

62768

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN
AVRUPA BİRLİĞİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNE
UYUMLAŞTIRILMASI POLİTİKASI

DOKTORA TEZİ

HASAN BÜLENT KANTARCI

TEZ DANIŞMANI: PROF.DR. HAKKI ÖZEL

BURSA - 1996

I Ç İ N D E K İ L E R

G İ R İ Ő	1
-----------------	---

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

AVRUPA B İ R L İ Ğ İ N İ N OLUSUMU VE B Ü T Ü N L E S M E S Ü R E C İ

I- EKONOMİK ENTEGRASYON KAVRAMI VE AŞAMALARI	3
A- ENTEGRASYON KAVRAMININ AÇIKLANMASI	3
B- ENTEGRASYONUN AŞAMALARI	6
a- Serbest Ticaret Bölgesi:	7
b- Gümrük Birliği:	7
c- Ekonomik Birleşme:	8
II- AVRUPADAKİ İLK EKONOMİK ENTEGRASYON HAREKETLERİ	11
VE AVRUPA BİRLİĞİNİN ORTAYA ÇIKIŞI	11
A- AVRUPADAKİ İLK EKONOMİK ENTEGRASYON	12
HAREKETLERİ	12
B- AVRUPA BİRLİĞİNİN ORTAYA ÇIKIŞI:	17
C- AVRUPADA YAYGINLAŞAN İŞBİRLİĞİ VE	19
İLERLEYEN BÜTÜNLEŞME	19
D- AVRUPADA GENİŞLEYEN BİRLİK VE ÜÇÜNCÜ	21
ÜLKELERLE İLİŞKİLER	21

III- AVRUPA BİRLİĞİNİN ENTEGRASYONU İÇİN	
YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER	24
a- Yeni Karar Organlarının Kurulması:	25
b- Ekonomik Alanda Yapısal Değişiklik:	25
c- Hukuk Alanında Yapısal Değişiklik:	27
d- Siyasi Alanda Yapısal Değişiklikler:	28
IV- AVRUPA BİRLİĞİNİN AMAÇLARI	29
V- AVRUPA BİRLİĞİNİN KURUMLARI	34
A- AVRUPA KONSEYİ:	34
B- AVRUPA KOMİSYONU:	35
C- AVRUPA PARLAMENTOSU	35
D- ADALET DİVANI	36
E- EKONOMİK VE SOSYAL KOMİTE	36
E- DİĞER YARDIMCI ORGANLAR	36
a- SAYIŞTAY	37
b- AVRUPA YATIRIM BANKASI	37
VI- AVRUPA BİRLİĞİNİN AMAÇLARINA ULAŞMADA VERGİ	
UYUMLAŞTIRMALARININ GEREKLİLİĞİ	37
VII-AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ	41

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA TOPLULUĞUNA ÜYE ÜLKELERİN

VERGİ SİSTEMLERİNİN

UYUMLAŞTIRILMASI POLİTİKALARI

I- VERGİSEL UYUMLAŞTIRMANIN TEORİK YÖNLERİ	44
A- Vergisel Uyumlaştırmanın Açıklanması:	45

B- Vergilerin Uyumlaştırılması ile İlgili Teoriler	46
a- İdeolojik Teori:	46
b - Analitik Teori (Genel Teori):	48
C- VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER	49
a- Denkleştirme Yaklaşımı:	50
b- Farklılaştırma Yaklaşımı:	50
c- Standardlar Yaklaşımı:	51
D- VERGİSEL UYUMLAŞTIRMANIN ÖNEMİ	52
a- Kişilerarası Eşitlik Sorunu:	52
b- Ülkelerarası Eşitlik Sorunu:	53
c- Etkinlik Sorunu:	53
E- Vergisel Uyumlaştırmanın Genel Problemleri	54
a- Çıkarların Çatışması:	54
b- Genele Karşı Kısmi Vergi Uyumlaştırması:	55
c- Ürün Mobilitesi ve Faktör Hareketliliği:	55
d- Gelir Dağılımı ve Vergi Yükü Eşitsizliği:	56
e- Ekonomik Denge Sorunu:	57
f- Vergi Hukuku Alanındaki Engeller:	58
II- AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI	
ÇALIŞMALARININ GEREĞİ	58
III- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VE	
KURUMLAR VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI	60
A- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNE DAİR	
TEORİK AÇIKLAMALAR	60
1- Gelir Vergisine Dair Açıklamalar:	61
a- Gelir Kavramına İlişkin Teoriler:	61

i-	Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir):	.....61
ii-	Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir):	...61
b-	Gelir Vergilerinin Uygulama Şekilleri:	.....61
i-	Sedüler Gelir Vergisi:	.....61
ii-	Üniter gelir vergisi:	.....62
2-	Kurumlar Vergisine Dair Açıklamalar:	.....62
B-	AVRUPA BİRLİĞİNDE GELİR VE KURUMLAR	
	VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI KONUSUNDAKİ	
	HUKUKİ VE EKONOMİK GEREKÇELER	.....64
a-	Ticari Kazançların Vergilendirilmesi	
	konusundaki Hukuki Esaslar	.....64
b-	Ticari Kazançların Vergilendirilmesine	
	Dair Ekonomik Gerekçeler	.....67
C-	AVRUPA BİRLİĞİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ	
	KONUSUNDAKİ UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI	.....68
D-	AVRUPA BİRLİĞİ İÇERİSİNDE GELİR VE	
	KURUMLAR VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI	
	KONUSUNDAKİ PROBLEMLER	.....72
E-	GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASINA	
	İLİŞKİN KARARLARIN TARİHİ GELİŞİMİ	.....76
	<u>1967: Üye Ülkelerdeki Girişimcilerin Efektif Vergi</u>	
	<u>Yüklerinin Dengelenmesi Konusundaki Metod</u>	
	<u>Seçimi Hakkında Proje</u>	.....76
	<u>1969: Şirketlerin Birleşme ve Ayrılmalarına İlişkin</u>	
	<u>Direktif Teklifi</u>	.....77

a- <u>Şirketlerin Merkez ve Subelerinin</u> <u>Vergilendirilmesine İlişkin Direktif:</u>	78
b- <u>Şirketlerin Sınır Aşırı Birleşmelerine İlişkin</u> <u>Direktif:</u>	78
1970: <u>Ekonomi ve Para Birliğinin Aşama Aşama</u> <u>Gerçekleştirilmesine Dair Konsey ve</u> <u>Komisyon Raporu</u>	80
1971: <u>Ekonomi ve Para Birliğinin Kararlaştırılması</u>	81
1971: <u>Avrupa Birliği İçerisinde Gelir ve Kurumlar</u> <u>Vergisinin Komisyon Tarafından Yayımlanan</u> <u>Araştırma Tasarısı</u>	81
1975: <u>Dividentler Hakkında Kaynak Vergilerinin</u> <u>Düzenlenmesi ve Kurumlar Vergisinin</u> <u>Uyumlaştırılması için Verilen Direktif Teklifi</u>	83
1977: <u>Mac Dougall Raporu</u>	84
1981: <u>Bir Vergi Tasarısının Hazırlanması Hakkında</u> <u>Direktif Teklifi</u>	86
1983: <u>Yatırımların Teşviki İçin Vergisel ve Mali</u> <u>Tedbirler Hakkında Komisyonun Tebliği</u>	86
1986: <u>Sermaye Hareketlerinin Serbestleştirilmesi</u> <u>Konusundaki Öneri</u>	87
1987: <u>Avrupa Birliği Sözleşmesinin Kararlaştırılması</u>	88
1988: <u>Ticari Kazançların Tesbiti ile İlgili</u> <u>Mevzuatların Uyumlaştırılması Konusunda</u> <u>Verilen Direktif</u>	88

1989: <u>Direkt Vergiler ve Katma Değer Vergisi Çerçevesinde</u> <u>Üye Ülkelerin İlgili Daireleri Arasında Karşılıklı</u> <u>İlişkilere Dair Değişiklik ve Verginin</u> <u>Kaynakta Kesilmesine Dair Tasarı</u>	90
1990: <u>Direkt Vergiler Sahasında Vergi Sorunlarına</u> <u>İlişkin Avrupa Birliği Komserliğinin Tebliği</u>	90
1990: <u>Ticari Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin</u> <u>Yeni Strateji Tasarısı</u>	90
1992: <u>Ruding Raporu</u>	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

I- AVRUPA BİRLİĞİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ SAHASINDA VERGİ HUKUKUNUN ŞEKİLLENDİRİLMESİ	95
II- AVRUPA BİRLİĞİ İÇERİSİNDE ÜYE ÜLKELER ARASINDA GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ HUSUSLARI	99
III- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASINDA SINIRLARIN ÇİZİLMESİ	102
IV- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERİN VE TÜRKİYE'NİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	103

A- ALMANYA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	103
a- ALMANYA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	103
b- ALMANYA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	106
B- BELÇİKA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	107
a- BELÇİKA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	107
b- BELÇİKA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	110
C- DANİMARKA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	112
a- DANİMARKA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	112
b- DANİMARKA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	114
D- FRANSA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	116
a- FRANSA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	116
b- FRANSA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	119
E- HOLLANDA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	121
a- HOLLANDA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	121
b- HOLLANDA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	123
F- İNGİLTERE'NİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	125
a- İNGİLTERE'NİN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	125
b- İNGİLTERE'NİN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	127
G- İRLANDA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	128
a- İRLANDA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	128
b- İRLANDA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	130
H- İSPANYA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	132
a- İSPANYA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	132
b- İSPANYA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	134
I- İTALYA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	135
a- İTALYA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	136
b- İTALYAN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	138

VIII

I- LÜKSEMBURG'UN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	140
a- LÜKSEMBURG GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	140
b- LÜKSEMBURG KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	142
J- PORTEKİZ'İN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	143
a- PORTEKİZ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	143
b- PORTEKİZ KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	144
K- YUNANİSTAN'IN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	146
a- YUNANİSTAN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	146
b- YUNANİSTAN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ	148
V- AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMLERİNDE İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	150
A- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİNDE İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİ	152
B- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİ	159
C- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	160
VI- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	163
A- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ HUKUKU KARŞISINDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DURUMU ...	165
B- TÜRKİYE'DE VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ HUKUKU KARŞISINDAKİ DURUMU	171

C- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE VERGİ HUKUKU KARŞISINDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ	171
VII- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE ŞİRKET DEVİR VE BİRLEŞMELERİNDE VERGİ HAREKETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	174
A- HUKUKİ ORGANİZASYONLARA BAĞIMLILIK	175
a- Şahıs Şirketleri:	175
aa- Kollektif şirketler:	175
bb- Komandit şirketler:	176
b- Sermaye Şirketleri:	176
aa- Sermayesi Paylara Bölünen Şirketler:	176
bb- Limited Şirketler:	177
cc- Anonim ortaklıklar:	177
B- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDE VERGİ HAREKETLERİ	179
C- TÜRKİYEDE ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDE VERGİ HAREKETLERİ	183
D- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDEKİ VERGİ HAREKETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	184
VIII- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE ÇEŞİTLİ KAZANÇLAR İÇİN ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİ	187
A- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE ÇEŞİTLİ KAZANÇLAR İÇİN ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİ	188

B- TÜRKİYE'DE ÇEŞİTLİ KAZANÇLAR İÇİN ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİ	198
C- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNDEKİ ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİNİN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ	200
D- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNDEKİ ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİNİN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ	203
IX- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİ VE HESAPLAMA ORANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	206
A- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİ VE HESAPLAMA ORANLARI	206
B- TÜRKİYEDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİ VE HESAPLAMA ORANLARI	217
C- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ	218
D- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ ORANLARININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ	222
S O N U Ç	225
Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R	232

G İ R İ Ő

Günümüzde uluslararası alanda ekonomik açıdan ülkeler arasında karşılıklı bağımlılıklar giderek artmaktadır. Dünya ekonomik krizinin ulaştığı boyutlar bu bağımlılığın önemini daha da ortaya koymuştur. Bugün bir ülkenin para ve maliye politikası, diğer ülkelerin ekonomik istikrarına, yatırım imkanlarına, istihdam gücüne, enflasyon oranına ve gelişme sürecine etki yapabilmektedir.

Ülkeler arası karşılıklı bağımlılıklardan dolayı devletlerin içte izledikleri ekonomi politikalarını diğer ülkelerle birlikte hareket etmeleri halinde daha başarılı olabilecekleri düşüncesi dünyada bazı yeni oluşumların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Avrupa Devletlerinin entegrasyonu için Avrupa ülkelerinin bütünleşme hareketleri uluslararası platformda ekonomik alanda olduğu gibi mali alanda da özellikle vergiler çerçevesinde de bir koordinasyonun gerekliliğini ortaya koymuştur.

Türkiyenin de Avrupa Birliğine katılmak istemesi Türk vergi sisteminin Avrupa Birliğinin vergi sistemine uyumlaştırılması sorununu ortaya çıkarmıştır.

Avrupa Birliği ülkelerinin ve Türkiye'nin gelir ve kurumlar vergisi sistemleri arasında farklılıklar olması, vergi cennetlerinin doğmasına, yatırımların vergi avantajları olan ülkelere kaymasına, dolayısıyla ülkeler arası rekabetin ortadan kalkmasına, bazı ülkelerde sermaye ve

yatırımların vergi cennetleri yaşanan ülkelere gitmesi, üretimin azalması, vergi gelirlerinin azalması, işsizliğin artması, dış ticaret dengesinin bozulması gibi bir çok sorunların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

Bu doktora tez çalışmamda Türk gelir ve kurumlar vergisinin Avrupa Birliği ülkelerinin gelir ve kurumlar vergileri karşısındaki durumunun ne olduğunu, gelir ve kurumlar vergilerinin uyumlaştırılması konusunda Türk gelir ve kurumlar vergisinin Avrupa Birliği ülkelerden ne gibi farklılıklar gösterdiği ve uyumlaştırma aşamasında değişikliklerin neler olabileceği incelenmektedir.

Tez'in birinci bölümünde Avrupa Birliğinin oluşumu, serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliği gibi aşamalarla Avrupa Birliğinde entegrasyonun gelişmesi anlatılmaktadır.

İkinci bölümde Avrupa Birliğine üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması politikaları, Birlik içerisinde gelir ve kurumlar vergilerindeki gelişmeler ve son durumlar karşısındaki sorunlar ile bu vergiler sahasındaki uyumlaştırmalar için gerekli olan hukuki ve ekonomik gerekçeler açıklanmaktadır.

Son bölümde Avrupa Birliğine üye ülkelerin gelir ve kurumlar vergisinin Türk vergi sistemi ile karşılaştırılması yapılmaktadır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılarak öneriler ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNİN

OLUŞUMU VE BÜTÜNLEŞME SÜRECİ

Avrupa Birliğinin oluşumu ve bütünleşmesi sürecinde, entegrasyona dair teorik bilgi ve Avrupadaki bütünleşme hareketlerine ilişkin açıklamalar yapılması faydalı olacaktır. Bu bağlamda öncelikle bu konulardan başlamayı uygun gördük.

I- EKONOMİK ENTEGRASYON KAVRAMI VE AŞAMALARI

Ekonomik bir entegrasyonun kurulması ile ekonomik istikrar ve fiyat istikrarı ile üretkenliğe artışları, istihdam seviyesinin yükselmesi gelir artışları ve sermayenin marjinal etkenliğinin büyümesi vb. gibi gelişmeler beklenmektedir. Avrupa Birliğinin entegrasyonuna geçmeden önce entegrasyon kavramı ve aşamalarının neler olduğu aşağıda açıklanmaktadır.

A- ENTEGRASYON KAVRAMININ AÇIKLANMASI

Ekonomik bir bölgenin birliği için Avrupa Birliği ülkelerinin adım adım yaklaştıkları entegrasyon vergilerinin

uyumlaştırılmasında önemli bir kavramdır. Bu yüzden entegrasyona ilişkin diğer bilgilere geçmeden önce tanımının yapılması gerekmektedir. Entegrasyon, ülkelerin politik ve ekonomik bir birlik olarak bütünleşmesi olarak ifade edilmektedir(1).

Yirminci yüzyılın sonunda Entegrasyon kavramının tanımı, devletlerin ortak bir birlik oluşturarak ulusal hakimiyetlerinin kısıtlanması şeklinde ifade edilmeye başlanmıştır. Hakimiyetin buradaki manası, bir devletin kendisi hakkında salt hakimiyeti olmaması olarak düşünülmektedir. Fakat burada bir devletin hangi sınırlara kadar bir başka yabancı devletin içinde olduğu sorusu akla gelmektedir. Bu da federal bir devletin varlığının birliği oluşturan üye ülkelerin bir parçasından ibaret olduğu şeklinde açıklanmaktadır(2).

Entegrasyon kavramı, statik olarak bütünleşme şeklinde açıklandığında bu kavram, iç içe kaynaşmanın şimdilik erişilen konumu olarak vasıflandırılmaktadır. Dinamik olarak da entegrasyon, erişilmiş olunan organizasyon konumuna razı olunmayıp devamlı olarak çalışmanın daha da geliştirilmesi olarak açıklanmaktadır(3). Buradaki entegrasyon kavramından bütünleş-

-
- (1) Christoph Hans, Allgemeine Theorie der Integration, Weltwirtschaftliches Archiv, Bd.90, Hamburg 1963, s.317-326
(2) Groben Hans, Kommentar zum EWG-Vertrag, Band 1, Neubearbeitung, Baden-Baden, 1983, s. 690
(3) Huppert Walter, "Systematik der Integration", Schmollers Jahrbuch, 85.Jg.1965, s.456

menin aşama aşama gerçekleştirilmesine çalışıldığı anlaşılmaktadır. Kısaca Avrupanın önemli bir entegrasyon amacınının 1992 yılı sonuna kadar ortak pazarın tamamen oluşturulmasına gayret edilmesi olarak ifade edilebilir.

Bugün entegrasyon kavramına bağlı olan amaçların başında,

- Malların, hizmetlerin ve 'sermayenin' serbest olarak dolaşımı.
- Ortak bir pazarın oluşumu.
- Döviz kurlarındaki değişikliklerin ortadan kaldırılması gayretleri gelmektedir.

Genel olarak entegrasyon gayretleri içindeki amaçların düzenlenmesi şu üç temel çerçevede;

- Üye ülkelerin hukuki düzenlemeleri arasında hukuki geçişlerin sağlanması,
- Topluluğun her bir ülkesinde yaşayan bütün vatandaşların aynı haklara ve aynı muamelelere sahip olması,
- İlgili ülkedeki yabancı girişimcilerin de aynı haklara sahip olması,

şeklinde özet olarak ifade edilebilir(4).

(4) Hellwig Fritz, Die Integrationsidee der EG-
Wirtschaftspolitische Aspekte, Bieber Verlag,
Baden-Baden, 1982, s.23

B- ENTEGRASYONUN AŞAMALARI

İkinci Dünya Savaşından sonra yoğunlaşan ekonomik işbirliği ve bütünleşmeler değişik özelliklere sahiptir. Dünya üzerindeki devletlerin sayısı son çeyrek asır içerisinde yaklaşık olarak üç katına çıkmıştır. Bu durum ekonomik dağılma olarak da dünya sathında görülmektedir. Bu dağılma ve parçalanmalardan sonra ülkeler buldukları bölgelerde komşu ülkelerle çeşitli işbirliği modelleri geliştirmişler ve bir kısmı da eski sömürgesi oldukları devletlerle işbirliğini çeşitli şekillerde sürdürmeye çalışmaktadırlar.

Günümüzde ekonomik dağılma ve parçalanmalar yerini ekonomik bütünleşmeye bırakmıştır. Bugün tamamen dışa kapalı bir kaç ülke dışında dünya ülkeleri çeşitli şekillerde uluslararası işbirliğine önem vermekte ve bölgesel, ideolojik ve siyasi temellere dayalı işbirliklerinin en ileri aşaması olan entegrasyona kadar varan modeller oluşturmaktadırlar. Avrupa Birliğinin oluşturulması da bunun en açık bir örneğini teşkil etmektedir.

Uluslararası ekonomik birleşmelerin en ileri aşaması olan entegrasyonun oluşumu için ilgili ülkelerin ekonomilerini birleştirmesi, kaynaştırması ve sadece uluslararası mal ve hizmet alışverişi ile ilgili olarak ekonomik siyasetler değil, ortak bir dış ticaret siyaseti, tek bir para sistemi ve merkez bankası ve bu

birliğin siyasetini tesbit edecek uluslarüstü yetkilerle donatılmış bir organ oluşturulması gerekmektedir(5).

Entegrasyonun gerçekleşmesi öncelikle şu aşamaların kurulmasından sonra gerçekleşmektedir.

a- Serbest Ticaret Bölgesi:

Bu terim yalnızca işbirliği içindeki ülkelerin eşya trafiğinin serbestleştirilmesi ile ilgilidir. İşbirliği içindeki ülkeler birlik dışındaki ülkelere karşı kendi özel gümrük tarifelerini uygulamaya devam eder. İşbirliği için biraraya gelen ülkelerin politikalarında dış ülkelere karşı ortak bir tarife yoktur. Serbest ticaret bölgesine bağlı ülkelerin yetkilerinin bir kısmının topluluğa bırakılması da söz konusu değildir. Bu yüzden serbest ticaret bölgesinin kurulması bir entegrasyon formu değil, bilakis entegrasyonun bir ön aşaması olmaktadır(6).

b- Gümrük Birliği:

Gümrük birliği, bir çok otonom gümrük bölgesinin programlı olarak kaynaşmasından sonra birleşen bölge ülkeleri tarafından, topluluk dışı ülkelere karşı ortak bir gümrük birliğinin meydana getirilmesidir. Oluşturulan

(5) Oğuz Orhan, "Ekonomik Bütünleşme Girişimleri", Avrupa Ekonomik Topluluğu Birinci Semineri, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları İstanbul 1983, s.31-64

(6) Grabitz Eberhard, Abgestufte Integration- eine Alternative zum bisherigen Integrationskonzept, Kehl Verlag, Strassburg, 1984, s.2

ortak bir gümrük birliği ile topluluk dışı ülkelere, ortak bir dış ticaret politikası, topluluk dışı ülkelere gelecek eşya trafiğinin akışına engeller ve ithalat sınırlamaları getirilmektedir. Topluluk içinde ise malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe hareket edebilmesi söz konusudur. Bu işbirliği formu sayesinde entegrasyonun oluşumu için zemin hazırlanmaktadır. Böyle geniş bir birleşmenin olabilmesi için topluluk ülkeleri tarafından oldukça yüksek gayret ve çabalara gerek vardır. Bu aşamada gümrük birliğinin oluşumu ile topluluk ülkeleri ulusal hakimiyetlerinin bir kısmından feragat etmektedirler(7). Gümrük birliklerinin daha ileriki aşaması ekonomik bütünleşmedir.

Artan üretim faktörleri arzının dağılımı, değişen talep şartları ve teknik gelişmeler gibi uluslararası ticaret ile iktisadi kalkınma arasındaki ilişkilerin tartışılması sonucu ortaya çıkan refah seviyesinin daha da arttırılması düşünceleri ekonomik birleşme hareketlerinin ortaya çıkmasında etken olan faktörlerdir(8).

c- Ekonomik Birleşme:

Bu terim çeşitli şekillerde tanımlanmaya çalışılmıştır. Birbirleriyle yakın ilişkide bulunan belirli böl-

(7) Grabitz Eberhard, a.g.e., s.2

(8) Bilget Tunç, İktisadi Birleşmeler Teorisi ve Türkiyenin Ortak Pazar Sorununa Yaklaşımı, Maliye ve Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1971, s.5-6

gelerdeki ülkelerin aralarındaki ticareti geliştirmek için ticareti serbestleştirerek ortak bir birlik kurmalarına ekonomik birleşme denilmektedir(9). Bir başka tanım ise her türlü mal ve hizmetlerin serbest olarak değiştirilebildiği geniş ve ortak bir pazarın meydana getirilmesi olarak ifade edilmektedir(10). Diğer bir tanımda ise uluslararası ekonomik birleşme, uluslararası ekonomik işbirliğinin optimumlaştırılması olarak izah edilmektedir(11).

Ekonomik birliklerin kurulmasında, sanayileşmiş ülkelerde hızlı üretim artışları karşısında iç pazarın yetersiz kalmasının dışa açılmayı zorunlu kılması ve dış ticaret hacminin arttırılmak istenmesi, geniş bir piyasanın oluşmasından dolayı teknolojik ilerleme ve rekabet gibi faktörler dolayısıyla da maliyetlerin azalması, az gelişmiş ülkelerin kurdukları ekonomik birliklerde ise sanayileşme amacının gerçekleştirilmesi gibi düşünceler rol oynar. Ayrıca, bölge dışındaki rakip ülkelere karşı ekonomik ve siyasi güçlerin de birleştirilerek dayanışma sağlanması düşünceleri de ekonomik birliklerin oluşmasında önemli bir rol oynar(12).

-
- (9) Seyidoğlu Halil, Uluslararası İktisat, Turhan Kitapevi, 5.Baskı, Ankara 1986, s.378-379
(10) Üstünel Besim, Milletlerarası İktisadi Birleşmeler Teorisi, Ankara 1960, s.8
(11) Karluk Rıdvan, Ekonomik Birleşmeler Teorisi Yönünden Türkiyenin AET Üyeliği ve Sanayileşme Sorunu, Eskişehir 1976, s.1
(12) Seyidoğlu Halil, a.g.e., s.378-379

Ekonomik entegrasyonun önemli bir formu olan ekonomik birliğin oluşumu ortak pazarın kurulması ile meydana gelir. Ekonomik birliğin şartı sadece tesbit edilmiş sınırlar ve iç pazarların ortadan kaldırılmasından ibaret olmayıp, buna ilaveten topluluğun içerisinde faktör hareketliliğinin hukuki şekillerine de gerek vardır. Bu durumun karakteristik bir özelliğidir ki, ileride devletlerin politik çerçevesi, özellikle genel ekonomi politikaları, para politikaları, kredi politikaları ve mali politikalar birliğin yetkileri içinde erimeye yüz tutar, bu aşamada birliğe üye ülkeler otonomilerinin büyük bir kısmını birlik içinde bırakmaktadırlar(13).

Ekonomik birleşmeler, serbest ticaret bölgeleri ve gümrük birliklerinin kurulmasından sonra ortaya çıkarlar. Her iki birleşme hareketlerinde birlik ülkeleri kendi aralarındaki gümrük tarifelerini ve diğer kısıtlamaları kaldırarak ticareti serbest hale getirirler. Bu iki birleşme arasındaki fark; serbest ticaret bölgesine bağlı her üye birlik dışındaki ülkelere karşı kendi gümrük tarifelerini uygulamaya devam eder, gümrük birliklerinde ise birlik dışındaki ülkelere karşı uygulanan ortak bir gümrük tarifesi vardır(14). Aradaki farktan anlaşıldığı gibi gümrük birliği serbest ticaret bölgelerine göre daha sıkı

(13) Grabitz Eberhard, a.g.e., s.3

(14) Seyidoğlu Halil, a.g.e., s.379

ilişkilere dayanmaktadır. Gümrük birliğinin gerçekleşmesinin arkasından ise ekonomik birleşme aşaması gelmektedir.

Entegrasyonun daha ileriki aşaması ekonomik birleşmelerden sonraki aşama olan politik birleşmeler olarak isimlendirilmektedir. Tam ekonomik bir bütünleşmenin gerçekleşmesi politik entegrasyon olmadan mümkün değildir. Nitekim bu konudaki çalışmalara da başlanılmış bulunmaktadır. Politik entegrasyondan üye ülkelerin federasyonlar haline dönüşerek federe devlet haline gelmeleri anlaşılmaktadır. Yani, önceden otonom halinde olan devletler bir birlik haline geldikten sonra bu devletler oluşan birlik içerisinde federal devlet haline gelmektedirler(15).

II- AVRUPADAKİ İLK EKONOMİK ENTEGRASYON HAREKETLERİ VE AVRUPA BİRLİĞİNİN ORTAYA ÇIKIŞI

Avrupa'da görülen ekonomik bütünleşme hareketlerinin nasıl başladığı ve Avrupa Birliğinin doğuşu Avrupa Birliği içerisindeki vergi uyumlaştırmalarına hangi aşamalardan sonra ulaşıldığının bilinmesi ileriki konulara ışık tutacağından bu hususlara aşağıda değinilmiştir.

(15) Grabitz Eberhard, a.g.e., s.3

A- AVRUPADAKİ İLK EKONOMİK ENTEGRASYON HAREKETLERİ

Avrupanın birleştirilmesi konusundaki gayretler daha çok kanlı savaşlardan sonraki devrelerde daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmış ve barış içinde yaşayabilme arzusunda olanları bu yönde çalışmalar yapmaya yöneltmiştir. Ayrıca küçük devletlerin entegrasyonu ile büyük ve daha kuvvetli bir federal devletlerin ortaya çıkması entegrasyon hareketlerinin görülmesinde rol oynayan faktörlerdendir.

Avrupa'da ilk entegrasyon düşüncesi ve bunun da ilk tatbikatı 18. yüzyıl içerisinde bugünkü İsviçre'de görölmektedir. 18. yüzyılın sonlarına doğru 13 kanton dış sebeplerin tesiri altında, biraz da zorla bir anlaşma ile birliğe doğru ilk adımı atmışlardır. Birleşme yolundaki bu ilk oluşum başlangıçta başarılı olamamış, fakat Avrupanın birleşmesi konusundaki düşüncelere temel olmuştur. İsviçre'de ilk siyasi entegrasyonun kurulması 1848 yılında federal bir devletin kurulması ile gerçekteşmiş ve 1874 yılında yapılan yeni anayasa ile entegrasyon için mevcut engeller kaldırılarak kantonlar arasında mal ve insanların serbestçe dolaşabilmeleri gerçekteşirilmiştir(16).

(16) Oğuz Orhan, Avrupa Ekonomik Toplulukları, Eskişehir
İ.İ.B.F.Yayını No:70-36, 2.Baskı, Eskişehir 1969,s.14

Avrupa'da görülen ikinci bir entegrasyon hareketi Alman konfederasyonunun kurulmasında görülmektedir. Fransa'da Napolyonun düşmesinden sonra Alman devletlerinin federatif bir sistem içerisinde birleşmesi amacı ile 1 Kasım 1814 yılında Viyana'da yapılan kongrede ortaya kondu. Çeşitli prensliklerin görüş ve çıkar ayrılıklarından dolayı Almanyanın birliği hakkında anlaşma sağlanamamış ve bu konudaki çalışmalar 1820 yılına kadar devam ederek 39 Alman prensliğinin Konfederasyona katılması ile Alman devletinin kurulması gerçekleşmiştir.

Alman Konfederasyonunun kurulmasından sonra prenslikler hükümdarlık haklarını kolaylıkla konfederasyona bırakmak istemediklerinden uzun seneler merkezin birleştirici rolü sınırlı ve zayıf kalmıştı. Bu yüzden 1834 yılında Zollverein (gümrük birliği) kurulması isteniyordu. Zollverein kurulması ile iç ticaret tamamen serbestleşecek ve dış ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanacaktı. Bu talep iktisadi entegrasyonun oluşumunu hızlandırmış ve 1867 yılında Bismark'ın federal sistemin kurulması için çalışmaları hızlandırması ve 1871 yılındaki anayasa ile federal bir sisteme geçilme kararının alınması ile Alman birliği kurulmuş oluyordu(17).

Birinci dünya savaşından sonra dünya ülkeleri arasında görülen uluslararası işbirliğinin artmasından

(17) Oğuz Orhan, Avrupa Ekonomik Toplulukları, a.g.e., s.15

dolayı ülkeler arası bloklaşma hareketleri görülmeye başlanmıştır. Birinci dünya savaşından sonra çeşitli ekonomik ve siyasi düşüncelerden dolayı bazı birleşme hareketlerinin Avrupa sahnesinde meydana geldiği görülmektedir.

20. Yüzyılda Avrupa'da görülen iktisadi birleşme hareketi olarak 1940 yılında, Sovyetler Birliği, Doğu Almanya, Polonya, Çekoslavakya, Macaristan, Romanya, Bulgaristan, Arnavutluk ve Yugoslavyanın katılımıyla doğu bloku ülkeleri arasında bir gümrük birliği ve iktisadi yardım kuruluşu durumunda olan, üye ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin düzenlenmesi, teknolojik bilgi akımı, ortak projelerin gerçekleştirilmesi, çevre kirlenmesinden korunma gibi konular için "COMECON" Karşılıklı Ekonomik Yardım Konseyi adı altında bir birlik kurulmuştur(18).

1943 daha ikinci dünya savaşı bitmeden Hollanda, Belçika ve Lüksemburg gümrük birliğine giderek kendi aralarındaki pazarın genişlemesine yönelik olarak bir ekonomik birleşme olan "BENELÜX" kurulmuştur(19).

1947 yılında ise İkinci Dünya Savaşında büyük tahribata uğramış olan Batı Avrupa ülkelerinin ekonomilerini canlandırmak için ABD tarafından sağlanan fonların etkin dağılımını sağlamak ve Batı Avrupa ülkeleri

(18) Seyidoğlu Halil, a.g.e, s.407-408

(19) Özlener Sezer, Avrupa Topluluğu ve Türkiye ile İlişkiler, İstanbul Ticaret Odası Yayını No:1990-16, İstanbul 1990, s.1

arasında ticari ödemeleri kolaylaştırmak düşüncesiyle İngiltere, İrlanda, Avusturya, Fransa, İzlanda, Danimarka, İsveç, Hollanda, İtalya, Norveç, Yunanistan, Portekiz, Lüksemburg, İsviçre, Belçika, Federal Almanya (1949 yılında) ve Türkiyenin'de üye olduğu "OEEC" Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü kurulmuştur(20). Bu teşkilatın Avrupa Ortak Pazarının kurulmasında geniş ölçüde yardımı olmuştur.

1951 yılında da Federal Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Lüksemburg ve Hollanda tarafından kömür ve çelik üretimini tüm Avrupa ülkelerine açık bir çatı altında toplamayı ve aralarında yüzyıllardan beri süren rekabet yerine ekonomik çıkarları ön plana alan Avrupa Birliğinin kurulmasına temel olacağı düşünülen "AKÇT" Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kurulmuştur(21).

Avrupa'da bulunan bu altı ülke tarafından bu ülkelerin genel ekonomileriyle uyum içinde, iktisadi büyümeye, istihdamın geliştirilmesine ve hayat seviyesinin yükseltilmesine katkıda bulunmak için kömür, demir ve çelik üzerinde ortak bir pazar kurulmuş ve bunun idaresi için de yüksek otorite, meclis, konsey ve adalet divanından meydana gelen organlar oluşturulmuştur. Tarihte

(20) Ertel Nesin-Akyüz Müfit, Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü, Dünya Yayınları No:42, 3.Baskı, İstanbul 1990, s.30

(21) Akdemir Ali, AT İşletmeleriyle Bütünleşmede Teknolojinin Stratejik Yönetimi, Anadolu Üniversitesi Yayını No:555, Eskişehir 1992, s.24

ilk defa Avrupa devletleri AKÇT sayesinde egemenlik haklarının bir bölümünü, kendileri tarafından seçilen ve onlardan bağımsız olan üye ülkeleri bağlayan kararlar alabilecek yüksek otoriteye, ortak çıkarlar için yetkilerinin bir bölümünü devretmekteydiler(22).

Nitekim bu topluluk Avrupa Birliğinin kurulması için gereken organizasyonların kurulmasında öncülük etmiş ve 1967 yılından itibaren de AET ve EURATOM ile kaynaşarak Avrupa Toplulukları adı altında tek bir kuruluş haline gelmiştir(23).

Avrupa Birliğinin kurulmasında başarıyla gerçekleştirilen bu ilk hareketten sonra 1952 yılında Avrupa Savunma Topluluğu ve 1953 yılında da Avrupa Politik Birliğinin kurulması girişimleri oluşturulmak istenmiştir. Fakat ekonomik entegrasyon gerçekleşmediğinden askeri ve politik amaçlı olan bu entegrasyon hareketleri başarısızlıkla sonuçlanmıştır.

Askeri ve politik entegrasyon hareketlerinin başarısız kalması buna karşılık AKÇT'nun başarısından sonra sadece kömür ve çelik gibi sınırlı endüstriler için değil, ekonominin tüm sektörlerini kapsayacak bir

(22) Bozkurt Ömer, Avrupa Topluluğu ve Türkiye, Türkiye ve Ortadoğu Anme İdaresi Enstitüsü Yayını No:220, Ankara 1987, s.9-10

(23) Oğuz Orhan, Avrupa Ekonomik Toplulukları, a.g.e., s.30

entegrasyon aşamasına geçilmesine karar verilmiş ve 1957 yılında imzalanan bir anlaşma ile Federal Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg tarafından "AET" Avrupa Ekonomik Topluluğu ve "EURATOM" Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu kurulmuştur(24). Böylece Avrupa Toplulukları oluşmaktaydı.

B- AVRUPA BİRLİĞİNİN ORTAYA ÇIKIŞI:

İkinci Dünya Savaşı Avrupa tarihinde bir parçalanma değil bilakis Avrupanın politik ve ekonomik birliğinin ortaya çıkışının bir başlangıcıdır. Avrupa ülkeleri bir taraftan Avrupada geçmişte görülen tehlikenin tekrarlanmasını önleyecek, diğer taraftan da akılcı bir şekilde teknik ve ekonomik potansiyelin ortak kullanılması imkanlarının başlatılması için yeni bir devletler üzeri ortak bir çalışma formu arıyordu(25). Bu felsefe, Avrupa ülkelerinin ekonomik işbirliği sayesinde politik entegrasyonun gerçekleştirilmesi düşüncesini ortaya koymuştur.

Ekonomi politikasının uluslararası bir önem kazanması sonucu Avrupa Birliği ülkelerinin ekonomik amaçlar doğrultusunda (Para değerinin korunması, Tam istihdamın

(24) Avrupa Topluluğu ve Türkiye, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayını, 2.Baskı, Ankara 1993, s.2-3

(25) Neumarkt Fritz, "Möglichkeiten und Grenzen einer im Steuerangleichung Gemeinsamen Markt", Steuer kongreß Report, München 1963, s.31-42

sağlanması, iktisadi gelişme, dış ticaret dengesi v.b. gibi) bir işbirliğine gidilmesini gündeme getirerek, bu durum Avrupa Birliği ülkelerini organize bir şekilde daha yakın ilişkiler içinde çalışmaya yöneltmiştir(26).

Avrupa Ekonomik Topluluğu, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ve Avrupa Atom Birliği'nin kurulmasından sonra bu ortak çalışma ve işbirliği Avrupa Birliğinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu birliklerin kurulmasının temel amacı ekonomik bir işbirliğini gerçekleştirmektir. Ortak bir ekonomik işbirliğinin oluşturulan biçimi, yalnız ticaretin serbestleştirilmesinden ibaret değildi. Ön planda ortak bir birliğin meydana gelmesinden sonra devam eden siyasi ve ekonomik bir entegrasyon yer alıyordu(27).

Avrupa Birliği, başlangıçta 6 ülke tarafından kurulmuş - şimdi ise 15 ülke tarafından meydana gelerek - yalnız Avrupa'da değil dünya üzerinde de büyük bir önem kazanmıştır. Avrupada yaşayan 320 milyon insan ile ABD'den, Rusya'dan, ve endüstrileşmiş asya bölgesinden (Japonya, Kore, Tayvan, Honkong, Singapur, Endonezya) daha büyük bir ticaret bölgesidir. İhracat rakamlarına bakıldığında zaman, 1985 yılında 1.890,3 Milyar Mark ile

(26) Müller Lothar, Gedanken zu einem einheitlichen Unternehmens-, "insbesondere Unternehmenssteuerrecht in Europa", Steuerberater Jahrbuch, Köln 1977, s.455-500

(27) Eiden Christoph, "Abgestufte Integration in der EG: Risiken für Rechtsangleichung und Gemeinsamen Markt", Europa-Archiv 1984, s. 365-376

ABD'den üç defa (626,7), Sovyetler Birliği'nden 8 defa (256,4) daha fazla ihracat yapmıştır(28).

C- AVRUPADA YAYGINLAŞAN İŞBİRLİĞİ VE İLERLEYEN BÜTÜNLEŞME

AKÇT, kömür ve çeliğin maksimum etkinlikte kullanımını ve rasyonel dağılımını sağlamaya yönelik olarak pazar için kömür ve çelik sağlamayı kapsamaktadır. EURATOM, topluluk içinde nükleer endüstrinin barışçı amaçlarla kullanılmasını sağlamaya yöneliktir. AET ise genel ekonomik bütünleşme ile ilgili olarak iç pazarlarda, mal ve insanların serbest dolaşımının sağlanmasına yönelik geniş bir pazarın oluşumu için kurulmuştur(29).

Ortak bir pazarın faaliyeti ve kurulması sadece ilke ve ölçüler belirlemesine karşılık, ekonomik bütünleşme, siyasal bütünleşmeye doğru ilerlemede bir araçtır. AKÇT, EURATOM ya da AET'nin temel amaçlarından birisi de ileride birleşik siyasal bir Avrupa Devleti oluşturmaya yöneliktir. Zira, halihazırdaki Avrupa Birliği siyasal niteliktedir. Kısaca Avrupa Birliği bir devlet gibi

(28) Borkmann Arthur, Europäische Gemeinschaften, Gabler Wirtschafts-Lexikon, Band 2, Wiesbaden 1988, s.1355

(29) Tuncer Selahattin, "Topluluğun Kurumsal Düzeni", Avrupa Ekonomik Topluluğu Birinci Semineri, İstanbul 1983, s.69-87

yönetilmekte ve kendine has, Avrupa Parlemantosunu, Bakanlar Konseyi gibi siyasal organları vardır(30).

1960 yılında AET ülkeleri dışında kalan İngiltere, Avusturya, İsviçre, Portekiz, İsveç, Norveç ve Danimarka'dan oluşan Avrupa ülkeleri kendi aralarında gümrük tarifelerini ve miktar kısıtlamalarını kaldırarak yalnızca sanayi mallarının serbest ticareti için "EFTA" Avrupa Serbest Ticaret Bölgesini kurmuşlardır. EFTA üyesi ülkelerin üçüncü ülkelerin sanayi ürünlerine karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanması söz konusu değildi.

AET içinde ekonomik entegrasyon aşamasında önemli bir engel gümrük vergilerinin kaldırılmasıydı. Entegrasyon için önemli bir aşama olan gümrük birliği 1 Temmuz 1968 yılında meydana gelmiştir. Ortak bir pazarın kurulması öncelikle gümrük vergilerinin kaldırılmasını gerektiriyordu. Bu yüzden üye ülkeler 1968 yılında kendi aralarında gümrük vergilerini kaldırarak üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesi (Gemeinsamen Außenzolltarif) uygulamaya başladılar(31).

(30) Mumcu Necati, "Avrupa İktisadi Topluluğunun oluşumu -Serbest Ticaret Bölgeleri - Gümrük Birliği ve Türkiye", Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Çeşitli Hukuki Konferanslar, İ.Ü. Milletler arası Hukuki ve Milletlerarası Münasebetler Enstitüsü Yayını No:9, İstanbul 1973, s.148

(31) Menck Thomas, "Die Steuern im Gemeinsamen Markt und ihre Harmonisierung, Stand und Perspektiven in der erweiterten Gemeinschaft", Deutsche Steuerzeitung, 1972, s.123-124

1973 yılında ise İrlanda, İngiltere ve Danimarkanın AET'ye katılmasından sonra geriye kalan üyeler EFTA'yı devam ettirmeyi düşünüyorlardı ve daha sonra EFTA, AET ile sanayi malları ve bir kısım tarım ürünlerini kapsayan serbest bir ticaret bölgesi için anlaşma imzalayarak Batı Avrupa'da büyük bir serbest ticaret bölgesi oluşturulmuş oluyordu(32).

D- AVRUPA'DA GENİŞLEYEN BİRLİK VE ÜÇÜNCÜ ÜLKELERLE İLİŞKİLER

EFTA'nın kuruluşunda başı çeken İngilterenin AET'ye dahil olmak için 1961 yılında başvurması ve arkasından İrlanda ve Danimarka'nın da AET'ye tam üye olmak istemelerinin oldukça büyük önemi vardı. Çünkü AET artık kendini kabul ettirmeye başlamıştı. Gerçi o zamanlar Fransa Cumhurbaşkanı "henüz Topluluğa üye olacak değil" bahanesiyle İngilterenin başvurusunu veto etmişti, fakat o zamanki Fransa Cumhurbaşkanı'nın gitmesinden sonra İngiltere 1973 yılında Topluluğa dahil olmuştur. İngiltere, İrlanda ve Danimarkanın AET'ye dahil olmaları EFTA'ya karşı AET'nin zafer kazanması olarak değerlendirilmektedir(33).

Avrupa Birliği kurulduğundan itibaren gerek ekonomik gelişmeler bakımından, gerekse kurucu anlaşmalar

(32) Seyyidoğlu Halil, a.g.e., s.405-406

(33) Kılınç Uğur, Türkiye Avrupa Toplulukları İlişkileri, T.O.B.B. Yayını No:148, Ankara 1990; s.8-9

bakımından büyük gelişmeler kaydetmiştir. 1981 yılında onuncu ülke olan Yunanistan birliğe katılmıştır. 1986 yılında da İspanya ve Portekiz Birliğe tam üye olmuşlardır(34).

Avrupa Birliği ülkeleri 1992 yılı sonuna kadar ortak bir pazarın oluşmasını istiyorlardı. Bu durum birliğe üye bütün ülkelerin mal, hizmet, sermaye ve ticaretin serbestiyeti için sınırların ortadan kaldırılması gerektiğini ifade ediyordu. 340 milyon insan için ortak bir pazarın oluşturulması ve bu sayede Avrupa Birliğinin ekonomik gücünün dünya çapındaki rekabetlere karşı daha dayanıklı olmasına yol açacak, işbölümünün kuvvetlenmesi üretimi arttıracak, gelirleri yükseltecek ve hayat standardının yükselmesini sağlayacaktı.

Avrupa Birliğinin 1969 yılından beri bir gümrük birliği olmakla birlikte sınır aşırı değişikliklerde gümrükler ya da miktar sınırlamalarından dolayı yapılan ticaretlerde insanların, malların ve sermayenin dolaşımında bugünkü gibi rahat hareket edilemeyen engeller vardı.

Avrupa Birliği Komisyonunun 1985 yılında yayınladığı beyaz kitabında iç pazarın oluşmasına gayret edilmesi

(34) Clausnitzer Martin, "Die Durchsetzung europäischen Gemeinschaftsrechts im Steuerprozeß", Deutsches Steuerrecht, 1987, s.641-643

gerektiği ve bunun için karşılaşılan engellerin üç şekilde olduğu açıklanmaktadır(35).

a- Materyal Engeller: Fiziki engeller olarak ifade edilen kişilerin ve malların gümruklerde kontrolu, hayvan ve bitkilerin sağlık kurallarına uyup uymadıkları, her ülkenin ayrı pasaport uygulaması gibi engeller kaldırılarak, mal ve kişilerin serbest dolaşımı, ortak pasaport uygulaması gibi ortak politikalar getirilecektir.

b- Teknik Engeller: Hizmet sektörlerindeki ve malların imal edilmesindeki ulusal hükümlerin değişik olduğu ve bu değişikliklerin kaldırılması gerektiği belirtilmiştir.

c- Vergi Engelleri: Sınır kontrollerinde eşyaların oldukça yüksek olarak vergilendirilmesi sorun olmaktadır. Her ülkede değişik uygulanan katma değer vergisinin aynı oranlarda uygulanması halinde aradaki engellerin ortadan kalkacağı belirtilmektedir.

Avrupa Birliği içindeki ekonomik entegrasyon iki aşama halinde olup, Birlik içinde malların, insanların ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekteştirildiği, Birliğin adeta tek bir ülke haline geldiği pasif aşama ve ikinci olarak üye ülkelerin, ekonomi, para, sanayi, bölgesel kalkınma v.b. politikaların uyumlaştırılması

(35) Berthold Busch-Winfried Fuest, Steuer in Europa, Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln, 1993, s.3

şeklinde olan aktif aşamadır. İkinci aşamanın gerçekleşmesi birinci aşamanın gerçekleşmesinden sonra olduğundan Avrupa Birliğinin kuruluşundan itibaren ilk hedef olarak üye ülkeler arasındaki ekonomik sınırların kaldırılmasına çalışılmıştır(36).

III- AVRUPA BİRLİĞİNİN ENTEGRASYONU İÇİN YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER

Birlik ülkeleri 1992 yılı sonuna kadar tek pazar uygulanmasına karar vermiştir. Tek pazar ile ülke ulusal pazarlarının tek bir Birlik pazarı yönünde bütünleştirilmesi, üye ülkelerarası, mal, hizmet, kişi ve sermaye dolaşımı önündeki ne türden olursa olsun her türlü engelin kaldırılması, kural birliğine gidilmesi ulusal yasaların ve vergi yapılarının bu pazar işleyişinin gerektirdiği ölçüde yakınlaştırılmasına çalışılmaktadır(37).

Fonksiyonel işbirliğinin amacı, muayyen siyasi, teknik, idari işlerin bir çok devlet tarafından yalnız yapılamadığı yahut yapılmak istenmediği için ortak olarak yapılmasıdır. Tesadüfi yahut arada sırada yapılan işbirliğinin sürekli bir mahiyet alması ile organize edilmiş bir işbirliği doğar. Böyle bir işbirliği içinde olan ülkeler normal olarak kararlarını oy birliği ile

(36) Kılınç Uğur, a.g.e., s.15

(37) Akdemir Ali, AT İşletmeleriyle Bütünleşmede Teknolojinin Stratejik Yönetimi, Anadolu Üniversitesi Yayını No555, Eskişehir 1992, s.30-31

alırlar. Üye devletler üyelikten her zaman ayrılabilirler. İşbirliği yapan devletlerin yapısı başlangıçta nasılsa, bu işbirliğinin sonunda da aynı kalır(38).

Avrupa Birliği amaçları çerçevesinde belli bir gelişme takip etmektedir. Ulusal ekonomilerin bir potada eritilmesi işi statik bir durum arzermeyip dinamik bir özellik göstermektedir. Entegrasyonun sahip olduğu dinamizm çeşitli alanlarda yapısal değişiklikler gerektirecektir(39). Bu yapısal değişiklikler şu şekildedir:

a- Yeni karar Organlarının Kurulması:

Avrupa Birliği tarafından başlatılan entegrasyon çeşitli alanlarda yeni karar organlarının kurulmasına neden olmuştur. Birlik organlarına, görevlerini yerine getirmeleri için çeşitli yetkiler verilmiştir. Bu şekilde üye devletlerin karar organları yerine Birliğe ait yeni karar organları geçmiştir. Diğer alanlarda ise eski karar organları varlıklarını devam ettirmektedirler. Bu karar organlarının bağımsız olarak verdikleri kararların Birlikle koordine edilmesi gereklidir.

(38) Bülow Erich, Einführung in die Rechtsfragen der Europäischen Integration, Bonn, 1972, s.77-83

(39) Bindschedler Rudolf, Rechtsfragen der Europäischen Einigung, Ophüls Verlag, Basel 1974, s.96

Yapısal dinamizm, ortak fonksiyonların yerine getirilmesi dışında üye devletlerin yetki ve yapısında değişiklikler meydana getirmektedir. Yeni bir takım karar merkezlerinin kurulması yapısal değişikliğin en önemli şartlarından biridir. Yapılan değişiklik sadece ekonomik sektörle sınırlı olmayıp, diğer alanlara da taşmaktadır. Avrupa Birliği, ekonomik entegrasyonu amaç olarak öngörmekle beraber, yapısal değişikliğin hukuki ve siyasi alanlara da yansıdığı görülmektedir(40).

b- Ekonomik Alanda Yapısal Değişiklik:

Avrupa Birliğine üye bütün ülkelerin takip ettikleri ekonomi politikaları tamamen aynı özelliğe sahip değildir. Ekonomik entegrasyon işleminin sona ermesinden sonra her ülkenin takip etmesi gereken ekonomi politikası aynı olacaktır.

Birliğe üye ülkeler kendi aralarında ortak bir pazar oluşturmuşlardır. Bu alanda üye devletler birbirlerine karşı gümrük vergisi uygulamayıp, sadece üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulamaktadırlar. Birlik bu şekilde yeni bir ekonomik birlik meydana getirmiştir. Bu yeni ekonomik birlik içinde sadece mallar değil, diğer üretim unsurları da serbest dolaşmaktadır. Bu şekilde önemli ölçüde yapısal bir değişiklik başlamış ve bu

(40) Rosenbach Georg, Status und Vertretung der Europäischen Gemeinschaften in internationalen Organisationen, München 1989, s.6-7

değişiklik devamlı olarak diğer ekonomik alanlara genişletilmiştir. Örneğin, üçüncü devletlere karşı uygulanan ortak gümrük tarifesi, üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük politikası uygulamayı gerekli kılmıştır. Diğer taraftan ortak bir gümrük politikası da ortak bir ticaret politikasının uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Ortak bir ticaret politikası ise Birliğe homojen bir birlik haline getirmekte ve üye devletlerin dış politika yetkilerini sınırlamaktadır(41).

Ortak ticaret politikası üye devletlerin asli yapısının önemli ölçüde değiştirilmesi sonucunu verir. Avrupa Birliğinin teşkili zincirleme reaksiyonlar meydana getirmekte ve yeni bir takım alanların Avrupa Birliğine dahil edilmesine ve üye devletlerin asli ekonomik yapılarında diğer değişikliklere neden olmaktadır. Ekonomik yapı değişikliği Avrupa Birliğinin üçüncü ülkelere karşı yeni ve homojen bir ekonomik birlik olarak çıkması ile doruk noktasına erişmiştir(42).

c- Hukuk Alanında Yapısal Değişiklik:

Avrupa Birliği hukuk alanında da yapısal değişikliklere ve yeni birimlerin kurulmasına neden olmuştur. Birlik anlaşmaları ulusal hukuk ile ilgili olarak çeşitli

(41) Möller Hans, Internationale Wirtschaftsorganisationsen, Wiesbaden 1974, s.121

(50) Ipsen Hans Peter, Verfassungsperspektiven der Europäischen Gemeinschaften, Berlin 1970, s.5

anayasa hukuku problemlerini ortaya çıkarmıştır. Bazı üye devletler, örneğin Belçika, Hollanda, Lüksemburg anayasalarını Birlik anlaşmaları ile uyum haline getirmek için değiştirmiş ve bu şekilde Birlik hukukunun gereklerini karşılamıştır(43). Ayrıca, katma değer vergisi ile ilgili olarak bir çok ülkelerin hukuk sistemlerinde gerekli değişikliklere gidilmiştir(44).

d- Siyasi Alanda Yapısal Değişiklikler:

Entegrasyon için siyasi alanda da yapısal değişikliklere gidilmektedir. Her ekonomik karar bazı siyasi sonuçlar doğurur. Örneğin, ortak ticaret politikası Birliğin ve üye devletlerin üçüncü devletlerle siyasi ilişkilerinde önemli sonuçlar doğurmaktadır. Üye ülkelerin dış politikalarının da etkin şekilde koordine edilmesi gereği hissedilmiş ve 1974 tarihli zirve konferansında siyasi birlik düşüncesi Birliğin amaçlarından biri olarak ilan edilmiştir(45).

(43) Zehetner Franz, "Zum Vorlagerecht nationaler Gerichte an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft", Europa Recht, Bonn 1975, s.113

(44) Arıcan Süral, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", Vergi Sorunları Dergisi, Mart 1986, s.5-8

(45) Beutler Bengt-Pipkorn Jörn, Die Europäische Gemeinschaft-Rechtsordnung und Politik, 3.Auflage, Baden-Baden 1987, s.18

IV- AVRUPA BİRLİĞİNİN AMAÇLARI

Avrupa Birliği Sözleşmesi genel entegrasyon amaçları yanında herşeyden önce ekonomik amaçların yönlendirilmesine dair bilgileri ihtiva etmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinin bir çok amaçları olmakla beraber, etkin ve aktif bir biçimde ekonominin yürütülmesi, para değerinin sağlamaştırılması, yaşam standartlarının çabuk bir şekilde iyileştirilmesi, üye ülkelerin sıkı işbirliği ile desteklenmesi öngörülmektedir(46).

Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran 1957 tarihli Roma anlaşmasının 2' nci maddesi, Topluluğun "Ortak bir pazar kurulması ve üye devletlerin iktisadi politikalarının yaklaştırılması ile kendi içinde ahenkli bir ilerlemeyi, sürekli ve dengeli bir düzeyde büyümenin arttırılmasını sağlamak ve birleşmiş üye ülkeler arasında daha sıkı ilişkileri kurmakla yükümlü olduğunu" belirtmektedir. Amaçla ilgili bu maddenin incelenmesinden ekonomik gelişmenin dengeli ve etkin biçimde sağlanmasının bir "ortak pazar" kurulması ile olabileceği vurgulanmaktadır. Başka bir ifadeyle, topluluğa üye ülkeler imkanlarını

(46) Würzen Dieter, "Wirtschaftliche Beziehungen im vereinten Europa", Deutscher Steuerberaterverband, 1982, s.707-711

birleştirip tek bir devlet gibi davranma, böylece yüksek bir üretim düzeyine ulaşma ve kaynakların en verimli alanlarda kullanılmasının sağlanması amacındadırlar. Bu amaca varabilmek için de malların ve üretim faktörlerinin ortak pazar içinde dolaşımına herhangi bir sınır veya kısıtlama konmaması gerekmektedir(47).

Vergi alanına bu amaçların yansması, malların serbest dolaşımı ile ilgili kısıtlamaların kaldırılması ve rekabeti bozan koşullar ile ayrıcalıklı işleme yol açan önlemlerin ortadan kaldırılması şeklindedir. Avrupa Birliğinin kuruluşunu başlatan Roma Anlaşmasının konuya ilişkin maddelerinin büyütölmüş bir şekli olan Neumark Raporu ile Roma anlaşması incelenecek olursa temel fikrin AET ölkeleri için, bir tek ölkede mevcut olabilecek bir vergi sistemine benzer bir vergi sisteminin oluşturulmaya çalışıldığı görölmektedir(48).

1963 yılında hazırlanan Neumark Komitesi Raporunda ortak pazarın çeşitli yerlerinde mevcut bulunan ürünlere ve üretim faktörlerine yapılacak vergi uygulamasında

-
- (47) Çakmak Şefik, Ortak Pazar Ölkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmaların Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi Maliye Tetkik Kurulu Yayınları No:166, Damga Matbası, Ankara 1975, s.1
- (48) Demiralp Selçuk, " Uluslararası Vergi Harmonizasyonu Çalışmalarının İrdelenmesi", Maliye Dergisi, Mayıs/Haziran 1981, s.71-90

farklılıklar denilen engellerin kaldırılması ile ilgili çalışmalara yer verilmiştir. Neumark Komitesi farklılıkların ortadan kaldırılması ile üye ülkelerin kısıtlamaya razı olacakları milli hakimiyet derecesi arasında bir çatışma çıkabilmesi ihtimalini öngörmüş ve ileri sürdüğü tavsiyelerin "ortak pazarın optimum bir şekilde işleyebilmesi için, bir taraftan üye ülkeler arasında rekabetin serbestçe işlemesine engel olan fiskal veya mali farklılıkların bertaraf edilmesi veya büyük çapta azaltılmasını, diğer taraftan tabii şartlardan veya tarihi gelişmelerden doğan milli özelliklerini muhafaza etmek endişesinde olan üye devletlerin politikasına karışmamak gayesi arasında rasyonel bir uyum'u temsil et tiği belirtilmiştir(49).

Entegrasyon amaçlarının gerçekleştirilmesi için üye ülkelerin bazı tedbirleri almaları gerekmektedir(50).

- Ortak pazarın kurulup ticaretin serbestçe gerçekleştirilebilmesi için, mal ve insanların serbest dolaşım hakkına sahip olduğu aynı karakteri taşıyan bir iç pazar sayesinde tam rekabet sağlanabilir.

(49) Douglas Dosser, The Theoretical Aspects of Tax Harmonization, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri No:22, Fakülteler Matbası, İstanbul 1974, s.363-384

(50) Würzen Dieter, a.g.m., s.701-711

- Üye ülkelerin ekonomi politikalarının kademe kademe birbirine yaklaştırmaları ortak bir pazar için lüzumludur.

- Uluslararası politikaların koordinasyonu ile özellikle dış ticaret, tarım, ulaştırma, enerji ve çevre konularında işbirliği yapılmalıdır.

Herhangi bir Ortak Pazarda malların serbest dolaşımını sağlamak için vergi sistemlerinin yapılarının değiştirilmesinin yanı sıra mali sınırların da kaldırılması gereklidir. Asıl amaç bir ülkede veya bölgede üretilen bir malın diğer bir ülkede veya bölgede satılmasının güç olmamasıdır. Bunun için ilk önce farklı vergi oranlarının yakınlaştırılması veya ortadan kaldırılması sağlanmalıdır. Bu yapılmadığı takdirde harcama vergilerinde farklı oranlar üye ülkelerde farklı fiyat seviyelerinin doğmasına neden olacak ve aynı zamanda ulusal pazarların birleşmesi ve malların uluslararası dolaşımı için gerekli olan fiyat mekanizmasının ortak pazar içinde sakıncasız olarak işlemesi engellenmiş olacaktır. Sonuç olarak farklı vergi oranlarından doğan farklı fiyat seviyeleri birlik içinde rekabeti sınır- layacaktır(51).

Yukarıdaki amaçların gerçekleşmesi ve iç pazarın muntazam işlemesi için ticareti engelleyici tekniklerin

(51) Çakmak Şefik, a.g.e. s.2

ortadan kaldırılması her şeyden önce ulusal hukuk sisteminin uyumlaştırılması şartına bağlıdır.

Ortak pazar olarak 1970' li yılların başında aşama aşama ortak bir ekonomi ve para politikalarının genişletilmesi amacı gerçekleştirilmeye çalışıldı. Senato ve Komisyon arasındaki bir raporda o zamanki Lüksemburg başbakanı ve maliye bakanı yönetiminde bir grup aşama aşama bir ekonomi ve para birliğinin gerçekleştirilmesi için çalışmalarda bulundu. Bunun için mutlaka yapılması gerekli bulunan;

- .- Bütün ekonomik bilgilerin toplanması,
- Para, kredi, bütçe ve vergi politikaları yardımıyla konjonktur politikalarının koordine edilmesi,
- Topluluğun iç politikaları hakkında birlikte hareket etme (görüşbirliği),
- Topluluğun para politikaları arasındaki kur değişimlerinin ortadan kaldırılması,
- Para değerinin sağlamlaştırılması ve
- Para ve sermaye pazarlarının uyumlaştırılması

gibi meseleler öngörüldü(52).

(52) Schöne Wolf-Dieter, "Probleme eines Internationalen Steuerbelastungsvergleichs", a.g.e., s.399-401

Grubun düşüncesine göre bu tedbirlerin yapılması için önce ulusal politikaların daha iyi koordine edilmesi ve daha sonra ortak yönergelere izin verilmesi sayesinde uyumlaştırılması en sonunda ise ulusal yetkilerin topluluğa verilmesi gerekliydi. Uluslararası vergi politikalarının koordinasyonu çerçevesinde özellikle birliğin vergi harmonizasyonunun tam rekabeti azaltıcı etkilerinden kaçınmak için de büyük gayret gösterileceği kararlaştırılmıştır(53).

V- AVRUPA BİRLİĞİNİN KURUMLARI

Avrupa Birliğinin amaçları belirtildikten sonra Birliğin ekonomi ve vergi politikalarını yürüten kurumların neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Bundan dolayı bu kurumların neler olduğu aşağıda belirtilmektedir.

A- AVRUPA KONSEYİ:

Avrupa Birliğinin hem karar alma hem de yasama organıdır. Konsey üye devletlerin Devlet ve Hükümet başkanlarından oluşmaktadır. Avrupa Birliği uluslararası değil uluslararası bir örgüttür. Birlik Konseyi'nin oy çokluğu ile aldığı kararlara Birlik üyesi bütün ülkelerin uyma ve

(53) Schöne Wolf-Dieter, Steuerharmonisierung, a.g.e.703-704

uygulama zorunluğu vardır. Bu zorunluluk Roma anlaşmasının 148 ve 189. maddelerinde açıkça belirtilmiştir. Bu zorunluluktan dolayı da Birlik üyesi ülkelerin anayasalarında Birlik kararlarının bağlayıcılığı açıkça belirtilmiştir(54).

B- AVRUPA KOMİSYONU:

Üye devletlerden uyruklu beş yıl için atanan 17 kişiden oluşur ve Birliğin icra organı niteliğindedir. Komisyon üyeleri tabiyetinde oldukları devletlerden bağımsız olarak görevlerini yürütürler ve onlardan talimat almazlar. Komisyonun temel görevi kurucu anlaşmaların uygulanmasını gözetmektir. Bunun yanında Anlaşmaların amaçlarına ulaşması için girişimlerde bulunma, Topluluk bütçesinin hazırlanması, Konsey'e teklifler götürme, üçüncü ülkelere karşı Avrupa Birliğini temsil etme gibi görevleri de vardır(55).

C- AVRUPA PARLAMENTOSU

Birliğin tüm faaliyetleri ile ilgili bir danışma ve denetim organı niteliğindedir. Üye ülkelerin nüfus yoğunluğu ile orantılı olarak seçilen üyelere oluşur. Parla-

(54) Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu, DPT Yayını
No: 2377-ÖİK:41, s.14-16

(55) Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Die Mitglieder der Europäischen Gemeinschaft, Nr:1/1993, Brussel 1993, s.7-10

mento Komisyondan kendine gelen konuları inceleyerek görüşünü Konseye bildirir. Parlamantonun Konsey ve Komisyon üzerinde sınırlı bir yetkisi vardır(56).

D- ADALET DİVANI

Birliğin bağımsız yargı organıdır. Üye ülkelerden birer yargıç ve altı savcının katılımı ile oluşur ve altı yıl için seçilirler. Birliğe üye ülkelerden birinin diğer bir üye ülkeye yönelttiği anlaşmalara uymama vb. iddialar, başvuru ve şikayetler adalet divanının görev sahasına girmektedir(57).

E- EKONOMİK VE SOSYAL KOMİTE

Konsey ve Komisyona yardım etmek ve istişari nitelikte faaliyet göstermek üzere, Birlik ülkelerindeki işverenlerin, sendikaların ve serbest meslek sahipleri grupları tarafından oluşturulan bir komitedir. Komitenin görüşleri bağlayıcı nitelikte olmayıp, ancak güçlü kesimlerin eğilimlerini yansıttığı için Konsey ve Komisyon üzerinde ağırlığa sahiptir(58).

E- DİĞER YARDIMCI ORGANLAR

Konsey ve Komisyona yardımcı nitelikte faaliyet gösteren organlar Sayıştay ve Avrupa Yatırım Bankasıdır.

(56) Özlenen Sezer, a.g.e., s.21-23

(57) Tunçer Selahattin, "Topluluğun Kurumsal Düzeni", a.g.e., s.67-87

(58) Kılınç Uğur, a.g.e., s.14

a- SAYIŞTAY

Birliğin finansal denetim organıdır. Üye ülkelerden Konsey tarafından altı yıl için seçilen birer üyeden oluşur. Birliğin ve bağlı kuruluşların gelir ve harcamalarını incelemek ve bunların Birlik mevzuatına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamakla görevlidir.

b- AVRUPA YATIRIM BANKASI

Roma anlaşması gereğince kurulan tüzel kişiliğe sahip özerk bir kuruluştur. Sermaye piyasalarına ve kendi özkaynaklarına dayanarak Birliğin dengeli bir biçimde kalkınması için faaliyette bulunur. Bölgesel kalkınma, ileri teknolojiler, işletmelerin modernizasyonu ve ortak çıkarlara hizmet eden projelere kaynak sağlamaktadır(59).

VI- AVRUPA BİRLİĞİNİN AMAÇLARINA ULAŞMADA VERGİ UYUMLAŞTIRMALARININ GEREKLİLİĞİ

Vergi uyumlaştırma gayretlerinin sebebi birliğe üye ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olmalarıdır. Farklı devlet anlayışı ve felsefi anlayışlardan ayrıca başka farklı sosyal ve politik kriterlerden dolayı vergi hakkı anlayışının değişik düşünülmesinden vergi sistemleri de değişik olmaktadır. Bütün yürürlükte olan vergi

(59) Avrupa Topluluğu ve Türkiye, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayını, Ankara 1993, s.18

düzenlemeleri tarihi gelişim ve kısmi ulusal reformlar çerçevesinde sistematize edilmiştir(60).

Vergi sistemi, belirli amaçlara ulaşabilmek için belirli kurallara dayanılarak düzenlenmiş olan vergiler topluluğunu ifade eder. Başka bir ifade ile belirli bir anda bir ülkede uygulanmakta olan tüm vergiler, o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Her vergi sistemi uygulandıkları ülkenin tarihi gelişimleri içerisinde meydana gelmiştir.

Her ülkenin vergi sistemi uygulandıkları ülkelerin iktisadi, siyasi, mali ve sosyal durumlarına göre kurulur, uygulanır ve geliştirilirler. Vergi sistemleri ülkelerin iç yapılarına ve izledikleri politikalara göre sürekli bir biçimde değişirler ve gelişirler. Bu gelişme yeni devlet gelirlerine ihtiyaç duyuldukça veya belirli gelir kaynaklarının önemi azaldıkça, hatta tamamen kayboldukça daima yeni vergi kaynakları aranmaya başlanması şeklindedir. Bu oluşum ve gelişmeler sosyal, ekonomik ve politik yapısı hızlı değişen bir toplumda daha da önem kazanır(61).

Avrupa Birliği üyesi her ülke için rasyonel, optimal ve amaçlara uygun bir vergi sisteminin kurulması birlik

(60) Wacker Wilhelm, Steuersystem, Wacker Lexikon, 1982, s.730

(61) Kara İbrahim, "Türk Vergi Sisteminin Bugünkü Görünüşü ve Sorunları ile Yapılması Gereken Reformlar", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak-Şubat 1992, s.15-19

çerçevesi içinde hayal olarak kalıyor, fakat stratejik bir direktif olarak sistematik, politik, psikolojik ya da pragmatik değerler için vergi değişikliklerinin olması gereklidir(62).

Vergileme prensipleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında gözönünde tutulması gereken hususları ifade eder. Yani vergileme prensipleri, toplumun iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak nitelikte vergilerin taşınması gereken vasıflardan ibarettir. Vergiler öyle kriterlere göre seçilmelidir ki, bu seçimden sonra kurulan vergi sistemi, toplumun genel iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleşmesini mümkün olduğu kadar kolaylaştırmalıdır(63).

Bir çok Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemlerinin dayandığı önemli vergi prensipleri için her şeyden önce mali, kültürel-sosyal politik, iktisadi, vergi teknikleri sayılıyor. Mali prensipler içinde bütçenin yeteri kadar ihtiyaçlarının karşılanması ve vergi sisteminin uyumlaştırma politikaları yer almaktadır. Kültürel,sosyal-politik prensiplerin başında vergi adaleti gelmektedir. Vergi adaleti çok çeşitli vergi sistemleri içinde özellikle vergilemenin genellik, eşitlik ve

(62) Wacker Wilhelm H., a.g.e, s.730

(63) Edizdoğan Nihat, Kamu Maliyesi II, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:26, Bursa 1989, s.127

uygunluk ilkeleri ile destekleniyor. Vergi adaleti bundan başka kişinin iktidarına göre örneğin vergi tarifesinin artan oranlı bir şekilde teşkil edilmesiyle Avrupa Birliği ülkelerinin gelir vergisi sistemleri içinde yer alması düşünülüyor(64).

Avrupa Birliği içerisinde vergi uyumlaştırma gayretleri bakımından dikkatler özellikle ekonomi politikaları üzerinde yoğunlaşıyor. Avrupa Birliğine üye olan her bir ülke farklı bir tarzda bir vergilendirme anlayışına sahip olduğundan dolayı girişimciler çerçevesinde de tam rekabetin sağlanması açısından ekonomi politikalarına ağırlık verilmektedir. Uluslararası kanun koyucu her şeyden önce bu prensipleri girişimcilerin yer seçimi, hukuki form seçimi, ve finansman seçimleri hususunda vergilerin tarafsızlığı için karşılıklı olarak yapıyor(65).

Ortaklığın kurulmasının farklı devlet bütçelerindeki önemli iki büyük vergilerin birleştirilmesi sayesinde gerçekleşeceği açıklanıyor. Bunlardan birisi vergilerin kaynağı olan gelir, diğeri de bu gelirin kullanılması ile alınan indirekt vergilerin birleştirilmesi ile gerçek-

(64) Birk Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983, s.1-2

(65) Vogel Horst, Die wachsende steuerliche Belastung der Wirtschaft- zur Notwendigkeit der Reform der Unternehmensbesteuerung. Steuer Kongreß Report, München, 1978, s.103

leştirilecektir. Bu farklı vergileme meyli üç büyük vergilerin varlığı sayesinde ortaya konuluyor.

- Gelir ve servetin direkt vergilenmesi,

- Harcama vergileri ve

- Farklı tüketim vergileri

Bu üç büyük vergilere de çok sayıda küçük vergiler bağlanmıştır(66).

VII- AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Avrupa Birliği devletleri içinde yıllardan beri vergi kanun tasarılarının hızlı bir gelişmesine şahit olunmaktadır. Bunun bir çok sebepleri vardır. Bunlardan birisi vergilerin sadece parasal işlerin ve kamu gelirlerinin elde edilmesi için düşünülmüştür. Ekonominin gidişine göre vergiler çeşitli yönlerde ve şekillerde kullanılabilenmektedir. Bu yüzden vergiler, ekonomi politikasının önemli bir aleti olmaktadır(67).

Ekonomilerin gelişerek birbirine daha sıkı bir şekilde bağlanması vergilerinde yalnız Avrupa Birliği ülkelerinin bütçeleri içinde kalmamasına yol açtı.

-
- (66) Ülner Adalbert, "Entwicklungstendenzen der Steuergesetzgebung in der Europäischen Gemeinschaft und in Europa", Deutsche Steuerzeitung, 1977, s.459-469
 (67) Schink Walter, "Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt", Kölner Schriften zum Europarecht, Band 14, 1969, Köln, s.19-41

Uluslararası vergi hukukunun etkileri uluslararası ilişkilerden dolayı ekonomi içinde vergilerin de buna göre yönlendirilmesini gerekli kıldı. Vergilerin fonksiyonunun hem ekonomi politikası aleti olarak hem de ekonomik ilişkilerin enternasyonal bir hale gelmesiyle vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gereğini ortaya koydu. Bu yaklaşma süreci geçmişte yapılan uluslararası vergi reformlarının su yüzüne çıkmasını doğurdu(68).

Avrupa Birliği için vergisel yaklaşma süreci aynı zamanda ortak işbirliği sayesinde yeni bir boyut kazandı. Bununla birlikte son yıllardaki tecrübeler Avrupa Birliği sözleşmesinde beyan edilen amaçların pratik tedbirler ile ortaya çıkarılmasının bir çok zorluklarını da beraberinde getirdi(69).

Ortak bir Avrupa pazarı için uluslararası pazarların çok sıkı olarak bağlanması, ulusal struktur ve vergi sistemlerinin de uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Vergiler gerek mikro açıdan gerekse makro açıdan çok çeşitli tarzlarda ekonominin gidişini etkilemektedir. Vergiler sadece tüketim yapısını değil, üretim ve girişimcilerin yatırımlarını da etkilemektedir. Bu etkiler sınır ötesi mal ve hizmet trafiğini de etkilemektedir. Bu

(68) Grund Walter, "Grundprobleme der Steuerharmonisierung und des internationalen Steuerrechts", Steuer und Wirtschaft, 1965, s.393-412

(69) Wingert Karl-Dieter, "Stand und Weiterentwicklung der EG-Steuerharmonisierung", Internationale, Wirtschaftsbriefe, Fach 1, 1986, s.305-308

bakımdan vergiler, Avrupa Birliği içinde tam rekabet şartları için merkezi bir yönlendirici faktör durumundadır(70). Bundan dolayı da;

- Ortak bir ekonomik bölgenin sağlam bir yapıya kavuşturulması önce tam rekabeti sağlayıcı konuların sonra da vergi yapısının uyumlaştırılması ile gerçekleştirilir.

- Kişilerin, malların, sermaye ve hizmet trafiğinin vergi faktörlerinden etkilenmeden ekonomik hareketlere göre ve kişisel eğilimlere göre serbestçe hareket edebilmesi gereklidir.

- Ekonomi politikası aracı olarak vergilerin üye ülkeler arasında ortak bir müdahale aracı olarak kullanılması birliğin genel sahası içine dahil olması ve ortak bir politikaya bağlanması gereklidir(71).

(70)Warneke Perygrin, "Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Regelungen über Abschreibungen und Investitionszulagen in den EG-Staaten", In: Staatsfinanzierung im Wandel, Köln 1982, s.593

(71)Ritter Wolfgang , Entwicklungstendenzen des internationalen Steuerrechts "Eine kritisch wertende Betrachtung aus der Sicht der Wirtschaft", Betriebsberater, 1984, s.353-360

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA TOPLULUĞUNA ÜYE ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI POLİTİKALARI

Avrupa Birliğinin entegrasyonunun tam olarak sağlanması için üye ülkelerin vergi sistemlerinin de ortak hale getirilmesi gerekmektedir. Vergi sistemlerinin birleştirilmesi için bütün gayretlerin en yüksek amacı, Avrupa Birliği ile hukuki hükümlerin de düzenlenerek ortak bir pazarın meydana getirilmesidir. Vergi sistemlerinin uyumlaştırılması ile ilgili teoriler ve Avrupa Birliğinde vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına dair yapılan düzenlemeler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

I- VERGİSEL UYUMLAŞTIRMANIN TEORİK YÖNLERİ

Avrupa Birliği üye devletlerin vergi politikaları konusundaki faaliyetlerini de etkilemektedir. Birlik içinde vergi politikası, ekonomik bütünleşmeye göre ikinci aşamada kalmaktadır. Avrupa Birliği içinde entegrasyonun

gerçekleşmesi için, üye devletlerin vergi sistemlerinin de birleştirilmesi gerekmektedir. Vergilerin uyumlaştırılması konusundaki teorik bilgiler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

A- Vergisel Uyumlaştırmanın Açıklanması:

Vergisel Uyumlaştırma, ortak bir ekonomik birlik veya gümrük birliği kurma çabası içinde olan bütünleşme yolundaki devletlerin vergi sistemlerinin birleştirilmesini ve ortak bir vergi sistemi için işbirliğini ifade etmektedir(72).

Vergisel uyumlaştırma hareketlerinin ortaya çıkması, Avrupa ülkelerinin ortak bir birlik kurma çabaları içine girmeleri ve vergi yapılarındaki büyük farklılıkları ortadan kaldırma gereği duyulmasından sonra ortaya çıkmış ve mali literatürde yeni bir saha olarak görülmeye başlamıştır.

Vergilerin uyumlaştırılması kavramını iki şekilde yorumlama imkanı vardır(73). Birinci yorum tarzına göre vergilerin uyumlaştırılması, vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesini amaçlar.

(72) Gülçür Tuncay, Vergi Harmonizasyonu ve İngilterede Vergi Sisteminin Durumu, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Sayı: 209, DSİ Matbaası, Ankara 1980, s.1

(73) Renner Werner, Finanzen und Steuern in der Europäischen Integration, Amsterdam 1966, s.132

İkinci bir yorum tarzına göre ise vergilemedeki farklılıklardan dolayı ortak pazar dahilinde rekabet eşitliğinin sağlanmasını ve ticaretteki engellerin kaldırılmasını hedef alır.

B- VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ TEORİLER

Vergi harmonizasyonu ile ilgili teoriler yeni yeni gelişmektedir. Bu teorilere ilişkin bilgiler aşağıda izah edilmeye çalışılmıştır.

a- İdeolojik Teori.

İdeolojik düşünceler, doğal olarak ekonomi teorisinin temeli niteliğindedirler. İdeolojik yaklaşım, ekonomik refahı engelleyici gümrük tarifelerinin ortadan kaldırılması ile aynı engellemeleri meydana getiren vergi farklılıklarının ortadan kaldırılması arasında benzerlik bulunduğu düşüncesinin sonucudur(74).

Roma Antlaşmasında ve Neumark Raporunda yer alan "serbest rekabet" ve "dış ticarete konan engellerin kaldırılması" gibi uyumlaştırılması nedenlerinin hissi sloganlarla türetildiği belirtilerek bunlara analitik yaklaşımın karşıtı olan ideolojik yaklaşım adı verilmektedir(75).

(74) Gülçur Tuncay, a.g.e., s.6

(75) Dossier Douglas, a.g.m., s.363-384

İdeolojik düşünceler doğal olarak ekonomi teorisinin temel niteliğini taşımaktadır ve ekonomik refahı engelleyici gümrük vergilerinin ortadan kaldırılması ile bunlara benzer engelleri oluşturan vergi farklılıklarının ortadan kaldırılması arasında benzerlik bulunduğu düşüncesinin sonucu olmaktadır. Ancak bu benzetmenin bir ölçüde yanlış olduğunu da belirtmekte ve Gümrük Vergileri konusunda ideolojik yaklaşımla analitik yaklaşımın kısmen birleşebileceği öne sürülmektedir. Bu konu ile ilgili görüşler şu şekildedir:

Serbest ticaret, değişik pek çok ülkeye mukayeseli avantaj sağlar ve mevcut kaynaklardan elde edilebilecek üretimi maksimuma ulaştırır. Bunun başlıca istisnası az gelişmiş ülkelerle ilgilidir. Korunma yoluyla sağlanan sanayileşmeden elde edilen kazançlar, serbest ticaretin engellenmesi ile vuku bulan kayıplardan fazla olduğu saptandığı durumda az gelişmiş ülkeler iktisadi refahlarını bir zaman için maksimize edeceklerdir.

Ancak vergileme konusunda ideolojik yaklaşımla analitik yaklaşım arasındaki sapma daha genişlemekte ve derinleşmektedir. Sapmanın genişlemesinin nedeni uygulama sahasının hem gelişmiş ve hem de az gelişmiş ülkeler için geçerli olmasıdır. Sapmadaki derinleşme ise, verginin fonksiyonları, gümrük vergilerinin fonksiyonlarından daha büyük olmasından ileri gelmektedir. Gümrük vergilerinin fonksiyonları daha çok koruyuculuk amacını gütmekte ve

bunların gelir yönleri gelişmiş ülkelerde bile çok önemli olmamaktadır. Fakat vergilerin fonksiyonları, devlet gelirlerini arttırma (böylece kamu hizmetlerinin görülmesi), gelirin yeniden dağılımı, makro denge v.s. de kapsamaktadır.

Sonuç olarak, bir ortak pazar içindeki değişik ülkelerin temel vergilerinin koordinasyon veya harmonizasyonun sonuçlarının incelenmesinde serbest ticaretin genel kavramlarını kullanan gümrük vergilerinin ideolojik yöntemleri kullanılmamalıdır. Buna karşılık incelemelerde kamu maliyesinin sadece kaynak dağılımı yönünden değil, hasılat, gelirin yeniden dağılımı, denge ve büyüme gibi yönlerinin de nazara alınması gerekmektedir(76).

b - Analitik Teori (Genel Teori):

Analitik yaklaşımın (genel teorinin) temelini farklılıklar yaklaşımı oluşturmaktadır. Farklılıklar yaklaşımı ile vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili önerilerin etkilerinin kamu maliyesi araçları içinde tam olarak analiz edilmesi kastedilmektedir. Bir takım önlemler bazı ekonomik amaçlara yarar sağlarken diğerlerine zarar vereceğinden bu kazanç ve kayıpların mukayesesi ve belirli bir uyumlaştırma önleminin genel

(76) Dosser Douglas, a.g.m., s.363-384

iktisadi refaha katkısı olup olmadığının anlaşılabilmesi için bir ölçü sistemi gereklidir. Ancak bu ölçü sistemi ekonomik olmaktan ziyade politik olmaktadır(77).

Genel analitik yaklaşım vergisel uyumlaştırma politikalarının çok yönlü ekonomik refah fonksiyonları ile değerlendirilmesi veya uygulanmasıdır. Analitik yaklaşımı tamamlamak için, kaynak dağılımı, ekonomik denge ve büyüme gibi temel mali amaçlara dayanarak vergisel uyumlaştırmanın etkilerini değerlendirebilmek gerekmektedir. Aslında bunlar; ayrı veya özel teorileri kapsamakta, refah fonksiyonu veya amaç fonksiyonu fikri kullanılarak belirli bir vergisel uyumlaştırma politikasını oluşturmak için bir araya getirildiklerinde vergi harmonizasyonunun genel teorisini oluşturmaktadır(78).

C- VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Herhangi bir ekonomik birlik içindeki vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili çalışmalarda ortaya çıkan sorun, ne tür vergi değişmelerinin Birlik üyelerinin refahını arttıracak konusudur. Bu konudaki görüşler genel olarak denkleştirme, farklılaştırma ve standartlar yaklaşımı adı altında üç ana başlık altında toplanmaktadır.

(77) Gülçur Tuncay, a.g.e., s.7

(78) Dosser Douglas, a.g.m., s.363-384.

a- Denkleştirme Yaklaşımı:

Denkleştirme yaklaşımına göre ekonomik birlik içindeki ülkelerin vergi oranlarının da birbirine eşitlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu sayede de tam rekabet şartlarının sağlanacağı açıklanmaktadır. Eğer vergi oranları denkleştirilmezse ekonomik birlik içerisindeki ülkeler arasındaki rekabet şartlarının bozulacağı bu yaklaşımı savunanlar tarafından ileri sürülmektedir.

Bu görüşü savunanlardan bazıları ise üretim veya tüketimi vergilerin etkilemeyeceği bir düzene yol açması için verginin nominal oranından ziyade efektif oranının eşitlenmesi gerektiğini ileri sürmektedirler. Vergilerin yansımaları ile istisna ve muafliklerin etkilerini de içeren bu görüş vergi oranlarının denkleştirilmesi kavramının uygulanabilmesi için iki ayrı vergi oranı öngörmektedir. Effektif vergi oranlarının hesaplanmasında ve vergi konusuna giren her mükellefe aynı efektif vergi oranlarının uygulanmasında güçlüklerle karşılaşılacağından bu görüş kabul görmemektedir(79).

b- Farklılaştırma Yaklaşımı:

Bu yaklaşımı vergilerin uyumlaştırılması konusunda ekonomik birlik üyeleri arasında tek bir piyasa

(79) Demiralp Selçuk, a.g.m., s.71-90

oluşturulması ilkesi getirmektedir. Bu yaklaşımda vergi, ekonomik birliğin tümü için ekonomik hedeflere ulaşılmasında bir araç olarak kabul edilmekte ve bu amaçla farklı vergi oranlarının kullanılması öngörülmektedir. Farklı vergi oranları uygulanması kaynak dağılımının yanısıra daha başka kriterlerin de vergilerin uyumlaştırılması analizine sokulması sonucunu vermektedir. Değerlendirme işini yapacak olan kişi ya da organ (örneğin siyasi organ) seçebilmekte ve bunlar çeşitli endeks sayıları ile ifade edilerek değerlendirilebilmektedir(80).

c- Standartlar Yaklaşımı:

Bu yaklaşımda bazı ideal standartlar belirlenmektedir. Bir vergi olayında uyumlaştırma olup olmadığı olay sonunda belirlenen uyumlaştırma standardına yaklaşıp yaklaşılmadığı ile belirlenmektedir.

Vergilerin uyumlaştırılmasındaki yaklaşımlara ilişkin yukarıdaki görüşlerden denkleştirme yaklaşımı en basit olanıdır. Basit olması sebebiyle uygulanması da kolay olmaktadır. Farklılaştırma yaklaşımı karmaşık ve çeşitli değer yargılarını içermekte, standartlar yaklaşımı ise standartların saptanmasındaki güçlükler nedeniyle

(80) Demiralp Selçuk, a.g.m., s.71-90

uygulanabilir olma özelliğini büyük ölçüde kaybetmektedir(81).

E- VERGİSEL UYUMLAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Avrupa Birliğinde vergisel uyumlaştırma iktisadi birlik açısından olduğu kadar, herhangi bir birliğe üye olmayan devletler açısından da önem kazanmaktadır. Vergisel uyumlaştırmanın niçin bu kadar önemli olduğu şu şekilde açıklanmaktadır(82):

a- Kişilerarası Eşitlik Sorunu:

Vergilemede kişiler arası eşitlik, aynı ülkede oturan ve toplam gelirleri eşit olan bireylerin aynı oranlarda vergilendirilmeleri demektir. Ancak, kişiler gelirlerini değişik ülkelerdeki faaliyetleri sonucu kazanıyor ve değişik vergi otoriteleri ile karşı karşıya geliyor olabilirler. Bu durumda Fransa'da ikamet eden ve kazancının bir kısmını bu ülkeden, diğer bir kısmını da Almanyadaki yatırım faaliyetlerinden sağlayan ve dolayısıyla gelirinin bu son kısmı Almanya'da vergilendirilen birisi ile aynı miktardaki gelirinin tamamını Fransa'daki faaliyetleri sonucu elde eden bir kişi arasında vergi eşitliğininin nasıl sağlanacağı sorunu

(81) Demiralp Selçuk, a.g.m., s.71-90

(82) Turan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul 1987, s.410-411

ortaya çıkmaktadır. Ekonomik bir birliğin oluşumunda bu sorunlar ön plana geldiğinden birlik içinde ülkelerarası vergisel uyumlaştırmaların yapılmasına gerek duyulmaktadır.

b- Ülkelerarası Eşitlik Sorunu:

Her birlik üyesi ülkenin kendi sınırları içerisinde doğan geliri vergilemesi ilke olarak kabul edilmekle beraber, değişik ülkelerin farklı vergi oranları uygulamaları çeşitli sorunların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Örneğin, Fransa, İngiltere'deki yatırımları için İngiliz Hazinesine vergi ödeyecektir. Bu durum yatırımlardan ülkeye dönecek net kazancın vergi oranı kadar azalması demektir. Aynı şekilde, İngiltere'de Almanya'daki yatırımları için vergi ödeyecektir. Ancak bu ülkelerde uygulanan vergi oranlarının değişik olması bir ülkeden diğer bir ülkeye transfer yapılmasına yol açmaktadır.

c- Etkinlik Sorunu:

Gelir ve kazanç vergilerinin uluslararası farklılığı, iktisadi faaliyetlerin dünya çapındaki dağılımını etkileyerek kaynakların en etkin kullanım alanlarında kullanılmasını engelleyebilir. Eğer yatırımcılar Türkiye'de yatırım yaptıkları takdirde İtalya'da ödeyeceklerine oranla daha fazla vergi ödeyeceklerini düşünüyorlarsa,

vergi farklılaşmasının olmadığı duruma oranla, daha fazla İtalya'da daha az Türkiye'de yatırım yapacaklardır. Bu durumda kaynak dağılımında etkinlikten uzaklaşma anlamına gelmektedir.

Yukarıda sayılan hususlardan dolayı vergisel uyumlaştırmanın önemli bir konu olduğu sorunu ortaya çıkmış ve Avrupa Birliği için de vergisel uyumlaştırma çalışmaları başlatılmış olup halen devam etmektedir.

F- VERGİSEL UYUMLAŞTIRMANIN GENEL PROBLEMLERİ

Avrupa Birliği içinde vergilerin uyumlaştırılması konusundaki sorunlar ise şu şekilde sayılabilir:

a- Çıkarların Çatışması:

Avrupa sözleşmesinde yapılması gerekli iki amacın karşı karşıya çatışmasıdır. Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması bir taraftan ekonomi politikalarına göre kademe kademe yaklaştırılması yapılırken, diğer taraftan Avrupa Birliği ülkelerinin bu ekonomi politikası aletlerini farklı bir tarzda kullandığından dolayı bir çok karışıklıkların ortaya çıkması mümkündür. Böylece bir devlet vergilerin düşürülmesinden dolayı ekonomik kriz ile mücadele ederken

bir başka devletin ise vergilerin yükseltilmesinden dolayı ekonomik kriz ile mücadele etmesi gerekebilir(83).

b- Genele Karşı Kısmi Vergi Uyumlaştırması:

Yapılacak olan vergi uyumlaştırma politikası gerek satışların vergilendirilmesine gerekse kurumların vergilendirilmesine ya da her iki sisteme birden dayansın bağımsız olarak değerlendirilebilir. Bu durum ise kısmi dengenin genel denge karşısındaki geçerliliğini kabul etmek demektir. Genel dengeyi, uyumlaştırılacak olan mali sistem unsurlarının -örneğin harcama vergilerinin ve kurumlar vergisi - toplu bir vergisel uyumlaştırma planının gerçekleştirilmesi zaman alacağından bölüm bölüm ele alınacak olan vergisel uyumlaştırma politikasına ihtiyaç olacaktır. Bunun içinde kısmi analizlerin nihai genel denge çerçevesi içinde bütün sistemin değiştirilmesine yardımcı olduğu kabul edilir(84).

c- Ürün Mobilitesi ve Faktör Hareketliliği:

Gümrük birliği teorisi, faktör mobilitesinin olmadığı bir dünya görüşünden kaynaklanmakta, böylece gümrük tarifeleri ve dış ticaret konusunda yapılan yeni çalışmalar bu çerçeveden hareket etmektedir. Buna karşılık

(83) Wingert Karl-Dieter, a.g.m., s.305-308

(84) Dosser Douglas, a.g.m., s.363-384

kurumlar vergisi ile sermaye hareketlerini de kapsayan bir vergi birliğini incelerken, faktörlerin mobil olduğu bir dünya görüşünden hareket etmek ve böyle bir dünyadaki kaymaların da göz önünde tutulması gereklidir.

Faktör hareketliliği, ürünlerin hareketliliği ile karşılaştırıldığında, faktörlerin özellikle işgücünün, mal hareketlerinde olduğu gibi gümrük tarifeleri gibi engellerle bağlı bulunmadıkları görülmektedir(85).

Büyüme sorunları büyüme hızının azamileştirilmesi ve büyüme hızının istikrarlılığı olarak ifade edilmektedir.

Büyüme hızının azamileştirilmesi, sabit faktör girdileri açısından ele alındığında, transferlerin uzun dönemde kaynak dağılımını bozdukları için vergisel ve ekonomik ortaklığın uzun dönem büyüme hızını düşürebileceği ileri sürülmektedir(86).

d- Gelir Dağılımı ve Vergi Yüğü Eşitsizliği:

Diğer bir sorun da vergi sisteminin bünyesindeki global vergi yüğü ve gelir dağılımı eşitsizliklerinin, farklı vergi sistemleri içinde düzenlenmesinin oldukça zor olmasıdır. Vergiler farklı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için kullanıldığından her ülkenin vergi

(85) Gülçur Tuncay, a.g.e., s.12

(86) Douglas Dosser, Vergi Ahenkleştirilmesinin Teorik Yönleri, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri No:22, Fakülteler Matbası, İstanbul 1972, s.363-384

sistemi de ayrı olmaktadır. Vergi sistemlerinin daha kompleks olarak gelişmesi Avrupa Birliğinin de devamlı olarak gelişmesi ve şimdi de üye sayısının 15'e ulaşması uyumlaştırma sürecini zorlaştırarak gecikmesine yol açmaktadır(87).

e- Ekonomik Denge Sorunu:

Ülkelerin ekonomik yapıları arasındaki farklılıklar vergi yapılarındaki mahiyet ve miktar farklılıklarından kaynaklanmakta ve önemli ya da önemsiz birçok farklılıkların doğmasına sebep olmaktadır.

Bir ülkenin ekonomik dengesi, bir çok unsurların biraraya gelmesinden teşekkül eder. Ekonomik büyüme, birliğe dahil olan üye ülkelerde, uygulama özellikleri itibariyle, karmaşık, ağır ve farklı bir mahiyet arzetymekte olup, uluslararası vergi ahenkleşmesini öngören hükümlerin, ülkelerin kendi bünyelerinde arzu ettikleri iç büyümedeki ahenkleşmeyle de zıtlık haline girmesi pek ihtimal haricinde değildir. Bundan dolayıdır ki, üye ülkelerdeki hükümetler, öncelikle Avrupa ahenkleşmesini mi, yoksa kendi ülkelerinin dengeli bir kalkınmasını mı tercih edecekleri sorusuna cevap bulmalıdırlar. Ülke içi

(87) Wingert Karl-Dieter, s.305-308

büyüme kavramı ise Avrupa ahenkleşme kavramına tercih edilmektedir(88).

f- Vergi Hukuku Alanındaki Engeller:

Devletlerin vergi koymadaki egemenlikleri ile Birlik ihtiyaçlarından doğan, hükümetler üstü uluslararası kararlar ve bu kararların uygulanma zorunlulukları çatışmaktadır.

Birlik içinde hukuki olarak vergisel bir sorun da uluslararası hakimiyetin önemli bir elementi olan vergi hakimiyeti olarak zikrediliyor. Vergi hakimiyeti gelecekte ulusal parlamentonun imtiyazına bırakılıyor(89).Türk Anayasasında da buna dair düzenleme yapılacaktır.

II- AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI ÇALIŞMALARININ GEREĞİ

Bir gümrük birliğinde üye ülkeler arasında vergi politikalarının farklı olması durumunda üretim faktörlerinin ekonomik etken ve hesaplardan çok mali düşüncelerle gümrük birliği içinde dolaşımı ve dolayısıyla üye ülkeler arasında serbest rekabet koşullarının bozulması söz konusudur. Bu nedenle gümrük birliğinden

(88) Süral Arıcan, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", Vergi Sorunları Dergisi, Mart 1986, s.5- 8

(89) Wingert Karl-Dieter, a.g.m., s.305-308

ayrı olarak ekonomik birliği hedef edinen birliğin vergi politikalarını da uyumlaştırması zorunludur. Avrupa Birliğinde vergi politikalarının harmanizasyonu konusundaki gelişim hızlı olmamıştır. Yeni ÷lkelerin tam üye olarak katılmalarının da bu gecikmede rolü olmuştur(90).

Dolaylı vergiler alanında, üye devletler arasındaki mal ve hizmet mübadelelerinde, ÷lke sınırlarında ithalatta vergilendirmeyi, ihracatta vergi indirimi ve diğer kontrolleri tamamiyle ortadan kaldırmak, böylece, birlik içinde gerçek bir ÷lke iç pazarı hüviyetine haiz, tek bir pazar kurulması öngör÷l÷yordu. Bu amacı gerçekleştirebilmek içinde, birliğe dahil olan bütün üye ÷lkelerde, mümkün olan azami ölçüde ahenkleştirilmiş bir katma değer vergisinin uygulanması arzu ediliyordu.

Dolaysız vergiler alanında ise, üye devletlere ait işletmelerin dengeli bir rekabet içinde bulunmaları ve sermaye hareketlerinin vergilendirme dolayısıyla engellenmemesi için, işletmelerdeki vergi yüklerinin birbirleriyle yakınlaştırılması gerekiyordu(91).

(90) Yüksel Ali Sait, Avrupa Ekonomik Topluluğu, Eskişehir İTİA Yayını No:157/99, Eskişehir 1975, s.203

(91) Nasini Pietro, "Avrupa Ekonomik Topluluğuında Vergi Ahenkleştirilmesi", İÜ.Maliye Enstitüsü Konferansları, Fak÷lteler Matbası, İstanbul 1974, s.299-333

Bu yüzden Avrupa Birliğinde de vergisel uyumlaştırılmaların düzenlenmesine gerek duyulmuş ve önce harcama vergileri konusunda çalışmalara başlanılmıştır. Konumuz gelir ve kurumlar vergisi olduğundan harcama vergilerine girmeyip Avrupa Birliği ülkelerindeki gelir ve kurumlar vergilerinin uyumlaştırılma çalışmaları aşağıda açıklanmaktadır.

III- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa Birliği ülkelerinde dolaylı ve dolaysız vergiler sahasında uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Birlik içerisinde dolaysız vergiler içinde gelir vergileri konusundaki uyumlaştırma işlemleri harcama vergilerine göre daha az yapılmıştır. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklindedir. Avrupa Birliği ülkeleri içindeki gelir vergileri konusundaki uyumlaştırma ile ilgili hususlara geçmeden önce gelir vergileri konusunda kısaca teorik bilgilere yer verilmesi faydalı olacağından öncelikle bu konudaki bilgilerden başlamak istiyoruz.

A- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNE DAİR TEORİK AÇIKLAMALAR

Elde edilen gelirler üzerinden çeşitli vesilelerle değişik isimler altında bir çok vergi alınabilir. Ancak çağdaş vergi anlayışı içerisinde gerçek kişilerden gelir

vergisi,tüzel kişilerden ve kurumlardan kurumlar vergisi alınmaktadır. Bu konulara dair bilgiler aşağıda verilmiştir.

1- Gelir Vergisisine Dair Açıklamalar:

Bu vergi çeşidi piyasa ekonomisi uygulayan ülkelerin önemli vergilerinden birisidir. Gelir Vergisi, gerçek kişilerin bir yıl içerisinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri safi kazanç ve tutarları üzerinden alınan artan oranlı subjektif bir vergidir(92).

Gelir kavramı iktisadi bir kavramdır. İktisadi açılardan gelir, net gelir, brüt gelir, nominal gelir, reel gelir gibi çeşitli açılardan incelenmiştir. Mali açıdan da gelir ayrı bir inceleme konusu yapılarak bu konuda çeşitli teoriler geliştirilmiştir. Bu konudaki teoriler aşağıda verilmiştir.

a- Gelir Kavramına İlişkin Teoriler:

Bu teoriler şu şekildedir(93):

i- Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir):

Bu teoriye göre gelir, kişilerin üretim faktörlerini çeşitli üretim faaliyetlerinde işletmesi sonucu, ücret,

(92) Tuncer Selahattin, Vergi Uygulamaları, Okan Yayınevi, İstanbul 1984, s.49

(93) Özel Hakkı-Şenyüz Doğan, Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, 6. Baskı, Bursa 1993, s.5-6

faiz, rant ve kar gelirlerinin elde edilmesidir. Kaynak teorisine göre gelirin vergilendirilebilmesi için belli kaynaktan sürekli şekilde gelir elde edilmelidir. Miras, piyango, spor toto, v.s gibi arazi sebepler sonucu elde edilen gelirler bu teoriye göre gelir sayılmazlar.

ii- Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir):

Bu teoriye göre kişilerin belli bir zaman zarfında elde ettiği tüm kazançlar gelir olarak düşünülmekte ve vergilendirilmektedir. Kısaca belirtmek gerekirse, bir kimsenin belli bir devrede yaptığı tüketim ile servetinde meydana gelen artışlardan oluşmaktadır. Bunu şu şekilde formül ile de gösterebiliriz:

$$Y = C \pm \Delta S$$

(Gelir = Tüketim \pm Servette meydana gelen değişiklik.)

b- Gelir Vergilerinin Uygulama Şekilleri:

Gelir vergisinin uygulama şekilleri sedüler gelir vergileri ve üniter gelir vergileri olmak üzere iki türdür(94).

i- Sedüler Gelir Vergisi:

Kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin ayrı ayrı hesaplanıp birbirinden bağımsız olarak vergiye tabi olmalarıdır. Her bir gelir ayrı olarak vergilendirildiği için de her bir gelir için uygulanan

(94) Herakmen Aykut, Genel Vergi Kuramı, Kalite Matbası
Ankara 1976, s.117-118

vergi tarifesi farklı olabilir. Sedüler gelir vergisine göre gelir kaynaklarının birinde meydana gelen zararlar diğer kaynaklardan indirilemez.

ii- Üniter gelir vergisi:

Bu vergi sistemine göre kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği tüm gelirler toplanarak tek bir tarifeye göre vergi alınır. Bu tür uygulanan sisteme tek elemanlı üniter gelir vergileri denir. Eğer yükümlülerin çeşitli kaynaklardan elde etmiş oldukları gelir toplamlarının belli bir miktarı aşmaları halinde başka bir tarife uygulanıyorsa bu gelir vergisi çift elemanlı üniter gelir vergisi olarak isimlendirilmektedir.

2- Kurumlar Vergisine Dair Açıklamalar:

Kurumlar vergisi, gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının yasalarda belirtilen kurumların kazançları üzerinden alınan bir vergidir. Kurumlar vergisi sabit oranlı ve objektif dolaysız bir vergidir. Gelişmiş ekonomilerin de çoğunda uygulanmaktadır(95).

(95) Bkz., Edizdoğan Nihat, a.g.e., s.184 v.d.

B- AVRUPA BİRLİĞİNDE GELİR VE KURUMLAR
VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI KONUSUNDAKİ
HUKUKİ VE EKONOMİK GEREKÇELER

Avrupa Birliğinin ilk kuruluş aşaması gerçekleştirildikten sonra entegrasyonun sağlanması için gelir ve kurumlar vergileri konusunda da uyumlaştırma yapılması gerekli görülmüştür. Yapılacak uyumlaştırmalar ile ilgili olarak hukuki ve ekonomik gerekçelerin neler olduğu aşağıda açıklanmaktadır.

a- Ticari Kazançların Vergilendirilmesi
Konusundaki Hukuki Esaslar

Birliğin kuruluşunu sağlayan Roma anlaşmasında üye ülkelerde uygulanan dolaylı vergiler konusunda uyumlaştırmaların yapılmasına dair açık bir ifade olmasına rağmen, dolaysız vergiler konusunda ise uyumlaştırmalar yapılmasının gerekli olduğu hususu açık bir şekilde öngörülmemiştir(96).

Avrupa Ekonomik Birliği sözleşmesinin 3. maddesinde Birliğin ortak bir sisteme ulaşılması ve ortak pazar içerisinde tam rekabet şartlarının gerçekleştirilmesi bir amaç edinilmiştir. Ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin olarak da üye ülkeler içerisinde tam rekabeti

(96) Groben Hans, Kommentar zum EWG-Vertrag, a.g.e., s.692

engellememesi için üye ülkelerin vergi hukuku sahasında ortak pazarın düzenli işlemesinin sağlanması için bu konuda uyumlaştırmalar yapılması gerekli olduğu ifade edilmektedir.

Hukuki hükümlerin yaklaştırılmasına dair 100. madde'de Birlik politikası müşahhas hale getirilmektedir. Burada ortak pazarın kurulmasında idari ve hukuki hükümlerin yaklaştırılması için bir direktif genelgesi kararlaştırılmıştır. Konsey, komisyonun teklifi üzerine ortak pazarın işlevlerinin yerine getirilmesi ve kurulması hakkında direkt etkileri olan bazı hükümler için direktif neşretmiştir.

Ticari kazançlar hakkında alınacak tedbirler için gereken hukuki esaslar 101. madde'de yer almaktadır. Bu madde'de öncelikle ortak pazar içerisinde üye ülkelerdeki farklı idari ve hukuki hükümlerden dolayı tam rekabet şartlarının kötüye kullanılmasını ve rekabete engel olan hususların tetkik edilerek ilgili ülkeler ile görüşülerek ortadan kaldırılması öngörülmüyor.

Birlik sözleşmesinin 235. maddesinde önceden tahmin edilemeyen durumlar için hukuki prensip olarak mevzuat genelgelerine başvurulabileceği belirtilmektedir. Ortak pazar çerçevesinde Birlik amaçlarının gerçekleşmesi ve Birlik faaliyetlerinin icra edilebilmesi için gereken durumlarda Birlik sözleşmesinde bulunmayan bazı yetkilerin çıkarılması için bir hareket tarzı öngörülmektedir.

Konsey, Komisyonun teklifi üzere bu konudaki gerekli hükümleri neşredecektir.

Birlik içerisindeki ekonomik ve sosyal dayanışma amacı özellikle 1986 yılında kararlaştırılan Avrupa Birliği sözleşmesi ile kuvvetleştirilmiştir. 130. madde'de üye ülkelerin ekonomi politikaları gibi vergi politikalarının da Birlik içerisinde koordineli olarak sevk ve idare edileceği belirtilerek;

- Bir bütün olarak Birliğin uyumlaştırılması gerçekleştirilmesi için ekonomik ve sosyal ilişkilerin kuvvetlendirilmesi ve
- Teşvik edilen bölgeler ve çeşitli yöreler arasındaki farklılığın azaltılması

konusundaki amaçlara erişileceği açıklanıyor.

Vergi mevzuatlarını ihtiva eden yukarıda açıklanan maddelerden daha başka vergi hükümleri de mevcuttur. Birlik sözleşmesinde tesbit edilen amaçların gerçekleştirilmesi için ticari kazançlar konusunda da Birlik içerisinde bir uyumlaştırmanın yapılmasının gerekli olduğu anlaşılmaktadır(97).

(97) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Unternehmensbesteuerung von Europäischen Gemeinschaft - Binnenmarkt, EGKS-EWG-EAG, Lüksemburg, 1990, s.6-7-8

b- Ticari Kazançların Vergilendirilmesine
Dair Ekonomik Gerekçeler

Ticari kazançların vergilendirilmesine dair ekonomik gerekçeler en başta ortak pazar düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Ortak pazar içerisindeki vergi politikaları girişimcilerin faaliyetlerini, etkin ve şeffaf olarak yapmalarını engelleyici değil, bilakis teşvik edici olmalıdır, girişimcilerin uluslararası işbirliğine vergi mevzuatlarından dolayı engel olunmamalı, ortak pazar içerisinde fırsat eşitliği sağlanmalıdır. Bu yüzden tam rekabete engel olan ulusal vergi hükümlerinin ortadan kaldırılması ve vergi mevzuatlarının üye ülkeler arasında birleştirilmesi gerekmektedir(98).

Üye ülkelerdeki ekonomi politikasının bir aleti olarak vergilerdeki uyumlaştırma sayesinde ulusal ekonomi politikaları daha etkin olarak yürütülebilecektir. Ekonomi ve para birliğinin son aşamasında, bütçe ve vergi politikaları ulusal düzlemde Birlik direktiflerinin yürütülmesinde yönlendirilebilecektir.

Avrupa Birliğinin finansmanı için katma değer vergisi matrahları konusunda büyük ölçüde matrahlardan uyumlaştırılması sağlanmıştır. Avrupa Birliği gelir

(98) Nitta Ulrich, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, Bochum, 1979, s.394

sistemini içerisine ticari kazançların da dahil edilerek ulusal sahadada gelir ve kurumlar vergisi matrahlarında uyumlaştırma hareketlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli tedbirler alınması lüzumludur(99).

Açıklanan gerekçelerden dolayı katma değer vergisi sahasında olduğu gibi gelir ve kurumlar vergisi sahasında da bir uyumlaştırma yapılması şarttır, nitekim Avrupa Birliği içerisinde bu konuda gerekli çalışmalara başlanmış olup, gelir ve kurumlar vergisi sahasındaki uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir.

C- AVRUPA BIRLIGINDE GELIR VE KURUMLAR VERGISI KONUSUNDAKI UYUMLAşTIRMA ALIşMALARI

Avrupa Birliği içinde dolaysız vergiler konusundaki uyumlaştırma hareketleri dolaylı vergiler kadar hızlı bir seyir izlememektedir. Dolaysız vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları da daha çok kurumlar vergisi alanında gerçekleşmektedir.

Avrupa çapında ortak bir pazarın oluşturulması, sermayenin serbestçe hareket edebilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet şartlarının eşit olmasını gerektirmektedir. Kurumlar vergisi de işletmeler

(99) Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht der Sachverständigen­gruppe zur Untersuchung der Rolle der öffentlichen Finanzen bei der Europäischen Integration, Bd. II, Brüssel 1977, s.522

üzerinde üretim maliyetlerini, yatırım kararlarını ve vergi yüklerini etkilediğinden kurumlar vergisi alanında da harcama vergilerinde olduğu gibi bir uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesi şart olmaktadır(100).

Avrupa Birliği üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerinin birbirlerinden farklı olması fiyatların oluşmasında önemli sayılacak nitelikte etkiler yapmakta ve rekabet üzerinde de rol oynamaktadır. Gümrüklerin kaldırılması, mal ve para dolaşımının serbest bırakılması gibi etkenler yeterli olamamakta ve dolayısıyla kurumlar vergisi sahasında bir uyumlaştırmanın yapılmasına gerek duyulmaktadır.

Birlik içerisinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ağırlık verilmesinin sebebi, dolaysız vergiler kesimindeki birliğe üye ülkelerde uygulanan, vergi yapıları, teşebbüslerin finansman şartları, amortisman hesaplama yöntemleri, yatırımlar ve sermaye hareketlerindeki sorunların dolaylı vergiler sahasındakinden daha karmaşık ve daha zor olmasıdır. Dolaysız vergiler sahasında önemli olan husus, özellikle teşebbüs karlarına ve şirket hisselerine ağır mükellefiyetler yükleyen vergisel etkilerin uyumlaştırılmasıdır.(101).

-
- (100) Kılıçdaroğlu Kemal, "Avrupa Vergi Sistemlerinin Biribirine Yaklaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:72, Ağustos 1987
(101) Nasini M.Pietro, Çev:Türkan Öncel, AET'da Vergi Ahenkleştirilmesi, İ.Ü.Maliye Enstitüsü Konferansları, 22.Seri, 1972, s.302-305

Komisyon, ortak pazarın içerisinde rekabet şartları üzerinde kurumlar vergisine göre daha az önemli olan gelir vergisindeki farklılıkların ortak pazarın kuruluşu ve işleyişi üzerinde büyük bir etkide bulunmadığından üzerinde durmamıştır. Gelir vergisini ödememek için ikamet değiştiren kişilere çok az rastlanır ve kişilerin ikamet değiştirmesi işletmelerin yer değiştirmesine göre daha az sakinler doğurur. Bu yüzden dolaysız vergiler için kurumlar vergisine ağırlık verilmiştir(102).

Birlik içerisinde dolaysız vergiler sahasındaki uyumlaştırma çalışmalarında dikkat edilmesi gereken ekonomik ve sosyal prensiplerin neler olduğu şu şekilde açıklanmaktadır(103).

- Birliğe üye ülkeler arasında sınırsız olarak serbest dolaşımın gerçekleştirilebilmesi için vergiler ile üretim maliyet fiyatlarının ve yatırımın verimliliğinin ülkeler arasında farklılık olmamalıdır,
- Bölgeler arasındaki sermaye hareketleri ve yatırımların dağılımı, ekonomik ve sosyal amaçlara cevap verebilmeli ve mali kaynaklar en etkin bir şekilde kullanılmalıdır,

(102) Çakmak Şefik, a.g.e., s.13

(103) Süral Arıcan, "Avrupa Topluluğunda Dolaysız Vergilerin Ahenkleştirilmesi," Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1986, s.5-12

- Uygulanacak vergi sistemi işletmelerin büyümelerini engelleyici etkilerde bulunmamalıdır.
- Üye ülkeler arasında verginin ekonomik ve sosyal bir müdahale aracı olarak kullanılmasında işbirliği yapılması ve bu işbirliğinin birlik içerisinde genel bir politika sahası içinde ortak bir politikaya bağlanması gerekir.

Yukarıda sayılan prensiplere ulaşabilmek içinde Birlik üye ülkeler arasında dolaysız vergiler sahasında uyumlaştırma hareketlerinin gerçekleştirilmesi için aşağıda açıklanan konuların şunlar olduğu saptanmıştır(104):

- Üye ülkeler arasında vergi yapılarının yakınlaştırılması,
- Vergi yüklerinin yakınlaştırılması,
- Çifte vergilemenin kesin olarak önlenmesi.

Vergilerin uyumlaştırılması konusunda Avrupa Birliğinin kuruluşunu sağlayan Roma Anlaşmasında dolaylı vergiler sahasında uyumlaştırmaların yapılmasına dair hükümler bulunmasına karşılık, dolaysız vergiler sahasında uyumlaştırmaların yapılmasına dair açık bir hüküm yoktur. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması anlaşmanın yüz'üncü maddesine dayanılarak yapılmaya çalışılmıştır. Yüzüncü

maddeye göre Komisyon, mevcut olan ayrıcalıkları ortadan kaldıracabilecek nitelikteki tedbirleri Konseye sunmakla görevlendirilmiştir(105).

D- AVRUPA BİRLİĞİ İÇERİSİNDE GELİR VE KURUMLAR
VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI KONUSUNDAKİ
PROBLEMLER

Gelir ve kurumlar vergilerinin uyumlaştırma konusunda katma değer vergisi konusundaki problemlerden daha önemli ve büyük problemlerle karşılaşmaktadır. Bu sahadaki problemler varış ülkesi prensibi ile kaynak ülkesi prensibi arasında bir tercih yapma meselesi değildir. Katma değer vergisinde tüketim tiplerinde anlaşma sağlandıktan sonra, uyumlaştırma problemi büyük ölçüde çözülmüş olmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde ise verginin tesbiti esasları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

Avrupa Birliği içerisinde gelir ve kurumlar vergisi sisteminin birleştirilmesi manilerin çokluğundan dolayı zorlaşmaktadır. Bu zorlukların başlıcaları aşağıda açıklanmaktadır.

Bunların en başında problem konusu olan engellerin kaldırılması konusunda üye ülkelerin ulusal hakimiyetlerinden kaynaklanmaktadır. Bu durum bir çok üye ülkenin vergi haklarının da dahil olduğu ulusal haklarının

(105) Nasini M.Pietro, a.g.m., s.302-305

birlik içerisinde temsil edilmesi konusundaki isteksiz olan meyillerini ifade etmektedir.

İkinci problem, kurumlar vergisi sisteminin birleştirilmesi ile ilgili olarak meydana gelen değişik amaçlar konusunda olmaktadır. Bunun sebebi Avrupa Birliği sahasında veya ulusal çerçevede devam eden vergisel ya da vergi ile ilişkilendirilmeyen mali amaçlar dışında olan gelişmelerdir.

Üçüncü problem mümkün olan bütün ticari kazanç vergilerinin geniş ölçüde uyumlaştırılabilmesi için kurumlar vergisi ile ilgili olarak uyumlaştırma gayretleri içinde, birbirlerinden değişik diğer ulusların kurumlar vergisi tarzlarının birleştirilmesi ile alakalı olan kompleks durumdur. Özellikle başka ülkelerle karşılaştırıldığında kurumlar vergisi oranı yüksek olan bazı ülkeler vergi oranlarının indirilmesine itiraz etmektedirler.

Dördüncü problem olarak üye ülkeler içinde birliğin yüksek yetkilerinin bırakılacağı ve bu sahada kurumlar vergisi sisteminin birleştirilmesindeki düzenlemeler ile ilgili idari ve bürokratik kısımdaki engeller sayılmaktadır(106).

(106) Lutz Wisser, Überlegungen zu einem gemeinsamen Körperschaftsteuersystem für die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main, 1992, s.44

Bir başka problem ise üye ülkelerdeki gelir ve kurumlar vergisinin ikamet esasına göre mi yoksa kaynak esasına göre mi alınması konusunda ortak bir anlaşmaya varılması konusundadır. Kaynak esasına göre verginin alındığı ülkede kazanılmış bütün kazançlar vergilendirilir. Bu kazançlara yabancı ülkelerdeki yatırımlardan elde edilen gelirler katılmaz.

İkamet esasına göre ise vergiyi alan ülkede oturanların tüm gelirleri nerede kazanıldığına bakılmaksızın vergilendirilir. Ancak, gelirler söz konusu ülkede kazanılsa dahi o ülkede ikamet etmeyenlerin gelirleri vergilendirilmez. Saf ikamet esası hiç bir ülkede uygulanmamakla beraber, topluluk üyesi bütün ülkeler bu esası değişik bir şekilde uygulamaktadır. Dış ülkelerde ödenen vergiler için vergi indirimi ve içeride elde edilip dışarıya giden gelirler konusunda anlaşmalar yapılması gerekli olmaktadır.

Diğer bir sorunda vergi kaçakçılığı konusunda ülkeler arasında farklar vardır. Vergi idaresinin gevşek, vergi mükelleflerinin de vergi kaçırmaya meyilli olduğu ülkelerde vergi gelirlerinin elde edilmesi görünüşte kalacaktır. Vergi kaçakçılığına elverişli ülkelerdeki fir-

maların da diğer ülkelerdeki firmalara göre bir üstünlüğü olabilecektir(107).

Bir başka problem de üye ülkelerdeki vergi tekniği ve mevzuatlarına ilişkindir. Özel harcamaların vergiye tabi gelirin tesbitinde matrahtan indirilip indirilmeyeceği, şahıslara ait gelirin vergilendirilmesinde borç faizlerinin gelir vergisinin tesbitinde indirilip indirilemeyeceği ve amortismanlarda beklenen gelirin mi, yoksa mal değerinin mi hesaplanacağı konularının üye ülkeler arasında çözümlenmesi gerekmektedir(108).

Son olarak da üye ülkelerde temettülerin çifte vergilendirilmeleri konusunda getirilen çözüm yollarının çok büyük farklılıklar arz etmesidir. Birlik içerisinde gelir ve kurumlar vergilerinde uyumlaştırma sağlanması açısından bu farklılıklarında giderilmesi gerekmektedir(109).

-
- (107) Shoup S. Carl, "Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Ülkeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.Seri, Fakülteler Matbası, İstanbul 1969, s.15-28, Kuyumcu Teoman, "Toplulukta Vergi Politikası", İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi, Aralık 1989, s.29-31
- (108) Enver Çakan, "Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", Maliye Dergisi, Mart-Nisan 1992, s.37-60
- (109) Arıcan Süral, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Üye Ülkelerin Vergi Sistemleri Farklılıklarının Doğurduğu Problemler", Vergi Sorunları Dergisi, Mart 1988, s.5-27

E- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASINA
İLİŞKİN KARARLARIN TARİHİ GELİŞİMİ

Bu bölüm içerisinde Avrupa Birliği içerisinde gelir ve kurumlar vergisine ilişkin direktif ve tasarılarla ilgili olarak kronolojik olarak yapılan önemli aktivite ve çalışmalara değinilmektedir.

1967: Üye Ülkelerdeki Girişimcilerin Efektif Vergi
Yüklerinin Dengelenmesi Konusundaki Metod
Seçimi Hakkında Proje

Komisyon, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda çalışma grupları tarafından yapılan araştırmalar ile ilgili olarak ilk defa 1967 yılında Konseye bir proje vermiştir. Sunulan projenin amaçları kısaca şu şekildedir(110):

- Üretim maliyeti ve yatırılan sermayenin rantabilitesi üzerindeki vergi etkilerinin, bir üye ülkeden diğer üye ülkeye çok fazla değişmemesini sağlamak,
- Sermaye hareketlerinin vergisel nedenlerle değil, sadece ekonomik nedenlerle olması için gerekli ortamı meydana getirmek,

(110) Bkz., Uludağ Ramazan, a.g.e., s.110 ve Tuncay Gülçur, a.g.e, s.106

- Avrupa Şirketleri adı verilen tüm üye ülkelere yayılan şirketlerin kurulmasını sağlamak ve şirketlerin birleşmesindeki vergi engellerini ortadan kaldırmak.

Bu projede Avrupa Birliğinde sermaye hareketlerinin benimsenmesi ve geliştirilmesi amacıyla gelir ve kurumlar vergileri sahasında düzenlenmesi gerekli önlemler belirtilmiştir. Rekabet koşullarını ve ekonomik entegrasyonu çok yakından etkilemesi sebebiyle de amortismanların uygulanması, yatırımların teşviki, stokların değerlendirilmesi, yeniden değerlendirme, menkul kıymetlerin vergilendirilmesi, kurumlar vergisi ve şirketlerin birleşmesi ile ilgili hususlar da bu proje ile Konseye sunulmuştur(111).

1969: Şirketlerin Birleşme ve Ayrılmalarına İlişkin Direktif Teklifi

Dolaysız vergiler konusunda ilk direktif önerisi 1969 yılında verilmiştir. Bu direktif önerisi, merkez şirket ve şubeler ile şirketlerin sınır aşırı birleşmesinden teşekkül eden konzern vergileme için direktif paketinin bir çekirdeği hükmündeydi. Buradaki konzern'den maksat, ticari teşebbüslerin daha ziyade sanayi alanındaki

(111) Türkoğlu Turen, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergilerin Ahenkleştirilmesi ve Bu Konuda Türkiye'de Yapılan Çalışmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Sevinç Matbası, Ankara 1969, s.197-201

birleşmesi ve iş ortaklığı konsorsiyumudur(112). Aşağıda bu direktiflerin ihtiva ettikleri konular açıklanmaktadır.

a- Şirketlerin Merkez ve Subelerinin Vergilendirilmesine İlişkin Direktif:

Bu direktif paketi birliği üye ülkelerdeki şirketlerin merkez ve şubelerinin vergilendirilmesi için ortak bir vergi sistemini öngörmektedir. Bu direktif paketinin amacı, Avrupa konzern strukturu içerisinde değişik ülkelerdeki ana şirketlere şubeleri tarafından dağıtılan kâr paylarının çifte vergilendirilmelerinin ortadan kaldırılmasıdır. Bunu sağlamak için de merkez şirketin şubelerden elde ettiği kârların merkez şirkette kurumlar vergisinden muaf tutulması ve ayrıca şube şirkette bu kârlardan vergi tevkifatı yapılmaması öngörülmüştür(113).

b- Şirketlerin Sınır Aşırı Birleşmelerine İlişkin Direktif:

Değişik üye ülkelere ait şirketler arasındaki birleşmelere ve ayrılmalara ilişkin bu direktif ile birliğe üye devletler içerisinde bulunan şirketlerin, birleşme, ayrılma ve bir bütün halinde aktif kıymetle-

(112) Saß Gerd, "Zum Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in der EG", Deutsche Steuerzeitung, 1977, s.43-46

(113) Bengs Wolf Rüdiger, "Stand der steuerlichen Harmonisierungsbestrebungen in der Europäischen Gemeinschaft", Die Wirtschaftsprüfung, 1977, s.625-636

riyle başka bir şirkete katılmalarında verginin ekonomik tarafsızlığının sağlanması ve işletmelerin bu konulara ilişkin intibaklarının kolaylaştırılması amaçlanmaktadır(114).

Şirketlerin sınır aşırı birleşmeleri konusunda çözümlenmesi gereken üç sorun bulunmaktadır(115).

Birinci sorun, kurumların gerçek değerinin bir unsuru olan gizli rezervlerinin vergilendirilmesi konusundadır. Komisyon bu sorunun çözümünü henüz vergilendirilmemiş aktif değerlerin paraya çevrilişine kadar vergilendirilmesini erteleyen bir sistem öngörmektedir. Bu durumun kötüye kullanılmasını engellemek için de sınır aşırı birleşmeler tamamlanmadan önce bu aktif değerlerin birleşen kurumun defterlerine kaydedilmesinin gerektiği, ve birleşme anında herhangi bir verginin tarh edilmeyeceği öngörülmüştür.

İkinci sorun, şirketlerin birleşmesi katılma şeklinde ise katılan şirketin ülkesi bir vergi mükellefini kaybetmesi söz konusudur. Bu durumda vergi mükellefini kaybeden ülke içinden birleşen şirketin bıraktığı tesisleri vergilemek hakkını bu ülkenin saklı tutması gerektiği belirtilmektedir.

(114) Grasman Günther, Stand der Arbeiten af dem Gebiet der Direkten Steuern, Herausgeber: Von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin, 1971, s.100

(115) Bengs Wolf Rüdiger, a.g.e, s.625-636

Üçüncü sorun ise birleşen kurumların üçüncü ülkelerdeki tesislerinin vergilendirilmesi konusundadır. Bu sorunun çözümü genellikle ilgili devletin bu tesisleri vergileme hakkından vazgeçmesine dayanmaktadır. Üçüncü ülkelerdeki bu tesislerin vergilendirilmesinin şirketin idari merkezinin bulunduğu ülkede toplanması ve bu şirketin vergilendirilebilir kârından, bu tesislerin bulunduğu devlette vergilendirilmiş kârların veya meydana gelebilecek zararların indirilmesinin gerekli olduğu öngörülmektedir.

1970: Ekonomi ve Para Birliğinin Aşama Aşama Gerçekleştirilmesine Dair Konsey ve Komisyon Raporu

Avrupa Birliğinin devlet ve idare başkanı tarafından 1969 yılındaki Hollanda Den Haag'ta yapılan toplantıdan sonra ekonomi ve para birliğinin aşamalı olarak gerçekleştirilmesinin kararlaştırıldığı açıklanmıştır. O zamanki Lüksemburg Başbakanı olan Pierre Werner, bir çalışma grubunun hazırlanması için vazifelendirildi ve 1970 yılında da Werner-Raporu olarak isimlendirilen raporu sundu.

Raporda, Birlik içerisinde sermaye hareketleri üzerinde etkisi olabilen direkt vergilerin uyumlaştırılması için gerekli olan direkt vergiler ortaya konuldu. Faiz kazançları ve kâr paylarının vergilendirilmesi,

ayrıca bundan başka kurumlar vergisi bünyesindeki uyumlaştırma müzakerelerine gidilmesi gerektiği ve yine çalışma grubu tarafından on yıl içerisinde ekonomi ve para birliğinin gerçekleştirilebilmesinin mümkün olduğu da belirtmiştir(116).

1971: Ekonomi ve Para Birliğinin Kararlaştırılması

22 Mart 1971 yılında Konsey, Avrupa Birliği sahasında 1981 yılına kadar kişilerin, hizmetlerin ve sermaye trafiğinin tam rekabet şartlarını engellemeden serbestleştirilmesinin gerçekleştirilmesini kararlaştırmıştır. Bunun yanında direkt vergilerin de uyumlaştırma hareketlerinin içerisine alınması gerektiği belirtilmiştir(117).

1971: Avrupa Birliği İçerisinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Komisyon Tarafından Yayınlanan Araştırma Tasarısı

Komisyon namına yapılan kurumlar vergisi bünyesindeki uyumlaştırma hareketleri konusunda Tempel raporu olarak da isimlendirilen araştırma, Prof. Dr. van den Tempel

(116) Beutler Bengt-Pipkorn Jörn, a.g.e., s.393

(117) Beutler Bengt-Pipkorn Jörn, a.g.e., s.394

tarafından gerçekleştirilmiştir. Araştırmadaki önemli konular şu şekildedir(118):

- Kâr paylarındaki çifte vergilemenin azaltılması konusundaki faydaların araştırılması,
- Çifte vergilemenin azaltılması için ekonomik, mali ve sosyal etkiler konusundaki metodların karşılaştırılması,
- Birlik düzleminde birlikte bulunan farklı kurumlar vergisi bünyelerindeki dezavantajların incelenmesi,
- Uyumlaştırılmış bir kurumlar vergisinin yürürlüğe girmesine kadarki geçiş durumunun tetkik edilmesi.

Araştırmayı yapan yazara göre Birlik sistemi olarak kurumlar vergisinde klasik sistemin en uygun olacağı söylenmektedir. Klasik sistemde kurumlar vergisi ve gelir vergisi birbirinden bağımsız olarak meydana gelmektedir. Tevkif edilen ve dağıtılan kurumlar vergisi için aynı kurumlar vergisi oranı, hisse sahiblerindeki temettüler de başka gelirler gibi gelir vergisinin altında geçerli olmaktadır(119).

(118) Tempel A.J. van den, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften. Hergestellt von der Kommission der EG, Reihe Wettbewerb-Rechtangleichung, Nr:15, 1971, s.3

(119) Tempel A.J. van den, a.g.e., s.54

1975: Dividentler Hakkında Kaynak Vergilerinin
Düzenlenmesi ve Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılması için Verilen Direktif Teklifi

Uzun araştırmalar ve hazırlıklardan sonra Avrupa Birliği komisyonu tarafından 1 Ağustos 1975 yılında Dividentler hakkında kaynak vergileri ve kurumlar vergisi sisteminin uyumlaştırılması için Konseye bir direktif tasarısı sunulmuştur. Bu tasarı kurumlar vergisi mükelleflerinin dividentlerinin hisselerinin hesaplanması için somut bir tekliften ibarettir. Burada % 45'ten % 55'e kadar olan bir çerçeve içerisinde kararlaştırılan bir tarife teklif edilmiştir(120).

Mevcut sistemin avantaj ve dezavantajlarının bulunmasına rağmen Komisyon, direktif tekliflerinin form ve çalışmalarında ayarlanabilen ortak bir kurumlar vergisini,

- Girişimcilerin farklı mali formların şekillerine ilişkin tarafsızlık,
- Hukuki formların seçimlerini dikkate alarak tarafsızlık,

(120) Lutz Wisser, Überlegungen zu einem gemeinsamen Körperschaftsteuersystem für die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main 1992, s.44

- Daha iyi bir vergi adaletinin amaçlanması,
 - Daha yüksek bir gelir dilimindeki vergi yükümlülerinin vergi kaçırmalarının engellenmesi,
 - Yeni bir tasarruf dilimi tabakasının oluşturulmasıyla sermaye piyasasının gelişmesini ,
- esas olarak almıştır(121). .

1977: Mac Dougall Raporu

Bu raporda Avrupanın entegrasyonunda kamu maliyesinin rolünün araştırılması için uzman gruplara vazife verilmiştir. Raporda, Avrupa Birliğinin entegrasyonunda kamu maliyesinin Birlik düzlemi içerisinde büyük rolü vardı. Bundan başka Birliğin gelecekteki finansmanı açısından kamu maliyesi büyük öneme sahipti. Kurumlar vergisi bir finansman kaynağı olarak olarak düşünülmektedir.

- Girişimciler çerçevesinde mümkün olan etkiler,
- Genel ekonomi şartları ve pazar entegrasyonundan

(121) Kommission der EG, "Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme, Bulletin der Europäischen Gemeinschaft", 1975, s.7-19

en çok faydalanan girişimcilerin vergilendirilmesi (gelir dağılımı açısından bakış).

- Tam rekabet politikası amaçlarının izlenmesinin Birlik üzerindeki pozitif etkileri,

hususları raporda incelenen diğer konulardır.

Kurumlar vergisi çerçevesinde uyumlaştırma tedbirlerinin alınması için tamamen bir uyumlaştırma gayretleri içine girilmesine gerek olmadığı, üye ülkelerdeki farklı matrah ve vergi oranlarının Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve İsviçre örneğinde olduğu gibi işlevlendirileceği belirtilmiştir. Alınması gerekli tedbirlerin neler olduğu da şu şekilde belirtilmiştir.

- Gelir ve Kurumlar vergisi ilişkilerinin uyumlaştırılması,
- Kurumlar vergisi strüktürünün uyumlaştırılması (Dağıtılan ve tevkif edilen kazançların vergilendirilmesi)(122).

(122) Kommission der EG, Bericht der Sachverständigen-gruppe zur Untersuchung der Rolle der öffentlichen Finanzen bei der Europäischen Integration, "MacDougall-Report", Reihe Wirtschaft und Finanzen Nr:A13, Brüssel 1977, s.525

1981: Bir Vergi Tasarısının Hazırlanması Hakkında
Direktif Teklifi

Bu direktif teklifi ile Ortak Pazarın gidişini ya da Avrupa Birliği politikalarını etkileyebilecek vergi kanunları çıkarılmadan önce Üye ülkelerin katıldıkları bir bilgi ve danışma süreci öngörülmektedir(123).

1983: Yatırımların Teşviki İçin Vergisel ve Mali
Tedbirler Hakkında Komisyonun Tebliği

Komisyon, yatırımların teşviki için maliye ve vergi politikalarına ilişkin temel direktifler yanında girişimcilerin vergi yükleri hakkında bir araştırmaya girişmiştir. Üçüncü ülkelere karşı tam rekabet durumunun kuvvetlendirilmesi için teşvikler konusu araştırılmaktadır.

Aynı yıl Avrupa Parlamentosunun bir kararında adil olarak tam rekabet şartlarının teminat altına alınması ve Avrupa endüstrisinin tam rekabet durumunun yükseltilmesi için önemli bir faktör olan girişimcilerin vergi yüklerinin azaltılması ve uyumlaştırılması gerektiği belirtilmiştir(124).

(123) Thömmers Otmar, "Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EG", Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, 1990, s.449-460

(124) Ritter Wolfgang, "Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG Binnenmarktes", a.g.e., s.77-83

1986: Sermaye Hareketlerinin Serbestleştirilmesi
Konusundaki Öneri

Birlik içerisinde ortak bir mali sahanın oluşturulması için 1986 yılında sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi konusunda bir öneri verilmiştir. Sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi konusundaki bu öneri de:

- Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması,
- Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı,
- Ulusal vergi sistemlerinde yer alan ve özel kişilerin ulusal tahviller, üzerine yatırım yapmalarını özendiren ayırt edici hükümler,
- Üye devletlerde emeklilik fonlarınca yatırımlar üzerinde yapılan sınırlamalar

hususunda sorunların bulunduğu belirtilmiştir(125).

Komisyon, Birlik içerisinde vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve kurumlar vergisi konusunda üye ülkelerin vergi sistemlerinin yakınlaştırılarak vergi cennetlerinin oluşmasını önlemeye çalışmaktadır. Bu durumun Birlik

(125) Kılıçdaroğlu Kemal, Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi, Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, No:29, Ankara 1988, s.9

içerisinde bir bütün halinde ele alınmaması halinde yatırımların bazı ülkelerde birikmesi söz konusu olabilecektir.

1987: Avrupa Birliği Sözleşmesinin Kararlaştırılması

Bu sözleşme ile Avrupa Birliği iç pazarının gerçekleştirilmesi amacı somutlaştırılmakta ve bir zaman süreci getirilmektedir. 1993 yılına kadar kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin Birlik içerisinde serbest dolaşımı sağlanacaktır.

Ortak bir pazar sınırların olmadığı daha geniş bir bölgeyi kapsamaktadır. Avrupa Ekonomik Birlik Sözleşmesi de tam rekabete dayalı bir sistemin kurulmasını ihtiva ediyordu. Aynı sistem ekonomik ve sosyal ilişkilerin kuvvetlendirilmesi için Avrupa Birliği Sözleşmesi içine alınmıştır(126).

1988: Ticari Kazançların Tesbiti ile İlgili
Mevzuatların Uyumlaştırılması Konusunda
Verilen Direktif

Ticari kazançların tesbiti ile ilgili mevzuatların uyumlaştırılması konusunda da Avrupa Birliği Komisyonu

(126) Ritter Wolfgang, "Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG Binnenmarktes, a.g.e., s.77-83

tarafından 1988 yılında Konsey'e bir direktif tasarısı teklif edilmiştir(127). Bu tasarı ile;

- Vergi oranlarının uyumlaştırılmasının ön şartı olarak müteşebbislerin vergilendirilmesinin şeffaflığı,
- İşletme faaliyetlerinin genişletilmesi ve yaygınlaştırılması,
- Birlikteki işletmelerin durumlarının üçüncü ülkelerden gelen rakiplerine karşı iyileştirilmesi

amaçlanmaktadır. Özellikle Birlik içerisinde vergi sisteminin daha az karmaşık ve daha istikrarlı ve devamlı bir vergi hukukuyla karakterize edilerek orta ve küçük işletmelerin genişlemelerinin kolaylaştırılmasına çalışılmaktadır. Bu direktif ile verginin tesbiti esasları çerçevesinde üye devletler amortismanlar yoluyla hiç bir şekilde teşvik tedbiri çıkartamayacaklardır. Vergi mevzuatı içerisinde amortismanlara yönelik teşvik tedbiri içeren hükme yer verilmeyecektir.

Aynı direktif tasarısında işletmelerin bir yıldan daha fazla süreyi aşabileceği tahmin edilen masraflar için karşılık ayırabilecekleri, ayrıca yapılacak yatırımlar için yenileme yatırımı karşılığı da ayrılabilceği düzenlenmiştir.

(127) Çakan Enver, a.g.e., s.37-71

1989: Direkt Vergiler ve Katma Değer Vergisi Çerçevesinde
Üve Ülkelerin İlgili Daireleri Arasında Karşılıklı
İlişkilere Dair Değişiklik ve Verginin
Kaynakta Kesilmesine Dair Tasarı

Her iki Direktif tasarısı da Birlik içerisinde sermaye akışının liberalleştirilmesi ile ilgilidir. Sermaye akışının liberalleştirilmesi ile ilgili vergisel tedbirler 1975 yılındaki kurumlar vergisi sisteminin uyumlaştırılması ve temettülerin vergilendirilmesini hatırlatmaktadır. Bu tasarı ile vergisel kazançların uyumlaştırılması için gerekenler tahkik edilmekte ve eksikler tamamlanmaktadır. Geniş bir uyumlaştırmanın ve gerçek bir vergi tarafsızlığının sağlanması için Birlik içerisindeki vergi düzleminde hisse senetlerinin teminat altına alınması gerekmektedir(128).

1990: Direkt Vergiler Sahasında Vergi Sorunlarına
İlişkin Avrupa Birliği Komiserliğinin Tebliği

1990 yılında yapılacak idare konferansı çerçevesinde çoğunluk kararları Roma Sözleşmesinde vergiler ile ilgili

(128) Kreile Reinhold, "Zum Vorentwurf der EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungs vorschriften", Der Betriebsberater, Beilage:18/8, 1988, s.1-19

değişiklik Konsey tarafından taaahhüt altına alınmaktadır.

Tebliğde :

- 1993 yılından önce ortak pazarda farklı üye ülkelerde faaliyette bulunan girişimciler aynı ulusal pazarda hareket ediyor gibi bir tarzda davranabilmelerinin, rahatça ihracat yapabilmelerinin teminat altına alınması,
- Girişimci grupların tanzim edilerek çifte vergilemenin mutlaka ortadan kaldırılması,
- Şirketlerin birleşme ve ayrılmalarına ilişkin ve merkez ve şubelerin vergilendirilmesine ilişkin bir direktif teklifi

gerektiği belirtilmiştir(129).

Ayrıca Birlik Komisyonu tarafından Konsey'e mütüşebbüslerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak bir çerçeve direktifinin çıkarılması gerektiği, Avrupa iç pazarının organizasyonu, güçlendirilmesi ve iç pazara ulaşılması konusu da bildirilmiştir. Tebliğde üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerindeki farklılıkların, yatırımın yapıldığı yer, yatırımın türü ve finansmanı konularındaki kararları etkilediği, mütüşebbüslerin vergilendirilmesine yönelik

(129) Fuest Winfried- Kroeker Rolf, "Geschröptes Kapital",
Wirtschaftswoche, Nr:14, 1990, s.93-99

mevzuatın uyumlaştırılmasının mutlaka gerekli olduğu belirtilmektedir(130).

1990: Ticari Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin
Yeni Strateji Tasarısı

Komisyon tarafından ticari kazançların vergilendirilmesi sahasında teklif edilen yeni bir strateji bildirisi öngörülmüştür. Komisyon, uyumlaştırma tasarısını neticelendirmek ve ulusal politikaların yaklaştırılmasını ve koordine edilmesini gerçekleştirmek istiyordu. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması için Komisyon tarafından 1975 yılında teklif edilen tasarı, bu yeni tasarı ile geri alınmıştır.

Komisyon, Avrupa ülkelerindeki mali pazarın kabuğuna çekilmesine yol açan, istisnalar, çifte vergileme ve farklı idare formlarından dolayı uluslararası dividend akışının etkilenmesini ve engel olunmasını daha önce ileri sürülen direktif teklifine karşı çıkılmasını sebep olarak gösteriyor.

Bu bağlamda denilebilir ki; kurumlar vergisinin uyumlaştırılması sadece uyumlaştırma amaçlarına ulaşmak için yapılmıyor. Farklı kurumlar vergisi sistemleri ve temettüleri üzerindeki vergi kaynakları tanzimlerinden

(130) Çakan Enver, a.g.e., s.37-71

dolayı serbest sermaye ticareti ve tam rekabet şartlarına engel olunduğu için komisyon 1975 yılında ileri sürülen direktif teklifine karşı çıkıyor.

Uluslararası gelirler veya zararlar ile girişimcilerin ücret ve faizlerin hangi kaynaktan kesileceği ile ilgili iki teklif de tasarıda yer almıştır. Yine ilgili tasarıda vergi şartlarının, yatırımın yapıldığı yer, yatırımın türü ve finansmanı konularındaki kararları etkilediğine işaret edilmektedir. Uyumlaştırmanın sağlanması için üye ülkeler arasındaki ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin mevzuatın da mutlaka uyumlaştırılmasının gerekli olduğu belirtilmektedir.

Komisyonun bu yeni stratejisinde, alınacak tedbirlerin listesi yapılmıştır. Bu tedbirler de iki aşamalıdır. Birinci aşamada sayılan tedbirler ortak pazarın gerçekleşme tarihi olan 1.1.1993 tarihinden önce alınacaktır. İkinci aşamada da uzun vade içerisinde çözülecek problemler ve üye devletlerin iktisadi politikalarının kapsamlı bir entegrasyonunu sağlayacak tedbirler ortaya konulmaktadır(131).

(131) Kommission der EG, Arbeitsprogram der Kommission für 1989, Bulletin der EG, Beilage 2/89, Brüssel, 1990, s.8-18

1992: Ruding Raporu

Vergilerin uyumlaştırılması konusunda o zamanki Hollanda Maliye Bakanı olan Onno Ruding başkanlığında oluşturulan Komite tarafından "Ruding Raporu" olarak 18 Mart 1992 yılında bir rapor yayınlanmıştır. Bu raporda aşağıdaki hususlar açıklanmıştır(132):

- İlgili ülke dışındaki yatırım kararlarına engel olan Birliğe üye ülkelerdeki vergi hükümlerinin tam rekabeti azaltan kısımlarının kaldırılması,

- Üye ülkeler arasında vergi rekabetinin ortadan kaldırılması için Kurumlar vergisi oranı olarak % 30 ile % 40 arasında bir oran belirlenmesi,

- Üye ülkelerde yatırımların teşviki için mücadele edilen vergi teşviklerinde azami ölçüde şeffaflığın ortaya konulması.

(132) Förster Jutta. Die Harmonisierung der Direkten Steuern in den Europäischen Gemeinschaften, Neue WirtschaftsBriefe, Berlin 1993, s.81-88, Busch Berthold, -Winfried Fuest, Steuer in Europa, Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln 1993, s.15

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERİN

VERGİ SİSTEMLERİNİN TÜRK VERGİ

SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Avrupa Birliğinde gelir ve kurumlar vergisindeki değişimler ve Türk gelir ve kurumlar vergisinin Birlik ülkesi ülkeler ile karşılaştırılması yapılacaktır.

I- AVRUPA BİRLİĞİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ SAHASINDA VERGİ HUKUKUNUN ŞEKİLLENDİRİLMESİ

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması direkt vergilerin çerçevesinde bir bütünleşme gayreti olarak nitelendirilebilir. Bu sahada üye ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olmasının yanısıra çifte vergileme ve vergi kaynaklarının düzenlenmesinin fonksiyonel ilişkiler sorunu mevcuttur(133).

(133) Debatin Helmut, "Steuerreform unter internationalen Aspekten", Steuer Kongreß Report, 1972, s.125-133

Komisyonun direkt vergiler çerçevesindeki aktivitelerinin ağırlık noktasını kurumlar vergisinin uyumlaştırılması ve buna bağlı problemler oluşturmaktadır.

Direkt vergiler sahasında son otuz yıl içerisindeki amaçlanan sonuçların bilançosu, indirekt vergilerin uyumlaştırılması yanında çok cılız bir yer tutmaktadır.

Son yirmi yılda özellikle uluslararası girişimlerin işbirliği ve konzern ilişkilerinden dolayı ortaya çıkan vergi problemlerinin çözümü için direktif tasarıları ileri sürülmüştür. Muhalefet edilen hususlardaki ileri sürülen delillere göre sorunlara çözümler getirilmiş olmalıydı. Bu argümentin belli başlı muhalefet edilen hususları üye ülkelerdeki farklı kurumlar vergisi ve hesaplanma oranları, ekonomik çifte vergilendirme gibi konulardır.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması yapılmaksızın uluslararası çerçevede tam rekabete engel olan konuların izole edilen tedbirlerle çözülemeyeceği düşünülmekteydi. Komisyon, bu düşünceden dolayı yetmişli yıllarda kurumlar vergisinin uyumlaştırılması ve dividendler hakkında kaynak vergileri için direktif teklifinde bulunmuştur(134).

Avrupa Birliği aşağı yukarı otuz yıldan beri vergilerin uyumlaştırılması konusunda bir zorlama meyli içinde olmasına rağmen yetmiş ve seksenli yıllarda popüler

(134) Lutz Wisser, a.g.e., s.6

kararlar ve tedbirler alınamamıştır. Entegrasyon dinamiği de bu yıllarda kaybolmaya yüz tutmuştur. Birliğin amaçları ve vazifeleri Avrupa tarihinde geri alınamaz bir süreç içerisine girdiğinden üye ülkeler Avrupa Birliği Sözleşmesini kuvvetlendirme yoluna gitmişlerdir.

Uyumlaştırma sürecinin aktivitesi için gereken değişiklikler tam manasıyla yapılamamıştır. Birlik içerisinde iki sebepten dolayı vergi uyumlaştırmalarında yeterince ilerleme sağlanamamıştır.

Bunlardan birincisi vergilerin hukuki uyumlaştırmalarındaki amaçlarının ve çıkış noktalarının gerektiği gibi kararlaştırılmasının başarıyla neticelendirilemesidir. Buna örnek olarak kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasının ticari kazançlar sahasında, önce konzern ilişkileri ve teşebbüslerin işbirliği ilişkilerindeki vergisel direktiflerin uyumlaştırılması şartına, sonra da vergi matrahlarının uyumlaştırılması şartına bağlı olması gösterilebilir.

İkinci sebep ise vergi uyumlaştırmalarının iç karineleriyle alakalı olmasından dolayıdır. Bu durum vergisel adaptasyonun tasarı yetersizliğine bağlanmaktadır. Vergisel uyumlaştırmaların oldukça hareketli değişikliklere maruz kalmasından dolayı üye ülkeler arasında gerginlikler ortaya çıkmış ve uyumlaştırma hareketlerinde yeterince ilerleme sağlanamamıştır. Bu duruma örnek olarak, dividendler hakkında kaynak

vergilerinin düzenlenmesi ve kurumlar vergisinin uyumlaştırılması için önce bir direktif kararının verilmesi ve bir müddet sonra da bu kararın iptal edilmesi gösterilebilir(135).

Vergisel çerçevede iç pazarın iyileştirilmesi, birlik şuurunun kuvvetlendirilmesi ve uyumlaştırma sürecine yeni bir dinamizm verilmesi için vergilerin uyumlaştırılmasına önem verilmelidir. Direkt vergiler çerçevesinde uyumlaştırma sürecine yeni bir dinamizm verilmesi;

1- Birliğin entegrasyon gayretlerinin, vergi hukukunun oluşturulma amaçları ve bu amaçların çıkış noktaları ile ilgili tasarılar üzerinde yoğunlaştırılması,

2- Direkt vergiler sahasındaki uyumlaştırmaların yoğunlaştırılması sayesinde uyumlaştırma sözleşmelerindeki dengesizliklerin ortadan kaldırılması olarak yukarıda belirtilen iki şart ile ilişkilidir(136).

(135) Ritter Wolfgang . Entwicklungstendenzen des internationalen Steuerrechts "Eine kritisch wertende Betrachtung aus der Sicht der Wirtschaft", Betriebsberater, 1984, s.353-360

(136) Ritter Wolfgang, "Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG Binnenmarktes", Betriebsberater, Heft 2, 1989, s.77-83

II- AVRUPA BİRLİĞİ İÇERİSİNDE ÜYE ÜLKELER
 ARASINDA GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN
 BİRLEŞTİRİLMESİ HUSUSLARI

Araştırma konularının sınırlandırılması ve vasıflandırılması çerçevesinde uluslararası vergi yüklerinin karşılaştırılmasında nasıl bir vergi yükünün esas alınacağı önemli bir özellik arz etmektedir. Avrupa Birliğine üye ülkelerin mali idare sistemleri ile ilişkilerinde farklı vergi yüksekliklerini ihtiva eden ferdi devlet yapıları mevcuttur. Vergi yükseklikleri merkezi devlet, eyalet ve komünlere göre değişik özellik arz etmektedir.

Birlik içerisinde üye ülkelerin birleştirmek istedikleri kurumlar vergisi ve gelir vergisi şunlardır:

- Almanya'da " Körperschaftsteuer "
- " Einkommensteuer "
- Belçika'da " Impôt des sociétés ",
- " Impôt des personnes physiques "
- Danimarka'da " Indkomstskat af aktieselskaber ",
- " Indkomstskat til staten "
- Fransa'da " Impôt sur les sociétés ",
- " Impôt sur le revenu "

- Hollanda'da " Vennootschapsbelasting ",
" Inkomstenbelasting "
- İngiltere'de " Corporation Tax ",
" Income Tax "
- İrlanda'da " Corporation Tax ",
" Income Tax "
- İspanya'da " Impuesto sobre sociedades ",
" Impuesto sobre la renta de las
personas físicas"
- İtalya'da " Imposta sul reddito delle persone
giuridiche "
" Imposta sul reddito delle persone
fisiche "
- Lüksemburg'da " Impôt sur le revenu des collecti-
vités",
" Impôt sur le revenu des personnes
physiques"
- Portekiz'de " Imposko sobre o Rendimento das Pes-
soas Collectivas",
" Imposko sobre o Rendimento das Pes-
soas Singulares "
- Yunanistan'da " Forologia Nomikon Prosopon",

Üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemleri birbirlerinden oldukça farklı özellikler göstermekte ve bu da uyumlaştırma sürecini geciktirmektedir(137).

Avrupa Birliğine üye olan ülkelerin gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesindeki zorluklara dikkat çekilmektedir. Uyumlaştırma sürecinde işletme ekonomisi ve tam rekabete ilişkin görüş noktalarının ihmal edilmesine çeşitli vergi tarzlarının mevcudiyeti sebep olarak gösterilmektedir. Ticari kazançların uyumlaştırılmasının ilk aşamasında öncelikle Komisyonun programı içinde açık olarak vasıflanan vergi konularının uyumlaştırılması zorunludur. Komisyonun uyumlaştırma gayretleri içerisinde üye ülkelerin gelişen tek yanlı reform tedbirleri gelir ve kurumlar vergileri dışındaki vergiler - servet vergileri için geçerli değildir(138).

(137) Mennel Annemaria, Körperschaftsteuern, im internationalen Vergleich, Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 10, 1987, s.635-640

(138) Borrel Rolf-Schemmel Lothar, "Steuervereinfachung", Deutsche Steuerzeitung, Teil I, 1987, s.110-116

III- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE GELİR VE
KURUMLAR VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASINDA
SINIRLARIN ÇİZİLMESİ

Üye ülkelerdeki girişimcilerin vergilenmesi işlemlerinin ne dereceye kadar eşitleneceği hususu vergilemeye dair hukuki normlar yahut hukuki usul tarzlarına dayanarak tahkik edilmelidir.

Birlik içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi hususunda önemli olan vergi sorumlusu konusunda değil, Birliğe üye bütün ülkelerin merkezi birleşme noktasına uygun olması gereken matrahların dayandığı vergilendirme konularında anlaşılmalıdır. Merkezi birleşme noktası olarak, işletmelerin faaliyetleri, yatırılan servetleri ve neticelenen kazançları olarak ifade edilmektedir.

Şimdiye kadarki gelir ve kurumlar vergisi sahasındaki uyumlaştırma çalışmalarının gidişindeki eleştiriler Birliğe üye ülkeler arasında sistematik bir çözüm tasarısı bulunamadığını göstermektedir. Üye ülkeler arasındaki uyumlaştırma çalışmalarında farklı olan veya mutabık kalınan durumlar vergilerin uyumlaştırma sürecini pozitif olarak etkilemekte ve vergilerin uyumlaştırması konusunun sınırlarının çizilmesini sağlamaktadır.

Birliğe üye her bir ülke maliye politikasının bir aracı olarak ferdi bir tarzda ticari kazançların vergilendirilmesi ile farklı bir amaç gütmektedir. Bu sayede uyumlaştırma çalışmalarının alternatifleri ve sınırları da çizilmektedir(139).

IV- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERİN VE TÜRKİYE'NİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR...

Bu konuda Avrupa Birliğine üye ülkelerin ve Türkiye'nin ülkeler bazında gelir ve kurumlar vergisi sistemlerine dair çeşitli açıklamalara yer verilmektedir.

A- ALMANYA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Almanya'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan bazı açıklamalara toplu olarak yer verilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir düşünce verilmeye çalışılmıştır.

a- ALMANYA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Alman gelir vergisi sistemi son olarak 25.6.1990 tarihinde 1235 sayılı kanun ile nihai şeklini almıştır. Vergi matrahı yedi gelir unsurunu içeren kazançlar

(139) Rose Manfred, "Argumente zu einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems", Steuer und Wirtschaft, 1989, s.191-198

üzerinden gerekli vergi istisna ve muafiyetlerinin hesaplanmasından sonra ortaya çıkan toplam gelirdir.

Almanya'da iş merkezi olan ya da ülke içerisinde ikamet eden bütün gerçek kişiler, ülke içerisinde elde ettiği bütün kazançları üzerinden gelir vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. İş merkezi Almanya'da olmayan ya da Almanya'da ikamet etmeyen gerçek kişiler sadece ülke içerisinde elde ettiği gelirleri üzerinden gelir vergisi yükümlüsüdürler(140).

Almanya'da çeşitli eyaletlerde işletmelerin yer seçimlerinde yönlendirici nitelikte önemli teşvik kanunları mevcuttur. Berlin teşvik kanunu ve eski Doğu Almanya teşvik kanunu çerçevesinde özellikle yatırımlar için girişimcilerin farklı aktiviteleri konusunda kapsamlı vergisel teşvikler söz konusudur. Vergi muafiyeti ve özel amortisman düzenlenmesi uygulamaları gibi imkanlar da bu bölgelerdeki yatırımların arttırılması için çıkarılmıştır. Yerel vergi yükleri arasındaki farklılıklara ilişkin olarak da belediyelerin yüksek vergi oranları uygulamaları gösterilmektedir. Eski Doğu Almanya'da yeni kurulan dokuz eyalet'te de yatırımlar için vergi indirimleri olması işletmelerin yer seçimlerinde etkili olan faktörlerdendir(141).

Almanya'da istisna ve muafiyetlere ilişkin özel vergi düzenlemeleri çok çeşitli şekillerde olmaktadır. Serbest

(140) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, 15. Ausgabe, Luxemburg 1993, s.140

(141) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, Berlin 1989, s.5

meslek kazançları bazı şartlar dolayısıyla götürü miktarlar ile kısaltılmıştır. Hastahaneler gibi bazı branşların girişimcileri için çok sayıda özel düzenlemeler vardır. Yardımseverlik, bilimsel araştırma, dini, kiliseye ve devlet politikasına uygun olarak yapılan bağışlar vergiden indirilmektedir. Ayrıca, işsizlik parası, kira yardımı ve işverenin sosyal sigorta harcamaları için yaptığı giderler gelir vergisi matrahından indirilmektedir.

Almanya gelir vergisi tarifesi evli olmayanlar için 8.153-DM, evli çiftler için vergi matrahı 16.306-DM'a kadar elde edilen gelirler üzerinden, evli olmayanlar için 5.600-DM ve evli çiftler için 11.232-DM vergiden istisna edilerek kalan miktar üzerine % 19 olarak vergi oranı uygulanmaktadır. Müterakki vergi tarifesi, evli olmayanlar için 8.154-DM ve evli çiftler için 16.307-DM ile başlayarak evli olmayanlar için 120.000-DM ve evli çiftler için 240.000-DM arasında % 19'dan % 53'e kadar değişen oranlardadır.

Vergi mükelleflerinin ortaya çıkan zararları takip eden senede toplam net kazançları üzerinden indirilmekte ve yine zarar söz konusu ise bu zararlar bir sonraki senelere devredilebilmektedir(142).

(142) Rose Gerd, a.g.e., Betriebswirtschaftlich bedeutsame Eigenschaften des Steuersystems, Köln,1982, s. 93, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.140-142

B-ALMANYA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Alman kurumlar vergisinde 25.2.1992 yılında son bir değişiklik yapılarak bugünkü şekli almıştır. Alman kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır.

Kurumlar vergisi mükellefi olarak da sermaye şirketleri, sigorta birlikleri, vakıf kuruluşları, hukuki kişiliğe sahip işletmeler, senatoryumlar ve kooperatifler sayılmaktadır.

Almanya'da kurumlar vergisi çerçevesinde Alman postanesi, demiryolları, Merkez Bankası, Kooperatif birlikleri, vakıf kuruluşları askeri ve dini amaca hizmet eden birliklerin kazançları kurumlar vergisinden istisnadır(143).

Almanya'da şirketlerin birleşmelerinden doğan vergi hareketleri ise merkez şirkette teslim alınan katılım kazançlarına dair vergi kaynakta kesilmeye mecbur olduğundan şube şirketler tarafından dağıtılmış dividend kârları, İtalyan kurumlar vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisi içerisinden indirilmektedir(144).

-
- (143) Schöne Wolf Dieter, Mittelbetrieb und Besteuerung, a.g.e., s.511, Inventar der Steuer, a.g.e., s.145-147
(144) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.6

Almanya kurumlar vergisi normal oranı % 50'dir. İndirilmiş tarife ise % 46 oranındadır. Dağıtılmış dividend kazançları için ise vergi oranı % 36'dır(145).

B- BELÇİKA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Belçika'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan bazı açıklamalara değinilerek genel olarak gelir ve kurumlar vergisi hakkında bir fikir verilmeye çalışılmıştır.

a- BELÇİKA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Belçika'da gelir vergisi matrahı gelir vergisine tabi kazançların ülke içinde ve dışında elde edilen toplam gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin tarhi devlet ve komünler tarafından yapılmaktadır. Belçika'da komünler gelir vergisi üzerinden ilave bir miktar vergi almaktadırlar. Ayrıca bundan başka, komün (communautés) ve mahalli idareler (wallonische Region, flämische Region, ve Brüssel Region) vergi kaynaklarından bazılarını tarh etmektedirler. Bunlarla ilgili olarak da değişik matrah ve vergi oranları için vergi hukukunda ayrı bir hüküm vardır(146).

(145) Amt für öentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.145-147

(146) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e.,s.7

Belçika'da ülke içinde veya ülke dışındaki bütün gerçek kişiler elde ettiği kazançları dolayısıyla gelir vergi mükellefidirler. Bölge oturanları olarak ikamet eden ve orada sermaye sahibi olanlar sayılmaktadır. Belçika'da ikamet etmeyen gerçek kişiler ve sermayeleri sabit olarak durmayan gerçek kişiler kanunlarda birer birer sayılan ülke gelirlerinden dolayı vergi yükümlüdürler(147).

Gelir vergisinde uygulanan istisna ve muafiyetler için özel kanunlar, (Lois particulieres) çok sayıda özel düzenlemeler, özellikle vergisel yatırım indirimleri gibi bölgesel ve sektörel teşvik tedbirleri mevcuttur. Bunun yanında diğer bölgelere göre az gelişmiş olan bazı bölgelerde yatırımların geliştirilmesi ve modernize edilmesi gibi vergi istisnaları da söz konusudur(148).

Belçika'da vergileme, işletme harcamaları, amortismanlar ve indirimler gibi özel vergisel düzenlemelere göre ticaret hukukunda defter tutma ve yıllık bilanço kapanış hükümlerine bağlıdır. Muhasebe ve bilanço hükümleri işletme büyüklüklerine bağlıdır. Elli kişiden az işçi çalıştıran işverenler ve 50 milyon Belçika Frangı altında yıllık ciroları olan işletmeler basitleştirilmiş hükümlere tabidirler.

(147) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.2-5

(148) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e.,s.7

Belçika gelir vergisinde ise gelir derecelerinde kullanılan 7 vergi oranı vardır. Belçika gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

245.000-Belçika Frankı'na (Bfr) kadar olan
gelirlere % 25,

245.000- Bfr'ndan 325.000.-Bfr'na kadar olan
gelirlere % 30,

325.000- Bfr'ndan 464.000.-Bfr'na kadar olan
gelirlere % 40,

464.000- Bfr'ndan 1.067.000.-Bfr'na kadar olan
gelirlere % 45,

1.067.000- Bfr'ndan 1.600.000.-Bfr'na kadar olan
gelirlere % 50,

1.600.000- Bfr'ndan 2.347.000.-Bfr'na kadar olan
gelirlere % 52,5

2.347.000- Bfr'ı aşan gelirler üzerinden de % 55

olarak vergi oranı uygulanmaktadır.

Önceki yıllardan meydana gelen zararlar bir zaman sınırlamasına maruz kalmadan sonraki yıllarda elde edilen gelirlerden indirilebilmektedir(149).

(149) De Broe Luc, "Das belgische Steuerrecht", Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1986, s.139-156, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.2-5

b- BELÇİKA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Belçika'da kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurumlar vergisini toplayan da devlettir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tüzel kişilerden oluşmaktadır. Belçika ticaret hukukuna göre şahıs şirketleri tüzel kişiliğe sahip olup hukuki ayrıcalıkları vardır ve kurumlar vergisi mükellefidirler. Şahıs şirketlerinin belli şartlarda bazı imkanları vardır. Sınırsız sorumluluğa sahip kurumlar vergisi mükellefleri prensip olarak sermaye ve şahıs şirketleri ve bunlardan başka bazı tüzel kişiliğe sahip yurtiçindeki ticarethanelerdir(150).

Vergi istisnaları bakımından gelir vergisinde mevcut olan yatırım indirimleri kurumlar vergi içinde geçerlidir. Yüksek teknoloji bölgelerinde faaliyette bulunan girişimciler yeni iş alanları açtıkları zaman kurumlar vergisi indiriminden faydalanmaktadırlar. Yurt içi net yatırım indiriminden faydalanma şartı olarak mineral yağ ve doğal gaz şirketleri satış kazançlarınının % 50' ye kadar kısmını vergi istisnası içerisinde ihtiyaç akçesi olarak bekletebilmektedir. Kurumlar vergisi tarifesi çerçevesinde bazı kredi kurumları için de özel düzenlemeler vardır(151).

(150) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e.,s.8

(151) De Broe Luc, a.g.e., s.139-156

Belçika kurumlar vergisi hukuku, yurt içi ya da yurt dışı şirketlerin birleşmelerinden dolayı bir katılım olursa, eğer bu katılım en az % 10 ise yurtiçi şirketlerin hisse senedi kazançları ve diğer katılımlardan doğan yurt içi ve yurt dışı şirket kazançları vergiden istisnadır. Vergi istisnası merkez şubelerin brüt dividendleri için % 90; şube şirketteki hissesi % 50' yi aşan merkez şubeler için ise % 85 olmaktadır. Vergiden indirilebilir idare harcamaları ile ilgili iştirakler için % 10 götürü vergi tarhi yapılmaktadır.

Belçika'da kurumlar vergisi oranı %39'dur. Normal vergi oranı, şirketin ortaklarının sermaye ve serveti %50'yi aşmayan ve ikiden fazla şirketler tarafından hissesi olan şirketler için müterakki kısmı miktar tarifesine göre indirilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi tarifesi şöyle olmaktadır:

Gelir derecesi;

100.000-Belçika Frankı'na (Bfr) kadar olan gelirlere %28,

100000-Bfr'ndan 3.600.000.Bfr'na kadar olan gelirlere % 36,

3.600.000-Bfr'dan 13.000.000-Bfr'na kadar olan gelirlere % 41,

13.000.000-Bfr üzerindeki gelirlere ise % 45

olarak vergi oranı uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin meydana gelen zararlarının sonraki yıllarda indirilmesi hususunda belli bir sınırlama getirilmiştir. Zararların ertesi yılın kârından indirilmesi tamamen olmayıp belli yükseklik ile sınırlandırılmıştır(152).

C- DANİMARKA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Danimarka'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek genel olarak gelir ve kurumlar vergisi hakkında bir fikir oluşturulmaya çalışılmıştır.

a- DANİMARKA'NIN GELİR-VERGİSİ SİSTEMİ

Danimarka gelir vergisi 05.11.1991 tarihinde 735 sayılı kanun ile en son şeklini almıştır. Gelir vergisinin konusu, yedi gelir unsurundan elde edilen kazançlardır. Gelir vergisinin tarhi önce devlet tarafından sonra da eyalet ve komünler tarafından tarh edilmektedir. Danimarka'da komünler anayasadan dolayı farklı bir vergilemeye sahiptir. Buna örnek olarak önemli bir vergi olarak komünal (yerel) gelir vergisi gösterilebilir. Ayrıca komünler bazı vergileri tarh edebilmektedirler. Vergi oranları komünler tarafından ihtiyari olarak belirlenebilmektedir,

(152) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.43, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, a.g.e., s.6-7

Danimarka'da gelir vergisi mükellefleri gerçek kişilerden oluşmaktadır. Sınırsız sorumlu gelir vergisi mükellefleri olarak ülke içinde ikamet eden gerçek kişiler sayılmaktadır. Ülke içinde oturmayanlar yurtiçi kazançlarından dolayı sınırlı vergi yükümlüsüdürler. Gelir vergisi kavramı içinde endüstri, ticaret, ve meslek faaliyetleri gelir olarak sayılmaktadır. Gelir vergisinin bir özelliği de devir ve temlik edilen sermaye kazançlarının vergilendirilmesidir.

Danimarka'da mevcut istisna ve muafiyetler ise bölge şartlarına göre farklı ölçüler içerisinde hesaplanmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin Kopenhag çevresinde yoğunlaşması sebebiyle kalkınmada öncelikli bölgelerde yatırımların % 35, diğer bölgelerde %25 oranında hibe şeklinde yardımlar söz konusudur. Hibe yardımları vergiye tabi gelir kapsamında tutulmakta, ancak vergileme on yıl süre ile ertelenebilmektedir(153).

Danimarka gelir vergisi deniz birliklerinin katılımlarında devir kazançları ve amortismanlar için geniş kapsamlı özel düzenlemeler ihtiva etmektedir. Bu özel vergisel düzenlemeler içerisinde petrol ve doğal gaz kazancı amaçlayan şirketler için de teşvikler uygulanması sayılmaktadır. Tarımda kullanılan arazilerin el değiştir-

(153) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks",
Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II,
1986, s.91-100, Ineci Barbaros, AT Ülkelerindeki Ulusal
Teşvik Tedbirleri, İSO Yayını, İstanbul 1993, s.189

mesinden meydana gelen değer yükselmeleri vergi tarhına maruz kalmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançların 31.500-Danimarka Kronu kadar bir miktarı vergiden istisnadır.(154).

Danimarka gelir vergisi tarifesi kişisel gelirler ve sermaye gelirleri diye diye iki bileşenden meydana gelmektedir. Bütün vergi yükümlüleri için geçerli olan merkezi idare ve komunal gelir vergisi tarifesi % 22' dir. Kişisel gelirlerin 231.800-Danimarka Kronu'nu aştığı durumlarda merkezi idare tarafından bu gelirlere % 12 oranında bir ilave daha eklenmektedir. Ayrıca mülk gelirleri üzerinden indirilen 162.000-Danimarka Kronu dışındaki gelirler üzerinden % 6 oranında da bir vergi alınmaktadır. Danimarka'da yerleşmiş olmayan gelir vergisi mükelleflerinin gelirleri üzerinden de her yıl yerel idareler tarafından belirlenen (1992 ve 1993 yılı gelirleri için) % 29 oranında gelir vergisi alınmaktadır(155).

b- DANİMARKA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Danimarka kurumlar vergisi 07.08.1991 tarihinde 585 sayılı yasa ile bugünkü şeklini almıştır. Vergi

(154) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100, Inventar der Steuer, a.g.e., s.58,69

(155) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.59,62-63,71

mükelleflerinin mali yıl içinde elde ettikleri gelirleri de kurumlar vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

Danimarka kurumlar vergisi tüzel kişiliğe sahip işletmelerin bütün gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Sigorta birlikleri, kooperatifler, vakıflar, otonomi birlikleri kurumlar vergisi mükellefidirler. Şahıs şirketleri kurumlar vergisi mükellefi değildirler(156).

Gelir vergisi içerisinde yer alan vergi indirimleri kurumlar vergisi içinde geçerlidir. Danimarka kurumlar vergisinde yerel yönetimlerin kazançları, kilise kuruluşlarının kazançları, limanların, hava alanlarının, kamusal amaçlı elektrik santrallerinin kazançları, Merkez Bankası, hastaneler, çocuk yuvaları, müzeler ve Kopenhag borsasının kazançları vergiden istisna kapsamı içerisine alınmıştır.

Danimarka kurumlar vergisi iştirak kazançları indirimini ihtiva etmektedir. Şirketlerin yurt içinde dağıtılan kar paylarında vergi indirimi olabilmesi için devir alınan şirket gelirlerinden bağlı olunan sermaye şirketine en az iştirak payının % 25 olması gerektiği öngörülmektedir. Birleşen şirketlerin iştirak kazançlarının tamamı vergiden istisna kapsamındadır.(157).

(156) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks". a.g.e., s.91-100

(157) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100

Danimarka kurumlar vergisi tarifesi % 38'dir. Danimarka sermaye şirketlerinin dividend dağılımları hakkında hisse sahipleri 30.000- Danimarka Kronu'nu aşmayan dividendler için % 30, 30.000- Danimarka Kronu'nu aşan kısımlar için ise % 45 oranında vergi ödeyeceklerdir. Danimarka'da bulunan şirketlerin üçte biri kurumlar vergisine tabidirler.

Mali yıl içerisinde meydana gelen zararlar beş yıl boyunca sonraki yıllarda elde edilen kazançlardan indirilebilmektedir(158).

D- FRANSA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Fransa'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- FRANSA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Fransız gelir vergisi 1992 yılında yapılan son değişiklikler ile bugünkü şeklini almıştır. Vergi toplama yetkisi devlete aittir. Gerçek kişilerin bir yıl içerisinde elde ettikleri kazançlar gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

(158) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.69-71

Fransa'da gelir vergisi hukuku sınırsız sorumluluğa sahip vergi yükümlülerini ikametiyile sınırlandırmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri ise gerçek kişilerdir. Fransa'da ikamet etmeyen gerçek kişiler sınırlı olarak vergi yükümlüsüdür ve sadece Fransa'da elde ettiği kaynaklardan vergilendirilmektedir. Fransız gelir vergisi hukuku anlayışında meslek gelirleri ticari ya da endüstri işletme gelirleri olarak kabul edilmektedir. Hukuki kişiler kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır(159).

Fransa'da serbest meslek, sanayi, tarım ve orman kazanç sahipleri vergi yükümlülüklerinde yıllık ciroları 500.000 Fransız Fransı (FF) altındaki kazançlarından dolayı götürü muamele yapılmaktadır. Sanayi işletmeleri ve kurumlar vergisi mükellefi şirketler önceki yılın ücret miktarlarınının % 0.5'i kadar çıraklık vergisine tabidirlenler. Ayrıca girişimcilerden en az on işçiden başlamak üzere ödenen ücret ve maaşların % 1.1'i kadar meslek eğitim vergisi alınmaktadır. Aynen bunun gibi bina inşaat vergisi için vergi oranı da % 0.9 olarak belirlenmiştir. İşletme büyüklüğü ölçüsüne ilişkin, işletmelerin ciroları, ücret miktarı, kira değeri, kıymet artışı gelirleri ile özellikle serbest meslek kazançlarına dair vergi hükümleri bulunmaktadır.

(159) Tillmans Wolfard, a.g.e., s.565-578, Amt für ämtliche Veröfentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.300

Fransa'da istisna ve muafiyetler bakımından; tarım ve ormancılık işletmeleri, kantin işletmeleri ve ayrıca ücret miktarı üzerinden alınan vergilerde çeşitli istisnalar vardır. Yıllık net kazançları 45.000 Fransız Frangını aşmayan kişilerin kazançları, bazı devlet tahvillerinin faizleri gelir vergisinden istisna edilmiştir(160).

Gelir vergisi müterakki olarak derecelendirilmiş olup vergi oranı da % 1 ile % 56.8 arasında değişmektedir.

Yıllık ücretler üzerinden alınan gelir vergisi oranları da şu şekildedir:

Yıllık kişisel ücret geliri 36.980-FF altında olanlar için % 4.25,

Yıllık kişisel ücret geliri 36.980-FF ve 73.980-FF arasında olanlar için % 8.50,

Yıllık kişisel ücret geliri 73.980-FF aşmış olanlar için % 13.60

olarak belirlenmiştir.

Gelir vergisi mükelleflerinin mali yılı zarar ile kapatmaları halinde meydana gelen zararlar beş yıl içerisinde elde edilecek kârlardan düşülmektedir(161).

(160) Tillmanns Wolfard, "Das Steuerrecht Frankreichs". Internationale Wirtschaftsbrieft, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.565-578, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.300-305

(161) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.302,352

b- FRANSA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Fransa'da kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin elde ettikleri safi kurum kazançları oluşturmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar sadece kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedirler. Şahıs şirketleri kurumlar vergisi mükellefi olmak için tercih yapabilmektedirler. Komanditerlerin kar ortakları prensip olarak kurumlar vergisi mükellefidirler. Limited şirketlerin ortakları ise gerçek kişiler gibi vergilendirilmektedir.

Fransız kurumlar vergisi (impôt sur les sociétés) çerçevesindeki özel düzenlemeler sayesinde kurumlar vergisi mükelleflerine çeşitli istisna ve muafiyetler tanınmıştır. Deniz aşırı departmanlar (Guadeloupe, Französisch-Guayana, Martinique und Reunion) için özel teşvik düzenlemeleri vardır. Deniz aşırı departmanlardan elde edilen kazançların yalnız üçte ikisi vergi tarihinde hesaplamaya tabi olmaktadır. Bundan başka endüstri ve ticari üretim için kullanılan binaların değerinin matrahtan indirilmesi de vergisel teşvik tedbirleri olarak belirtilmektedir.(162).

Fransa'da kurumlar vergisinde sermaye şirketleri için iştirak kazançları istisnası dividend dağıtan şirketin en

(162) Tillmans Wolfard, a.g.e., s.565-578

az katılımı olarak öngörülen % 10 kadar bir katılım olduğu zaman geçerlidir. Sermaye şirketlerinde katılımı öngörülen iştirakler için harcama payı olarak % 5'lik bir götürü miktar vergi istisnası ile ve teslim alınan dividendlere bağlı verginin hesaplanan miktarının da vergiden istisna olarak işlem yapılması öngörülmüştür. Konzern kazançlarının vergilendirilmesindeki vergi istisnası ise merkez şubenin direkt ya da indirekt olarak iştiraki ile % 95 olarak meydana gelmektedir.

Bölge, vilayet (département) ve belediyelerin kamusal ihtiyaçlarını karşılayan işletmeleri, tarım birlikleri ve kooperatifler, sosyal konutların girişimcileri mal ve hizmetleri kendi üyelerine sunarak elde ettiği kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Kredi kurumları, sigorta şirketleri ve mülklerini kiraya vererek gelir elde eden şirketlerin kazançlarını zarar göstermeleri mümkün değildir(163).

Fransa'da kurumlar vergisi oranı ise % 34'tür. Kurumlar vergisine göre hesaplanan vergiler dört taksit halinde ödenmektedir(164).

(163) Tillmanns Wolfard, a.g.e., s.565-578, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.304-305

(164) Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.305-306

E- HOLLANDA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Hollanda'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- HOLLANDA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Hollanda gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettikleri toplam gelirleri oluşturmaktadır. Hollanda'da bir gerçek kişi yurtiçinde ikamet ediyorsa elde ettiği gelirler dolayısıyla gelir vergisi mükellefidir. Bu kişiler yalnız yurt içinden elde ettiği gelirler dolayısıyla vergi mükellefidirler. Şahısların ve şahıs şirketlerinin kazançları gelir vergisi içerisinde tarh edilirler ve gelir vergisi mükellefidirler(165).

Hollanda'da devlet, eyalet, komünler ve su ekonomisi birliklerinin bazı vergi yetkileri vardır. Eyalet ve komünler bazı vergileri küçük bir oranda tarh etmektedirler. Bunların vergi oranları ve matrahları bölgeden bölgeye farklı özellikler göstermektedir.

Hollanda'da vergi istisna ve muafiyetleri bakımından, vergisel kazançlar çerçevesinde "Wet investeringsregeling" dolayısıyla vergi avantajları verilmektedir. Vergi avantajları bazı yatırımlar için prim düzenlemelerinden

(165) Mehring Evald, "Unternehmensbesteuerung in den Niderlande", Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.163-168

ibarettir ve gelir vergisi borcu ile birlikte hesaplanmaktadır. Böylece Hollanda'nın belli bazı bölgelerinde işletme binaları ve başka tesisleri için özel bir yerel ilave munzam vergi söz konusu olmaktadır. İşletmelerin yer değişikliklerinde gelişmekte olan bölgeleri ya da şehirleri tercih etmeleri ve (örneğin, Zoetermeer, Lelystad, Groningen ve Swolle gibi) burada kuracakları işletme binaları ve diğer tesisleri için munzam bir vergi almaktadırlar(166).

Yalnız çalışanlar gösterdikleri kazançlarının belli bir yüzdelik oranını yaşlılık tedariki olarak vergiden düşmektedirler. Gelir vergisi içerisinde işletme büyüklükleri için defter tutma yükümlülüğü kaldırılmıştır. Defter tutmayan küçük işletmeler basit gelir ve harcamalarını sıralayabilirler. Buna karşılık ticaret hukuku hükümleri dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olmuş olan endüstri işletmeleri dışındaki işletmeler vergi hükümlerine göre defter tutmakla mükelleftirler.

Hollanda' da spesifik branşlarda ihtiyat akçesi ve ihtiyat karşılıklarına dair vergi hükümleri vardır. Gemilerin revizyonu için İhtiyat karşılıkları ayrılması buna örnek olarak gösterilebilir. Tarımsal işletmelerde karşılıklar için belli değerlendirme metodlarının değişimi öngörülmüştür. Gelir ve kurumlar vergisi içerisinde

(166) Mehring Ewald, a.g.e., s.163-168

girişimcilerin kazançlarından 20.000. Hollanda Florini (HF), ellibeş yaşın üzerindeki girişimciler için 45.000-HF vergiden istisnadır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi yatırım indirimi için 53.000. HF'ne kadar olan yatırımların % 18'i, bu miktarı aşan her bir 52.000. HF içinde % 2 olarak toplam 471.000. HF'ne kadar yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnası vardır(167).

Hollanda'da yerleşmiş veya yerleşmemiş sayılan mükellefler için üç aşamalı gelir vergisi uygulanmaktadır. Bunlar da Hollanda'da yerleşmiş olanlar için % 38.55 (% 13 vergi, % 25.55 sosyal sigorta miktarı), % 50 ve % 60 olarak belirlenmiştir. 65 yaşın üzerinde olanlar ise % 38.55 oranında vergi, % 7.3 oranında sosyal sigorta miktarı ödemektedirler. Hollanda'da yerleşmiş sayılmayanlar ise % 25, % 50 ve % 60 olan vergi oranları üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Kural olarak her bir gelir vergisi mükellefi 5.225. Hollanda Florini'ni vergi matrahından indirebilecektir(168).

b- HOLLANDA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Hollanda'nın kurumlar vergisi matrahı tüzel kişilerin kurum kazançları üzerinden hesaplanmaktadır. Hollanda'da

(167) Mehring Ewald, a.g.e., s.163-168, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.553

(168) Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.555-560

tüzel kişiler kurumlar vergisi mükellefidirler. Yabancı şirketler sadece yurtiçinden elde ettikleri gelirler üzerinden kurumlar vergisine tâbidirler.

Hollanda gelir vergisi için geçerli olan vergi istisna ve muafiyetleri kurumlar vergisi içinde geçerlidir. Kurumlar vergisi açısından Hollanda'da iştirak kazançları istisnası olarak iştirak payı % 5'den başlamaktadır. Şube bir şirketten alınan kâr payı kazançları merkez şirkette vergiden istisnadır. Mali birliğe dair hukuki kurumlar belli şartlar üzerine merkez ve şube şirketlerin vergisel kazançlarının tahkikatına müsaade etmektedir. Bu şartlar merkez ve şube şirketlerin sınırlı sorumlu olarak anonim şirketlerin hukuki formlarındaki gibi bir iştirak sahibinin iştiraki en az % 99 olmalıdır(169).

Hollanda kurumlar vergisi oranı % 35'dir. 250.000-Hollanda Florini'ni aşmayan kısımlar için ise vergi oranı % 40'tır.

Bir önceki mali yıl içerisinde ortaya çıkan zararlar gelir vergisinde olduğu gibi zaman sınırına bağlı olmaksızın daha sonraki yılların net kârından indirilebilmektedir(170).

(169) Mehring Ewald, a.g.e., s.163-168

(170) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.555-560

F-- İNGİLTERE'NİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda İngiltere'nin gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- İNGİLTERE'NİN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

İngiltere'nin gelir vergisi matrahı mümkün olan vergi istisnaları ve muafiyetleri çıkarıldıktan sonra bütün kazançları üzerinden hesaplanmaktadır.

İngiltere'de mukim olan gerçek kişiler bütün elde ettiği kazançlarından dolayı gelir vergisi mükellefidirler. Mukim olmayan gerçek kişiler ise sadece ülke içinde elde ettiği kazançlarından dolayı vergilendirilmektedirler.

İngiltere'de belediye(counties) ve komünler binaların kira değerine göre tayin edilen vergileri yüksek oranda almaya yetkilidirler. Yıllara göre sayı ve yükseklikleri gelişen bu vergiler belediye ve komünler tarafından tarh edilmektedir. Bu vergiler, ülkenin toplam vergi gelirlerinin % 13 kadar bir miktarını teşkil etmektedir. Ulusal çerçevede işletmelerin yer seçimlerinde yerel vergi yükleri arasındaki mesafeyi farklılaştırdığı için bu vergiler büyük bir role sahiptir.

Vergi istisna ve indirimleri bakımından kalkınma bölgelerinde onaylanmış projeler için sabit sermaye yatı-

rımının % 15'i kadar vergi indirimi söz konusudur. Vergi indirim miktarı 10.000. sterlini aşmamaktadır. Emek yoğun projelerde vergi indirim miktarı 3.000. sterlini geçememektedir(171).

İngiltere'de petrol ve doğal gaz kazançları özel bir vergiye (Petroleum Revenue Tax) tabidirler. İngiliz vergi hukuku, endüstri, hotel ve tarım işletmelerinin binaları için farklı yüksekliklerde özel amortismanlar uygulanmasına müsaade etmiştir. Madenlerin işleme masrafları ile ilgili olarak özel düzenlemeler mevcuttur. Zararların mahsup edilmesi için farklı hükümler ise bütün kazanç tarzları için uygulanmamaktadır. Gelir vergisi içerisinde sosyal yardım alanların kazançları ve şans oyunlarından elde edilen kazançlar vergiden istisnadır.

İngiltere gelir vergisi tarifesi % 25 olarak belirlenmiş olup vergilendirilen kazançların belli bir miktarı aşması halinde yükseltilmiş oran olarak % 40 uygulanmaktadır.

Ayrıca İngiliz vergisi sisteminde servet artışı kazançları da vergilendirilmektedir. 5.500-İngiliz Sterlin'i bir vergi yılı içinde vergiden istisna edilmiş, bunun dışında elde edilen servet artışı kazançları kurumlar vergisinde % 25 ile % 40 arasında, gelir vergisinde

(171) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.227-240, İnci Barbaros, a.g.e., s.198

% 25 ile % 33 arasındadır. Tröstlerin servet artışı kazançları vergi oranı ise % 25 ile % 35 arasındadır(172).

b- İNGİLTERE'NİN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

İngiltere kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin kurum kazançları oluşturmaktadır. Sanayi işletmelerininin yurtiçi kazançları prensip olarak şahıs şirketlerinin kazançları arasında sayılmaktadır. Şirketlerin devir işlemlerinden doğan kazançları da sermaye kazançları olarak kaydedilmektedir. Kamu ve özel kurumlar, kooperatifler, ekonomik birlikler ile dernek ve kulüplerin dahil olduğu işletmeler, ve sağlık hizmeti veren kuruluşlar İngiltere'de elde ettiği kazançlarından dolayı kurumlar vergisi mükellefidirler ve bu kazançlarından dolayı kurumlar vergisine tabidirler.

İngiliz gelir vergisindeki vergi istisna ve muafiyetleri kurumlar vergisi içinde geçerlidir. Kurumlar vergisinde ise birlik amacına hizmet eden kooperatif kazançları vergiden istisnadır.(173).

İngiltere'de yurt içinde şirketlerin kar payı kazançları başka şirkete katılma olsun olmasın iştirak

(172) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", a.g.e., s.227-240, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.645-652

(173) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", a.g.e., s.227-240, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.658

kazançları istisnası kapsa-mındadır. Birleşen şirketlerin meydana gelen kazançlarınının % 75'i vergiden istisnadır.

İngiltere kurumlar vergisi tarifesi % 33 olarak belirlenmiştir. İngiltere vergi sisteminde kuzey denizi petrolleri için özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. İngiliz petrole dayalı sermaye şirketlerinin hisse sahiplerinin dağıtılan dividendleri önce yıllık olarak belirlenen oranlarda peşin ödenen kurumlar vergisine (advance corporation tax, "ACT") tabi olmaktadır. "ACT" vergisi ile asgari oranda geçerlik sahasında tabii kişilerin vergilendirilmesi düşünülmüştür. "ACT" vergisinin yüzde oranı 1989/1990 yılları için % 25 olarak belirlenmiştir. Divident dağılımı alanlar buna ilave olarak gelirleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisini de ödemeye mecburdurlar(174).

G- İRLANDA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda İrlanda'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- İRLANDA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

İrlanda'da gelir ve kurumlar vergisinin yapısı birbirine oldukça yakındır. Prensip olarak elde edilen

(174) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", a.g.e., s.227-240

bütün gelirler vergilendirilmektedir. Ülkede mukim olmayan kişiler ise yalnızca İrlanda'da elde etmiş olduğu kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. İrlanda'da yerleşmiş sayılan bütün kişiler (gerçek kişiler, tüzel kişiler, şahıs şirketleri, ortaklıklar) gelir vergisi mükellefidirler. Kurumlar vergisine tabi olmayan kooperative-lerde gelir vergisine tabi olmaktadır(175).

İrlanda gelir vergisi çerçevesinde lotto kazançları, bekarlar için 3.400-, evli olanlar için 6.800. paunt ve telif eserleri ile patent kazançları vergiden istisnadır.

Yine İrlanda da İngiliz vergi sistemine dayanarak madun olan bölge (counties, county boroughs, urban districts, Local Government Acts) meclisleri emlaklar üzerinden vergi tarh etmeye yetkilidirler. İrlanda vergi hukukunda teşvik edilen bölgelerdeki (designated areas) yatırımlar için işletmelerin makina ve tesislerinin (plant and machinery) kurulması için yatırım miktarının belli bir yüzdesinin istisna kapsamına alınması öngörülmüştür(176).

İrlanda Gelir vergisi müterakki kişisel vergi ve dul veya yalnız yaşayanlara göre uygulanmak üzere aşağıdaki tarifeler uygulanmaktadır:

(175) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.394,398

(176) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Irlands", a.g.e., s.23-36
Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.394,398

Dul ve yalnız yaşayanlar için vergi tarifesi;

6700-İrlanda Pauntu'na kadar elde edilen kazançlara
% 29,

Bu miktarın üzerindeki kazançların 3100-Panut'u için
% 48,

Bu miktarın üzerindeki kazançlar için de
% 52

olarak vergi tarifesi uygulanmaktadır.

Evli çiftler için ise vergi tarifesi;

13400-İrlanda Pauntu'na kadar elde edilen kazançlara
% 29,

Bu miktarın üzerindeki kazançların 6200-Panut'u için
% 48,

Bu miktarın üzerindeki kazançlar için de
% 52

olarak vergi tarifesi uygulanmaktadır(177).

b- İRLANDA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

İrlanda vergi matrahı, vergi mükelleflerinin sermaye kazançlarının ve bütün gelirlerinden oluşmaktadır. Kurum-

(177) Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen
Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.396, 399

lar vergisi mükellefi olarak da hukuki kişiliğe sahip ortaklıklar, sağlık merkezleri ve meslek eğitimi veren kuruluşlar sayılmaktadır.

İrlanda'da da spesifik branşların amortismanlar ile yönlendirilmesinde çeşitli hükümler ile yararlanılmaktadır. Endüstri binaları ve gemiler hakkında amortisman uygulanması kararlaştırılmıştır. Kurumlar vergisinde lotto idareleri, tarım ve balık organizasyon birlikleri, limanlar, sendikalar, birlik amacına yönelik tasarruf sandıkları, birlik amacına hizmet eden birliklerin kazançları vergiden istisnadır.

İrlanda'da da şirketlerin iştirak kazançları istisnası aynı - İngiltere'deki gibidir. Başka bir şirkete herhangi bir katılma olduğunda kar payı kazançları iştirak kazançları kapsamı dahilindedir. Şirketlerin birleşmesinden meydana gelen kazançların % 75'i vergiden istisnadır.

İrlanda kurumlar vergisi tarifesi % 40'tır. Yurt içi sermaye sahiplerinin dividend dağılımlarında hisse sahiplerinin gelirlerinden % 10 olarak vergi alınmaktadır(178).

(178) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Irland", a.g.e., s.23-36
Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen
Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.394,398

H- İSPANYA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda İspanya'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- İSPANYA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

İspanya gelir vergisi 30.12.1991 tarihli 1841 sayılı kanun ile son şeklini almıştır. İspanya'da devletin vermiş olduğu yetkilerden dolayı komün (municipios), eyalet (provincias) ve otonom bölge meclisleri (comunidades autónomas) bazı gelirleri tahsil edebilmektedir. Bu çerçevede vergi matrahlarının tespiti sırasında özellikle yüksek vergi oranlarının indirilmesi ve düşük vergi tarifeleri uygulanması söz konusudur. Bunlara örnek olarak, Alava, Navarra, otonom bask idaresi, ve Kanarya adaları gibi bir çok adalar için özel vergi düzenlemeleri olması gösterilebilir. İşletmelerin standart yer seçimleri üzerinde bu vergi düzenlemelerinin çeşitli şekillerde etkileri olmaktadır(179).

İspanya'da ikamet eden gerçek kişiler yurt içi ve yurt dışından elde ettikleri bütün gelirlerden dolayı sınırsız sorumlu olarak gelir vergisi mükellefidirler.

(179) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.36

Mukim olmayan kişiler ise sadece ülke içinden elde ettiği kazançlarından dolayı gelir vergisi yükümlüsüdürler. Tüzel kişiler gibi şahıs şirketleri de kurumlar vergisine tabidirler. Ancak şahıs şirketleri isterlerse gelir vergisi mükellefi olarak gelir vergisine tabi olabilmektedirler.

İspanya'da balıkçılık ve gemicilikle uğraşan girişimciler, kazançlarıyla ilgili giderleri ve onarım masrafları için ihtiyaç akçesi oluşturabilmektedirler. Ayrıca, madencilik, ormancılık, petrol ve doğal gaz sektörünün amortismanları için özel düzenlemeler mevcuttur.

İspanya gelir vergisinde işsizlik paraları, lotto kazançları, otonom idarelerin kazançları da gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İspanya gelir vergisi müterakki olarak 9.550.000-Pezeta'dan başlayan ve bu miktarın 400.000-Pezetası matrahtan istisna olan 17 dereceli % 20'den başlayıp % 53'e kadar devam eden vergi tarifesi uygulanmaktadır(180).

(180) Selling Heinz-Jürgen, Steueränderungen in Spanien, Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1989, s.167-174 Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.270-275

b- İSPANYA'NIN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

İspanya'da kurumlar vergisi merkezi idare, Baskenland ve Navarra gibi belli otonom idareler tarafından toplanmaktadır.

İspanya kurumlar vergisinde sermaye şirketleri, meslek, sanat ve spor birliklerinin vergi matrahları kurumlar vergisi hükümlerine göre hesaplanmaktadır(181).

İspanya'da şirketlerin birleşmelerinden dolayı iştirak kazançları istisnası yerine, dividend kazançlarını ihtiva eden şube şirketin vergilerinden % 50 kadar bir vergi indirimi uygulamaktadır. Şirket katılımı en az %25 olarak gerçekleştiğinde iştirak kazançları istisnası oranı % 90 olmaktadır. Divident gelirleri için vergi indirimi merkez şirket Divident gelirleri için yapılmamaktadır(182).

İspanya vergi hukuku transaksiyonlar muamelesi dahilindeki tüzel kişilerin kazançlarının vergilendirilmesi hususunda her bir işletmeye imkanlar vermektedir. Girişimciler ve yalnız çalışanlar objektif ferdi tahminlere istinaden kararlaştırılan matrahlarındaki işlemlerine göre vergilendirilebilmektedirler. Bu işlem ve

(181) Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.270

(182) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.29, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, a.g.e., s.272

tarzlar iki şekilde olmaktadır. Birincisi, Matrahların kararlaştırılması idare tarafından belirlenen hukuki emare ve alametlere göre yapılmakta, ikincisi de eğer çalışanların sayısı 12 kişiyi ve kazançlarında 50 milyon Pezeta'yı aşmadığında emsallerine göre hesaplanmaktadır.

İspanya kurumlar vergisi, vergi tarifeleri, vergi alacakları ve yatırım indirimleri çerçevesinde spesifik branşlar için vergi indirimlerini ihtiva etmektedir. Katolik kilise, ispanyol kızıl haçı, siyasi partiler, sendikalar ve vakıflar kurumlar vergisinden muafiyet kapsamındadır.

İspanya kurumlar vergisi tarifesi % 35'tir. Sigorta şirketleri, umumi menfaatlere dair işletmeler ve kooperatif birliklerinin kazançları için sırasıyla vergi tarifesi % 25 ve % 20'dir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararları birbirini takip eden beş yıl içerisinde indirilebilmektedir(183).

I- İTALYA'NIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda İtalya'nın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

(183) Selling Heinz-Jürgen, a.g.e., s.167-174, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, age., s.270-274

a- İTALYA'NIN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

İtalyan gelir vergisine tabi vergi mükellefleri gerçek kişilerden oluşmakta ve gerçek kişilerin ülke içinde veya dışında elde ettikleri kazançları gelir vergisine tabi olmaktadır.

İtalya'da vergi yükümlülerinin kazançları bilançolarından elde edilmektedir. Basitleştirilmiş defter tutma hükümleri yalnız çalışan ve şahıs şirketleri için yıllık cirolarının 780 milyon İtalyan Lire'ini (İ.L) aşmamaları halinde geçerlidir. 13.2 milyon İ.L'e kadar kazanç elde eden küçük girişimcilerin kazançları vergi dışına çıkarılmaktadır. Endüstri ya da tarım işletmelerinden kazanç elde eden gerçek kişilerin kazançları 12 milyon İ.L'i aşmadığında bunun % 50 kadar bir kısmı gelir vergisi dışına çıkarılmaktadır.

Vergisel kazançların tahkikatı çerçevesinde, gemicilik ve havacılık işleriyle uğraşan girişimciler yıllık olarak tedarik masraflarının % 5 kadarını onarım olarak geri alabilmektedirler. Sanat kazançları, perakende satış kazançları, lokanta ve küçük otel kazançları ile ev otelciliği ile ilgili işletmelerin kazançlarının % 30'u gelir vergisinden istisnadır. Katolik kilisenin kazançları,

sosyal yardımlar için verilen miktarlar da gelir vergisinden istisnadır(184).

İtalya'da komün ve eyaletler içerisinde oniki bölge mevcuttur. Bu bölgeler de bazı vergilerin bizzat bu idareler tarafından tarh edildiği mali açıdan otonom bir özellik mevcuttur. Bu bölgelerdeki idareler bu imkanlarını kullanmayıp sadece vergiler üzerinden ilave oranlar uygulama yoluna gitmişlerdir. İtalyan ekonomi politikası içerisinde özellikle güney İtalya'da yatırım faaliyetlerinin icra edilmesi için çok sayıda vergisel indirimler yer almıştır. Kurumlar vergisinin tarh edilmesi çerçevesinde Mezzogiorno'nun (Güney İtalya) teşvik edilen bölgelerinde işletmelerin tesislerini buraya kurmaları için vergi oranlarında indirimler yapılmaktadır. Yapılan yatırımların gelir vergisinde % 16.2'si, kurumlar vergisinde ise % 36'sı 10 yıl süre ile indirilmektedir(185).

İtalya'da gelir vergisi tarifesi müterakki oranlı;

6.000.000-İtalyan Lireti'ne (İ.L) kadar olan gelirlere % 10,

-
- (184) Mayr Siegfried, "Neuerungen und Entwicklungen im italienischen Steuerrecht", Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1986.a.g.e., s. 223-234, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.443-444
- (185) Mayr Siegfried, a.g.e., s.223-234, Incei Barbaros, a.g.e., s.202

6.000.000- İ.L'den 12.000.000.-İL'ne kadar olan
gelirlere % 22,

12.000.000- İ.L'den 30.000.000.-İL'ne kadar olan
gelirlere % 26,

30.000.000- İ.L'den 60.000.000.-İL'ne kadar olan
gelirlere % 33,

60.000.000- İ.L'den 150.000.000.-İL'ne kadar olan
gelirlere % 40,

150.000.000- İ.L'den 300.000.000.-İL'ne kadar olan
gelirlere % 45,

300.000.000-İ.L'ni aşan gelirlere ise % 50

olarak uygulanmaktadır(186).

b- İTALYAN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

İtalyan kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin kazançları oluşturmaktadır. Merkezi İtalya'da olan tüzel kişilerin yurt içi veya yurt dışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidirler. İş merkezi İtalya'da olan ortaklıklar, şahıs şirketleri, sigorta şirketleri ve kooperatifler kurumlar vergisine tabidirler.

(186) Mayr Siegfried, a.g.e., s. 223-234, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.,s.446

İtalyan gelir vergisinde mevcut olan vergi istisna ve muafiyetleri kurumlar vergisi içinde geçerlidir. Tarımsal ya da balıkçılık kooperatiflerinin, işçi sendikalarının kazançları ve dini hizmet veren kurumların kazançları kurumlar vergisinde muafiyet kapsamındadır.

İtalya'da şirketlerin dividend kazançları üzerinden % 12.5 oranında kaynakta vergi kesilmektedir. Bu durum İtalya'da merkezi olmayan şirketler için % 32.4 oranında olmaktadır.

İtalya'da kurumlar vergisi tarifesi % 36'dır. Mali açıdan otonom idarelerin yerel gelir vergisi oranı da % 16.2'dir. Kurumlar vergisi matrahının yerel gelir vergisi ile hesaplanması dolayısıyla hukuki kişilerin toplam vergi yükü % 46.368 * olmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ortaya çıkan zararları takip eden beş yıl içerisinde elde edilen kârlardan indirilmektedir(187).

(*) Vergiden önceki kazanç	100.000	
Yerel gelir vergisi (16.2)	<u>16.200</u>	
Kurumlar vergisi için matrah	83.800	
Kurumlar vergisi (36)	30.168	
Yerel gelir vergisi	<u>16.200</u>	
Toplam vergi yükü	<u>46.368</u>	olmaktadır.

(187) Mayr Siegfried, a.g.e., s. 223-234. Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.445-447

İ- LÜKSEMBURG'UN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Lüksemburg'un gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- LÜKSEMBURG GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Lüksemburg gelir vergisi 20.12.1991 yılında 1543 sayılı kanun ile son şeklini almıştır. Gelir vergisi matrahi vergi indirimleri yapıldıktan sonra kalan toplam miktarlar üzerinden tarh edilmektedir.

Lüksemburg'da iş merkezi ülkede bulunan ya da ikamet eden gerçek kişilerin elde ettikleri bütün kazançları gelir vergisine tabidirler. Mukim olmayan gerçek kişiler sadece Lüksemburg'da elde ettiği kazançları ile vergi yükümlüsü sayılmaktadırlar.

Lüksemburg'da vergi sisteminde işletmelerin yer seçimleri üzerinde etkili olabilecek bazı özellikler mevcuttur. Belediyeler devletin kendilerine verdiği yetki ile vergiler çıkarabilmekte ve vergileri tarh edebilmektedir. Yerel sahada belediyelerin vergi oranları arasındaki farklılıklar olması işletmelerin kuruluş yerleri üzerinde etkili olmaktadır(188).

(188) Borggreve Carlo. "Steuer in Luxemburg". Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1983, s.23-40

Lüksemburg'da tarım ve ormancılık işletmelerinin kazanç-larının vergilendirilmesi basitleştirilmiş hükümlere tabidir. Gelir vergisinde 1.000.000. Lüksemburg Florinini işletmelerin işi terk ya da devir hallerinde indirebilmelerine serbest miktar olarak izin verilmiştir. Bu götürü usül ve serbest miktarlar tarım işletmelerinin kazançları çerçevesinde olmaktadır.

Lüksemburg'da özellikle struktur krizi içerisinde bulunan girişimciler için vergi indirimleri söz konusudur. Kredi kurumları, hastahaneler ve kaza sigortası yapan ilgili işletmeler için indirimli vergi tarifesi vardır. Yıllık kazançların 18.000 Lüksemburg Frangına (LF) kadar olan ve yıllık en çok 60.000. LF kadar kazanç sağlanan tahvil gelirleri ile fazla çalışmalar karşılığı elde edilen gelirler gelir vergisinden istisna kapsamındadır.

Lüksemburg gelir vergisinde ise 18 gelir derecesi için % 0'dan % 56'ya kadar yükselen müterakki vergi tarifesi uygulanmaktadır.

229.200-LF'na kadar olan gelirlere % 0,

229.200'den 334.000-LF'na kadar olan gelirlere % 10, daha sonra % 20 vergi oranı gelmekte ve arkasından düzenli olarak her bir gelir derecesinde % 2 oran'lı olarak artmaktadır. 1.321.000-LF üzerindeki gelirlere ise % 50 oranında vergi tarifesi uygulanmaktadır(189).

(189) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.s., s.506

b- LÜKSEMBURG KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Lüksemburg kurumlar vergisi sisteminde 20.12.1990 yılında 1547 sayılı kanun ile yeni değişiklikler yapılmıştır. Kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin elde ettikleri kazançlar oluşturmaktadır.

Sermaye şirketleri, kilise birlikleri, kazanç amacı olmayan birlikler, vakıf kuruluşları, sigorta şirketleri ve kooperatif birlikleri kurumlar vergisine tabi olup kurumlar vergisi mükellefidirler.

Lüksemburg gelir vergisinde bulunan vergi indirimi ve kurumlar vergisi içerisinde sınırlı sorumlu olan merkezi ülke içinde bulunan sermaye şirketleri sermayesinde kesinti yapmadan bir başka sermaye şirketinin en az % 10'u kadar ya da 50 milyon Lüksemburg Frankı ile katıldığında iştirak kazançları istisnası söz konusudur. İştirak kazançlarının tamamı vergi istisnası kapsamındadır. Holdinglerin ve sermaye şirketleri dışındaki şirketlerin birleşmeleri halinde ise iştirak kazançları istisnası söz konusu değildir.

Kurumlar vergisi içerisinde, askeri amaçlara, kilise hizmetlerine dair kurumların kazançları, devletin ve komünlerin, elektrik, gaz, su işletmelerinin kazançları birlik refahına hizmet eden vakıflar ve kiliseye ait işletmeler, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Lüksemburg kurumlar vergisi (Impôt sur le revenu des collectivités) oranı, vergi matrahı 400.000 Lüksemburg Florini'ni (LF) aşmadığında % 20'dir. 400.000 ile 1.000.000-LF arasındaki gelirlere % 30 ve bu miktarı aşan gelirler üzerine de % 33 vergi oranı uygulanmaktadır(190).

J- PORTEKİZ'İN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Portekiz'in gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- PORTEKİZ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Portekiz'de 1.1.1989 yılında yapılan vergi reformuna göre yurt içinde iş merkezi olan ya da oturumu olan gerçek kişiler gelir vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. Bu vergi yükümlülüğü her türlü kazançları kapsamaktadır.

Portekiz'de vergi sistemi bazı küçük miktardaki vergi gelirlerini toplamaları için komünlere (camaras municipais) yetki vermiştir. Portekiz vergi hukuku subvansiyon ve yatırım indirimi çerçevesinde bölge şartları ile ilgili olarak yatırım indirimi uygulanmasına imkan

(190) Borggreve Carlo, a.g.e., s.23-40. Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.509-510

sağlamıştır. İndirimler menkul ve gayri menkul ekonomi mallarının satın alınması ve üretilmesi ile ilgilidir. Ayrıca yatırım indirimi yanında hızlandırılmış amortisman uygulamasına da yer verilmektedir. Kanunlar komünlerin topladığı bu vergiler üzerine munzam bir vergi ekleyerek vergi tahsil edebilmelerine imkan tanımıştır(191).

Portekiz'de gelir vergisi çerçevesinde sosyal sigortalardan aile yardımı alanların gelirleri, devlet tahvillerini en az iki yıl elinde bulunduranların gelirleri, yazar, ressam ve heykeltıraşların elde ettikleri gelirlerin % 50'si, ayrıca vücudunun % 60'tan fazlasını kullanamaz halde olan sakatların elde etmiş oldukları gelirlerin % 50'si vergiden muaftır. Yine emeklilerin elde etmiş oldukları 1.250.000.ESC ve evli olanların 1.000.000.ESC miktarındaki kazançları gelir vergisi istisnası kapsamındadır.

Portekiz gelir vergisi oranları ise % 16 ile % 40 arasında değişmektedir(192)

b- PORTEKİZ KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Portekiz kurumlar vergisinin konusunu yurt içinde merkezi olan veya ülke içinde faaliyet gösteren tüzel

(191) Malpricht Christine, "Das portugiesische Steuerrecht", Internationale Wirtschaftsbrieft, Fach 5, Gruppe II, 1983, s.33-40

(192) Malpricht Christine, a.g.e., s.33-40, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.,s.602-605

kişilerin kazançları oluşturmaktadır. Tüzel kişiler ile şahıs şirketleri ise kurumlar vergisine tabidirler.

Gelir vergisinde uygulanan vergi indirimleri ve istisnaları kurumlar vergisi içinde geçerlidir. Ayrıca kurumlar vergisi çerçevesinde ise otonom idarelerin ve yerel bölge birliklerinin gelirleri, kanunlarda öngörülen eğitim, inşaat, tarım ve diğer birliklerin kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Portekiz'de yurt içi sermaye şirketleri yurt içindeki merkez şubesi olan bir şirkete en az % 25 oranında bir katılma olduğunda dividend kazançları için iştirak kazançları istisnası söz konusudur. Dividend kazançlarının % 95 kadarlık kısmına vergi istisnası uygulanmaktadır.

Portekiz kurumlar vergisi tarifesi % 36'dır. Portekiz vergi sisteminde yerel idareler de kurumlar vergisine ilave olarak % 3.6 oran üzerinden vergi almaktadırlar. Ayrıca yurt içinde asıl meşguliyetleri sanayi, endüstri ve tarım ile ilgili olmayan kurumların gelirleri üzerinden % 20 oranında; yabancı kurumların gelirleri üzerinden ise % 25 oranında ayrıca bir vergi alınmaktadır(193).

(193) Malpright Christine, a.g.e., s.33-40, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.,s.606-608

K- YUNANİSTAN'IN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu kısımda Yunanistan'ın gelir ve kurumlar vergisi sisteminde yer alan çeşitli açıklamalara değinilerek gelir ve kurumlar vergisi hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır.

a- YUNANİSTAN GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Yunanistan'da gelir vergisi ilk olarak 1955 yılında 3323 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir. Vergileri toplama yetkisi devlete aittir.

Yunanistan'da bölge meclislerinin ilave vergi tanzim etmeleri dışında vergi kanunları yerel idare meclislerine vergi tarh etmeleri için bir yetki vermemiştir. Bölge teşvik kanunlarından dolayı bazı bölgelere (endüstri bölgeleri, gelişme bölgeleri ve sınır bölgeleri) kademeli olarak verilen teşvikler ile yatırım malları için amortisman oranları yükseltilmiştir. Ayrıca bazı bölgelerde ekonomik gelişmenin teşvik edilmesi için çok sayıda vergisel indirimlerde vergi kanunları içerisinde yer almıştır. Atina ve Piräus çevresinde yerleşen endüstri ve atölye işletmeleri özellikle ücret ve maaşların hesaplanmasında vergi miktarını diğer bölgelere göre yüksek tutmak zorundadırlar.

Yunanistan'da vatandaşlık hakkına sahip ve ülkede oturumu olan bütün gerçek kişiler sınırsız sorumluluk taşıyarak vergi mükellefidirler. Gerçek kişiler elde etmiş olduğu bütün kazançları üzerinden vergi mükellefidirler. Sınırlı sorumluluk taşıyan gerçek kişiler ise Yunanistan'da kazanç elde etmeyi amaçlayan ve ülkede oturumu olmayan yabancılardır. Ülkelerindeki gibi işletmelerin hukuki kişiliği olması şartı yoktur.

Yunanistan vergi hukuku defter tutma usulünden dolayı kazançları ve defter tutma usulü dışındaki kazançları birbirinden ayırmıştır. Elde edilen gelirler üzerinden birinci çocuk için 114.000- Drahmi (DR), ikinci çocuk için 183.000-DR, sonraki her bir çocuk için 285.000-DR ve vücudunun % 67'sini ve daha fazlasını kaybeden sakatlar için 342.000-DR gelir vergisinden indirilmektedir.

Yunanistan gelir vergisi tarifesi ise;

342.000-Yunanistan Drahmi'ye (Y.D) kadar olan

gelirlere % 18,

Bu miktarın üzerindeki 456.000-Y.D'ye kadar olan

gelirlere % 21,

Bu miktarın üzerindeki 456.000-Y.D'ye kadar olan

gelirlere % 24,

Bu miktarın üzerindeki 456.000-Y.D'ye kadar olan

gelirlere % 28,

Bu miktarın üzerindeki 571.000-Y.D'ye kadar olan

gelirlere % 33,

Bu miktarın üzerindeki 571.000-Y.D'ye kadar olan gelirlere % 38,

Bu miktarın üzerindeki 1.027.000-Y.D'ye kadar olan gelirlere % 43,

Bu miktarın üzerindeki 1.483.000-Y.D'ye kadar olan gelirlere % 49,

Toplam miktarın 1.483.000-YD üzerindeki gelirlere % 50

olarak uygulanmaktadır(194).

B- YUNANISTAN KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ

Yunanistan kurumlar vergisi 1958 yılında 3843 sayılı kanun ile yürürlüğe konulmuştur.

Anonim şirketler, devlet ve belediye'ye ait işletmeler, kazanç amacı güden birlikler ise kurumlar vergisi mükellefidirler. Kurumlar vergisi mükellefi olabilmek için diğer Avrupa Birliği ülkelerindeki gibi işletmelerin hukuki kişiliği olması şartı yoktur.

Yunanistan'da dividendier üzerinden vergi tevkifatı yapıldığından birbirine sıkı sıkıya bağlı şirketler için özel düzenlemeler yapılmıştır. Şirket birleşmelerinde dağıtılmış dividend kazançları kurumlar vergisinden

(194) Funck Götz, "Das Steuerrecht Griechenlands", Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II, 1986, s.93-108, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.s.,s.188-192

istisna edildiğinden çifte vergileme meydana gelmemektedir.

Yunanistan'da gelir vergisine tabi olan tarım ve ormancılık işletmeleri farklı oranlarda vergilendirilerek vergi indirimlerinden faydalanabilmektedirler. Kurumlar vergisinde de tarım birlikleri ve kooperatifler için vergi istisnaları olduğu belirtilerek, gemicilik işletmelerinin kazançları için de özel bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Ayrıca bu özel vergi tarifesi endüstri ve madencilik şirketleri için de uygulanmaktadır.

Yunanistan'da tevkif edilen kazançlar kurumlar vergisi içerisinde hesaplanmaktadır. Dağıtılmış kazançlar ise hisse sahiplerinin kazançları ile vergilendirilerek gelir ve kurumlar vergisi arasında çifte vergilemeden kaçınılmaktadır. Gelir vergisinde dividend dağıtan şirketler sermaye kazançları vergisine göre nisbeten daha yüksek tevkifat yapmaktadırlar. Yunanistan'da kurumlar vergisi tarifesi dağıtılmamış dividendler için % 46'dır. Bazı hukuki kişiler ve meşguliyetler için indirimli vergi oranı % 23 ile % 40 arasında değişmektedir(195).

(195) Funck Götz, a.g.e., s.93-108, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.193-198

V- AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR
VERGİSİ SİSTEMLERİNDE İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE
ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi indikatörleri, firmaların kuruluş yerlerinin seçiminde, yatırım kararlarında, hammadde, ulaştırma, iş pazarı ilişkileri, sürüm pazarlarına yakınlık ve bölgenin altyapı durumu gibi tercihleri yanında önemli etkilere sahiptir. Ayrıca, ulusal ve uluslararası vergi direktifleri (örneğin Avrupa Birliği direktifleri) firmaların yer seçimlerinde çeşitli etkilere sahiptir. Uluslararası çerçevede ise holdinglerin ve benzeri gibi birliklerin yer seçimi faktörü olarak vergilerin çeşitli etkisi ve yine Avrupa Birliği içerisinde vergilerin uyumlaştırılması sürecinde tam rekabet şartlarının gerçekleşmesinde de önemli bir rolü vardır.

Vergilerin, milliyet, komün ve belediyelerde farklı şekillerde uygulanmasıyla firmaların yer seçimlerinde vergiler üye ülkeler içinde çeşitli şekillerde yönlendirilmektedir. Ülkelerin vergi sistemleri içerisinde vergilerin farklı çeşitliliğinden dolayı ulusal firmaların yer seçimlerinde etkili olan standartlar meydana gelmektedir.

Ulusal vergi kanunlarını koyucu, ekonomi politikası ve sosyal politika sebeplerinden dolayı girişimcilerin standart yer seçimleri hakkında direkt etkileri olmasından dolayı ülke sınırları içerisindeki çeşitli bölgelerde vergisel himayelere girişmektedir.

Üye ülkelerdeki komünler, gelir ve kurumlar vergisi hakkında ilave vergiler dolayısıyla vergi oranlarının farklı bir şekilde oluşumunun meydana gelmesine yol açarak girişimcilerin standart yer seçimlerinde etkili olabilmektedir.

Vergi hukuku içerisinde firmaların standart yer tespitlerinde etkili olan özellikle geri kalmış bölgelerde düşük vergi oranları ve bazı teşvik kanunları sayılmaktadır. Verilen imtiyazlar olarak da sık sık amortismanlar, sübvansiyonlar ve muamelelerde kolaylıklar sayılmaktadır(196).

Standart yer teşvikleri sadece bu sayılanlardan ibaret olmayıp oldukça çok çeşitli vergi politikaları söz konusu olmaktadır. Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki vergilemenin standart yer seçimlerinde etkili vergi teşviklerine ilişkin bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

(196) Hebig Michael, Standortwahl und Besteuerung. In: Wacker Lexikon, 1982, s.673-674

A- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERİN VERGİ
SİSTEMLERİNDE İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE
ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİ

Almanya'da eyaletlerde işletmelerin standart yer seçimlerinde yönlendirici nitelikte önemli teşvik kanunları mevcuttur. Berlin teşvik kanunu ve eski Doğu Almanya teşvik kanunu çerçevesinde özellikle yatırımlar için girişimcilerin farklı aktiviteleri konusunda kapsamlı vergisel teşvikler söz konusudur. Vergi muafiyeti ve özel amortisman düzenlenmesi uygulamaları gibi imkanlar da bu bölgelerdeki yatırımların arttırılması için çıkarılmıştır. Yerel vergi yükleri arasındaki farklılıklara ilişkin olarak da belediyelerin yüksek vergi oranları uygulamaları gösterilmektedir. Eski Doğu Almanya'da yeni kurulan dokuz eyalet'te de yatırımlar için vergi indirimleri olması işletmelerin yer seçimlerinde etkili olan faktörlerdendir(197).

Belçika'da komünler gelir vergisi üzerinden ilave bir miktar vergi almaktadırlar. Ayrıca bundan başka komün (communautés) ve mahalli idareler (wallonische Region, flämische Region, ve Brüssel Region) kendilerine vergi kaynaklarından bazılarını tarh etmektedirler. Bunlarla ilişkili olarak da değişik matrah ve vergi oranları için

(197) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.5

vergi hukukunda ayrı bir hüküm vardır. Ayrıca özel kanunlar (Lois particulieres) çok sayıda özel düzenlemeler, özellikle vergisel yatırım indirimleri gibi bölgesel ve sektörel teşvik tedbirleri mevcuttur. Bunun yanında diğer bölgelere göre az gelişmiş olan bazı bölgelerde yatırımların geliştirilmesi ve modernize edilmesi gibi vergi istisnaları da söz konusudur(198).

Danimarka'da komünler anayasadan dolayı farklı bir vergilemeye sahiptir. Önemli bir vergi olarak komünal (yerel) gelir vergisi sayılabilir. Ayrıca komünler bazı vergileri tarh edebilmektedirler. Vergi oranları komünler tarafından ihtiyari olarak belirlenebilmektedir, fakat kısmi olarak aşağıya ya da yukarı doğru bir sınır da çizilebilmektedir. Her iki vergi tarzı da standart yer şartlarıyla farklı ölçüler içerisinde hesaplanmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin Kopenhag çevresinde yoğunlaşması sebebiyle kalkınmada öncelikli bölgelerde yatırımların % 35, diğer bölgelerde %25 oranında hibe şeklinde yardımlar söz konusudur. Hibe yardımları vergiye tabi gelir kapsamında tutulmakta, ancak vergileme on yıl süre ile ertelenebilmektedir(199).

-
- (198) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.7
(199) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100, Ineci Barbaros, a.g.e., s.189

Fransa'da komün ve departmanlar (vilayetler) dışında bayındırlık ve bayındırlık dışındaki emlak ve arazi vergileri ve bazı dolaylı vergiler yerel şartlarda vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi (impôt sur les sociétés) çerçevesinde özel düzenlemeler sayesinde deniz aşırı departmanlar (Guadeloupe, Französisch-Guayana, Martinique und Reunion) için özel teşvik düzenlemeleri vardır. Deniz aşırı departmanlardan elde edilen kazançların yalnız üçte ikisi vergi tarhında hesaplamaya tabi olmaktadır. Bundan başka endüstri ve ticari üretim için kullanılan binaların değerinin matrahtan indirilmesi de vergisel teşvik tedbirleri olarak belirtilmektedir.(200).

Hollanda'da devlet, eyalet, komünler ve su ekonomisi birliklerinin bazı vergi yetkileri vardır. Eyalet ve komünler bazı vergileri çok küçük bir oranda tarh etmektedirler. Bunların vergi oranları ve matrahları bölgeden bölgeye farklı özellikler göstermektedir.

Vergisel kazançlar çerçevesinde "Wet investeringsregeling" dolayısıyla vergi avantajları verilmektedir. Vergi avantajları bazı yatırımlar için prim düzenlemelerinden ibarettir ve gelir vergisi borcu ile

birlikte hesaplanmaktadır. Böylece Hollandanın belli bazı bölgelerinde işletme binaları ve başka tesisleri için özel bir yerel ilave munzam vergi söz konusu olmaktadır. İşletmelerin yer değişikliklerinde gelişmekte olan bölgeleri ya da şehirleri tercih etmeleri ve (örneğin, Zoetermeer, Lelystad, Groningen ve Swolle gibi) burada kuracakları işletme binaları ve diğer tesisleri için munzam bir vergi almaktadırlar(201).

İngiltere'de belediye(counties) ve komünler binaların kira değerine göre tayin edilen vergileri yüksek oranda almaya yetkilidirler. Yıllara göre sayı ve yükseklikleri gelişen bu vergiler belediye ve komünler tarafından tarh edilmektedir. Bu vergiler, ülkenin toplam vergi gelirlerinin % 13 kadar bir miktarını teşkil etmektedir. Ulusal çerçevede işletmelerin yer seçimlerinde yerel vergi yükleri arasındaki mesafeyi farklılaştırdığı için bu vergiler büyük bir role sahiptir. Kalkınma bölgelerinde onaylanmış projeler için sabit sermaye yatırımının % 15'i kadar vergi indirim söz konusudur. Vergi indirim miktarı 10.000.Sterlini aşmamaktadır. Emek yoğun projelerde vergi indirim miktarı 3.000. sterlini geçmemektedir(202).

-
- (201) Mehring Ewald, "Unternehmensbesteuerung in den Niederlande",
Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II,
1985, s.163-168
- (202) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens",
a.g.e., s.227-240, İnci Barbaros, a.g.e., s.198

İrlanda da ise İngiliz vergi sistemine dayanarak geri kalmış olan bölge (counties, county boroughs, urban districts, Local Government Acts) meclisleri emlaklar üzerinden vergi tarh etmeye yetkilidirler. İrlanda vergi hukukunda teşvik edilen bölgelerdeki (designated areas) yatırımlar için işletmelerin makina ve tesislerinin (plant and machinery) kurulması için yatırım miktarının belli bir yüzdesinin istisna kapsamına alınması öngörülmüştür(203).

İspanya'da devletin vermiş olduğu yetkilerden dolayı komün (municipios), eyalet (provincias) ve otonom bölge meclisleri (comunidades autónomas) bazı gelirleri tahsil edebilmektedir. Bu çerçevede vergi matrahlarının tespiti sırasında özellikle yüksek vergi oranlarının indirilmesi ve düşük vergi tarifeleri uygulanması söz konusudur. Bunlara örnek olarak, Alava, Navarra, otonom bask idaresi, ve Kanarya adaları gibi bir çok adalar için özel vergi düzenlemeleri olması gösterilebilir. İşletmelerin standart yer seçimleri üzerinde bu vergi düzenlemelerinin de çeşitli şekillerde etkileri olmaktadır(204).

İtalya'da komün ve eyaletler içerisinde oniki bölge mevcuttur. Bu bölgeler de bazı vergilerin bizzat bu idareler tarafından tarh edildiği mali açıdan otonom bir özellik mevcuttur. Bu bölgelerdeki idareler bu imkan-

(203) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Irlands", a.g.e., s.23-36

(204) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e.,s.36

larını kullanmayıp sadece vergiler üzerinden ilave oranlar uygulama yoluna gitmişlerdir. İtalyan ekonomi politikası içerisinde özellikle güney İtalya'da yatırım faaliyetlerinin icra edilmesi için çok sayıda vergisel indirimler yer almıştır. Kurumlar vergisinin tarh edilmesi çerçevesinde Mezzogiorno'nun (Güney İtalya) teşvik edilen bölgelerinde işletmelerin tesislerini buraya kurmaları için vergi oranlarında indirimler yapılmaktadır. Yapılan yatırımların gelir vergisinde % 16.2'si, kurumlar vergisinde ise % 36'sı 10 yıl süre ile indirilmektedir.(205).

Lüksemburg'da vergi sisteminde işletmelerin yer seçimleri üzerinde etkili olabilecek bazı özellikler mevcuttur. Belediyeler devletin kendilerine verdiği yetki ile vergiler çıkarabilmekte ve vergileri tarh edebilmektedir. Yerel sahada belediyelerin vergi oranları arasındaki farklılıklar olması işletmelerin kuruluş yerleri üzerinde etkili olmaktadır(206).

Portekiz'de vergi sistemi bazı küçük miktardaki vergi gelirlerini toplamaları için komünlere (camaras municipais) yetki vermiştir. Portekiz vergi hukuku subvansiyon ve yatırım indirimi çerçevesinde bölge şartları ile ilgili olarak yatırım indirimi uygulanmasına

(205) Mayr Siegfried, a.g.e., s.223-234, Incei Barbaros, a.g.e., s.202

(206) Borggreve Carlo, a.g.e., s.23-40

şartları ile ilgili olarak yatırım indirimi uygulanmasına imkan sağlamıştır. İndirimler menkul ve gayri menkul ekonomi mallarının satın alınması ve üretilmesi ile ilgilidir. Ayrıca yatırım indirimi yanında hızlandırılmış amortisman uygulamasına da yer verilmektedir. Kanunlar komünlerin topladığı bu vergiler üzerine munzam bir vergi ekleyerek vergi tahsil edebilmelerine imkan tanımıştır. Küçük miktarda da olsa firmaların yer seçimlerinde bu vergilerin etkileri olmaktadır(207).

Yunanistan'da bölge teşvik kanunlarından dolayı bazı bölgelere (endüstri bölgeleri, gelişme bölgeleri ve sınır bölgeleri) kademeli olarak verilen teşvikler ile yatırım malları için amortisman oranları yükseltilmiştir. Atina ve Piräus çevresinde yerleşen endüstri ve atölye işletmeleri özellikle ücret ve maaşların hesaplanmasında vergi miktarını diğer bölgelere göre yüksek tutmak zorundadırlar. Ayrıca bazı bölgelerde ekonomik gelişmenin teşvik edilmesi için çok sayıda vergisel indirimler de vergi kanunları içerisinde yer almıştır. Bölge meclislerinin ilave vergi tanzim etmeleri dışında vergi kanunları yerel idare meclislerine vergi tarh etmeleri için bir yetki vermemiştir.(208).

(207) Malpricht Christine, a.g.e., s.33-40

(208) Funck Götz, a.g.e., s.93-108

B- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İŞLETMELERİN YER
SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİ

Türk vergi sistemi içerisinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yatırım indirimi istisnası sağlanmaktadır. Yatırım indirimi, yatırımların teşviki dolayısıyla ekonomik kalkınmanın sağlanması, bölgelerarası ekonomik ve sosyal dengesizlikleri ortadan kaldırmak için getirilmiş bir vergi teşvik yöntemidir. Uygulama bakımından sadece ticari ve zirai kazançlar için uygulanmaktadır. Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilen, Maliye Bakanlığı ile Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenen, ticari ve sınai yatırımlar için en az 6 milyar TL, zirai yatırımlar için ise en az 1 milyar TL olmalıdır ve yatırım indiriminden faydalanmak için yatırım teşvik belgesi alınmak zorundadır. Yatırım indiriminin oranı, yapılan yatırım miktarının % 20'si kadardır. Bakanlar Kurulu tarafından bu oran, kalkınmada öncelikli yöreler için daha yüksek bir oran belirleyebilmektedir. 1994 ve 1995 yılları için kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde bu oran % 50, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde ise % 40 olarak belirlenmiştir(209).

(209) Özel Hakkı-Şenyüz Doğan, a.g.e., s.82-84

Yatırım indirimi istisnası firmaların kuruluş yerlerinin seçiminde etkili olarak kurulacak firmaların bu bölgelerde yatırımlarını yapmaları halinde diğer bölgelere göre oldukça büyük avantajlar sağlamaktadırlar.

C- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE
İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ
TEŞVİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye'de işletmelerin yer seçimlerinde etkili olan vergi teşviklerinin neler olduğu aşağıdaki tablo'da bir bütün olarak gösterilmektedir.

TABLO NO:1

İŞLETMELERİN YER SEÇİMLERİNDE ETKİLİ OLAN VERGİ TEŞVİKLERİ

ALMANYA	Berlin bölgesi ve eski doğu Almanya için vergi indirimi uygulamasi ve özel amortisman uygulamaları
BELÇİKA	Az gelişmiş bölgelerde yatırımların geliştirilmesi ve modernize edilmesi için vergi indirimi ve yatırım istisnaları
DANİMARKA	Kalkınmada öncelikli bölgelerdeki yatırımlarda % 35, Kopenhag dışındaki diğer bölgelerdeki yatırımlara % 25 vergi indirimi
FRANSA	Deniz aşırı departmanlar için kazançların 1/3'ü vergiden istisnadır.
HOLLANDA	Bazı bölge ve şehirlerde kurulacak yatırımlar için vergi indirimi
İNGİLTERE	Kalkınmakta olan bölgelerdeki yatırımlar için % 15 vergi indirimi
İRLANDA	Madun olan bölgelerdeki yatırımların makina ve tesislerinin belli miktardaki yüzdesi için vergi istisnası vardır.
İSPANYA	Geri kalmış bölgelerde düşük vergi oranları uygulaması
İTALYA	Güney İtalya'daki yatırımlar için vergi indirimi ve düşük vergi oranları uygulaması
LÜKSEMBURG	Bazı yerel bölgelerde düşük vergi oranları uygulaması
PORTEKİZ	Bazı bölgelerdeki yatırımlar için vergi indirimi uygulaması
YUNANİSTAN	Gelişmekte olan bölgeler için vergi indirimi ve yüksek amortisman oranları
TÜRKİYE	Teşvik belgeli yatırımlara % 20, kalkınmada birinci derece ve ikinci derecede olan bölgelerde ise yatırım indirimi oranı %50 ve % 40'dır.

Kaynak: 150 ve 160. sayfalar arasından tarafımızdan hesaplanmıştır.

Yukarıdaki tablo'dan da görüldüğü gibi Avrupa Birliği'ne üye bütün ülkelerde ve Türkiye'de yapılacak yatırımlar çeşitli vergi teşvikleri ile az gelişmiş ve gelişmekte olan bölgelerde yönlendirilmeye çalışılmaktadır.

Vergi indirimleri her ülkede olmakla beraber bazı ülkelerde yerel yönetimlerinde normal vergi oranları üzerine ilave bir vergi oranı koyabilmeleri ile vergi oranının miktarı yükselerek veya bazı bölgelerde vergi oranının düşük tutulması ile yatırımların o bölgelerde değil de az gelişmiş veya gelişmekte olan bölgelere kaydırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu durum, Belçika, Danimarka, Hollanda, İspanya, İtalya, Lüksemburg, Portekiz ve Yunanistanda görülmektedir. Bunlara, İspanya'da, Bask bölgesinde, Kanarya adalarında vergi oranlarının düşük tutulması, Yunanistan'da Atina bölgesindeki endüstri işletmelerinde ücret ve maaşların hesaplanmasında vergi oranlarının yüksek tutulması örnek olarak gösterilebilir.

Almanya, Fransa, İngiltere, İrlanda ve Türkiye'de yerel yönetimlerin vergi oranları üzerinde ilave vergiler koyması söz konusu değildir.

Yatırım teşvikleri ile ilgili olarak Avrupa Birliği direktiflerine baktığımızda ilk olarak 1983 yılında yatırımların teşviki için vergisel ve mali tedbirler hakkında komisyon tebliği yayınlandığını görmekteyiz. Daha

sonra 1986 yılında sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi konusunda bir öneri verilmiş ve 1988 yılında üye ülkelerin mevzuatlarının uyumlaştırılması konusunda direktif çıkartılmıştır. 1990 yılında yeni bir strateji tasarısı düzenlenmiş ve 1992 yılındaki Ruding Raporu ile vergi cennetlerinin ortadan kaldırılmasına çalışılarak, yatırımların teşviki için izin verilen vergi teşviklerinde şeffaflığın ortaya konulması istenmiştir.

Bu bağlamda, sonuç olarak, yatırım kararlarını etkileyen vergi teşvikleri konusunda her ülkede çok değişik uygulamalar olduğu gözlenmektedir. Türkiye'de görülen yatırım indirimi uygulaması Avrupa Birliği ülkelerinde görülen uygulamalar çerçevesindedir. Avrupa Birliği ile olan yatırım indirimleri konusundaki vergi teşviklerinin uygulamalarına dair uyumlaştırma çalışmalarında Türkiye'nin zorlanmayacağını söyleyebiliriz.

VI- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergilerin tarh edilmesi vergi yüklenicisi veya diğer bir ifadeyle vergi taşıyıcısı kişilerin üzerinden gerçekleştirilir. Çok defa vergilerin özellikleri hakkında gerekli bilgilere ulaşabilmek için vergi taşıyıcılarının bilinmesi gerekmektedir. Bu yüzden işletmelerin

özellikleri ön planda olmayıp, bilakis vergi taşıyıcısı olan gerçek kişiler ön plandadırlar(210).

Subjektif gelir vergisinde artan oranlı bir tarife uygulanması, vergi yükümlülerinin kişisel ve ailevi durumlarına göre farklılaştırılması, verginin yansımalarını zorlaştırarak verginin vergi taşıyıcısı üzerinde kalmasına sebep olmaktadır. Buna karşılık, tüketim vergileri ve katma değer vergisi ise vergi fiyatlara katılarak aracı yükümlüler tarafından yansıtılabilmektedir(211).

Bu konuda gerçek ve tüzel kişilerin farklı olmasına göre vergi yüklenicisi olmaları hususunda önemli rolleri olup olmadığı sorulabilir. Bu soruya cevap olarak önce gelir vergisi ve kurumlar vergisi için sınırlı sorumlu ve sınırsız sorumlu vergi yükümlülüğünün bilinmesine gerek olduğu sonucu çıkarılabilir. İkinci olarak girişimciler safhası dışında vergi yüklenicisi kişilerin, ailevi durumu, yaşı, çocuk sayısı, dini durumu, akrabalık ilişkileri ve sağlık durumu gibi özellikleri rol oynamaktadır. Bütün bu özellikler vergi yüklenicisi kişilerin vergi yükü üzerinde etkili olmaktadır(212).

* Avrupa Birliğine üye ülkelerde vergi mükellefi kişilerin gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumunun

(210) Rose Gerd, Betriebswirtschaftlich bedeutsame Eigenschaften des Steuersystems, Köln, 1982, s.81

(211) Edizdoğan Nihat, a.g.e., s.106

(212) Rose Gerd, a.g.e., s.81

nasırlı olduğu konusu ise aşağıda gösterilmeye çalışılmıştır.

A- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ

HUKUKU KARŞISINDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DURUMU

Almanya'da iş merkezi olan ya da ikamet eden bütün gerçek kişiler, ülke içinden elde ettiği bütün kazançları üzerinden gelir vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. İş merkezi Almanya'da olmayan ya da Almanya'da ikamet etmeyen gerçek kişiler sadece ülke içinde elde ettiği gelirleri üzerinden gelir vergisi yükümlüdürler. Sermaye şirketleri, sigorta birlikleri, vakıf kuruluşları, hukuki kişiliğe sahip işletmeler, senatoryumlar ve kooperatifler kurumlar vergisi mükellefidirler(213).

Belçika'da bölge oturanları olarak ülke içinde veya ülke dışındaki bütün kişiler elde ettiği kazançları dolayısıyla vergi mükellefidirler. Bölge oturanları olarak ikamet eden ve orada sermaye sahibi olanlar sayılmaktadır. Belçika'da ikamet etmeyen gerçek kişiler ve sermayeleri sabit olarak durmayan gerçek kişiler kanunlarda birer birer sayılan ülke gelirlerinden dolayı vergi yükümlüdürler. Belçika ticaret hukukuna göre şahıs şirketleri tüzel kişiliğe sahip olup hukuki ayrıcalıkları

(213) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, a.g.e., s.140-145

vardır ve kurumlar vergisi mükellefidirler. Şahıs şirketlerinin belli şartlarda bazı imkanları vardır. Sınırsız sorumluluğa sahip kurumlar vergisi mükellefleri prensip olarak sermaye ve şahıs şirketleri ve bunlardan başka bazı tüzel kişiliğe sahip yurtiçindeki ticaret-hanelerdir(214).

Danimarka'da sınırsız sorumlu gelir vergisi mükellefleri olarak ülke içinde ikamet eden gerçek kişiler sayılmaktadır. Ülke içinde oturmayanlar yurtiçi kazançlarından dolayı sınırlı vergi yükümlüdürler. Gelir vergisi kavramı içinde endüstri, ticaret, ve meslek faaliyetleri gelir olarak sayılmaktadır. Gelir vergisinin bir özelliği de devir ve temlik edilen sermaye kazançlarının vergilendirilmesidir. Kurumlar vergisi de tüzel kişiliğe sahip işletmelerin bütün gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Sigorta birlikleri, kooperatifler, vakıflar, otonomi birlikleri kurumlar vergisi mükellefidirler. Şahıs şirketleri kurumlar vergisi mükellefi değildirler(215).

Fransa'da gelir vergisi hukuku sınırsız sorumluluğa sahip vergi yükümlülerini vergisel oturmaıyla sınırlandırmaktadır. Gelir vergisi yükümlüsü olanlar gerçek kişilerdir. Fransa'da ikamet etmeyen gerçek kişiler

(214) Mennel Annemarie. Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich. a.g.e.,s.8

(215) Hauser Wolfgang. "Das Steuerrecht Dänemarks",a.g.e., s.91-100

sınırlı olarak vergi yükümlüsüdür ve sadece Fransa'da elde ettiği kaynaklardan vergilendirilmektedir. Gelir vergisi hukuku anlayışında meslek gelirleri ticari ya da endüstri işletmeleri gelirleri olarak kabul edilmektedir. Hukuki kişiler kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar sadece kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedirler. Şahıs şirketleri kurumlar vergisi mükellefi olmak için tercih yapabilmektedirler. Komanditerlerin kar ortakları prensip olarak kurumlar vergisi mükellefidirler. Limited şirketlerin aile üyeleri ise gerçek kişiler gibi vergilendirilmektedir(216).

Hollanda'da her bir gerçek kişi yurtiçinde ikamet ediyorsa elde ettiği gelirler dolayısıyla vergi mükellefidir. Bu kişiler yalnız yurt içinden elde ettiği gelirler dolayısıyla vergi mükellefidirler. Şahısların ve şahıs şirketlerinin kazançları gelir vergisi içerisinde tarh edilmekte ve gelir vergisi mükellefidirler. Buna karşılık prensip olarak tüzel kişiler kurumlar vergisi mükellefidirler. Yabancı şirketler sadece yurtiçinden elde ettikleri gelirler üzerinden kurumlar vergisine tabi dirler(217).

İngiltere'de mukim olan gerçek kişiler bütün elde ettiği kazançlarından dolayı gelir vergisi mükellefi-

(216) Tillmans Wolfard, a.g.e., s.565-578

(217) Mehring Ewald, a.g.e., s.163-168

dirler. Mukim olmayan kişiler ise sadece ülke içinde elde ettiği kazançlarından dolayı vergilendirilmektedirler. Sanayi işletmelerininin yurtiçi kazançları prensip olarak şahıs şirketlerinin kazançları arasında sayılmaktadır. Şirketlerin devir işlemlerinden doğan kazançları da sermaye kazançları olarak kaydedilmektedir. Kamu ve özel kurumlar, kooperatifler, ekonomik birlikler ile dernek ve kulüplerin dahil olduğu işletmeler, ve sağlık hizmeti veren kuruluşlar İngiltere'de elde ettiği kazançlarından dolayı kurumlar vergisi mükellefidirler ve bu kazançlarından dolayı kurumlar vergisine tabidirler(218).

İrlanda'da gelir ve kurumlar vergisinin yapısı birbirine oldukça yakındır. Prensip olarak elde edilen bütün gelirler vergilendirilmektedir. Ülkede mukim olmayan kişiler ise yalnızca İrlanda'da elde etmiş olduğu kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. İrlanda'da yerleşmiş sayılan bütün kişiler (gerçek kişiler, tüzel kişiler, şahıs şirketleri, ortaklıklar) gelir vergisi mükellefidirler. Kurumlar vergisine tabi olmayan kooperatiflerde gelir vergisine tabi olmaktadırlar. Kurumlar vergisi mükellefi olarak da hukuki kişiliğe sahip ortaklıklar, sağlık merkezleri ve meslek eğitimi veren kuruluşlar sayılmaktadır(219).

(218) Hauser Wolfgang. "Das Steuerrecht Großbritanniens", a.g.e., s.227-240

(219) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften. Inventar der Steuern, a.g.e., s.394,398

İspanya'da ikamet eden gerçek kişiler yurt içi ve yurt dışından elde ettikleri bütün gelirlerden dolayı sınırsız sorumlu olarak gelir vergisi mükellefidirler. Mukim olmayan kişiler ise sadece ülke içinden elde ettiği kazançlarından dolayı gelir vergisi yükümlüsüdürler. Tüzel kişiler gibi şahıs şirketleri de kurumlar vergisine tabidirler. Ancak şahıs şirketleri isterlerse gelir vergisi mükellefi olarak gelir vergisine tabi olabilmektedirler. Sermaye şirketleri, meslek, sanat ve spor birliklerinin vergi matrahları kurumlar vergisi hükümlerine göre hesaplanmaktadır. (220).;

İtalya'da ikamet eden gerçek kişiler gelir vergisine tabi olup gelir vergisi mükellefidirler. Hukuki kişilerin yurt içi veya yurt dışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidirler. İş merkezi İtalya'da olan ortaklıklar, şahıs şirketleri, sigorta şirketleri ve kooperatifler kurumlar vergisine tabidirler(221).

Lüksemburg'da iş merkezi ülkede bulunan ya da ikamet eden gerçek kişilerin elde ettikleri bütün kazançları gelir vergisine tabidirler. Mukim olmayan gerçek kişiler sadece Lüksemburg'da elde ettiği kazançları ile vergi yükümlüsü sayılmaktadırlar. Sanayi gelirleri olarak da ticaret, endüstri, madencilik ya da sanat üzerinden elde

(220) Selling Heinz Jürgen, a.g.e., s.167-174

(221) Mayr Siegfried, a.g.e., s.223-234

edilen kazançlar sayılmaktadır. Sermaye şirketleri, kilise birlikleri, kazanç amacı olmayan birlikler, vakıf kuruluşları, sigorta şirketleri ve kooperatif birlikleri kurumlar vergisine tabi olup kurumlar vergisi mükellefidirler(222).

Portekiz'de 1.1.1989 yılında yapılan vergi reformuna göre yurt içinde iş merkezi olan ya da ikametgahı olan gerçek kişiler gelir vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. Bu vergi yükümlülüğü her türlü kazançları kapsamaktadır. Tüzel kişiler ile şahıs şirketleri ise kurumlar vergisine tabidirler(223).

Yunanistan'da vatandaşlık hakkına sahip ve ülkede ikametgahı olan bütün gerçek kişiler sınırsız sorumluluk taşıyarak vergi mükellefidirler. Gerçek kişiler elde etmiş olduğu bütün kazançları üzerinden vergi mükellefidirler. Sınırlı sorumluluk taşıyan gerçek kişiler ise Yunanistan'da kazanç elde etmeyi amaçlayan ve ülkede oturumu olmayan yabancılardır. Anonim şirketler, devlet ve belediye'ye ait işletmeler, kazanç amacı güden birlikler ise kurumlar vergisi mükellefidirler. Kurumlar vergisi mükellefi olabilmek için diğer Avrupa Birliği ülkelerindeki gibi işletmelerin hukuki kişiliği olması şartı yoktur(224).

(222) Borggreve Carlo, a.g.e., s.23-40

(223) Malpricht Christine, a.g.e., s.33-40

(224) Funck Götz, a.g.e., 93-108

B- TÜRKİYE'DE VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ HUKUKU
KARŞISINDAKİ DURUMU

Gerçek kişiler bir takvim yılında ülke içinde veya dışında elde ettiği bütün kazançlardan dolayı tam mükellef olarak gelir vergisine tabidirler. İkametgahı Türkiye'de olanlar ile Türkiye'de altı aydan fazla oturanlar tam mükellef sayılmaktadırlar. Türkiye'de yerleşmiş olmayan ancak Türkiye'den bir gelir elde kişiler ise dar mükellef olarak Türkiye'de elde ettikleri gelirlerinden dolayı gelir vergisine tabidirler. Şahıs şirketleri gelir vergisi mükellefidirler(225).

Kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar olmaktadır. Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisinin 1.maddesinde şu şekilde sayılmaktadır:

Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu müesseseleri, Dernek ve vakıflara ait işletmeler, İş ortaklıkları, menkul kıymat yatırım fonları, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmeler.

C- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE VERGİ
HUKUKU KARŞISINDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN
GENEL BİR DEĞERLENDİRMESİ

Avrupa Birliğine üye ülkelerde ve Türkiye'de mükelleflerin gelir vergisi ve kurumlar vergisi karşısındaki durumu aşağıdaki tabloda kısaca şu şekilde görülmektedir.

TABLO NO:2

AVRUPA TOPLULUĞUNA ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYEDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

ÜLKELER:	GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ
ALMANYA	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler
BELÇİKA	Gerçek kişiler	Tüzel kişiler, şahıs şirketleri
DANİMARKA	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler
FRANSA	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler,
HOLLANDA	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler
İNGİLTERE	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler
İRLANDA	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler
İSPANYA	Gerçek kişiler	Tüzel kişiler, şahıs şirketleri
İTALYA	Gerçek kişiler	Tüzel kişiler, şahıs şirketleri
LÜKSEMBURG	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler
PORTEKİZ	Gerçek kişiler	Tüzel kişiler, şahıs şirketleri
YUNANİSTAN	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	A.Ş. şeklindeki Tüzel kişiler
TÜRKİYE	Gerçek kişiler, şahıs şirketleri	Tüzel kişiler ve kişiliği olmayan hõzı kurumlar

Kaynak: 163 ve 171. sayfalar arasından tarafımızdan düzenlenmiştir.

Yukarıdaki Tablo'dan da görüldüğü gibi şahıs şirketleri bazı ülkelerde gelir vergisi mükellefi olarak, bazı ülkelerde de kurumlar vergisi mükellefi olarak yer almaktadır. Tüzel kişiler olarak sermaye şirketlerinin çoğunlukla kurumlar vergisi mükellefi olduğu, şahıs şirketlerinin de gelir vergisi mükellefi olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Almanya, Danimarka, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Lüksemburg ve Türkiye'de prensip olarak sadece hukuki kişiler ile sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi içerisinde vergilendirileceği kararlaştırılmıştır. Yunanistan'da kurumlar vergisine tabi anonim şirketler dışındaki bütün şirket çeşitleri gelir vergisi kapsamı içerisinde yer almaktadır. Portekiz'de 1989 yılında yapılan reformdan sonra tüzel ve gerçek kişilerin vergisel ilişkilerinde farklı hukuki özellikler meydana gelmiştir.

Belçika, Fransa ve İspanya'da şirketler prensip olarak kurumlar vergisi ya da gelir vergisi mükellefi olmak için tercih hakkına sahiptirler. Bu sayede üye ülkelerin farklı hukuki formları ile değişik pozisyonlarda çeşitli imkanlar sunulmaktadır. Belçika'da sermaye ve şahıs şirketleri özel bir tüzel kişiliği ile kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte gelir vergisi ile vergilendirilme tercihine de sahiptirler. Aynı şey Fransa içinde geçerlidir. İspanya'da bütün hukuki kişiliğe sahip şirketler kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte bazı

girişimciler gelir ve kurumlar vergisi arasında tercih yapabilmektedirler.

Sonuç olarak, Türkiye'de tüzel kişiler Avrupa Birliği lkelerinde olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefidirler. şahıs şirketleri ise gelir vergisi mükellefi olarak yer almaktadırlar. Bu durum Belçika, İspanya, İtalya ve Portekiz dışındaki bütün Avrupa lkelerinde de aynı şekildedir. Gelir ve Kurumlar vergilerinin Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması aşamasında Türkiye'nin Birlik lkeleri içerisinde çoğunlukla uygulama alanı bulunan ülkeler arasında yer aldığından büyük sorunlarla karşılaşmayacağını söyleyebiliriz.

VII- AVRUPA BİRLİğİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE şİRKET DEVİR VE BİRLEşMELERİNDE VERGİ HAREKETLERİNİN KARşILAşTIRILMASI

Vergilemenin hukuki şekillerinin özelliği vergi yükümlülüğü ile yakın bir ilişki içerisindedir. Bu ilişki Avrupa Birliğine ye ülkelerin vergi hukukunun şahıs ve sermaye şirketlerinin ticaret hukuku ve özel hukuk hükümleri içerisinde çeşitli şekillerine dayanılarak hazırlanmaktadır. Her iki şirket çeşitidi de ülkeden ülkeye farklı şekillerde hesaplanan değişik şirket ve hukuki form biçimlerine dayanmaktadır.

Avrupa Birliğine üye ülkelerde şirketlerin devir ve birleşmelerinde ne gibi vergisel hareketlerin meydana geldiğine geçmeden önce şirketlerin uluslararası hukuki statüleri ve çeşitleri, gelir ve kurumlar vergisi içerisindeki yerleri aşağıda açıklanmaktadır.

A- HUKUKİ ORGANİZASYONLARA BAĞIMLILIK

Avrupa Birliğine üye ülkelerde görülen şirket çeşitleri ve bu şirket çeşitlerinin özelliklerinin neler olduğu hususu, bu konunun açıklığa kavuşturulması bakımından gerekli olduğundan bu durum aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır.

a- Şahıs Şirketleri:

İki veya daha fazla kişinin ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere belirli bir ortaklık sözleşmesiyle kurdukları şirket çeşitidir. Şahıs şirketleri, kollektif şirketleri ve adi komandit şirketleri ihtiva etmektedir.

aa- Kollektif şirketler:

Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında çalıştırmak amacıyla özel kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiç birinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış şirketlerdir.

bb- Adi komandit şirketler:

Adi komandit şirketlerin sermayesi paylara bölünmemiş ve sermaye sadece iştirak payları şeklinde kısımlara ayrılmış olduğundan şahıs şirketi olarak kabul edilirler ve ortakları da gelir vergisi mükellefidirler. Komandit ortakların kazançtan aldıkları paylar ticari kazanç, komanditerlerin aldıkları paylar menkul sermaye iradı olarak vergilendirmeye esas alınır ve gelir vergisi mükellefidirler.

b- Sermaye Şirketleri:

Sermaye şirketleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, limited şirketler ve anonim şirketlerden meydana gelmektedir.

aa- Sermayesi Paylara Bölünen Şirketler:

Bir ticaret ünvanı altında ticaret yapmak amacıyla ortaklardan bir kısmının şirket alacaklarına karşı sınırsız sorumlu (komandite ortak), bir kısım ortakların ise şirkete koydukları sermaye ile sınırlı sorumlu olduğu (komanditer) şirketlerdir. Komandite ortağın kâr payı şahsi ticari kazanç olarak kabul edilir ve gelir vergisine tabidir. Komanditer ortaklara isabet eden kazanç payları üzerinden ise kurumlar vergisi mükellefiyeti doğar.

Avrupa Topululuğuna üye ülkelerden Belçika, İspanya ve Portekiz'de limited şirketler ve komandit şirketler

hukuki tüzel kişiliğe sahiptir. Bu şirketler yukarıdaki ülkelerde kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. Fransa'da ise komandit şirketler ve kolektif şirketler kurumlar vergisi içerisinde vergilendirilmelerini isteyebilmekte ve kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

bb- Limited Şirketler:

En az iki kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulan, ortaklarının sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan bu şirket şekli de Avrupa Birliğine üye bütün ülkelerde vardır. Bu şirket şeklinin vergilenmesinde istisnalı bir durum Yunanistan'da görülmektedir. Bu ülkede bu tip şirketler özel hukuk bünyesi içerisinde ve bu şirketler gelir vergisi mükellefi olup kazançları da gelir vergisi içerisinde tarh edilmektedir. Diğer Avrupa Birliği ülkelerinde ise bu şirketler sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadırlar.

cc- Anonim ortaklıklar:

Her türlü ekonomik amaç ve konuda kurulabilen, belirli bir ünvana sahip ve esas sermayesi paylara bölünmüş, borçları nedeniyle sadece mal varlığı ile sorumlu olan ve ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı bulunan bu hukuki şirket şekli bütün Avrupa Birliği ülkelerinde çeşitli vasıflarıyla bulunmaktadır. Bütün Avrupa Birliği ülkelerinde de kurumlar vergisi mükellefidirler. Yalnız Yunanistan'da

tevkif edilen kazançlar için kurumlar vergisi yükümlüsü olunması istisnalı bir durumdur.

Yukarıda sayılan sermaye şirketleri Avrupa Birliğine üye ülkeler içerisinde çok değişik şekillerde uygulama alanı bulmaktadır.

Bazı Avrupa Birliği ülkelerinde kurumlar vergisi yükümlülüğü kriteri olarak şirketlerin sınırlı sorumlu olmaları gerektiği belirtilmektedir. Bu ülkeler şunlardır:

- Danimarka'da sorumluluğu sermaye payları ile sınırlı ve sermaye paylarına göre kazançları dağıtılabilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Bu durum özellikle komandit şirketlerin komanditer payları ile ilgilidir.

- Fransa'da eğer şirket sözleşmesinde sermaye payları kazançların dağılımına göre meydana gelmiyorsa komanditerlerin kazanç payları genel olarak kurumlar vergisine tabidir.

- Hollanda'da sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite'lerinin kazanç payları kurumlar vergisine tabidirler(226).

(226) Bühler Ottmar, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Internationalen Steuerelementationsbüro, Amsterdam 1984, s.150-152

B- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDE VERGİ HAREKETLERİ

Avrupa Birliğinin vergi hukuku formunun oluşumu için ticari kazançların vergilendirilmesine dair çalışmalar devam etmektedir. Üye ülkelerin vergi sistemlerinin, kar paylarının yüksekliği ve diğer başka şartların imtiyaz şekilleri içindeki indirimler ya da eşit vergilerin seçimine, ulusal ya da uluslararası alan da çifte vergileme ve mükerrer vergilemeye engel olunması ve sınırlandırılması amaçlanmaktadır.

Avrupa Birliğine üye ülkelerde şirketlerin birleşmelerinden doğan vergi hareketleri aşağıda açıklanmaktadır.

Almanya'da merkez şirkette teslim alınan katılım kazançlarına dair vergi kaynakta kesilmeye mecbur olduğundan şube şirketler tarafından dağıtılmış dividend karları, İtalyan kurumlar vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisi içerisinden indirilmektedir(227).

Belçika kurumlar vergisi hukuku yurt içi ya da yurt dışı şirketlerin birleşmelerinden dolayı, eğer bu katılım en az % 10 ise yurtiçi şirketlerin hisse senedi kazançları

(227) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.6

ve diğer katılımlardan doğan yurt içi ve yurt dışı şirket kazançları vergiden istisnadır. Vergi istisnası merkez şubelerin brüt dividendleri için % 90, şube şirketteki hissesi % 50' yi aşan merkez şubeler için ise % 85 olmaktadır. Vergiden indirilebilir idare harcamaları ile ilgili iştirakler için % 10 götürü vergi tarhi yapılmaktadır(228).

Danimarka kurumlar vergisi iştirak kazançları indirimini ihtiva etmektedir. Şirketlerin yurt içinde dağıtılan kar paylarında vergi indirimi olabilmesi için teslim alınan şirket gelirlerinden bağlı olunan sermaye şirketine en az iştirak payının % 25 olması gerektiği öngörülmektedir. Birleşen şirketlerin iştirak kazançlarının tamamı vergiden istisna kapsamındadır.(229).

Fransa'da kurumlar vergisinde sermaye şirketleri için iştirak kazançları istisnası dividend dağıtan şirketin en az katılımı olarak öngörülen % 10 kadar bir katılım olduğu zaman geçerlidir. Sermaye şirketlerinde katılımı öngörülen iştirakler için harcama payı olarak % 5'lik bir götürü miktar vergi istisnası ile ve teslim alınan dividendlere bağlı verginin hesaplanan miktarının da vergiden istisna olarak işlem yapılması öngörülmüştür.

-
- (228) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.43, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, a.g.e., s.6-7
(229) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100

Konzern kazançlarının vergilendirilmesindeki vergi istisnası ise merkez şubenin direkt ya da indirekt olarak iştiraki ile % 95 olarak meydana gelmektedir(230).

Hollanda'da iştirak kazançları istisnası için iştirak payı % 5'den başlamaktadır. Şube bir şirketten alınan kar payı kazançları merkez şirkette vergiden istisnadır. Mali birliğe dair hukuki kurumlar belli şartlar üzerine merkez ve şube şirketlerin vergisel kazançlarının tahkikatına mücade etmektedir. Bu şartlar merkez ve şube şirketlerin sınırlı sorumlu olarak anonim şirketlerin hukuki formlarındaki gibi bir iştirak sahibinin iştiraki en az % 99 olmalıdır(231).

İngiltere'de yurt içinde şirketlerin kar payı kazançları başka şirkete katılma olsun olmasın iştirak kazançları istisnası kapsamındadır. Birleşen şirketlerin meydana gelen kazançlarının % 75'i vergiden istisnadır.(232).

İrlanda'da da şirketlerin iştirak kazançları istisnası aynı İngiltere'deki gibidir. Başka bir şirkete herhangi bir katılma olduğunda kar payı kazançları iştirak

(230) Tillmans Wolfard, "Das Steuerrecht Frankreichs",
Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 5,
Gruppe II, 1985, s.565-578

(231) Mehring Ewald, a.g.e., s.163-168

(232) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens",
a.g.e., s.227-240

kazançları kapsamı dahilindedir. Şirketlerin birleşmesinden meydana gelen kazançların % 75'i vergiden istisnadır(233).

İspanya'da şirketlerin birleşmelerinden dolayı iştirak kazançları istisnası yerine, dividend kazançlarını ihtiva eden şube şirketin vergilerinden % 50 kadar bir vergi indimi uygulamaktadır. Şirket katılımı en az %25 olarak gerçekleştiğinde iştirak kazançları istisnası oranı % 90 olmaktadır. Divident gelirleri için vergi indirimi merkez şirket Divident gelirleri için yapılmamaktadır(234).

İtalya'da şirketlerin dividend kazançları üzerinden % 12.5 oranında kaynakta vergi kesilmektedir. Bu durum İtalya'da merkezi olmayan şirketler için % 32.4 oranında olmaktadır(235).

Lüksemburg'da kurumlar vergisi içerisinde sınırlı sorumlu olan merkezi ülke içinde bulunan sermaye şirketleri sermayesinde kesinti yapmadan bir başka sermaye şirketinin en az % 10'u kadar ya da 50 milyon Lüksemburg Frankı ile katıldığında iştirak kazançları istisnası söz

(233) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Irland", a.g.e., s.23-36

(234) Mennel Annemarie, Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich, a.g.e., s.29. Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, a.g.e., s.272

(235) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuern, a.g.e., s.447

konusudur. İştirak kazançlarının tamamı vergi istisnası kapsamındadır. Holdinglerin ve sermaye şirketleri dışındaki şirketlerin birleşmeleri halinde ise iştirak kazançları istisnası söz konusu değildir(236).

Portekiz'de yurt içi sermaye şirketleri yurt içindeki merkez şubesi olan bir şirkete en az % 25 oranında bir katılma olduğunda dividend kazançları için iştirak kazançları istisnası söz konusudur. Divident kazançlarının % 95 kadarlık kısmına vergi istisnası uygulanmaktadır(237).

Yunanistan'da dividendler üzerinden vergi tevkifatı yapıldığından birbirine sıkı sıkıya bağlı şirketler için özel düzenlemeler yapılmıştır. Şirket birleşmelerinde dağıtılmış dividend kazançları kurumlar vergisinden istisna edildiğinden çifte vergileme meydana gelmemektedir(238).

C- TÜRKİYEDE ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDE

VERGİ HAREKETLERİ

Türkiye'de dividendler üzerinden halka açık anonim şirketlere % 15, diğer kurumlarda % 20 oranında tevkifat yapılmaktadır. İştirak kazançları istisnası ile mükerrer vergileme önlenmek istenmiştir. İştirak kazançlarından

(236) Borggreve Carlo, a.g.e., s.23-40, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.509

(237) Malpricht Christine, a.g.e., s.33-40

(238) Funck Götz, a.g.e., s.93-108

faaydalanmak için de iştirak eden kurum ister tam mükellef, isterse yarı mükellef esasına göre vergilendirilmiş olsun kurum olmalıdır, kazancın iştirak eden kurumda vergilendirilmiş olması gerekir ve iştirak edilen kurum tam mükellefiyete tabi olmalıdır(239).

D- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE
ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDEKİ VERGİ
HAREKETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Birlik ülkelerinin vergi sistemleri içerisinde girişimcilerin ilgili olduğu hukuki formlarına göre şirketlerin birleşmelerinden meydana gelen oldukça farklı vergileme biçimleri görülmüştür.

Şirket birleşmelerinde en az katılım miktarlarının oranlarında ve şirket birleşmelerinden gelen kazançların istisna miktarlarında farklılıklar mevcuttur. Bu durum aşağıdaki tablo ile daha iyi görülmektedir.

(239) Metin Kazım, "Temettü Tevkifatı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Mayıs 1995, s.37-56

TABLO NO: 3

AVRUPA TOPLULUĞUNA ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE
ŞİRKET BİRLEŞMELERİNDEN DOĞAN VERGİ HAREKETLERİ

ÜLKELER:	EN AZ KATILIM MİKTARI (%)	İSTİSNA YÜZDESİ (%)
ALMANYA	—	—
BELÇİKA	% 10	% 90
DANİMARKA	% 25	% 100
FRANSA	% 10	% 95
HOLLANDA	% 5	% 100
İNGİLTERE	% 0	% 75
İRLANDA	% 0	% 75
İSPANYA	% 25	% 90
İTALYA	—	—
LÜKSEMBURG	% 10	% 100
PORTEKİZ	% 25	% 95
YUNANİSTAN	—	—
TÜRKİYE	% 0	% 100

Kaynak: 174 ve 184. sayfalar arasından tarafımızdan hesaplanmıştır.

Avrupa Birliği içerisinde gelir ve kurumlar vergilerine dair çıkarılan direktif kararlarına baktığımızda şirketlerin birleşmelerinden doğan vergi hareketleri hakkında uyumlaştırma çalışmalarının 1967 yılından itibaren başlamış olduğunu görmekteyiz. Bu çalışmalar çerçevesinde hazırlanan tasarıların bir bölümü Konsey tarafından benimsenmiş ve yürürlüğe girmiştir, diğer bir bölümü ise Birlik mekanizmaları ve bürokratik çarklar içerisinde görüşülmeye devam edilmektedir.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi Avrupa Birliği içerisinde, Almanya, İtalya, ve Yunanistan'da kaynakta vergi kesildiğinden şirketlerin iştiraklarından dolayı elde edilen kazançların istisnası söz konusu olmamaktadır. Buna karşılık, Belçika, Danimarka, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, Portekiz ve Türkiye'de şirket birleşmelerinden dolayı ortaya çıkan kazançların belli bir miktarı istisna edilmektedir. İstisna oranı en düşük olarak İngiltere ve İrlanda'da % 75 oranında ve % 100 istisna ile de en yüksek olarak Danimarka ve Lüksemburg ve Türkiye'de görülmektedir.

Şirket birleşmelerinden doğan iştirak kazançlarında en az katılım miktarı olarak İngiltere, İrlanda ve Türkiye'de % 0 olarak belirlenmiştir. Belçika, Fransa ve Lüksemburg da en az katılım oranı % 10, Danimarka, İspanya ve Portekiz'de ise % 25 olarak belirlenmiştir.

Uyumlaştırma çalışmaları açısından Türkiye'nin konumuna baktığımızda en az katılım miktarı açısından İngiltere ve İrlanda vergi sistemine, kazançların istisna yüzdesi açısından ise Danimarka, Hollanda ve Lüksemburg vergi sistemine benzemektedir. Şirket birleşmelerinden dolayı yapılacak vergi uyumlaştırmalarında Türkiye'nin yapacağı değişikliklerin vergi sisteminde büyük bir aksaklık oluşturmayacağını söyleyebiliriz. Ancak Şirketlerin birleşmelerinde meydana gelen vergi hareketlerinde uyumlaştırma çalışmaları oldukça yavaş bir seyir izlemektedir. Bu konudaki uyumlaştırma çalışmaları daha uzun bir süre devam edebilecektir.

VIII- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE ÇEŞİTLİ KAZANÇLAR İÇİN ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİ

İşletmelerin büyüklüğüne göre girişimcilerin vergilendirilmesi Avrupa Birliği ülkelerinin bütün vergi sistemlerinde çeşitli şekillerde yönlendirilmektedir. İşletme büyüklüğü kavramı vergisel manada detaylı bir anlam ifade etmemektedir. Ferdi işletme büyüklüğünün vasıflandırılması için işletmelerin sermaye, ciro kazanç, adedi, kira miktarı, ve borçlanma derecesi gibi ölçüler söz konusu olabilir.

Avrupa Birliği ülkelerinde kazançların vergilendirilmesinde çeşitli tarz ve şekillere dair özel vergi düzenlemeleri vardır. Üye ülkelerde ekonomik işletmeler, tarım ve orman işletmeleri, serbest meslekler, kredi kurumları, sigortalar ve hastahaneler gibi fiziki branşlar için farklı özel düzenlemeler mevcuttur. Farklılıklar da vergi istisnaları, vergi tarifeleri, özel vergi tevkifatları, vergi indirimleri, götürü vergi durumları ve matrahların değişikliği çeşitli gibi şekillerde olduğundan bu durum çeşitli karışıklıklara yol açabilmektedir(240)

Avrupa Birliği vergi sistemi için kanun koyucu tarafından bu ölçülerde ne kadar çok birlik sağlanırsa çelişkili durumlarda o derece azalacaktır

A- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE ÇEŞİTLİ KAZANÇLAR İÇİN ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİ

Almanya'da kurumlar vergisi çerçevesinde Alman postanesi, demiryolları, Merkez Bankası, Kooperatif birlikleri, vakıf kuruluşları askeri ve dini amaca hizmet eden birliklerin kazançları kurumlar vergisinden muaftır(241).

(240) Rose Gerd, a.g.e., s.93

(241) Schöne Wolf Dieter, Mittelbetrieb und Besteuerung, a.g.e., s.511, Inventar der Steuer, a.g.e., s.145

Almanya'da gelir vergisi sahasında özel vergi düzenlemeleri çok çeşitli şekillerde olmaktadır. Serbest meslek kazançları bazı şartlar dolayısıyla götürü miktarlar ile kısaltılmıştır. Hastahaneler gibi bazı branşların girişimcileri için çok sayıda özel düzenlemeler vardır. Yardımseverlik, bilimsel araştırma, dini, kiliseye ve devlet politikasına uygun olarak yapılan bağışlar vergiden indirilmektedir. Ayrıca, işsizlik parası, kira yardımı ve işverenin sosyal sigorta harcamaları için yaptığı giderler gelir vergisi matrahından indirilmektedir(242).

Belçika'da vergileme, işletme harcamaları, amortismanlar ve indirimler gibi özel vergisel düzenlemelere göre ticaret hukukunda defter tutma ve yıllık bilanço kapanış hükümlerine bağlıdır. Muhasebe ve bilanço hükümleri işletme büyüklüklerine bağlıdır. Elli kişiden az işçi çalıştıran işverenler ve 50 milyon Belçika Frangı altında yıllık ciroları olan işletmeler basitleştirilmiş hükümlere tabidirler. Belçika kurumlar vergisi farklı kazanç yükseklikleri için farklı oranları ihtiva etmektedir(243).

Gelir vergisine tabi işletme kazançları, endüstri, ticaret tarım ve serbest meslek faaliyeti içerisinde sıralanmaktadır. Yüksek teknoloji bölgelerinde faaliyette

(242) Rose Gerd, a.g.e., s.93, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.,s.140-142

(243) De Broe Luc, a.g.e., s.139-156

bulunan girişimciler yeni iş alanları açtıkları zaman kurumlar vergisi indiriminden faydalanmaktadırlar. Yurt içi net yatırım indiriminden faydalanma şartı olarak mineral yağ ve doğal gaz şirketleri satış kazançlarının % 50' ye kadar kısmını vergi istisnası içerisinde ihtiyaç akçesi olarak bekletebilmektedir. Kurumlar vergisi tarifesi çerçevesinde bazı kredi kurumları için de özel düzenlemeler vardır(244).

Danimarka kurumlar vergisinde yerel yönetimlerin kazançları, kilise kuruluşlarının kazançları, limanların, hava alanlarının, kamusal amaçlı elektrik santrallerinin kazançları, Merkez Bankası, hastaneler, çocuk yuvaları, müzeler ve Kopenhag borsasının kazançları vergiden istisna kapsamı içerisine alınmıştır.

Danimarka gelir vergisi deniz birliklerinin katılımlarında devir kazançları ve amortismanlar için geniş kapsamlı özel düzenlemeler ihtiva etmektedir. Bu özel vergisel düzenlemeler içerisinde petrol ve doğal gaz kazancı amaçlayan şirketler için de teşvikler uygulanması sayılmaktadır. Tarımda kullanılan arazilerin el değiştirmesinden meydana gelen değer yükselmeleri vergi tarhına maruz kalmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin

(244) De Broe Luc, a.g.e., s.139-156

elde ettikleri kazançların 31.500-Danimarka Kronu kadar bir miktarı vergiden istisnadır.(245).

Fransa'da İşletme büyüklüğü ölçüsüne ilişkin, işletmelerin ciroları, ücret miktarı, kira değeri, kıymet artışı gelirleri ile özellikle serbest meslek kazançlarına dair vergi hükümleri bulunmaktadır. Sanayi işletmeleri ve kurumlar vergisi mükellefi şirketler önceki yılın ücret miktarlarınının % 0.5'i kadar çiraklık vergisine tabidirler. Ayrıca girişimcilerden en az on işçiden başlamak üzere ödenen ücret ve maaşların % 1.1'i kadar meslek eğitim vergisi alınmaktadır. Aynen bunun gibi bina inşaat vergisi için vergi oranı da % 0.9 olarak belirlenmiştir.serbest meslek, sanayi, tarım ve orman kazanç sahipleri vergi yükümlülüklerinde yıllık ciroları 500.000 Fransız Frangı (FF) altındaki kazançlarından dolayı götürü muamele yapılmaktadır.

Fransa' da tarım ve ormancılık işletmeleri, kentin işletmeleri ve ayrıca ücret miktarı üzerinden alınan vergilerde çeşitli istisnalar vardır. Yıllık net kazançları 45.000 Fransız Frangını aşmayan kişilerin kazançları, bazı devlet tahvillerinin faizleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bölge, vilayet (département) ve belediyelerin kamusal ihtiyaçlarını karşılayan işletmeleri, tarım birlikleri ve kooperatifler, sosyal

(245) Hauser Wolfgang. "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100, Inventar der Steuer, a.g.e., s.58,69

konutların girişimcileri mal ve hizmetleri kendi üyelerine sunarak elde ettiği kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Kredi Kurumları, sigorta şirketleri ve mülklerini kiraya vererek gelir elde eden şirketlerin kazançlarını zarar göstermeleri mümkün değildir. (246).

Hollanda vergi hukuku vergisel kazançların tahkikatı çerçevesinde işletme büyüklüğü bağımsızlığı indirimlerini ihtiva etmektedir. Bunun için temel prim asgari belli miktarda yapılan bazı yatırımlar için, önemsizlik farkı, asgari temel primi hakkında derecelendirilmiş yüzde oranı ve 41.1 milyon Gulden'i aşan büyük projeler için vergi indirimleri vardır. Yalnız çalışanlar ne kadar yüksek kazanç göstermişlerse bunun belli bir yüzdelik oranını yaşlılık tedariki olarak vergiden düşmektedirler. Gelir vergisi içerisinde işletme büyüklükleri için defter yükümlülüğü kaldırılmıştır. Defter tutmayan küçük işletmeler basit gelir ve harcamalarını sıralayabilirler. Buna karşılık ticaret hukuku hükümleri dolayısıyla mükellef olmuş olan endüstri işletmeleri dışındaki işletmeler vergi hükümlerine göre defter tutmakla mükelleftirler.

Hollanda' da spesifik branşlarda ihtiyat akçesi ve ihtiyat karşılıklarına dair vergi hükümleri vardır. Gemilerin revizyonu için İhtiyat karşılıkları ayrılması

(246) Tillmanns Wolfard, a.g.e., s.565-578, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.300-305

buna örnek olarak gösterilebilir. Tarımsal işletmelerde karşılıklar için belli değerlendirme metodlarının değişimi öngörülmüştür. Gelir ve kurumlar vergisi içerisinde girişimcilerin kazançlarından 20.000. Hollanda Florini (HF), ellibeş yaşın üzerindeki girişimciler için 45.000-HF vergiden istisnadır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi yatırım indirimi için 53.000. HF'ne kadar olan yatırımların % 18'i, bu miktarı aşan her bir 52.000. HF içinde % 2 olarak toplam 471.000. HF'ne kadar yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnası vardır(247).

İngiltere'de petrol ve doğal gaz kazançları özel bir vergiye (Petroleum Revenue Tax) tabidirler. İngiliz vergi hukuku, endüstri, hotel ve tarım işletmelerinin binaları için farklı yüksekliklerde özel amortismanlar uygulanmasına mücade etmiştir. Madenlerin işleme masrafları ile ilgili olarak özel düzenlemeler mevcuttur. Zararların mahsup edilmesi için farklı hükümler ise bütün kazanç tarzları için uygulanmamaktadır. Gelir vergisi içerisinde sosyal yardım alanların kazançları ve şans oyunlarından elde edilen kazançlar vergiden istisnadır. Kurumlar vergisinde ise birlik amacına hizmet eden kooperatif kazançları vergiden istisnadır.(248).

(247) Mehring Ewald, a.g.e., s.163-168, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.553

(248) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", a.g.e., s.227-240, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.658

İrlanda'da da spesifik branşların amortismanlar ile yönlendirilmesinde çeşitli hükümler ile yararlanılmaktadır. Endüstri binaları ve gemiler hakkında amortisman uygulanması kararlaştırılmaktadır. Kurumlar vergisinde lotto idareleri, tarım ve balık organizasyon birlikleri, limanlar, sendikalar, birlik amacına yönelik tasarruf sandıkları, birlik amacına hizmet eden birliklerin kazançları vergiden istisnadır. Gelir vergisi çerçevesinde ise lotto kazançları, bekarlar için 3.400-, evli olanlar için 6.800. paunt ve telif eserleri ile patent kazançları vergiden istisnadır(249).

İspanya vergi hukuku transaksiyonlar muamelesi dahilindeki hukuki kişilerin kazançlarının vergilendirilmesi hususunda her bir işletmeye imkanlar vermektedir. Girişimciler ve yalnız çalışanlar objektif ferdi tahminlere istinaden kararlaştırılan matrahlarındaki işlemlerine göre vergilendirilebilmektedirler. Bu işlem ve tarzlar iki şekilde olmaktadır. Birincisi, Matrahların kararlaştırılması idare tarafından belirlenen hukuki emare ve alametlere göre yapılmakta, ikincisi de eğer çalışanların sayısı 12 kişiyi ve kazançlarında 50 milyon Pezeta'yı aşmadığında emsallerine göre hesaplanmaktadır.

İspanya'da balıkçılık ve gemicilikle uğraşan girişimciler, kazançlarıyla ilgili giderleri ve onarım

(249) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Irland", a.g.e., s.23-36, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.394,398

masrafları için ihtiyaç akçesi oluşturabilmektedirler. Ayrıca, madencilik, ormancılık, petrol ve doğal gaz sektörünün amortismanları için özel düzenlemeler mevcuttur. İspanya kurumlar vergisi, vergi tarifeleri, vergi alacakları ve yatırım indirimleri çerçevesinde spesifik branşlar için indirimlerini ihtiva etmektedir. Katolik kilise, ispanyol kızıl haçı, siyasi partiler, sendikalar ve vakıflar kurumlar vergisinden istisna kapsamındadır. İşsizlik paraları, lotto kazançları, otonom idarelerin kazançları da gelir vergisinden istisna edilmiştir(250).

İtalya'da vergi yükümlülerinin kazançları bilançolarından elde edilmektedir. Basitleştirilmiş defter tutma hükümleri yalnız çalışan ve şahıs şirketleri için yıllık cirolarınının 780 milyon İtalyan Liret'ini (İ.L) aşmamaları halinde geçerlidir. 13.2 milyon İ.L'e kadar kazanç elde eden küçük girişimcilerin kazançları vergi dışına çıkarılmaktadır. Endüstri ya da tarım işletmelerinden kazanç elde eden gerçek kişilerin kazançları 12 milyon İ.L'i aşmadığında bunun % 50 kadar bir kısmı gelir vergisi dışına çıkarılmaktadır.

Vergisel kazançların tahkikatı çerçevesinde, gemicilik ve havacılık işleriyle uğraşan girişimciler

(250) Selling Heinz-Jürgen, a.g.e., s.167-174, Amt für ämtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, age., s.270-275

yıllık olarak tedarik masraflarının % 5 kadarını onarım olarak geri alabilmektedirler. Sanat kazançları, perakende satış kazançları, lokanta ve küçük otel kazançları ile ev otelciliği ile ilgili işletmelerin kazançlarının % 30'u gelir vergisinden istisnadır. Katolik kilisenin kazançları, sosyal yardımlar için verilen miktarlar da gelir vergisinden istisnadır. Kurumlar vergisinde ise tarımsal ya da balıkçılık kooperatiflerinin, işçi sendikalarının kazançları ve dini hizmet veren binaların kazançları istisna kapsamındadır(251).

Lüksemburg'da tarım ve ormancılık işletmelerinin kazançlarının vergilendirilmesi basitleştirilmiş hükümlere tabidir. Gelir vergisinde 1.000.000. Lüksemburg Florini işletmelerin terk ya da devir hallerinde serbest miktar olarak izin verilmiştir. Bu götürü usul ve serbest miktarlar tarım işletmelerinin kazançları çerçevesinde olmaktadır.

Lüksemburg'da devlete ait elektrik, gaz ve su işletmelerinin kazançları, birlik refahına hizmet eden vakıflar ve kiliseye ait işletmeler, kurumlar vergisi içerisinde vergiden istisnadır. 18.000 Lüksemburg Frangına (LF) kadar olan yıllık kazançların ve yılda en çok 60.000. LF kadar kazanç sağlanan tahvil gelirleri ile fazla

(251) Mayr Siegfried, a.g.e., s. 223-234, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.442,446

çalışmalar karşılığı elde edilen gelirler gelir vergisinden istisna kapsamındadır. Kredi kurumları, hastahaneler ve kaza sigortası yapan ilgili işletmeler için indirimli vergi tarifesi vardır. Askeri amaçlara, klise hizmetlerine dair kurumların kazançları, devletin ve komünlerin, elektrik, gaz, su işletmelerinin kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Özellikle struktur krizi içerisinde bulunan girişimciler için vergi indirimleri söz konusudur. (252).

Portekiz'de gelir vergisi çerçevesinde sosyal sigortalardan aile yardımı alanların gelirleri, devlet tahvillerini en az iki yıl elinde bulunduranların gelirleri, yazar, ressam ve heykeltıraşların elde ettikleri gelirlerin % 50'si, ayrıca vücudunun % 60'tan fazlasını kullanamaz halde olan sakatların elde etmiş oldukları gelirlerin % 50'si vergiden muaftır. Yine emeklilerin elde etmiş oldukları 1.250.000.ESC ve evli olanların 1.000.000.ESC miktarındaki kazançları gelir vergisi istisnası kapsamındadır. Kurumlar vergisi çerçevesinde ise otonom idarelerin ve yerel bölge birliklerinin gelirleri, kanunlarda öngörülen eğitim, inşaat, tarım ve diğer birliklerin kazançları vergiden istisna edilmiştir(253).

(252) Borggreve Carlo, a.g.e., s.23-40. Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.505,509

(253) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.602-607

Yunanistan vergi hukuku defter tutma usulünden dolayı kazançları ve defter tutma usulü dışındaki kazançları birbirinden ayırmıştır. Elde edilen gelirler üzerinden birinci çocuk için 114.000- Drahmi (DR), ikinci çocuk için 183.000-DR, sonraki her bir çocuk için 285.000-DR ve vücudunun % 67'sini ve daha fazlasını kaybeden sakatlar için 342.000-DR gelir vergisinden indirilmektedir.

Yunanistan'da tarım ve ormancılık işletmeleri farklı oranlarda vergilendirilerek vergi indirimlerinden faydalanabilmektedirler. Kurumlar vergisinde de tarım birlikleri ve kooperatifler için vergi istisnaları olduğu belirtilerek, gemicilik işletmelerinin kazançları için de özel bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Ayrıca bu özel vergi tarifesi endüstri ve madencilik şirketleri için de uygulanmaktadır(254).

B- TÜRKİYE'DE ÇEŞİTLİ KAZANÇLAR İÇİN ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİ

Türk vergi sistemi içerisinde kurumlar vergisi kanunun mükerrer 8. maddesinde yatırım indirimi istisnasına bağlı olarak finansman fonu düzenlenmiştir. Sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanılmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre

(254) Funck Götz, a.g.e., s.93-108, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.190

ile sınırlı kalmak kaydıyla, ayrılacak finansman fonu kurumlar vergisi/matrahının % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçmemek şartıyla ve finansman fonunun Merkez Bankasında açılacak hasaba yatırılması şartıyla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilirler(255).

Vakıflara ilişkin olarak, eğitim, sağlık, kültür, bilimsel araştırma ve geliştirme konularında faaliyette bulunan vakıfların, kamuya açık bir şekilde ve devletin kamu hizmet yükünü azaltıcı olması halinde Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınabilmektedir(256). Kooperatiflerin kurumlar verginden muaf olabilmeleri için ise kurumlar vergisinin 7.maddesinde, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, yedek akçelerin dağıtılmaması, kooperatif ortağı olmayanlarla iş yapılmaması gerektiği belirtilmektedir. Kurumlar vergisinin 12.maddesinde de dar mükellef olan kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'den satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. 3218 sayılı kanun ile kurulan serbes bölgelerdeki faaliyetleri sonucu gelir elde eden tam mükellef veya dar mükellef olan tüzel kişilerin

(255) Çelik Abdullah, "Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı no: 165, Mayıs 1995, s.41-48

(256) Sağlam Erdoğan, "Vakıflarda Vergi Muafiyeti", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:161, Ocak 1995, s.87-95

kazançları da kurumlar vergisinden muaftır. Yine kurumlar vergisinin 8.maddesinde seyahat acentası işletme belgesine sahip turizm işletmeleri, elde ettikleri dövizlerinin yetkili banka veya müesseselerde bozdurmaları halinde bozdurdukları dövizlerin % 20'sini 10 yıl boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Gelir vergisinin 9.maddesine göre ticaret ve sanat erbabı için muaflik, 17.madde'de göçmen olanların beş yıl için bir takvim yılında elde ettikleri gelirlerinin 1995 yılı için 9 milyon lirası, 10 ve 11.maddelere göre küçük çiftçi muaflığı, ücretlilerde sakatlık indirimi, ayrıca 7. madde ve 30. madde'ye göre dar mükellefler için ihracat istisnası ile sergi ve panayır istisnası gelir vergisi içerisinde yer almaktadır.

C- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNDEKİ ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİNİN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi uygulamalarına sosyal bir yön vermek için gelirin belli bir miktarının vergi dışında tutulması Türkiye'de olduğu gibi Avrupa Birliğine üye ülkelerde de uygulama alanı bulmuştur. İstisna ve indirimlerin amacı, kişinin insanlık onuru ile bağdaşan asgari bir yaşam düzeyini sürdürmesine yetecek kadar bir gelirin vergi dışında tutulmasıdır.

Birlik ülkelerinde ve Türkiye'de mevcut istisna ve vergi indirimleri aşağıdaki tablo'da görülmektedir.

TABLO NO:4

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN GELİR VERGİSİ İÇİNDEKİ İSTİSNALAR VE VERGİ İNDİRİMLERİ

ALMANYA	Bilimsel araştırma, kilise ve devlet politikasına uygun yapılan bağışlar, hastanelerin kazançları vergiden istisnadır. İşverenlerce verilen, işsizlik paraları, kira yardımı gelir vergisi matrahından indirilmektedir.
DANİMARKA	Yıllık kazançların 31.500-Danimarka Kronu vergiden istisnadır.
FRANSA	Yıllık 45.000 FF'ını aşmayan kazançlar ve bazı devlet tahvilleri istisnadır.
HOLLANDA	Yıllık kazançların 20.000-HF, ellibeş yaşın üzerindeki girişimciler için 45.000-HF için vergi istisnası vardır.
İNGİLTERE	Sosyal yardım alanların kazançları, şans oyunlarından elde edilen kazançlar vergiden istisnadır. Petrol ve doğal gaz kazançları ayrı bir özel vergiye tabidir.
İRLANDA	Lotto kazançları, bekarlar için 3.400-, evli olanlar için 6.800. paunt ve telif eserleri ile patent kazançları vergiden istisnadır.
İSPANYA	lotto kazançları, otonom idarelerin kazançları vergiden istisnadır.
İTALYA	Yıllık kazancı 780 milyon İL'i aşmayan kazançların 13,2 milyon İL'i, endüstri ya da tarım işletmelerinin yıllık kazançları 12 milyon İL'ini aşmıyorsa kazançlarının % 50'si, sanat kazançları, perakende satış kazançları, lokanta ve küçük hotel kazançlarının % 30'u, katalik kilise kazançları ve sosyal yardımlar için verilen miktarlar vergiden istisnadır.
LÜKSEMBURG	Yıllık kazançların 18.000 İF'na kadar olan ve yıllık en çok 60.000. İF kadar kazanç sağlanan tahvil gelirleri ile fazla çalışmaları karşılığı elde edilen gelirler gelir vergisinden istisnadır.
PORTEKİZ	Sosyal aile yardımı alanların gelirleri, devlet tahvillerini en az iki yıl elinde bulunduranların gelirleri, yazar, ressam ve heykeltıraşların elde ettikleri gelirlerin % 50'si, ayrıca vucudunun % 60'tan fazlasını kullanamaz halde olan sakatların elde etmiş oldukları gelirlerin % 50'si vergiden muaftır. Yine emeklilerin elde etmiş oldukları 1.250.000.ESC ve evli olanların 1.000.000.ESC miktarındaki kazançları gelir vergisi istisnası kapsamındadır.
YUNANISTAN	Kazançlar üzerinden birinci çocuk için 114.000-DR, ikinci çocuk için 183.000-DR, sonraki her bir çocuk için 285.000-DR ve vucudunun % 67'sini ve daha fazlasını kaybeden sakatlar için 342.000-DR gelir vergisinden indirilmektedir.
TÜRKİYE	Ticaret ve sanat erbabı için muaflik, göçmen muaflığı, küçük çiftçi muaflığı, ücretlilerde sakatlık indirimi, dar mükellefler için ihracat istisnası ile sergi ve panayır istisnası, zâhrların indirilmesi Kaynak: 187 ve 200. sayfalar arasından tarafımızdan dozenlenmiştir..

Yukarıdaki tablo'dan da görüldüğü gibi vergi indirim-leri ve istisnalar ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Ancak bütün Avrupa Birliği ülkelerinde genel bir indirim söz konusu olmaktadır.

Yıllık kazançların belli bir miktarının vergi matrahının dışında tutulmasına dair uygulama her ülkede farklı miktarlarda olmakla birlikte, Danimarka, Fransa, Hollanda, İrlanda, İtalya ve Lüksemburg'da mevcuttur. Türkiye'de böyle bir uygulama asgari ücretlerde dahi söz konusu olmamakla beraber küçük ticaret ve sanat erbabı ile göçmen ve küçük çiftçi muafılığı uygulamaları bir derece bu ülkelerdeki uygulamalara benzemektedir.

Almanya, İngiltere, İspanya, Lüksemburg, Portekiz ve Yunanistan'da her düzeyde elde edilen kazançlar gelir vergisi matrahına dahil edilmektedir.

Hollanda'da yaşlılara, İrlanda'da evli olanlara, Portekiz'de evli ve emekli olanlara belli miktardaki kazançlarını gelir vergisi matrahı dışına çıkarma imkanı verilmiştir.

Gelir vergisindeki istisna ve vergi indirimlerinin uyumlaştırılması hususu ile ilgili olarak çıkarılan Birlik direktiflerine baktığımızda sadece 1977 yılındaki " Mac Dougall Raporu" ile Birlik ülkeleri arasında gelir vergisi ilişkilerinin uyumlaştırılması gerektiği belirtilmiştir. Gelir vergisinin uyumlaştırılmasına dair başkaca bir hüküm

bulunmamaktadır. Birlik içerisinde vergi cennetlerinin oluşmaması ve tam rekabet şartlarının engellenmesine dair açık hükümler vardır. Gelir vergisi mükellefleri kurumlar vergisine göre küçük ölçekli ve kazançlar bakımından da daha az kazanç elde eden mükelleflerdir. Bu yüzden Birlik içerisinde görülen gelir vergisindeki uyumlaştırma gayretlerine kurumlar vergisinde gerçekleştirilen çalışmalar kadar önem verilmemektedir.

Türkiye'de uygulanan gelir vergisi Avrupa Birliği ülkelerinde uygulananlardan farklı olmakla beraber bir vergi cenneti oluşturacak ve üye ülkeler arasında tam rekabeti bozucu bir nitelik taşımamaktadır. Türkiye'nin gelir vergilerinin uyumlaştırılması konusunda bu çerçevede bir sorun ile karşılaşmayacağını söyleyebiliriz.

D- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNDEKİ ÖZEL VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ İNDİRİMLERİNİN GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlar vergisi çerçevesinde görülen istisnalar da aynı gelir vergisinde mevcut olan istisnalar gibi ülkeden ülkeye farklılıklar arz etmektedir. Aşağıdaki Tablo'da Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye'de mevcut olan vergi istisnaları görülmektedir.

TABLO NO:5

KURUMLAR VERGİSİ İÇERİNDEKİ İSTİSNALAR VE VERGİ İNDİRİMLERİ

ALMANYA	Postane, demiryolları, Merkez Bankası, Kooperatif birlikleri, vakıf kuruluşları, askeri ve dini amaçla hizmet eden birliklerin kazançları vergiden istisnadır
DANİMARKA	Yerel yönetimlerin kazançları, kilise kuruluşlarının kazançları, limanların, hava alanlarının, kamusal amaçlı elektrik santrallerinin kazançları, Merkez Bankası, hastaneler, çocuk yuvaları, müzeler ve Kopenhag borsasının kazançları vergiden istisnadır.
FRANSA	Belediyelerin kamusal ihtiyaçları karşılayan işletmeleri, tarım birlikleri ve kooperatifler, sosyal konutların girişimcilerinin mal ve hizmetleri kendi üyelerine sunarak elde ettiği kazançları vergiden istisnadır.
HOLLANDA	Yıllık kazançların 20.000-HF'i vergiden istisnadır.
İNGİLTERE	Topluluk amacına hizmet eden kooperatif kazançları vergiden istisnadır.
İRLANDA	Lotto idareleri, tarım ve balık organizasyon birlikleri, limanlar, sendikalar, topluluk amacına yönelik tasarruf sandıkları, topluluk amacına hizmet eden birliklerin kazançları vergiden istisnadır.
İSPANYA	Katolik kilise, ispanyol kızıl haçı, siyasi partiler, sendikalar ve vakıflar vergiden istisnadır.
İTALYA	Tarımsal ya da balıkçılık kooperatiflerinin, işçi sendikalarının kazançları ve dini hizmet veren binaların kazançları istisna kapsamındadır
LÜKSEMBURG	Devlete ait elektrik, gaz ve su işletmelerinin kazançları, topluluk refahına hizmet eden vakıflar ve kiliseye ait işletmeler, vergiden istisnadır.
FORTEKİZ	Otonom idarelerin ve yerel bölge birliklerinin gelirleri, kanunlarda öngörülen eğitim, inşaat, tarım ve diğer birliklerin kazançları vergiden istisna edilmiştir
YUNANİSTAN	Tarım birlikleri ve kooperatifler için vergi istisnası vardır.
TÜRKİYE	Kamu hizmetine ilişkin vakıfların, kanunlarda belirtilen şartlara haiz kooperatiflerin kazançları, dar mükellefler için ihracat istisnası ile sergi ve panayır istisnası, kanunda belirtilen şartlara haiz turizm işletmelerinin döviz kazançlarının % 20'si 10 yıl süresince vergi istisnası kapsamındadır. Kaynak: 187 ve 200. sayfalar arasından tarafımızdan hesaplanmıştır.

Yukarıdaki tablo'dan da görüldüğü gibi kurumlar vergisinin ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesi her ülkenin farklı, ekonomik ve sosyal amaçlar uygulamasından kaynaklanmaktadır. Uygulamada sadece Türkiye'de görülen dar mükellef olan kurumların ihrac edilmek üzere Türkiye'den aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların ihracat istisnası içerisinde yer alması istihdamı arttırıcı bir özellik arz etmektedir. Yine kanundaki şartları taşıyan turizm işletmelerinin elde ettikleri döviz gelirlerinin % 20'sinin 10 yıl süre ile kurumlar vergisinden istisna edilmesi dış ticaret açığının kapatılması ve döviz gelirlerinin arttırılması amacını taşımaktadır.

İstisna uygulamaları içerisinde genellikle bir çok ülkede umuma faydalı vakıf ve kooperatif kuruluşlarının kazançları muafiyet kapsamı içerisinde yer almaktadır.

Dini amaca hizmet eden kilisenin kazançları, Almanya, Danimarka, İspanya, İtalya ve Lüksemburg'da vergi muafiyeti içerisinde yer almıştır.

Bugüne kadarki Avrupa Birliği tasarı ve direktiflerinde ortak bir pazarın oluşmasının, Birlik içerisinde tam rekabet şartlarının gerçekleşmesi ve vergi cennetlerin oluşmaması için vergi teşviklerinin kaldırılması ve vergi teşviklerinde azami ölçüde şeffaflığın ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir. Türkiye'de uygulanan kurumlar

vergesi Avrupa Birliği ÷lkelerinden her ne kadar farklı bir özellik göstermekte ise de Birlik üyesi ÷lkelerin de kurumlar vergisi sistemleri birbirlerinden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Vergi istisnalarının yavaş yavaş kaldırılmasına dair hükümlerin getirilmesiyle Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisindeki teşviklerin de diğer Birlik ÷lkelerindeki teşvikler ile birlikte kaldırılması kurumlar vergisinin uyumlaştırması çerçevesinde zor olmayacaktır. Nitekim Türkiye'de daha önceki yıllarda bir çok vergi teşvikleri bulunmasına rağmen bunların büyük bir kısmı uygulamadan kaldırılmıştır.

IX- AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÷LKELERDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİ VE HESAPLAMA ORANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bu kısımda birlik ÷lkeleri ile Türkiye'nin gelir ve kurumlar vergisi tarifelerine yer verilip hesaplama oranları karşılaştırılmaktadır.

A- AVRUPA BİRLİĞİ ÷LKELERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİ VE HESAPLAMA ORANLARI

Avrupa Birliğine üye ÷lkelerin vergi tarifeleri aşağıda anlatılmaktadır.

Almanya kurumlar vergisi normal oranı % 50'dir. İndirilmiş tarife ise % 46 oranındadır. Dağıtılmış dividend kazançları için vergi oranı % 36'dır.

Almanya gelir vergisi tarifesi evli olmayanlar için 8.153-DM, evli çiftler için vergi matrahı 16.306-DM'a kadar elde edilen gelirler üzerinden, evli olmayanlar için 5.600-DM ve evli çiftler için 11.232-DM vergiden istisna edilerek kalan miktar üzerine % 19 olarak vergi oranı uygulanmaktadır. Müterakki vergi tarifesi, evli olmayanlar için 8.154-DM ve evli çiftler için 16.307-DM ile başlayarak evli olmayanlar için 120.000-DM ve evli çiftler için 240.000-DM arasında % 19'dan % 53'e kadar değişen oranlardadır(257).

Belçika'da kurumlar vergisi oranı %39'dur. Normal vergi oranı, şirketin ortaklarının sermaye ve serveti %50'yi aşmayan ve ikiden fazla şirketler tarafından hissesi olan şirketler için müterakki kısmı miktar tarifesine göre indirilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi tarifesi şöyle olmaktadır:

Gelir derecesi;

100.000-Belçika Frankı'na (Bfr) kadar olan gelirlere %28,

100000-Bfr'ndan 3.600.000.Bfr'na kadar olan gelirlere % 36,

3.600.000-Bfr'dan 13.000.000-Bfr'na kadar olan gelirlere % 41,

(257) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.s.s.141,146-147

13.000.000-Bfr üzerindeki gelirlere ise % 45 olarak vergi oranı uygulanmaktadır.

Belçika gelir vergisinde ise gelir derecelerinde kullanılan 7 vergi oranı vardır. Belçika gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

245.000-Belçika Frankı'na (Bfr) kadar olan gelirlere % 25,

245.000- Bfr'ndan 325.000.-Bfr'na kadar olan gelirlere % 30,

325.000- Bfr'ndan 464.000.-Bfr'na kadar olan gelirlere % 40,

464.000- Bfr'ndan 1.067.000.-Bfr'na kadar olan gelirlere % 45,

1.067.000- Bfr'ndan 1.600.000.-Bfr'na kadar olan gelirlere % 50,

1.600.000- Bfr'ndan 2.347.000.-Bfr'na kadar olan gelirlere % 52,5

2.347.000- Bfr'ı aşan gelirler üzerinden de % 55

olarak vergi oranı uygulanmaktadır(258).

(258) De Broe Luc, a.g.e., s.139-156, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.3-6

Danimarka kurumlar vergisi tarifesi % 38'dir. Danimarka sermaye şirketlerinin dividend dağılımları hakkında hisse sahipleri 30.000- Danimarka Kronu'nu aşmayan dividendler için % 30, 30.000- Danimarka Kronu'nu aşan kısımlar için ise % 45 oranında vergi ödeyeceklerdir. Danimarka'da bulunan şirketlerin üçte biri kurumlar vergisine tabidirler.

Danimarka gelir vergisi tarifesi kişisel gelirler ve sermaye gelirleri diye diye iki bileşenden meydana gelmektedir. Bütün vergi yükümlülere için geçerli olan merkezi idare ve komunal gelir vergisi tarifesi % 22'dir. Kişisel gelirlerin 231.800-Danimarka Kronu'nu aştığı durumlarda merkezi idare tarafından bu gelirlere % 12 oranında bir ilave daha eklenmektedir. Ayrıca mülk gelirleri üzerinden indirilen 162.000-Danimarka Kronu dışındaki gelirler üzerinden % 6 oranında da bir vergi alınmaktadır. Danimarka'da yerleşmiş olmayan gelir vergisi mükelleflerinin gelirleri üzerinden de her yıl yerel idareler tarafından belirlenen (1992 ve 1993 yılı gelirleri için) % 29 oranında gelir vergisi alınmaktadır(259).

(259) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", a.g.e., s.91-100, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.59,62-63,71

Fransa'da kurumlar vergisi oranı % 34'tür. Gelir vergisi müterakki olarak derecelendirilmiş olup vergi oranı da % 1 ile % 56.8 arasında değişmektedir.

Yıllık ücretler üzerinden alınan gelir vergisi oranları da şu şekildedir:

Yıllık kişisel ücret geliri 36.980-FF altında olanlar için % 4.25,

Yıllık kişisel ücret geliri 36.980-FF ve 73.980-FF arasında olanlar için % 8.50,

Yıllık kişisel ücret geliri 73.980-FF aşmış olanlar için % 13.60

olarak belirlenmiştir(260).

Hollanda kurumlar vergisi oranı % 35'dir. 250.000-Hollanda Florini'ni aşmayan kısımlar için ise vergi oranı % 40'tır.

Hollanda'da yerleşmiş veya yerleşmemiş sayılan mükellefler için üç aşamalı gelir vergisi uygulanmaktadır. Bunlar da Hollanda'da yerleşmiş olanlar için % 38.55 (% 13 vergi, % 25.55 sosyal sigorta miktarı), % 50 ve % 60 olarak belirlenmiştir. 65 yaşın üzerinde olanlar ise % 38.55 oranında vergi, % 7.3 oranında sosyal sigorta miktarı ödemektedirler. Hollanda'da

(260) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.302-303,309,352

yerleşmiş sayılmayanlar ise % 25, % 50 ve % 60 olan vergi oranları üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Kural olarak her bir vergi mükellefi 5.225-Hollanda Florini'ni vergi matrahından indirebilecektir(261).

İngiltere kurumlar vergisi tarifesi % 33 olarak belirlenmiştir. İngiltere vergi sisteminde kuzey denizi petrolleri için özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. İngiliz petrole dayalı sermaye şirketlerinin hisse sahiplerinin dağıtılan dividendleri önce yıllık olarak belirlenen oranlarda (advance corporation tax, "ACT") vergiye tabi olmaktadır. "ACT" vergisi ile asgari oranda geçerlik sahasında tabii kişilerin vergilendirilmesi düşünülmüştür. "ACT" vergisinin yüzde oranı 1989/1990 yılları için % 25 olarak belirlenmiştir. Divident dağılımı alanlar buna ilave olarak gelirleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisini de ödemeye mecburdurlar.

İngiltere gelir vergisi tarifesi % 25 olarak belirlenmiş olup vergilendirilen kazançların belli bir miktarı aşması halinde yükseltilmiş oran olarak % 40 uygulanmaktadır.

Ayrıca İngiliz vergisi sisteminde servet artışı kazançları da vergilendirilmektedir. 5.500-İngiliz Sterlin'i bir vergi yılı içinde vergiden istisna edilmiş, bunun dışında elde edilen servet artışı kazançları

(261) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuerabg.e., s.555,560

kurumlar vergisinde % 25 ile % 40 arasında, gelir vergisinde % 25 ile % 33 arasındadır. Tröstlerin servet artışı kazançları vergi oranı ise % 25 ile % 35 arasındadır(262).

İrlanda kurumlar vergisi tarifesi % 40'tır. Yurt içi sermaye sahiplerinin dividend dağılımlarında hisse sahiplerinin gelirlerinden % 10 olarak vergi alınmaktadır.

İrlanda Gelir vergisi müterakki kişisel vergi ve dul veya yalnız yaşayanlara göre uygulanmak üzere aşağıdaki tarifeler uygulanmaktadır:

Dul ve yalnız yaşayanlar için vergi tarifesi;

6700-İrlanda Pauntu'na kadar elde edilen kazançlara
% 29,

Bu miktarın üzerindeki kazançların 3100-Panut'u için
% 48,

Bu miktarın üzerindeki kazançlar için de
% 52

olarak vergi tarifesi uygulanmaktadır.

Evli çiftler için ise vergi tarifesi;

(262) Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", a.g.e., s.227-240, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.645-652

13400-İrlanda Pauntu'na kadar elde edilen kazançlara
% 29,

Bu miktarın üzerindeki kazançların 6200-Panut'u için
% 48,

Bu miktarın üzerindeki kazançlar için de
% 52

olarak vergi tarifesi uygulanmaktadır(263).

İspanya kurumlar vergisi tarifesi % 35'tir. Sigorta şirketleri, umumi menfaatlere dair işletmeler ve kooperatif birliklerinin kazançları için sırasıyla vergi tarifesi % 25 ve % 20'dir.

İspanya gelir vergisi müterakki olarak 9.550.000-Pezeta'dan başlayan ve bu miktarın 400.000-Pezetası matrahtan istisna olan 17 dereceli % 20'den başlayıp % 53'e kadar devam eden vergi tarifesi uygulanmaktadır(264).

İtalya'da kurumlar vergisi tarifesi % 36'dır. Mali açıdan otonom idarelerin yerel gelir vergisi oranı da % 16.2'dir. Kurumlar vergisi matrahının yerel gelir vergisi

(263) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.396, 399

(264) Selling Heinz-Jürgen, a.g.e., s.167-174

ile hesaplanması dolayısıyla hukuki kişilerin toplam vergi yükü % 46.368 olmaktadır.

İtalya'da gelir vergisi tarifesi müterakki oranlı;

6.000.000-İtalyan Lireti'ne (İ.L) kadar olan gelirlere % 10,

6.000.000- İ.L'den 12.000.000.-İL'ne kadar olan gelirlere % 22,

12.000.000- İ.L'den 30.000.000.-İL'ne kadar olan gelirlere % 26,

30.000.000- İ.L'den 60.000.000.-İL'ne kadar olan gelirlere % 33,

60.000.000- İ.L'den 150.000.000.-İL'ne kadar olan gelirlere % 40,

150.000.000- İ.L'den 300.000.000.-İL'ne kadar olan gelirlere % 45,

300.000.000-İ.L'ni aşan gelirlere ise % 50

olarak uygulanmaktadır(265).

Lüksemburg kurumlar vergisi (Impôt sur le revenu des collectivités) oranı, vergi matrahı 400.000-Lüksemburg Florini'ni (LF) aşmadığında % 20'dir. 400.000 ile

(265) Mayr Siegfried, a.g.e., s. 223-234, Amt für öffentliche Veröfentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.,s.443, 446

1.000.000-LF arasındaki gelirlere % 30 ve bu miktarı aşan gelirler üzerine de % 33 vergi oranı uygulanmaktadır.

Lüksemburg gelir vergisinde ise 18 gelir derecesi için % 0'dan % 56'ya kadar yükselen müterakki vergi tarifi uygulanmaktadır.

229.200-LF'na kadar olan gelirlere % 0,

229.200'den 334.000-LF'na kadar olan gelirlere % 10, daha sonra % 20 vergi oranı gelmekte ve arkasından düzenli olarak her bir gelir derecesinde % 2 oran'lı olarak artmaktadır. 1.321.000-LF üzerindeki gelirlere ise % 50 oranında vergi tarifesi uygulanmaktadır(266).

Portekiz kurumlar vergisi tarifesi % 36'dır. Portekiz vergi sisteminde yerel idareler de kurumlar vergisine ilave olarak % 3.6 oran üzerinden vergi almaktadırlar. Ayrıca yurt içinde asıl meşguliyetleri sanayi, endüstri ve tarım ile ilgili olmayan kurumların gelirleri üzerinden % 20 oranında; yabancı kurumların gelirleri üzerinden ise % 25 oranında ayrıca bir vergi alınmaktadır. Portekiz gelir vergisi oranları ise % 16 ile % 40 arasında değişmektedir(267).

(266) Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.506, 510

(267) Malpricht Christine, a.g.e., s.33-40, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e.,s.604, 607

Yunanistan'da tevkif edilen kazançlar kurumlar vergisi içerisinde hesaplanmaktadır. Dağıtılmış kazançlar ise hisse sahiplerinin kazançları ile vergilendirilerek gelir ve kurumlar vergisi arasında çifte vergilemeden kaçınılmaktadır. Gelir vergisinde dividant dağıtan şirketler sermaye kazançları vergisine göre nisbeten daha yüksek tevkifat yapmaktadırlar. Yunanistan'da kurumlar vergisi tarifesi dağıtılmamış dividantler için % 46'dır. Bazı hukuki kişiler ve meşguliyetler için indirimli vergi oranı % 23 ile % 40 arasında değişmektedir.

Yunanistan gelir vergisi tarifesi ise;

342.000-Yunanistan Drahmi'ye (Y.D) kadar olan
gelirlere % 18,

Bu miktarın üzerindeki 456.000-Y.D'ye kadar olan
gelirlere % 21,

Bu miktarın üzerindeki 456.000-Y.D'ye kadar olan
gelirlere % 24,

Bu miktarın üzerindeki 456.000-Y.D'ye kadar olan
gelirlere % 28,

Bu miktarın üzerindeki 571.000-Y.D'ye kadar olan
gelirlere % 33,

Bu miktarın üzerindeki 571.000-Y.D'ye kadar olan
gelirlere % 36,

Bu miktarın üzerindeki 1.027.000-Y.D'ye kadar olan gelirlere % 43,

Bu miktarın üzerindeki 1.483.000-Y.D'ye kadar olan gelirlere % 49,

Toplam miktarın 1.483.000-YD üzerindeki gelirlere % 50

olarak uygulanmaktadır(268).

B- TÜRKİYEDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİ VE HESAPLAMA ORANLARI

Türkiye'de kurumlar vergisi oranı daha önce tek aşamalı olarak % 46 iken son değişiklikler ile kurumlar vergisi oranı % 25 olmuştur(kurumlar vergisi kanunu m.25). Bu oran üzerinden hesaplama yapılırken, asgari kurumlar vergisi denilen % 20 oranında taban esası getirilmiştir.

Gelir vergisinde ise gelir vergisi kanunu m.103'te 1996 yılı kazançları için şu şekilde vergi oranı uygulanacağı belirtilmiştir:

(268) Funck Götz, a.g.e., s.93-100, Amt für öffentliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Inventar der Steuer, a.g.e., s.192-193

300.000.000 liraya kadar % 25

600.000.000.liranın 300.000.000 lirası için

75.500.000 lira fazlası % 30

1200.000.000.liranın 600.000.000 lirası için

165.500.000 lira fazlası % 35

2400.000.000.liranın 1.200.000.000 lirası için

375.000.000 lira fazlası % 40

4.800.000.000.liranın 2.400.000.000 lirası için

855.000.000 lira fazlası % 45

9.600.000.000.liranın 4.800.000.000 lirası için

1.935.000.000 lira fazlası % 50

9.600.000.000 liranın fazlasının 9.600.000.000 lirası

için 4.335.000.000 lira fazlası % 55

oranında vergilendirilmektedir.

C- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi oranları firmaların kârları üzerinde oldukça büyük etkilere sahip olduğundan ve ülkelerin takip ettikleri ekonomi ve sosyal politikalar ile de yakından ilişkili olduğundan Avrupa Birliği ülkelerinin gelir ve kurumlar vergileri arasında oldukça büyük farklılıklar vardır. Aşağıdaki Tablo'da Avrupa Birliği ülkelerinin ve Türkiye'nin kurumlar vergisi oranları verilmiştir.

TABLO NO:6

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE
KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

ÜLKELER:	KURUMLAR VERGİSİ ORANI (%)
ALMANYA	% 50-46
BELÇİKA	% 39
DANİMARKA	% 38
FRANSA	% 34
HOLLANDA	% 35-40
İNGİLTERE	% 33
İRLANDA	% 40
İSPANYA	% 35-25-20
İTALYA	% 36
LÜKSEMBURG	% 20-30-33
PORTEKİZ	% 36-20-25
YUNANİSTAN	% 46
TÜRKİYE	% 25-20

Kaynak: 206 ve 218. sayfalar arasından tarafımızdan
hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablo'dan görüldüğü gibi ülkelerin kurumlar vergisi oranları arasındaki farklılıklar açıkça görülmektedir. En yüksek kurumlar vergisi oranı % 50 ile Almanya'da, en düşük oran da % 20 ile Lüksemburg'da görülmektedir.

Almanya'da indirilmiş oran olarak % 46, Hollanda'da 250.000-HF altındaki kazançlara % 40, İspanya'da sigorta şirketlerine % 25, umumi menfaatlere faydalı işletme ve kooperatif birliklerinin kazançları için % 20 (İspanya'da sigorta şirketleri ve kooperatifler için diğer ülkelerdeki gibi istisna bulunmayıp vergi oranları düşük tutulmuştur), Lüksemburg'da 400.000-LF aşan gelirlere % 30, 1.000.000-LF aşan gelirlere ise % 33, Portekiz'de sanayi, ve tarım sektörü dışındaki kurum gelirleri için % 20, yabancı kurumların gelirleri için ise % 25 olarak ayrı bir oran uygulanmaktadır. Bu durum ilgili ülkelerin takip ettikleri ekonomi ve sosyal politikaların bir sonucu olmaktadır.

Türkiye'de de daha önce % 46 olan kurumlar vergisi oranı yapılan son değişiklikler ile % 25 olarak belirlenmiş olup, fakat bu oran üzerinden hesaplama yapılırken kurumların gerekli indirimler yapıldıktan sonraki yıllık kazançlarınının % 20'sinden az bir vergi ödeyemeyeceği esasına dayalı olan asgari kurumlar vergisi denilen taban esası getirilmiştir.

Avrupa Birliği tasarı ve direktifleri içerisinde üye ülkelerin kurumlar vergisi oranlarınının birbirinden farklı

olmasının tam rekabet şartlarını bozacağı ve sermayenin bazı ülkelerde toplanmasına yol açarak olumsuz etkilere yol açacağı bir çok defalar açıkça belirtilmiştir.

Avrupa Birliği tarafından ilk olarak 1975 yılında kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasına dair bir direktif teklifi verilmiştir. Bu teklifte üye ülkelerde kurumlar vergisi oranının % 45 ile % 55 arasında olması gerektiği belirtilmiş, fakat daha sonra 1990 yılında bu tasarı geri alınarak 1992 yılında "Ruding Raporu" ile kurumlar vergisi oranlarının uyumlaştırılması çerçevesinde yeniden başka bir oran belirlenerek bu oranın da % 30 ile % 40 arasında olması gerektiğine dair bir rapor verilmiştir.

Tablo 6'ya baktığımızda bir çok Birliği üyesi ülkenin kurumlar vergisi oranının da % 30 ile % 40 arasında bulunduğunu görmekteyiz. Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranı % 25 olarak Birliğin belirlediği oranlar arasında olmamakla beraber bu orana yakındır. Her ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranı ilgili ülkenin takip ettiği ekonomi ve sosyal politikalar ile ilişkili olduğundan bu konudaki uyumlaştırma çalışmaları daha uzun bir süre devam edecektir. Bu bağlamda, Türkiye'nin de şu anda uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranını "Ruding Raporu"nda belirtilen şekilde düzenlemesi halinde vergi gelirlerinde bir artış getireceği ve büyük sorunlarla karşılaşmayacağını söyleyebiliriz.

D- AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR
VERGİSİ ORANLARININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRMESİ

Avrupa Birliğine üye ülkelerin gelir vergi oranları aynı kurumlar vergisi oranlarında olduğu gibi birbirlerinden oldukça farklı bir yapıya sahiptir.

Avrupa Birliğine üye ülkelerin gelir vergileri içerisinde dilim sayıları da birbirlerinden oldukça büyük farklılıklar arz etmektedir. Örneğin, Hollanda'da gelir vergisi oranları içerisinde üç dilim görülürken, İspanya'da onyediyedi dilim, İtalya'da yedi, Yunanistanda dokuz, Türkiye'de altı dilim mevcuttur.

Bu farklılıklar gelir vergisi oranlarında da görülmektedir. En düşük oran Lüksemburg'da % 0 ve Fransa'da % 1 olarak başlamaktadır. Başlangıç oranının en yüksek olduğu ülke ise % 38 ile Hollanda ve bunu % 29 ile İrlanda takip etmektedir. Belçika, İngiltere, ve Türkiye'de ise en düşük gelir vergisi oranı % 25 ile başlamaktadır. Daha sonra % 22 ile Danimarka, % 20 ile İspanya, % 18 ile Yunanistan, % 16 ile Portekiz ve 10 ile İtalya gelmektedir.

Bu durum aşağıdaki Tablo'da daha açık bir biçimde görülmektedir.

TABLO NO:7

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE
GELİR VERGİSİ ORANLARI

ÜLKELER:	En düşük oran	En yüksek oran
ALMANYA	% 19	% 53
BELÇİKA	% 25	% 55
DANİMARKA	% 22	% 34
FRANSA	% 01	% 56.8
HOLLANDA	% 38	% 60
İNGİLTERE	% 25	% 40
İRLANDA	% 29	% 52
İSPANYA	% 20	% 53
İTALYA	% 10	% 50
LÜKSEMBURG	% 0	% 56
PORTEKİZ	% 16	% 40
YUNANİSTAN	% 18	% 50
TÜRKİYE	%25	% 55

Kaynak: 206 ve 218. sayfalar arasından tarafımızdan
hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi Avrupa Birliğine üye ülkelerin gelir vergileri içerisinde en yüksek oran ise % 60 ile Hollanda'da görülmektedir. Daha sonra % 56.8 ile Fransa, % 56 ile Lüksemburg, % 55 ile Belçika, % 53 ile Almanya ve İspanya, ve % 50 oranı ile Yunanistan ve Türkiye gelmektedir.

Bu durumda Türkiye'nin konumu Avrupa Birliği ülkeleri ile kıyaslandığında en yüksek oranlar ve en düşük oranlar bakımından orta sıralarda yer almakta olduğunu görmekteyiz.

Avrupa Birliği tasarı ve direktiflerinde gelir vergisi oranlarının uyumlaştırılması konusundaki çalışmalara baktığımızda kurumlar vergisi oranlarında olduğu gibi net bir oran verilmediğini görmekteyiz. Buradan da Avrupa Birliğinin kurumlar vergisi oranlarının uyumlaştırılması konusunu gelir vergisi oranlarına göre daha önemli görüp öncelikle kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusuna ağırlık verdiğini anlamaktayız.

Sonuç olarak, gelir vergisi oranları konusundaki uyumlaştırma çalışmalarında Türkiye'de uygulanan gelir vergisi oranlarının Avrupa Birliği ülkelerindeki uygulamalar arasında yer aldığını ve bu konuda yapılacak bir uyumlaştırma çalışmalarında zorluklarla karşılaşmayacağını söyleyebiliriz.

S O N U Ç

İkinci dünya savaşından sonra uluslararası sahada ekonomik ve ticari ilişkiler süratli bir şekilde gelişmeye başlamış dünya bir entegrasyonlar devresine girmiştir. Bugün tamamen dışa kapalı bir kaç ülke dışında dünya ülkeleri çeşitli şekillerde uluslararası işbirliğine önem vermekte ve bölgesel, ideolojik ve siyasi temellere dayalı işbirliklerinin en ileri aşaması olan entegrasyona kadar varan modeller oluşturmaktadırlar. Avrupa Birliğinin oluşturulması da bunun en açık bir örneğini teşkil etmektedir.

Avrupa ülkelerinin Avrupa Birliği bünyesinde siyasi ve ekonomik bir birlik meydana getirme çabaları, dünya piyasalarında çok uluslu şirketlerin giderek önem kazanması ve Birleşmiş Milletler ve NATO gibi kuruluşların üye ülkelerle ortaklaşa finansmanını gerektiren faaliyetlerdeki artış uluslararası platformda mali koordinasyon ve vergilerin uyumlaştırılması konusunu ortaya çıkarmıştır.

Avrupa Birliği Sözleşmesi genel entegrasyon amaçları yanında herşeyden önce ekonomik amaçların yönlendirilmesine dair bilgileri ihtiva etmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinin bir çok amaçları olmakla beraber,

etkin ve aktif bir biçimde ekonominin yürütülmesi, para değerinin sağlamlaştırılması, yaşam standartlarının çabuk bir şekilde iyileştirilmesi, üye ülkelerin sıkı işbirliği ile desteklenmesi öngörülmektedir.

Vergi alanına bu amaçların yansımaları, malların serbest dolaşımı ile ilgili kısıtlamaların kaldırılması ve rekabeti bozan koşullar ile ayrıcalıklı işlemlere yol açan önlemlerin ortadan kaldırılması şeklindedir.

Herhangi bir Ortak Pazarda malların serbest dolaşımını sağlamak için vergi sistemlerinin yapılarının değiştirilmesinin yanı sıra mali sınırların da kaldırılması gereklidir. Bu yüzden Birlik ülkeleri önce gümrük vergilerini kaldırarak ortak bir gümrük vergisi sistemi kabul etmişlerdir. Buradaki amaç bir ülkede veya bölgede üretilen bir malın diğer bir ülkede veya bölgede satılmasından güç olmamasıdır.

Bunun için ilk önce farklı vergi oranlarının yakınlaştırılması gereklidir. Bu yapılmadığı takdirde harcama vergilerinde farklı oranlar üye ülkelerde farklı fiyat seviyelerinin doğmasına neden olacak ve aynı zamanda ulusal pazarların birleşmesi ve malların uluslararası dolaşımı için gerekli olan fiyat mekanizmasının ortak pazar içinde sakıncasız olarak işlemesi engellenmiş olacaktır. Sonuç olarak farklı vergi oranlarından doğan farklı fiyat seviyeleri birlik içinde rekabeti sınırlandırmayacaktır.

Bu yüzden Avrupa Birliğine üye ülkeler vergi sistemlerinde uyumlaştırma çalışmalarına girişmiş ve vergilerin uyumlaştırılması için yapılan ilk çalışmalar harcama vergileri konusunda olmuştur. Birliğe üye ülkeler, bu ülkelerde uygulanmakta olan muamele vergilerinin yerine, ortak bir katma değer vergisini uygulamaları ve üye ülkeler arasında yapılan ticaretlerde ithalattan alınan vergiler ile ihracattaki vergi iadelerinin kaldırılması gerektiği öngörülmüştür. Bu sayede Birlik içinde harcama vergilerinin uyumlaştırılmasının en büyük sebeplerinden biri olan tam rekabet şartlarının sağlanması gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Bu direktiflerin kabul edilmesiyle kümülatif aşamalı vergilerin tümü terkedilmiştir. Özel tüketim vergileri sahasında da Komisyon tarafından madeni yağlar, tütün, alkol, bira ve şarap üzerinden özel tüketim vergisi alınması bunların dışında kalan tüm özel tüketim vergilerinin kaldırılması kararlaştırılmıştır.

Katma değer vergisinde tüketim tiplerinde anlaşma sağlandıktan sonra, uyumlaştırma problemi büyük ölçüde çözülmüş olmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde ise verginin tesbiti esasları ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir.

Birlik içerisinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ağırlık verilmesinin sebebi, dolaysız vergiler kesimindeki birliğe üye ülkelerde uygulanan, vergi yapıları, teşebbüslerin finansman şartları, amortisman hesaplama yöntemleri, yatırımlar ve sermaye hareketlerindeki sorunların dolaylı vergiler sahasındaki daha karmaşık ve daha zor olmasıdır. Dolaysız vergiler sahasında önemli olan husus, özellikle teşebbüs karlarına ve şirket hisselerine ağır mükellefiyetler yükleyen vergisel etkilerin uyumlaştırılmasıdır.

Ortak pazarın içerisinde rekabet şartları üzerinde kurumlar vergisine göre daha az önemli olan gelir vergisindeki farklılıkların ortak pazarın kuruluşu ve işleyişi üzerinde büyük bir etkide bulunmadığından üzerinde durulmamıştır. Gelir vergisini ödememek için ikamet değiştiren kişilere çok az rastlanır ve kişilerin ikamet değiştirmesi işletmelerin yer değiştirmesine göre daha az sakıncalar doğurur. Bu yüzden dolaysız vergiler içinden kurumlar vergisine ağırlık verilmiştir.

Birlik içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi hususunda önemli olan vergi sorumlusu konusunda değil, Birliğe üye bütün ülkelerin merkezi birleşme noktasına uygun olması gereken matrahların dayandığı vergilendirme konularında anlaşılmalıdır. Merkezi birleşme noktası olarak, işletmelerin

faaliyetleri, yatırılan servetleri ve neticelenen kazançları olarak ifade edilmektedir.

Şimdiye kadarki uyumlaştırma çalışmalarının gidişindeki eleştiriler Birliğe üye ülkeler arasındaki sistematik bir çözüm tasarısı bulunamadığını göstermektedir. Üye ülkeler arasındaki uyumlaştırma çalışmalarında farklı olan veya mutabık kalınan durumlar vergilerin uyumlaştırma sürecini pozitif olarak etkilemekte ve vergilerin uyumlaştırması konusunun sınırlarının çizilmesini sağlamaktadır.

Birliğe üye her bir ülke maliye politikasının bir aracı olarak ferdi bir tarzda ticari kazançların vergilendirilmesi ile farklı bir amaç gütmektedir. Bu sayede uyumlaştırma çalışmalarının alternatifleri ve sınırları da çizilmektedir.

Birlikte izlenen temel hedef homojen bir ekonomik kalkınma alanı meydana getirmektir. Bu genel hedefin sektörel politikalarla da uyuşması gereklidir. Vergilerin rolü ve önemi burada kendini göstermektedir. Birliğe üye devletler arasında uygulanan vergi politikaları ile vergi cennetleri meydana getirilirse, ekonomilerinin ve işletmelerinin verimliliği arasında eşitsizlikler suni sermaye hareketlerinin ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu durum bazı ülkelerin aleyhine olarak yatırımların bazı ülkelere kaymasına yol açabilir. Sektörler düzeyinde Birlik ülkeleri dengeli kalkınmaya imkan verecek şekilde sanayi,

araştırma, ulaşım, enerji v.s. politikalar uygulamaktadırlar. Asıl önemli olan üye devletlerin kendi ulusal vergi politikalarının, Birlik çıkarları için ters düşmemesidir.

Avrupa Birliği içerisinde matrah ve vergi oranlarının eşitlenmesi konusundaki çalışmalar devam etmektedir. Türk gelir vergisi ve kurumlar vergisi Avrupa Birliği ülkeleriyle kıyaslandığında uyumlaştırma çalışmalarında fazla zorlanmayacağı ifade edilebilir. Vergi tarifesi Birlik sınırları içerisinde yer almakta olup teşvikleri konusunda her Birlik ülkesinde olduğu gibi bazı farklılıklar mevcuttur.

Uyumlaştırma çalışmalarıyla ülkeler egemenlik haklarından, vergileme yetkilerinden fedakarlık etmektedirler. Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üye olarak katılması halinde her şeyden önce genel bir hükümlerle uluslararası alanda yetki devrini öngören bir maddeye Anayasada yer verilmediği takdirde Anayasa'nın vergilerin yasallığı ilkesini hükme bağlayan 73. maddesinde Birlik hukuku açısından bazı değişiklikler yapması zorunlu olacaktır. Çünkü Türkiyenin Birliğe tam üyeliği halinde, vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler, sadece Türkiye Cumhuriyeti yasaları ile değil, Avrupa Birliğinin kurumlarının işlemleri ile de konulabilecektir. Diğer yandan, ortaklık anlaşmaları çerçevesinde herhangi bir engelle karşılaşmayan bazı sanayi kollarını

ve bölgesel yatırımları özendirici vergi teşviklerinin uygulanması önemli ölçüde sınırlandırılacaktır. Ayrıca, dış ticaret işlemleri üzerine konulan fon yükümlülükleri gümrük vergisine eş etkili yükümlülük olarak Birlik anlaşmalarına aykırı düşecektir.

Kısaca, gelir ve kurumlar vergisindeki uyumlaştırma hareketlerinde sadece Türkiye'nin değil Birlik ülkelerinin de vergi yapılarında farklılıklar görülmektedir. Bu durum her ülkenin farklı bir ekonomik ve sosyal yapıya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Öncelikle Birlik ülkeleri arasındaki uyumsuzluklar giderilmelidir ki, Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki uyumsuzluklar sağlanabilsin. Bu bağlamda, gelir ve kurumlar vergisi sahasındaki uyumlaştırma çabalarının uzun bir süre daha devam edeceği sonucunu çıkartabiliriz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, *Konsequenzen der Steuerharmonisierung in Europa*, Verlag EGKS-EWG-EAG, Luxemburg 1990
- Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, *Inventar der Steuern*, 15. Ausgabe, Luxemburg 1993
- Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, *Unternehmensbesteuerung von Europäischen Gemeinschaft - Binnenmarkt*, EGKS-EWG-EAG, Luxemburg 1990
- *Avrupa Topluluğu ve Türkiye*, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayını, Ankara 1993
- *Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu*, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu, DPT Yayını No: 2377-ÖİK:41, s.14-16
- Akdemir Ali, *AT İşletmeleriyle Bütünleşmede Teknolojinin Stratejik Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:555, Ekişehir 1992
- Andel Nikolaus, "Die Harmonisierung der Steuern im Gemeinsamenmarkt", *Finanzarchiv*, Bd.38, Tübingen 1971, s.72-73
- Arıcan Süral, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Üye Ülkelerin Vergi Sistemleri Farklılıklarının Doğurduğu Problemler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 1988, s.5-27
- Arıcan Süral, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 1986, s.5-8

- Bengs, Wolf- "Stand der steuerlichen Harmonisierungs-
Rüdiger, bestrebungen in der Europäischen Gemein-
schaft", *Die Wirtschaftsprüfung*, 1977,
s.625-636
- Berthold Busch- Steuer in Europa, *Institut der Deutschen*
Winfried Fuest, *Wirtschaft*, Köln, 1993
- Beutler Bengt- *Die Europäische Gemeinschaft-Rechtsordnung*
Pipkorn Jörn, *und Politik*, 3.Auflage, Baden-Baden 1987
- Bilget Tunç, *İktisadi Birleşmeler Teorisi ve Türkiyenin*
Ortak Pazar Sorunlarına Yaklaşımı, Maliye ve
Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1971
- Bindschedler- *Rechtsfragen der Europäischen Einigung*,
Rudolf, Ophüls Verlag, Basel 1974
- Birk Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab*
der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grund-
fragen des Verhältnisses Steuerrecht und
Verfassungsrecht, 1983
- Borggreve Carlo, "Steuer in Luxemburg", *Internationale*
Wirtschaftsbriefe, Fach 5, Gruppe II,
1983, s.23-40
- Borkmann Arthur, *Europäische Gemeinschaften*, Gabler Wirt-
schafts-Lexikon, Band 2, Wiesbaden 1988
- Borrel Rolf- "Steuervereinfachung", *Deutsche Steuerzei-*
Schemmel Lothar, *tung*, Teil I, 1987, s.110-116
- Bozkurt Ömer, *Avrupa Topluluğu ve Türkiye*, Türkiye ve
Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını
No:220, Ankara 1987
- Bühler Ottmar, *Prinzipien des Internationalen Steuer-*
rechts, Internationalen Steuerdokumenta-
tionsbüro, Amsterdam 1984, s.150-152
- Bülow Erich, *Einführung in die Rechtsfragen der*
Europäischen Integration, Bonn, 1972
- Busch Berthold- *Steuer in Europa*, Institut der Deutschen
Winfried Fuest, *Wirtschaft*, Köln 1993,

- Çağan Nami, "Toplulukta Vergi Politikası", *AT ve Türkiye AT İlişkileri Semineri*, Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Yayını No:88, Ankara 1988, s.246-259
- Çelik Abdullah, "Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı no:165, Mayıs 1995, s.41-48
- Çakmak Şefik, *Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmanın Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi* Maliye Tetkik Kurulu Yayınları No:166, Damga Matbası, Ankara 1975
- Christoph Hans, *Allgemeine Theorie der Integration, Weltwirtschaftliches Archiv*, Bd.90, Hamburg 1963, s.317-326
- Clausnitzer Martin, "*Die Durchsetzung europäischer Gemeinschaftsrechts im Steuerprozeß*", *Deutsches Steuerrecht*, 1987, s.641-643
- Debatin Helmut, "Steuerreform unter internationalen Aspekten", *Steuer Kongreß Report*, 1972, s.125-133
- Demiralp Selçuk, "Uluslararası Vergi Harmonizasyonu Çalışmalarının İrdelenmesi", *Maliye Dergisi*, Mayıs/Haziran 1981, s.71-90
- De Broe Luc, "Das belgische Steuerrecht", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1986, s.139-156
- Douglas Dosser, *The Theoretical Aspects of Tax Harmonization*, İ.Ü. İktisat Fakültesi *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Seri No:22, Fakülteler Matbası, İstanbul 1974, s.335-336
- Edizdoğan Nihat, *Kamu Maliyesi II*, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:26, Bursa 1989

- Eiden Christoph, "Abgestufte Integration in der EG: Risiken für Rechtsangleichung und Gemeinsamen Markt", *Europa-Archiv*, 1984, s.365-376
- Enver Çakan, "Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", *Maliye Dergisi*, Mart-Nisan 1992, s.37-60
- Erginay Akif, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 8.Baskı, Ankara 1982
- Ertel Nesin-Akyüz Müfit, *Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü*, Dünya Yayınları No:42, 3.Baskı, İstanbul 1990
- Forst Christian, "Binnenmarkt 1992, Zum Stand der Umsatzsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft", *Umsatzsteuer Rundschau*, 1989, s.73-76
- Förster Jutta, "Die Harmonisierung der Direkten Steuern in den Europäischen Gemeinschaften, *Neue Wirtschaftsbriefe*, Berlin 1993, s.81-88
- Funck Götz, "Das Steuerrecht Griechenlands", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1986, s.93-108
- Grabitz Eberhard, *Abgestufte Integration - eine Alternative zum bisherigen Integrationskonzept*, Kehl Verlag, Strassburg, 1984,
- Grasman Günther, *Stand der Arbeiten auf dem Gebiet der Direkten Steuern*, Herausgeber: Von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1971
- Groben Hans, "Zur Politik der Rechtsangleichung in der EWG", *Zeitschrift für Rechtsvergleichung*, 1967, s.129-135
- Groben Hans, *Kommentar zum EWG-Vertrag*, Band 1, Neubearbeitung, Baden-Baden, 1983
- Grünberg Matthias, *Die Weinsteuern und ihre Harmonisierung in den Europäischen Gemeinschaften*, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main 1992

- Grund Walter, "Grundprobleme der Steuerharmonisierung und des internationalen Steuerrechts", *Steuer und Wirtschaft*, 1965, s.393-412
- Gülçür Tuncay, *Vergi Harmonizasyonu ve İngilterede Vergi Sisteminin Durumu*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Sayı: 209, DSİ Matbaası, Ankara 1980
- Hagen Lesch, Interdependenzen zwischen der Harmonisierung der indirekten Steuern in der EG und der Finanzpolitik der EG-Mitgliedstaaten, *Grünen Brief*, Nr:38, Bonn, 1992
- Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Dänemarks", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 6, Gruppe II, 1986, s.91-100
- Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Großbritanniens", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.227-240
- Hauser Wolfgang, "Das Steuerrecht Irlands", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.23-36
- Hebig Michael, *Standortwahl und Besteuerung*, In:Wacker Lexikon, 1982
- Hellwig Fritz, *Die Integrationsidee der EG- Wirtschaftspolitische Aspekte*, Bieber Verlag, Baden-Baden, 1982
- Herekmen Aykut, *Genel Vergi Kuramı*, Kalite Matbaası Ankara 1976
- Huppert Walter, "Systematik der Integration", Schmolers Jahrbuch, 85.Jg.1965, s.456
- Ineci Barbaros, *AT Ülkelerindeki Ulusal Teşvik Tedbirleri*, İSO Yayını, İstanbul 1993, s.189
- Ipsen Hans Peter, *Verfassungsperspektiven der Europäischen Gemeinschaften*, Berlin 1970

- Kara İbrahim, "Türk Vergi Sisteminin Bugünkü Görünüşü ve Sorunları ile Yapılması Gereken Reformlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak-Şubat 1992
- Karlık Rıdvan, *Ekonomik Birleşmeler Teorisi Yönünden Türkiyenin AET Üyeliği ve Sanayileşme Sorunu*, Eskişehir 1976
- Kommission der EG, *Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft*, Bulletin der Europäischen Gemeinschaft, 1/1980, s.5-71
- Kommission der EG, *Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme*, Bulletin der Europäischen Gemeinschaft", 3/1975, s.7-19
- Kommission der EG, *Arbeitsprogramm der Kommission für 1989*, Bulletin der EG, Beilage 2/89, Brüssel 1990, s.8-18
- Kommission der EG, Bericht der Sachverständigengruppe zur Untersuchung der Rolle der öffentlichen Finanzen bei der Europäischen Integration, "MacDougall-Report", Reihe Wirtschaft und Finanzen Nr:A13, Brüssel 1977
- Kommission der EG, *Bericht der Sachverständigengruppe zur Untersuchung der Rolle der öffentlichen Finanzen bei der Europäischen Integration*, Bd.II, Brüssel 1977, s.505-522
- Kommission der EG, *Die Mitglieder der Europäischen Gemeinschaft*, Nr:1/1993, Brussel 1993
- Kreile Reinhold, "Zum Vorentwurf der EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungs Vorschriften", *Der Betriebsberater*, Beilage:18/8, 1988, s.1-19
- Kılıçdaroğlu Kemal, "Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirine Yaklaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:72, Ağustos 1987

- Kılıçdaroğlu Kemal, *Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi*, Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, No:29, Ankara 1988
- Kılınç Uğur, *Türkiye Avrupa Toplulukları İlişkileri*, T.O.B.B. Yayını No:148, Ankara 1990
- Kuyumcu Teoman, "Toplulukta Vergi Politikası", *İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi*, Aralık 1989, s.29-31
- Lutz Wisser, *Überlegungen zu einem gemeinsamen Körperschaftsteuersystem für die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft*, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main, 1992
- Malpricht-Christine, "Das portugiesische Steuerrecht", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1983, s.33-40
- Mayr Siegfried, "Neuerungen und Entwicklungen im italienischen Steuerrecht", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1986, s.223-234
- Mehring Ewald, "Unternehmensbesteuerung in den Niederlande", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.163-168
- Metin Kazım, "Temettü Tevkifatı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:80, Mayıs 1995, s.37-56
- Menck Thomas, "Die Steuern im Gemeinsamen Markt und ihre Harmonisierung, Stand und Perspektiven in der erweiterten Gemeinschaft", *Deutsche Steuerzeitung*, 1972, s.123-124
- Mennel Annemarie, *Die Entwicklung des Steuerrechts im internationalen Vergleich*, Berlin 1989
- Mennel Annemaria, Körperschaftsteuern, im internationalen Vergleich, *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 10, 1987, s.635-640

- Möller Hans, *Internationale Wirtschaftsorganiza-
tionen*, Wiesbaden 1974
- Müller Lothar, "Gedanken zu einem einheitlichen Unter-
nehmens, "insbesondere Unternehmens-
steuerrecht in Europa", *Steuerberater
Jahrbuch*, Köln 1977, s.455-500
- Mumcu Necati, "Avrupa İktisadi Topluluğunun oluşumu -
Serbest Ticaret Bölgeleri - Gümrük
Birliği ve Türkiye", *Avrupa Ekonomik
Topluluğu ve Çeşitli Hukuki Konferans-
lar*, İ.Ü.Milletler arası Hukuki ve
Milletlerarası Münasebetler Enstitüsü
Yayını No:9, İstanbul 1973
- Nasini M.Pietro- "AET'da Vergi Ahenkleştirilmesi", *Maliye
Çev:Türkan Öncel, Enstitüsü Konferansları*, 22.Seri, 1972,
s.302-305
- Neumarkt Fritz, "Möglichkeiten und Grenzen einer im
Steuerangleichung Gemeinsamen Markt",
Steuer kongreß Report, München 1963,
s.31-42
- Nitta Ulrich, *Das Finanzierungssystem der Europäischen
Gemeinschaften*, Bochum 1979
- Oğuz Orhan, "Ekonomik Bütünleşme Girişimleri", *Avrupa
Ekonomik Topluluğu Birinci Semineri*,
İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları,
İstanbul 1983, s.31-64
- Oğuz Orhan, *Avrupa Ekonomik Toplulukları*, Eskişehir
İ.İ.B.F.Yayını No:70-36, 2.Baskı,
Eskişehir 1969
- Özel Hakkı-Şenyüz Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi,
6.Baskı, Bursa 1993
- Özlenen Sezer, *Avrupa Topluluğu ve Türkiye ile
İlişkileri*, İTO Yayını No:16,
İstanbul 1990,
- Peffekoven Rolf, *Probleme der internationalen Finanz-
ordnung*, Handbuch der Finanzwissen-
schaft, Band IV, 3.Auflage, 1989

- Pflugmann Rüdiger, *Zum Abbau der Steuergrenzen in den Europäischen Gemeinschaften*, Herne 1988
- Renner Werner, *Finanzen und Steuern in der Europäischen Integration*, Amsterdam 1966
- Ritter Wolfgang, Entwicklungstendenzen des internationalen Steuerrechts "Eine kritisch wertende Betrachtung aus der Sicht der Wirtschaft", *Betriebsberater*, Heft 4, 1984, s.353-360
- Ritter Wolfgang, "Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG Binnenmarktes", *Betriebsberater*, Heft 2, 1989, s.77-83
- Rose Gerd, *Betriebswirtschaftlich bedeutsame Eigenschaften des Steuersystems*, Köln 1982
- Rose Manfred, "Argumente zu einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems", *Steuer und Wirtschaft*, 3/1989, s.191-198
- Rosenbach Georg, *Status und Vertretung der Europäischen Gemeinschaften in internationalen Organisationen*, München 1989
- Saß Gerd, "Zum Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in der EG", *Deutsche Steuerzeitung*, 1977, s.43-46
- Schink Walter, "Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt", *Kölner Schriften zum Europarecht*, Band 14, 1969, Köln, s.19-41
- Schöne Wolf-Dieter, "Probleme eines Internationalen Steuerbelastungsvergleichs", *Finanz Rundschau*, 1976, s.399-401
- Schöne Wolf-Dieter, *Steuerharmonisierung*, Wacker Lexikon, 1982
- Selling Heinz Jürgen, "Steueränderungen in Spanien", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1989, s.167-174

- Seyidoğlu Halil, *Uluslararası İktisat*, Turhan Kitapevi, 5.Baskı, Ankara 1986
- Shoup S.Carl, "Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Ülkeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 18.Seri, Fakülteler Matbası, İstanbul 1969, s.15-28,
- Sağlam Erdoğan, "Vakıflarda Vergi Muafiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:161, Ocak 1995, s.87-95
- Sinn Hans-Werner, "Eine Steuer für alle", *Wirtschaftswoche*, Nr:41, 1989, s.213-217
- Süral Arıcan, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 1986, s.5- 8
- Süral Arıcan, "Avrupa Topluluğunda Dolaysız Vergilerin Ahenkleştirilmesi," *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1986, s.5-12
- şener Orhan, *Kamu Ekonomisi*, Okan Yayınevi, İkinci Baskı, İstanbul 1984
- Tatlıdil Rezan-Ayaz Nükhet, *Avrupa Topluluğunda 1992'ye Yönelik Katma Değer Vergisi Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri*, TOBB Yayını No:230, Ankara 1992
- Tempel AJ.van den, *Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften*, Hergestellt von der Kommission der EG, Reihe Wettbewerb-Rechtangleichung, Nr:15, 1971
- Thömmers Otmar, "Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EG", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, 1990, s.449-460
- Tillmanns Wolfard, "Das Steuerrecht Frankreichs", *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Fach 5, Gruppe II, 1985, s.565-578

- Tuncer Selahattin, "Topluluğun Kurumsal Düzeni", *Avrupa Ekonomik Topluluğu Birinci Semineri*, İstanbul 1983, s.69-87
- Tuncer Selahattin, *Vergi Uygulamaları*, Okan Yayınevi, İstanbul 1984
- Turan Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Der Yayınları, İstanbul 1987
- Türkoğlu Turan, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergilerin Ahenkleştirilmesi ve Bu Konuda Türkiye'de Yapılan Çalışmalar", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Sevinç Matbası, Ankara 1969, s.197-201
- Uğur Kılınç, *Türkiye - Avrupa Toplulukları İlişkileri*, TOBB Yayını No:148, Ankara 1990
- Ulner Adalbert, "Entwicklungstendenzen der Steuergesetzgebung in der Europäischen Gemeinschaft und in Europa", *Deutsche Steuerzeitung*, 1977, s.459-469
- Ulner Adelbert, "Probleme der Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft", *Deutsches Steuerrecht*, 1987, s.475-477
- Uğur Kılınç, *Türkiye-Avrupa Toplulukları İlişkileri*, TOBB Yayını No:148, Ankara 1990
- Uludağ Ramazan, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1988-302, Ankara 1988
- Üstünel Besim, *Milletlerarası İktisadi Birleşmeler Teorisi*, Bilgi Yayınevi, Ankara 1960
- Vogel Horst, Die wachsende steuerliche Belastung der Wirtschaft- zur Notwendigkeit der Reform der Unternehmensbesteuerung, *Steuer Kongreß Report*, München, 1978
- Wacker Wilhelm, *Steuersystem*, Wacker Lexikon, 1982,

- Warneke Perygrin, "*Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Regelungen über Abschreibungen und Investitionszulagen in den EG-Staaten*", In: Staatsfinanzierung im Wandel, Köln 1982, s.589-597
- Wingert Karl-Dieter, "Stand und Weiterentwicklung der AG-Steuerharmonisierung", *Internationale, Wirtschaftsbriefe*, Fach 1, 1986, s.305-308
- Würzen Dieter, "Wirtschaftliche Beziehungen im vereinten Europa", *Deutscher Steuerberaterverband*, 1982, s.707-711
- Yüksel Ali Sait, *Avrupa Ekonomik Topluluğu*, Eskişehir İTİA Yayını No:157/99, Eskişehir 1975
- Yılmaz İsmail-Hakkı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Topluluğu ülkeleriyle Mukayesesi ve Ahenkleştirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs-Haziran, Sayı:60, 1992, s.5-26
- Zehetner Franz, "Zum Vorlagerecht nationaler Gerichte an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft", *Europa Recht*, Bonn 1975