göre bu muamele için borçlu olduğundan daha büyük bir vergi tutarı göstermişse, o zaman müteşebbis bu fazla vergi miktarını da borçlanmış olur. Bununla beraber, vergi tutarını sözleşmeli karşı tarafa düzelterek bildirilebilir (Madde 14, Fıkra 2).

Bir mal tesliminde veya hizmet arzında bulunmadığı halde veya vergiyi hesaplarda ayrı olarak gösterme hakkına sahip olmadığı halde, bir hesapta ayrı olarak bir vergi tutarı gösteren kişi, müteşebbis olmasa dahi, bu tutarı borçlanmış sayılır (Madde 14, Fıkra 3).

8. Önceki Vergilerin İndirilmesi

Önceki vergilerin indirilmesiyle, yâni bir teşebbüs için alınmış veya ithal edilmiş mallar veya sağlanmış hizmetler üzerinde yüklü bulunan katma değer vergisinin müteşebbisin kendi vergi borcundan indirilmesiyle, verginin kümülasyonu önlenmiş olur (Madde 15). Bu durumda dikey olarak temerküz etmiş olan teşebbüsler vergi yönünden esas olarak herhangi bir avantaja sahip değildirler. Her mal her üretim ve ticaret safhasında kesin olarak kendisini için geçerli olan vergi oranı kadar vergi yüklenmektedir. Dolayısıyla sınırlarda tam bir denkleştirme mümkün olmaktadır.

Yatırım mallarının tedariki ile ilgili olarak 1972 yılı sonuna kadar bir istisnaî hüküm geçerli olacaktır. Bunun nedeni (1967 yılı sonunda firmaların hesaplarına geçmiş durumda olan) eski yatırımlar üzerindeki kümülâtif muamele vergisi yükünün giderilmiş olmasıdır. (Madde 28'e göre vergi yükünün büyük ölçüde giderilmesine teşebbüs edilen eski mal stokları ile ilgili durumun aksine). Bk. aşağıda 14.

Madde 15'e göre :

“Yurtiçinde veya gümrüğe tâbi olmayan bir sahada mal tesliminde veya hizmet arzında bulunan veya yeri, ya da işletmesi bu alanlarda bulunan bir müteşebbis aşağıdaki önceden ödenmiş vergi tutarlarını indirebilir :

1. Kendi teşebbüsü için yapılmış olan mal teslimlerine veya hizmet arzlalarına ait ve diğer müteşebbisler tarafından hesaplarda ayrı olarak gösterilen vergi;

2. Teşebbüsü için ithal edilmiş olan mallar için ödenmiş ithalat muamele vergisi.”

Bir müteşebbis vergiden istisna edilmiş muameleler yürüttüğü takdirde, ona önceki vergilerin indirilmesi hakkı esas olarak tanınmaz (Madde 15, Fıkra 2). Bunun sadece geniş anlamda ihracat ile ilgili bir istisna vardır (Madde 15, Fıkra 2, son cümle; Madde 4, No. 1-4). (Bundan önce de olduğu gibi) vergiden istisna edilmiş olan ihracatta tanınmış olan önceki vergilerin indirilmesi imkanı sayesinde, ihracat malları üzerindeki muamele vergisi yuku mümkünse tamamen giderilmiştir.

Bir müteşebbis hem vergiye tâbi olan muameleler, hem de vergiden istisna edilmiş ve önceki vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muameleler (Madde 4, No. 6-26) yürütmekte ise, o zaman önceki vergiler indirilebilir (indirme elverişli) ve indirilemez (indirime elverişsiz) şeklinde iki bölüme ayrılmalıdır. Bunun için birçok metod öngörümüştür (Madde 15, Fıkra 3-6).

1. *Metod* : Önceden ödenmiş vergi tutarları, önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muamelelerin bütün muamelelere olan oranına göre, indirilemez ve indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarları şeklinde ayrılabilir (Madde 15, Fıkra 3).

Örnek :

a) vergiye tâbi teslimat	160 000 DM
b) vergiden istisna edilmiş ihracat	110 000 DM
c) vergiden istisna edilmiş kiralamalar	30 000 DM
	<hr/>
Muameleler toplamı	300 000 DM

Önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi hakkına sahip olmayan muamelelerin payı (c) : 30 000 DM = 1/10.

Önceden ödenmiş vergilerin toplam tutarı 20 000 DM ise, sadece $9/10 = 18 000$ DM indirilebilir (indirimden yararlanabilir).

Bu metoda "*Muamele Kistasına Göre Ayırım*" (Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel) denmektedir. Bu metod, önceden ödenmiş vergi tutarlarının iktisadi açıdan tamamen veya kısmen ait oldukları muamelelere gerçekten uygun olarak bölünmemeleri sonucunu verebilir.

Örnek :

Gıda maddeleri satıcısı	
vergiye tâbi gıda maddeleri satışı	90 000 DM
vergiden istisna edilmiş konut kiralama	10 000 DM
	<hr/>
Toplam muamele	100 000 DM
önceki muameleler (sadece gıda maddeleri alımı)	60 000 DM

Muamele kıstasına göre 60 000'in $1/10^{\text{u}} = 6 000$ DM indirim elverişli değildir. Önceki muamelelerin (satın almaların) hepsi gıda maddelerine ait olduğundan ve bunlar 90 000 DM tutarındaki vergiye tâbi muamelelerin içine girmiş olduğundan, böyle bir sonuç âdil değildir.

Maliye idaresi bu gibi yanlış sonuçları önlemek için, müteşebbisin talebi üzerine, aşağıda gösterilen geliştirilmiş metodlardan birinin kullanılmasına izin verebilir.

2. Metod : Müteşebbis sadece, önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muameleler ile taşıyan muamelelerden hangisine ait olduklarını kesin olarak kabul edilemeyecek olan önceden ödenmiş vergi tutarlarını muamelelerin oranına göre ayırır (Madde 15, Fıkra 4, No. 1).

Örnek :

Vergiye tâbi mal teslimi	480 000 DM
Vergiden istisna edilmiş arazi satışı	20 000 DM
	<hr/>
Toplam muamele	500 000 DM
Önceden ödenmiş vergiler toplamı	30 000 DM

Kesinlikle vergiye tâbi muamelelere (480 000) ait olduğu kabul edilecek olan önceden ödenmiş vergi 28 000, kesinlikle vergiden istisna edilmiş muamelelere (20 000 DM) ait olduğu kabul edilecek olan önceden ödenmiş vergi 200 DM, dolayısıyla hangi tarafa ait olduğu kesinlikle

belli olmayan önceden ödenmiş vergi 1 800 DM. Bu verginin, muamelelerin oranına göre (480 000 : 20 000) % 96 = 1 728 DM'ı indirilebilir. Sonuç olarak indirimle elverişli önceden ödenmiş vergiler toplamı $28\ 000 \div 1\ 728 = 29\ 728$ DM olmaktadır. Böylece sonuçta şu vergi hesabı ortaya çıkmaktadır :

480 000 DM'nin % 11'i	= 52 830 DM
29 728	= 29 728 DM
Maliye idaresine ödenecek miktar	<u>23 072 DM</u>

3. *Metod* : Bütün önceden ödenmiş vergiler muamelelerin oranına göre değil de, bu tutarların önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muameleler ile geri kalan muamelelere kısmen veya tamamen ait kabul edilmişlerine göre dağıtılırlar (Madde 15, Fıkra 4, No. 2).

3. Metotta elverişli dayanak noktası olarak işletmenin maliyet hesaplarından, harcama ve gelir hesaplarından yararlanılabilir. Kesinlikle bir tarafa ait oldukları kabul edilemeyen önceden ödenmiş vergi tutarları taksire göre dağıtılabilirler.

Örnek :

Bundan önceki örnekte belirli bir tarafa ait oldukları kesin olmayan önceden ödenmiş vergi tutarı 1 800 DM idi. Bunun vergiden istisna edilmiş muameleye isabet eden bölümü tahmini olarak 30 DM'dir. Bu durumda indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarı $28\ 000 \div 1\ 770 = 29\ 770$ DM olmaktadır.

Muamele kıstasına göre (1. metod) yapılan ayırım haksız vergi avantajlarına yol açarsa, *maliye idaresi* müteşebbisin önceden ödenmiş vergi tutarlarını 2. veya 3. metoda göre bölmesini *talep edebilir* (Madde 15, Fıkra 5).

9. Teknik Hükümler

a. Tarh süresi ve tek tek vergileme

Mal teslimi, hizmet arzı ve öz tüketime ait verginin hesaplanmasında, müteşebbisin bir takvim yılı içinde yapmış olduğu muamelelerin toplamından hareket etmek gerekir (Madde 16, Fıkra 1). Takvim yılı tarh süresi adı verilen dönemdir³. Hesaplanan vergiden, tarh süresi içine isa-

3) Aylık veya çeyrek yıllık geçici peşin ödemeler hakkında BK. aşağıda C.

bet eden ve Madde 15'e göre indirilme imkânına sahip önceden ödenmiş vergi tutarları indirilir. İthalât muamele vergisi, içinde ödenmiş olduğu tarh süresine ait vergiden indirilmelidir (Madde 16, Fıkra).

Yukarıda belirtilen "bölüm bölüm vergileme" (Abschnittsbesteuerung) dışında "tek tek vergileme" de (Einzelbesteuerung) uygulanabilir, yani yurt dışındaki nakliyecilerin yürüttüğü belirli insan ulaştırmasında her bir muamelenin tek olarak vergiye tabi kılınması (Madde 16, Fıkra 5) ve ithalât muamele vergisinde (Madde 16, Fıkra 7) olduğu gibi.

b. Matrahın değişmesi

Vergiye tâbi mal tesliminde veya hizmet arzındaki matrah (Bedel - Madde 10, Fıkra 1) veya öz tüketimdeki matrah (değer veya maliyet, Madde 10, Fıkra 5) değiştiği takdirde,

aa) Bu muameleyi yürütmüş olan müteşebbisin bu muamele dolayısıyla borçlanmış olduğu vergi tutarını ve

bb) Muamelenin karşı tarafı olmuş olan müteşebbisin de, bu muamele dolayısıyla talep edilmiş olan önceden ödenmiş vergilerin indirimini bildirmeleri gerekir. Düzeltmelerin, bedeldeki değişikliğin doğduğu tarh dönem için ele alınmaları gerekir (Madde 17, Fıkra 1).

Bu hükümler tabii olarak vergiye tâbi bir mal teslimine veya diğer bir hizmet arzına ait tahakkuk etmiş bedel kazanılmaz hale geldiği takdirde de geçerlidir. Bu bedel daha sonradan tahsil edilirse, vergi tutarının ve önceden ödenmiş vergiler indiriminin yeniden bildirmeleri gerekir (Madde 17, Fıkra 2). Önceki vergi olarak indirilmiş olan ithalât muamele vergisinin azaltılması, silinmesi veya geri ödenmesi hallerinde de müteşebbisin önceki vergilerin indirimi işlemini bu duruma uygun olarak düzeltmesi gerekir (Madde 17, Fıkra 3).

c. Önceden bildirim, peşin ödeme ve tarh

aa) Önceden bildirim ve peşin ödeme

Tek tek vergileme (Einzelbesteuerung) (bk. yukarıda a, son paragraf) geçerli olmadığı takdirde, müteşebbisin her takvim ayının dolmasını izleyen 15 gün içinde (bu önceden bildirim süresidir) federal maliye bakanlığınca tesbit edilmiş bulunan örneğe göre bir önceden bildirimde bulunması ve bu bildirimde önceden bildirim süresine ait vergiyi — peşin ödemeyi — bizzat hesaplayarak göstermesi gerekir. Madde 16, Fık-

ra 1 (bk. yukarıda a) ile Madde 17 (bk. yukarıda b) de aynı şekilde uygulanacaktır. Müteşebbisin peşin ödemeyi de aynı zamanda yapması gerekir. Önceden bildirimde müteşebbis lehine bir fazla ortaya çıkarsa, bu fazla bir sonraki önceden bildirim dönemine aktarılır. 1000 DM'ı aşan bir fazlalığın talep üzerine geri ödenmesi gerekir (Madde 18, Fıkra 2, Cümle 1 - 5).

Geçmiş takvim yılına ait vergi borcu 1 200 DM'den daha az olmuşsa, o zaman önceden bildirim dönemi çeyrek takvim yılıdır (Madde 18, Fıkra 2, Cümle 6).

bb) Tarh

Takvim yılının dolmasından sonra müteşebbise vergi tarh edilir. Müteşebbisin, takvim yılının dolmasından sonra federal maliye bakanlığınca tesbit edilmiş olan örneğe uygun bir vergi beyannamesi vermesi ve bunda vergisini Madde 16 ve 17'ye göre bizzat hesaplayıp göstermesi gerekir. Maliye idaresi de müteşebbise bir vergi tebliği sunar. Müteşebbis, verginin vergi beyannamesinden farklı olarak tesbit edilmeyeceği faraziyesiyle vergi tebliğini almaktan vazgeçebilir ve bu durumda tebliğ verilmez (Madde 18, Fıkra 1).

Müteşebbisin tarh dönemi için hesapladığı vergi veya maliye idaresinin vergi tebliğinde tesbit etmiş olduğu vergi, aylık veya çeyrek yıllık peşin ödemelerin toplamını aşarsa, aradaki farkın vergi beyannamesinin verilmesinden veya vergi tebliğinin yapılmasından sonraki bir ay içinde ödenmesi gerekir. Tarh sonucunda müteşebbis lehine bir fazla ortaya çıkarsa, bu ona geri ödenir (Madde 18, Fıkra 4).

10. Kayıt Yükümlülüğü

Müteşebbis, verginin ve verginin hesaplanmasındaki esas noktaların tesbiti için gerekli kayıtları (Madde 22) tutmakla yükümlüdür. Madde 22, Fıkra 2'ye göre kayıtlardan şunlar anlaşılabilir :

(1.) Müteşebbis tarafından gerçekleştirilen mal teslimlerinde ve diğer hizmetlerde tahakkuk etmiş bedel; bu bedelin vergiye tâbi muamelelere ve vergiden istisna edilmiş muamelelere nasıl bölündüğü (vergiye tâbi muamelelerde vergi oranına göre ayrılmış olarak),

(2.) Öz tüketime ait matrahlar,

(3.) Müteşebbise teşebbüsü için yapılmış olan vergiye tâbi mal teslimleri ile hizmetlerin bedelleri ve bu muamelelere isabet eden vergi,

(4.) Miktarlarına göre ithal edilmiş mallar, bunlara ait matrah (Madde 11) ve ithalât için ödenmiş veya ödemenin ertelenmesi halinde ödenecek ithalât muamele vergisi.

Madde 15, Fıkra 4'teki durumlarda, müteşebbisin kayıtlarından, önceden ödenmiş vergi tutarlarından hangilerinin Madde 15, Fıkra 2'ye göre önceki vergilerin indirilmesi imkânından yararlanamayacak muamelelere ait kabul edilmeleri gerektiği hususu açıkça ve kolaylıkla kontrol edilecek şekilde çıkarılabilmelidir (Madde 22, Fıkra 3).

II. Özel hükümler

a. Küçük müteşebbisler

Geçmiş yıldaki toplam muameleleri vergi ile birlikte 60 000.— DM'ı aşmamış olan küçük müteşebbisler şimdiye kadarki kümülâtif muamele vergisine (vergi oranı % 4) tâbi olmaya devam ederler (Madde 19). Bunlar vergilerini tahsil edilmiş bedele göre öderler.

Önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânı bunlara tanınmamıştır. Bunlar her yıl için vergiden istisna edilmiş 12 000.— DM'lık bir tutarı indirebilirler. Vergi ile birlikte 40 000.— DM'ı aşan toplam muamelelerde indirilecek tutar gittikçe azalır ve 60 000.— DM'da sıfır olur. Küçük müteşebbisler verdikleri hesaplarda açık olarak bir vergi tutarı gösteremezler, ve iş yaptıkları sözleşmeli karşı taraf da önceden ödenmiş vergilerin indirilmesinden yararlanamaz. Küçük müteşebbisler kendilerine katma değer vergisinin uygulanmasını talep edebilirler. Yarattığı kayımet yüksek olan (berberler, çamaşır yıkama yerleri, baca temizleyicileri gibi) meslek sahipleri için şimdiye kadarki hukuka göre vergilendirilmek katma değer vergisi hukukuna göre vergilendirilmekten daha yararlı olacaktır.

b. Tahsil esasına göre vergileme

1. Geçmiş takvim yılındaki toplam muamelesi 250 000 DM'ı aşmamış olan, veya

2. Alman Vergi Usul Kanunu Madde 161, Fıkra 2'ye göre, defter tutma ve yıllık mevcut sayımlarına dayanarak usulüne göre hesapları kapama yükümlülüğünden muaf tutulmuş olan müteşebbislere, talepleri üzerine,

Maliye idaresi, verginin yapılmış olan muamelelerin tahakkuk etmiş karşılıklarına göre değil de, tahsil edilmiş karşılıklarına (gerçekleşmiş gelirlerle) göre hesap edilmesi için izin verebilir (Madde 20, Fıkra 1).

“Toplam muamele” den anlaşılması gereken şey, Madde 19, Fıkra 3’te düzenlenmiştir.

Defter tutma ve yıllık sayımlara dayanarak hesapları kapama yükümlülüğünden meselâ serbest meslek mensupları (doktorlar, avukatlar, mühendisler v.s.) muaf tutulmuşlardır.

Vergiyi gerçekleştirmiş gelirlere göre hesaplayan müteşebbisler de önceden ödenmiş vergilerin indirimini tahakkuk etmiş gelire göre yapabilirler (Madde 15, Fıkra 1, No. 1).

c. İthalât muamele vergisi

Katma değer vergisinin bu tipi gümrük hukukuna göre ve gümrük idareleri tarafından gümrükle aynı anda tahsil edilir (Madde 21).

d. Ortalama oranlara göre vergileme

Federal maliye bakanı kolaylık sağlamak amacıyla, Madde 23’te verilen yetkiye dayanarak, defter tutmak ve yapılacak sayımlara göre yıl sonu kapanış kayıtları yapmakla yükümlü tutulmamış olan (Alman Vergi Usul Kanunu, Madde 160, Fıkra 1; Madde 161, Fıkra 1, No. 1) müteşebbis grupları için, Madde 15’e göre indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarlarının tamamı veya bir bölümü için ortalama oranlar tesbit etmiştir. Bu düzenleme 85 iş dalını ve serbest meslek kolunu kapsamaktadır: meselâ fırınlar, marangozluk işleri, alçıdan kabartma işleri, inşaat işleri, çeşitli perakende ticaret dalları, gazeteciler, yazarlar yüksek okul hocaları avukatlar ve noterler, kamyonla emtia nakli, çamaşırhaneler, baca temizleyicileri.

Örnek :

1. Fırın

Muamele	<u>100 000 DM</u>
% 5.5 vergi	5 500 DM
Madde 15’e göre indirilebilir bütün önceden ödenmiş vergi miktarları yerine muamele tutarının (ortalama oran olarak) % 3.9’u =	<u>— 3 900 DM</u>
Maliye idaresine ödenecek olan	<u>1 600 DM</u>

2. Dekoratör

Muamele	<u>100 000 DM</u>
% 11 vergi	11 000 DM
Defter kayıtlarına göre döşeme kumaşı alımı 50 000 DM + 5 500 DM vergi	-- 5 500 DM
Önceden ödenmiş diğer vergiler yerine muamele tutarının % 0.7'si	<u>— 700 DM</u>
Maliye idaresine ödenecek olan	4 800 DM

e. Tarım ve orman işletmeleri için ortalama oranlar

aa) 1.1.1970'ten önceki hukukî durum

Belirli iş kollarında ve serbest meslek dallarında sadece indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarları tamamen veya kısmen götürü olarak tesbit edilirken ve diğer yandan muamele tutarlarının kesin olarak kaydedilmeleri gerekirken tarım ve orman işletmeleri için hem muameleler, hem de indirilebilir önceden ödenmiş vergiler kanunla götürü olarak tesbit edilmiştir. Madde 24, bir tarım ve orman işletmesi çerçevesine dahil muamelelerin vergilerini aşağıdaki şekilde tesbit etmektedir.

— Orman ürünlerinin teslimi ve öz tüketimi için (testere işi ürünleri hariç) matrahın (satış bedelinin) % 3'ü,

— diğer muameleler için matrahın (satış bedelinin) % 5'i.

Bu muamelelere ait oldukları kabul edilecek olan önceden ödenmiş vergi tutarları da aynı seviyede tesbit edilecektir. Başka bir deyişle, borçlanan vergilerle indirilebilir önceden ödenmiş vergiler karşılıklı olarak birbirlerini götürecekler ve tarım ve orman işletmelerinin maliye idaresine ödemede bulunmasına ihtiyaç kalmıyacaktır. Tarım ve orman işletmeleri hesaplarında % 3 veya % 5 seviyesindeki vergiyi açıkça gösterebilirler. Tarım ve orman işletmeleri kendilerine 1967 Muamele Vergisi Kanunu (UStG 1967) hükümlerinin tam olarak uygulanmasını talep edebilirler. Bu yola, herhalde, yüksek tutarda vergiden istisna edilmiş ihracatta bulunuyorlarsa ya da başka sebepler dolayısıyla önceden ödenmiş vergileri bizzat borçlandıkları vergileri aşarsa, başvuracaklardır.

Tarım ve orman işletmeleri eğer, % 11 vergi oranına tâbi olan şarap, şıra, meyva suyu, maden suyu ve benzeri meşrubatı satarlarsa, o zaman bu satışlar için vergi idaresine satış bedelinin % 6'sı kadar bir ilâve vergi ödemek durumundadırlar.

bb) 1.1.1970'ten sonraki hukukî durum

Tarımın Alman markının değerinin yükseltilmesi dolayısıyla maruz kaldığı kayıplar, kısmen direkt nakdî yardımlarla, kısmen de muamele vergisinde tanınacak kolaylıklarla telâfi edilecektir. Sözü edilen kolaylık şudur : Alman markının değerinin yükseltilmesinin tarım sahasındaki sonuçlarının telâfisi hakkındaki 23.12.1969 tarihli kanuna (kısaltılışı : AufWAG) (Resmî Gazete I, Sayfa 2381) göre, 1.1.1970'ten itibaren bütün tarım ve orman işletmeleri belirli muamelelerde bir indirim tutarından yararlanacaklardır. Bu indirim tutarını da, maliye idaresine ödemeleri gereken muamele vergisi tutarından indirebilirler ve kendi ihtiyaçları için kullanabilirler.

1967 Muamele Vergisi Kanununun (UStG 1967) genel hükümlerinin uygulanmasını tercih ve talep eden (yani Madde 24'e tâbi olmayan — yukarıda aa'ya bakınız), tarım ve orman işletmeleri sahipleri için kanunun hükümleri değişikliğe uğramamıştır; fakat Madde 24, aşağıdaki özet tablodan da görüleceği gibi, AufWAG dolayısıyla önemli değişikliklere uğramıştır.

Muamele	Vergi oranı %	Ödenmiş vergiler için götürü oran %	İndirim %	Maliye idaresine ödenecek olan %
1. Orman ürünleri testere işi ürünler hariç)	3	3	0	0
2. Belirli testere işi ürünler (UStG — Ek 1) ve diğer hizmetler, meselâ taşıma hizmetleri	5	5	0	0
3. Diğer testere işi ürünler (UStG'de Ek 1'de ele alınmamış olanlar)	11	5	0	6
4. 3'teki muamelelerin yurt dışında ya da ihracatta yapılması	5	5	0	0
5. Alkollü sıvı ve içkiler (UStG'de Ek 1'de (UStG'de Ek 1'de olmayanlar)	11	5	3	3
6. 5'teki muamelelerin yurt dışında ya da ihracatta yapılması	8	5	3	0
7. Bütün diğer muameleler (en önemli tarımsal ürünleri kapsamaktadır)	8	5	3	0

12. *Eski stoklar üzerindeki vergi yükünün giderilmesi (31.12. 1967'deki Durum)*

Katma değer vergisi sistemine geçilmesiyle, hâlâ eski brüt muamele vergisinin yükünü taşıyan mallar, sadece yeni vergiye tâbi olan bazı mallarla rekabete girmişlerdir. Her iki mal çeşidi için de nihâî tüketicie yapılan satışta katma değer vergisi doğmaktadır. Daha geniş bir rekabet eşitliği sağlamak ve eski stokların iki defa vergilendirilmesi dolayısıyla doğabilecek bir fiyat artışı tehlikesini önlemek için, parlamento eski stoklar üzerindeki brüt muamele vergisi yükünün yaklaşık olarak % 85 oranında giderilmesini kararlaştırmıştır. Bu düzenleme Madde 28'de mevcuttur.

13. *Uzun dönemli sözleşmelerin değiştirilmesi*

Madde 29, Fıkra 1 şu hükmü getirmektedir :

“Bir hizmet 1 Ekim 1967'den önce imzalanmış olan bir sözleşmeye dayanmaktaysa, o zaman, bu kanunun hükümleri dolayısıyla hizmet üzerindeki muamele vergisi yükünün önemli ölçüde yükselmesi veya azalması halinde, sözleşmenin taraflarından biri diğerinden uygun bir telâfi talep edebilir.”

Sözleşmenin tarafları başka bir şekilde anlaşmaya varmışlarsa, bu hüküm geçerli değildir. Anlaşmazlık halinde karar medenî hukuk mahkemelerine aittir.

14. *Yatırımların vergilendirilmesi*

Madde 28'e göre vergi yükünün geniş ölçüde giderilmesinin kabul edildiği (yukarda 12'ye bakınız) eski stoklarla ilgili durumun aksine, katma değer vergisine geçişte mevcut eski yatırımların üzerindeki kümülatif muamele vergisi yükü giderilmemiştir. Bu sebeple 5 yıllık bir geçiş dönemi için, 31.12.1967'den sonra tedarik edilmiş olan yatırım mallarına ön vergi indirimi kısmen tanınmamıştır. Bu amaca ulaşmak için, müteşebbisin bütün satın alımlarında (ister tamamlanmış yatırım malları olsun, ister yatırım mallarının imali için gerekli maddeler olsun) ilk olarak önceden ödenmiş vergilerin tümünün indirilmesi imkânı tanınacak (Madde 15) ve daha sonra bu yatırım malının tesis mevcutlarına ilâve şeklinde kullanılması öz kullanım olarak vergilendirilecektir (Madde 30). 1968 ilâ 1972 yılları arasında tedarik edilmiş olan yatırım mallarına Madde 30'daki düzenlemeye göre aşağıdaki kadar vergi yüklenmiş olacaktır:

1968'de temin edilmiş yatırım malları üzerindeki vergi yükü	% 8	olacaktır.
1969 da " " " " " " " "	% 7	"
1970 de " " " " " " " "	% 6	"
1971'de " " " " " " " "	% 4	"
1972 de " " " " " " " "	% 2	"

Ancak 31 Aralık 1972'den sonra temin edilecek olan yatırım malları için, bunların temin edildikleri anda, önceden ödenmiş vergilerin tümünün indirilmesi imkânı tanınacaktır.

15. Vergi alacaklısı; Katma değer vergisinin idaresi

a. Vergi alacaklısı

Federal Almanya, eyaletlerden (Bayern, Baden-Württemberg gibi) ve merkezî devletten oluşan bir federal devlettir.

31.12.1969 tarihine kadar katma değer vergisi geliri tamamen federal devlete gitmekteydi. 1.1.1970 tarihinden itibaren katma değer vergisi (aynen gelir vergisi gibi) topluluk vergileri grubuna dahildir. 1970 ve 1971 yılları katma değer vergisi gelirinin % 70'i federal devletin, % 30'u da eyaletlerin payıdır. Eyaletlerin payının % 75'i nüfus oranına göre ve geri kalan % 25'i de kanunun öngörmüş olduğu yönteme göre (28.8.1969 tarihli Malî Tevzin Kanunu, Madde 2, Fıkra 2 ilâ 4; Resmî Gazete I, s: 1432) dağıtılacaktır.

b. Katma değer vergisinin idaresi

Anayasanın 108'inci maddesine göre katma değer vergisi eyaletlerin malî idareleri tarafından yürütülecektir.

C. TECRÜBELER

I. 1967 Muamele Vergisi Kanununun Açıklanması ve Yürürlüğe Girmesi Arasındaki Kısa Hazırlık Süresi

Geçiş dönemi (1967 Haziran ile Aralık arasındaki 7 ay) oldukça kısa idi. Gerçi reform konusu önceden kamu oyunda ayrıntılı olarak aydınlatılmıştı. Yeni hukukî esaslara geçişin idarî problemleri gerek piyasa gerek idare tarafından memnuluk verici bir şekilde çözülmüştür. Bu başarı, ekonomideki kuruluşlarda seminerler ve genelgeler şeklinde yürü-

tülen yoğun aydınlatma çalışmaları seviyesinde ortaya çıkmıştır. İdare bu amaçla piyasa için özel bir katma değer vergisi alfabeti yayınlamıştır. Ayrıca bugüne kadar yedi uygulama kararnamesi ile yüzün çok üstünde tamam yayınlanmıştır, bunlarda kanunun uygulanışı hakkında ayrıntılı olarak yol gösterilmektedir. Katma değer vergisi konusu bugün artık Alman kamu oyunu hiç tedirgin etmemektedir.

1968 yılı ilkbaharında bir yüksek mali direktörlük (Oberfinanzdirektion) bölgesinde 173 işletmede uygulanan bir sondaj araştırması ilginç sonuçlar vermiştir. Bu sonuçlara göre, yeni vergi sistemi hakkında müteşebbislerin % 96'sı yeter derecede ve sadece % 4'ü yetersiz derecede aydınlatılmışlardı. Karşılaşılan durumların % 96'sında yeni vergi için muhasebe tekniği açısından gerekli hazırlıklar yerine getirilmişti. Araştırmaya giren müteşebbislerin yaklaşık olarak % 84'ü hesap tarzlarını yeni hukukî esaslara göre ayarlamışlardı. 1968 Mart ayı sonunda sadece % 7 henüz eski hesap tarzını değiştirmemişti. Eski stoklar üzerindeki vergi yükünün giderilmesi çalışmaları da müteşebbislerin % 97'si tarafından yerine getirilmişti. Araştırmaya giren örneklerin % 94'ünde, 1 Ocak 1968'den sonraki süreye ait muamele vergisi peşin ödemelerinin isabetli tahmini için muhasebe tekniği açısından gerekli olan şartlar yerine getirilmişti.

"Industrie und Handels-Kurier der Deutsch-Niederländischen Handels-Kammer" dergisinde (Cilt 18, Sayı 12, Sayfa 8, Aralık 1968) vergi danışmanı Reinhold Geist şöyle yazıyordu: "Muamele vergisi reformu Federal Almanya'da hemen hemen hiç sıkıntısız gerçekleşmiştir."

Alman Maliye Bakanlığı, Federal Parlatentonun 19 Şubat 1970 günündeki görüşmesinde şu açıklamayı yapmıştır:

"Katma değer vergisinin iki yılı aşan uygulaması, muamele vergisi reformuna bağlanan ümitlerin gerçekleştiğini göstermiştir. Vergi geliri de, böyle bir sistem değişikliğinin zorunlu olarak yaratacağı tahmin risklerine rağmen, konjonktürel duruma göre tahminlere uygun bir gelişme göstermiştir. Vergi tekniği açısından hem ekonomi, hem de idare sistem değişikliği dolayısıyla özel taleplerle karşı karşıya idiler. Fakat bu durum reform çalışmasının derin etkileri dolayısıyla kaçınılmazdı ve daha en baştan tahmin edilmişti. Şüphesiz kanunun hâlâ bazı noktalarda düzeltilmesi mümkündür. Bu düzeltme, şimdiye kadar edinilen tecrübelerin değerlendirilmesi sonunda, şimdiki tahminlere göre bu yıl içinde parlamentoya sunulması gereken bir kanun değişikliği ile gerçekleşecektir.

II. Fiyatlar Üzerindeki Etkiler

Geçiş döneminin çok kısa (7 ay) olmasının sebebi, fiyat politikasıyla ilgili nedenlerle 1 Ocak 1968 tarihinde yeni vergiye geçme gerekliliği idi. Geçişin fiyat politikası açısından yarattığı risk olağanüstü derecede yüksekti. Esaslı şekilde farklı bir vergi sistemine geçiş olayı, yaklaşık olarak 25 milyar DM'lık bir vergi gelirinin dağılımını değiştiriyordu. Dolayısıyla ekonomide fiyat ve maliyet strüktürlerinde ister istemez derin bir değişim doğuyordu. 1 Ocak 1968'in geçiş tarihi olarak seçilmesi, bugün de genellikle kabul edildiği gibi, doğru bir politik karardır. 1967'den 1968'e geçerken mevcut konjonktür durumu müteşebbisleri, fiyatlar üzerindeki eski muamele vergisi yükünü tamamen veya geniş ölçüde gidermeye ve yeni vergiyi bu şekilde düzeltilmiş olan fiyatlar üzerindeki hesaplama itiyordu. Müteşebbislerin bu davranışı, eski stoklar, yani 31 Aralık 1967 tarihinde ekonomide mevcut stoklar üzerindeki vergi yükünün gayet cömert şekilde giderilmesi imkânı ile daha da kolaylaştırılmıştır. Bunlara ek olarak, devlet, basın, radyo ve televizyon tarafından yürütülen kamu oyununun aydınlatılması çabalarının sonucu olarak tüketiciler 1968 yılı başında, özellikle otellerde ve benzeri hizmetlerde karşılaşılan haksız fiyat artışlarına karşı çok kesin şekilde tepki göstermişlerdir. Bu şartlar tüketici fiyatları indeksinin beklenmedik derecede istikrarlı kalması sonucunu yaratmıştır. İktisat Bakanlığının bulgularına göre orta tabakadaki bir tüketici grubunun geçinme indeksi Aralık 1967 ile Mart 1968 tarihleri arasında yaklaşık olarak sadece % 1.3 yükselmiştir. Bu artış oranı içinde de yaklaşık olarak % 0.6 kesinlikle katma değer vergisine geçiş dışındaki nedenlerin sonucudur. Katma değer vergisinin etkilemediği bu fiyat artışları kiralarda ve mevsim dolayısıyla yiyecek maddelerinde ortaya çıkmıştır. Geri kalan % 0.7'lik fiyat artışının ne kadarının vergi sisteminin değiştirilmesi dolayısıyla ortaya çıktığını kesin olarak tesbit etmek mümkün değildir.

27 Eylül 1968 tarihinde Stuttgarter Zeitung "Fiyatlar üzerinde hemen hemen etkisiz" başlığı altında şöyle yazmaktaydı: "Korkulan fiyat artışları gerçekleşmemiştir. Bu yılın ilk sekiz ayında fiyatlar toplam olarak sadece % 1 yükselmiştir. Bu artış geçmiş yılların ilgili oranlarıyla karşılaştırılırsa olağanüstü derecede düşüktür... 1 Temmuz'da vergi oranının % 10'dan 11'e çıkartılması dahi fiyatlar üzerinde etki yapmamıştır."

III. Vergi Gelirindeki Gelişme

Tablo 1966 ilâ 1969 yıllarında vergi gelirinin gelişimini göstermektedir:

Vergi Gelirleri (Milyon (DM	(1966 (1)	1967 (1)	1968 (2)	1969 (2) (3)
Federal Devlet	62 253.6	63 117.2	66 180.1	81 414.5
Eyaletler	34 866.8	36 177.1	39 403.6	46 684.4
Federal Devlet ve Eyaletler	97 120.4	99 294.3	105 583.7	128 098.9

- 1) Kümülatif muamele vergisi
- 2) Katma değer vergisi
- 3) Geçici vergiler