

AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN GELECEĞİ

FUTURE OF CORPORATE TAX IN THE EUROPEAN UNION



Birol UBAY*

ÖZ

Avrupa Birliği Komisyonu, Tek Pazar'ın işleyişine ve rekabet politikasına doğrudan ve dolaylı olarak etkileri olan kurumlar vergisi ile ilgili olarak bir "Eylem Planı" hazırlayarak 2015 yılında Avrupa Birliği Konseyinin görüşüne sunmuştur. Bu "Eylem Planı" ile kurumlar vergisi alanında tüm üye ülkeler için bağlayıcı özelliği olan bazı hukuksal düzenlemelerin yapılması gerekliliği özellikle Birlik düzeyinde geçerli olacak ve vergi kaybı ve kaçışının önüne geçilmesinde etkin bir mekanizma olarak uygulanması düşünülen ortak kurumlar vergisi matrahının önemi anlatılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar vergisi, Vergi Rekabeti, Avrupa Birliği

JEL ClassificationCode: H20 – General, H21 - Efficiency; Optimal Taxation, H24 - Personal Income and Other Nonbusiness Taxes and Subsidies, H26 - Tax Evasion, H27 - Other Sources of Revenue

ABSTRACT

European Union Commission presented an "Action Plan" to the Council of the European Union in 2015 concerning corporate tax which has direct and indirect effects in the functioning of the single market and competition policy. The "Action Plan" expresses particularly the importance of common tax base that is considered to be used as an effective tool to tackle tax loss and fraud in the extent of union and the need to make binding legislative regulations with regard to all union members in corporate tax legislation.

Keywords: Corporate income tax, tax competition, the European Union

* Gelir Uzmanı

1- GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB) ya da o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) 1957 yılında Roma Antlaşması¹ ile kurulurken kurucu ülkelerin esas amacı siyasi bir birlik oluşturmaktan çok, Avrupa'nın yeniden savaş ortamına sürüklenmesini engelleyecek ve savaş sonrası yıkılan Avrupa'yı yeniden kalkındıracak bir ekonomik ve ticari birliktelik kurmaktır. Bu anlayış, daha sonraki dönemlerde dünya arenasında güçlü bir siyasi aktör olarak yer alma düşüncesiyle birlikte siyasi birlik kurulması yönünde değişmiş ve en son da Lizbon Antlaşması² ile son şeklini almıştır.

Bu açıdan bakıldığında 28 üyeli bölgesel siyasi ve ekonomik bir güç haline gelen Avrupa Birliğinin halen öncelikli amacı adil ve geniş bir Tek Pazar içinde sürdürülebilir gelişmeyi ve yatırımı teşvik etmektir. Adil ve rekabetçi piyasa şartlarının sağlanması için Tek Pazar'ın kuruluşundan öncesinde ve sonrasında üye ülkelerin farklı millî vergilendirme sistemlerinin özellikle rekabete doğrudan etkisi olan dolaylı veriler bakımından uyumlaştırılmaya, yatırımlara doğrudan etkisi olan dolaysız vergiler (özellikle kurumlar vergisi) bakımından da yakınlaştırılmaya çalışılmıştır.

Dolaysız vergiler içinde kurumlar vergisi adil ve etkili bir vergilendirme sisteminin önemli bir parçası olarak öne çıkmaktadır. Bu vergi türü üye ülkeler bakımından önemli bir gelir kaynağı olmanın yanı sıra yatırımlar ve AR-GE faaliyetleri gibi alanlarda firma kararlarını da etkileyebilecek öneme sahiptir.

Avrupa Birliği üyesi ülkeler bakımından mevcut kurumlar vergisi günümüzün ihtiyaçlarını karşılayanın artık gerisinde kalmıştır. Bunun başlıca nedeni ise giderek küreselleşen, mobil ve elektronik hale gelen ekonomik çevrede kurum kazançlarının halen ulusal düzeyde vergilendiriliyor olmasıdır. İş modelleri ve şirket yapılarının daha karmaşık hale gelmiş olması, bunların kazançlarını istedikleri gibi aktarmalarına kolaylık sağlamaktadır. Bu durum, çok uluslu bir şirketin kazancını vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağını tespit etmeyi oldukça zorlaştırmaktadır.

Bazı şirketler bu durumdan faydalanmak ve vergiye tabi kazançları üzerinden daha az vergi ödemek için, kârlarını daha düşük vergi oranları olan ülkelere doğru kaydırmaktadırlar. Bunun neticesinde yüksek kârlar elde eden uluslararası şirketler bu kârlarına oranla daha düşük vergiler öderken, üye ülkelerin diğer vatandaşları daha yüksek vergi yükü altında ezilmektedirler. Bu durum vatandaşlar ve yönetimler arasında var olan sosyal sözleşmenin adaletsiz olduğu kaygısını ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle bu gibi uygunsuz kurumlar vergisi uygulamalarını zorlaştırmak ve daha iyi bir vergi uygulaması ortaya koyabilmek adına Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisi kurallarının gözden geçirilmesine ihtiyaç vardır.

Aynı zamanda, birçok şirket elde ettikleri gelirlerden dolayı birçok üye ülkede vergilendirilmekte ve bu durum çifte vergilendirme sorunlarına neden olmaktadır. Karmaşık ve şeffaf olmayan vergi kuralları yetersiz kalmaktadır. Bu kurallar Avrupa ekonomisinin omurgası konumundaki küçük şirketleri avantajsız bir konuma sokmaktadır. Yatırım yapmak isteyen firmaların ihtiyaç duyduğu yasal belirlilik, bu kurallar neticesinde belirsizliğe dönüşmektedir. Hâlihazırda zaten yüksek olan çalışanlar

¹ The Treaty of Rome, 25 March 1957, Article 1 "By this Treaty, the HIGH CONTRACTING PARTIES establish among themselves a EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY" "Bu Antlaşma ile birlikte imzacı taraflar kendi aralarında bir Avrupa Ekonomik Topluluğu kurmuşlardır."

² Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, Official Journal of the European Union, 2007/C 306/01

üzerindeki vergi yükündeki artış büyümeyi tehdit etmektedir. Mevcut vergi sistemleri, şirketleri güçlü öz sermaye tabanı oluşturmak ve sermaye piyasalarını kullanmak yerineöz sermaye finansmanı üzerinde borçlanma yapmak hususunda cesaretlendirmektedirler.

Mevcut durumda üye ülkeler arasında kurumlar vergisi uygulamaları bakımından bir koordinasyonun bulunmayışı, tek pazarda faaliyet gösteren firmalar bakımından; Avrupa rekabetçilik politikası ile uyuşmayan, 28 farklı kurumlar vergisi matrahı, ağır uyum ve idari masraflar gibi problemleri açığa çıkarmaktadır. Bu durum ayrıca firmaların bu uyumsuzlukları istismar etmelerine de yol açmaktadır.

Bu çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde kurumlar vergisinin AB içindeki mevcut durumuna ve oluşumuna tarihsel bir süreç içinde bakılacaktır. Üçüncü bölümde ise AB'nde kurumlar vergisi sistemi ile ilgili yenilik gereksinimleri üzerinde durulacaktır ve son olarak da Komisyonun kurumlar vergisi ile ilgili değişiklik taleplerinin kabul edilebilirliği tartışılacaktır.

2- AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN DÜNÜ ve BUGÜNÜ

Avrupa kıtasında bugün uygulanan mevcut kurumlar vergisi sistemlerinin ortaya çıkışı büyük oranda I. Dünya Savaşı sonrası döneme rastlamaktadır. O zamanlarda, çok uluslu şirketlerin çoğunluğu sanayi şirketleriydi ve maddi ürünler satıyorlardı. İş modelleri geniş çapta merkezîyetçi değildi ve üretim süreci merkez şirket ve şube bakımından açık olarak ayrıştırılmıştı. Böyle bir durum ortaya çıkan ticari kârın kaynağında vergilendirilmesine olanak sağlarken bu tür bir vergilendirmenin uygulanması da oldukça kolaydı. Uluslararası vergilendirmenin açığa çıktığı durumlarda hem çifte vergilendirmeden kaçınırken hem de ülkeler arasında vergi gelirlerinin adil bir şekilde dağıtımının sağlanması amacıyla emsale uygunluk prensibi oluşturulmuştu. Emsale uygunluk prensibi grup içi ticari işlemlerin fiyatlarının kıyaslanabilir piyasa fiyatları ile karşılaştırılmasına dayanırken böylece çokuluslu kuruluşların içinde kârların tahsisinin düzgün yapılması sağlanacaktı. Sınır aşan kurumlar vergisi anlaşmazlıklarının çözümünde ise çok taraflı yaklaşımlardan ziyade ikili anlaşmalar daha çok tercih edilen çözüm araçları olarak ön plana çıkmaktaydı.³

Bu açıdan bakıldığında geleneksel iş modellerinin ve daha kısıtlı sınır ötesi faaliyetlerin yer aldığı bir alanda kurumlar vergisinin bu uluslararası çerçevesi iyi bir şekilde çalışmaktaydı. Ancak ekonominin gelişmesi ve daha küreselleşmiş hale gelmesi ile birlikte sistemde çatlaklar açığa çıkmaya başladı.

Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisi ile ilgili tartışmalar ekonomik ve politik entegrasyonun daha fazla sınır aşan faaliyete yol açması ile birlikte 1960'lı yılların başlarında başlamıştır. Özellikle Tek Pazarın gelişmesine önemli derecede bir engel teşkil eden çifte vergilendirme gibi problemler daha önemli hale gelmiştir. 1990'lı yılların başından itibaren bu tür vergisel sorunların çözümüne odaklanılmış ve bu amaçla Merkez-Şube Direktifi⁴ ile Faiz ve Gayri Maddi Haklar Direktifi⁵ uygulamaya konulmuştur.

³ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels

⁴ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, which was repealed by Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011

⁵ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States

Uzun yıllar boyunca bağlayıcılığı olmayan Kurumlar Vergisi Uygulama Kuralları⁶ Tek Pazar'da vergi rekabetini ortaya koymada en etkili alet olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, kurumlar vergisi planlamasının daha karmaşık hale gelmesi ve üye ülkeler arasındaki rekabetçi güçlerin artması ile bu araçlar AB içinde adil vergi rekabetini sağlamada kendi limitlerine ulaşmışlardır.

Günümüzde zararlı olarak niteleyebileceğimiz kurumlar vergisi rekabeti küresel bir sorun haline gelmeye başlamıştır. Özellikle ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki farklılıklar şirket kârlarının yer değiştirmesinde itici bir güç olmaya başlamıştır.

Avrupa Birliği'ne bakıldığında Tek Pazar hem AB vatandaşlarına hem de şirketlere önemli avantajlar sunmaktadır. Tek Pazar, fiyatları düşürerek ve çeşitliliği artırarak refahı artırırken, şirketlerin daha geniş pazarlara girmelerine, yeni finansal kaynakları kullanmalarına ve kaynaklarını kendi ekonomik ihtiyaçlarına göre tahsis etmelerine olanak sağlamaktadır.

Bununla birlikte bütünleşmiş bir ortak pazarda farklı 28 adet vergi sisteminin bulunması üye ülkeler arasında güçlü bir vergi rekabetine yol açmaktadır. Sonuç olarak, üye ülkeler kendi vergi matrahlarını korumak ve yabancı yatırımları cezbetmek adına aşamalı olarak kendi kurumlar vergisi oranlarını düşürmektedirler.

Avrupa Birliği'nde genişleyen vergi matrahları, sadeleştirme ve arttırılmış şeffaflık vergi sisteminin etkinliğini artırırken vergi uyumunu da geliştirmektedir. Aslına bakılırsa, hükümetler düşük vergi oranlarını telafi etmek için en azından vergi matrahlarını genişletmektedirler ama bunun yanında bazıları ise özel amaçlı rejimler veya bazı tip gelir ve şirketlere nispeten düşük vergi oranları getiren düzenlemeler sağlamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerinin büyük çoğunluğu faiz ödemelerinin indirilebilirliğini sağlayarak varlıkları aşan borçlanma yönünde tavır almışlardır. Bu durumda şirketlerin aşırı borçlanmasına ve yatırımların dizginlenmesine neden olmaktadır.⁷

Her ne kadar kurumlar vergisi oranları düşse de kurumlar vergisi her bir üye ülke bakımından halen en önemli gelir kaynaklarından bir olmaya devam etmektedir. 2012 yılında Avrupa Birliği'ne üye 27 ülkenin şirketlerinden ortalama %6,5 oranında vergi geliri tahsil edilmiştir.⁸

Şirket gelirlerindeki durağanlığa karşın birçok gösterge aslında kurumlar vergisi gelirlerinin zaman içinde bir artış eğiliminde olduğunu göstermektedir. İlk olarak kurumlar vergisi matrahını genişletici vergi politikaları düşük vergi oranlarının etkisini kısmen ortadan kaldırmaktadır. İkinci olarak şirketleşmenin son yıllarda artışı toplam vergi matrahını da arttırmıştır ve son olarak da son yıllar da nispeten düşük olarak seyreden faiz oranları kurumlar vergisi matrahından indirilecek faiz harcamalarını da sınırlamakta ve kısmen matrah genişletici bir etki yaratmaktadır.⁹

Düşük kurumlar vergisi oranlarını ve kurumlar vergisinden kaçınmaları dengelemek adına bazı hükümetler daha az hareketli şirketler ve işgücü üzerindeki vergi yükünü artırma yoluna gitmişlerdir.

⁶ Council Conclusions of The ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 Concerning Taxation Policy, 98/C 0/01, Official Journal of The European Communities 6.1.98 C 2/1

⁷ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015)302 Final, 17.6.2015, Brussels

⁸ Communication From The Commission To The European Parliament, The Council, The European Central Bank, The European Economic And Social Committee, The Committee Of The Regions And The European Investment Bank, Annual Growth Survey 2015, COM (2014) 902 final, Brussels, 28.11.2014 http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2015/ags2015_en.pdf

⁹ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels

Bu durum bu ülkelerin vergi sistemlerinin hem etkinliğini ve büyüme dostu görüntüsünü sarsıcı etki yaratmıştır. İşgücü üzerindeki vergi yükünün artışı, çalışma ve yeni iş sahaları yaratmayı caydırıcı etkiler ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca daha az hareketli şirketler üzerinde artan vergi yükü ise bunların sermaye maliyetlerini yükseltirken yatırma ayıracakları sermaye oranlarını düşürmektedir. Dahası agresif vergi planlaması¹⁰ yapan şirketlere kıyasla böyle vergi planlaması yapmayan şirketler, rekabet dezavantajlarından daha fazla zarar görmektedirler.

Gelir beklentilerinin ötesinde, üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki güncel farklılıklarına yönelik makroekonomik göstergelerin parasal birliğe olan etkilerine ve vergilendirmenin Birliğin ve Euro Bölgesinin derin ekonomik ve mali entegrasyonuna nasıl uydurulacağına dikkat etmeye ihtiyaç vardır.

Siyasi olarak, kurumlar vergisi söz konusu olduğunda hükümetler ikili bir sorunla yüz yüze gelmektedirler. Bir yanda daha adil bir vergilendirme için güçlü bir kamuoyu baskısı olurken, diğer yanda üye ülkeler çok uluslu yatırımcılara daha cazip hale gelebilmek ve uluslararası rekabete dayanabilmek adına kendi kurumlar vergisi sistemlerini oluşturmada yoğun baskı altındadırlar. Sonuçta ülkeler vergi rekabeti adına kabul edilebilecek hususlar bakımından sınırlarını esnetirlerken, buna karşın AB ve OECD/G20 zararlı vergi rejimleri ile mücadele etmeye çalışmaktadırlar.

Her ne kadar adil vergi rekabeti sıklıkla yatırımcı dostu vergi rejimlerini cesaretlendirmek olarak algılsa da vergi sistemleri mutlaka adil ve etkili bir biçimde sürdürülebilir gelirlerini koruma altına almalıdırlar. Eğer bu tür bir rekabet kurumlar vergisi kaçınmalarına, Tek Pazarın parçalanmasına, adil ve etkili vergilendirmenin önlenmesine yol açıyorsa vergi rekabetinin meşruluğu zayıflayacaktır.

Bundan dolayı Avrupa Birliği'nde yeni yaklaşım kurumlar vergisinin büyüme dostu, adil ve şeffaf olmasının sağlanmasıdır. Bundan dolayı AB'nin kurumlar vergisi ile ilgili yasal çerçevesinin dikkatlice yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

3- AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİNİN YENİLENMESİ

Avrupa Birliği'nde hâlihazırda mevcut kurumlar vergisi yasal çerçevesinin yeniden gözden geçirilmesi kurumlar vergisi ile ilgili AB yaklaşımın küresel çapta daha tutarlı ve rekabetçi olmasına dayanak sağlayacaktır.

Uluslararası olarak, vergiden kaçınmalara neden olan yasal boşlukları kapatmak ve dijital ekonominin daha da arttırdığı günümüz sorunlarına çözüm bulmak için OECD "Matrah Erozyonu ve Kâr Kaymaları (BEPS)"¹¹ projesi üzerinde çalışmaktadır. Avrupa Birliği kendi kurumlar vergisi ile ilgili çalışmalarını bu uluslararası reformların üzerine inşa ederken, mutlaka "BEPS" projesinin sonuçlarını AB düzeyindeki projeye entegre etmelidir.

Bununla birlikte Avrupa Birliği etkili çözümleri geliştirirken AB bakımından oldukça önemli olan hususları da göz önünde tutmak zorundadır. Bu hususlar özellikle Tek Pazar ve tek para alanı baki-

¹⁰ Agresif vergi planlaması: Şirketlerin paylarına düşen adil vergi oranını ödemekten kaçınmak için vergi kanunlarını istismar etmeleridir. AB son dönemde bu durumu önlemek için çeşitli tedbirler üzerinde durmaktadır. Bunlar arasında karşılıklı vergi anlaşmaları, ulusal mevzuat ve AB kurumlar mevzuatındaki istismar karşıtı hükümlerin güçlendirilmesi de yer alıyor. Buna göre vergi kaçırma amaçlarıyla gerçekleştirilen herhangi bir yapay düzenleme görmezden gelinecek ve şirketler bunun yerine fiili ekonomik durum üzerinden vergilendirilecektir.

¹¹ OECD, (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

mından önemli unsurlardır. Ayrıca Kurucu Anlaşmaların ortaya koymuş oldukları kurulum serbestisi gibi özgürlüklere de saygı gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yapılacak reformların mutlaka AB standartlarına uygun olarak dizayn edilmesi ve AB çapındaki uyumsuzlukların giderilmesi gereklidir. Bu şekilde AB yasal mevzuat yapmanın avantajını kullanabilecektir.

Avrupa Komisyonu, kurumlar vergisi ile ilgili olarak AB düzeyinde yapılacak çalışmada bir bütün olarak Tek Pazarı güçlendirmeyi ve kurumlar vergisi matrahı aşınmalarını önlemeyi genel yaklaşımı olarak benimsemiştir. Komisyona göre böyle bir çalışmanın hedefleri şu şekilde olmalıdır:

- Ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile vergilendirme arasındaki bağlantı yeniden kurulmalıdır,
- Birliğe üye ülkelerin kendi egemenlik alanları içerisindeki şirket faaliyetlerinin değerlemesini doğru yapmaları sağlanmalıdır,
- AB için daha rekabetçi ve büyüme dostu kurumlar vergisi çevresi yaratılmalıdır ve
- Tek Pazar korumalı ve harici kurumlar vergisi problemleri için güçlü bir AB yaklaşımı sağlanmalıdır.

Avrupa Birliğinin kurumlar vergisi ile ilgili olarak yukarıda belirtilen hedefleri de içine alan “Eylem Planı”¹² 2015 yılında hazırlayarak Avrupa Parlamentosunun ve Avrupa Konseyinin görüşüne sunmuştur. Bu “Eylem Planında”; AB düzeyinde kurumlar vergisi alanında karşılaşılan sorunların tespitine ve vergi matrahı erozyonunun önlenmesi ile ilgili etkili yöntemlere ve bu yöntemleri uygulamakta kullanılacak mekanizmalara yer verilmiştir.

Eylem Planına göre kurumlar vergisi alanında Birlik düzeyinde etkili bir sonuca ulaşmak için beş adımlık bir sürecin hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bunlar; AB düzeyinde geçerli olacak bir konsolide kurumlar vergisi matrahının oluşturulması, gelirin elde edildiği yer ile vergilendirme yetkisi arasında etkili bir bağlantı kurulması, işletmeler için daha iyi bir vergi çevresi oluşturmak için ek önlemler alınması, vergi şeffaflığının sağlanması ve son olarak da AB içinde etkin koordinasyon araçlarının oluşturulmasıdır.

3.1- Genel Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (GKKVM)

Daha adil ve daha etkili bir vergilendirme hedefinin sağlanması bakımından önemli bir araç olarak görülen GKKVM hayata geçirilmesi ile ilgili öneri 2011 yılında Avrupa Komisyonu tarafından yapılmıştır.

Komisyonun görüşüne göre; GKKVM AB içinde faaliyet gösteren şirketler bakımından ortamı daha da geliştirecektir. Bu şekilde şirketlerin üzerindeki vergi yükü azaltılabilecek ve şirketler bakımından Tek Pazar daha basit hale gelecektir. Ayrıca GKKVM sayesinde sınır ötesi faaliyet gösteren ve 28 üye ülkenin farklı kurumlar vergisi sistemi ile yüzleşmek zorunda kalan şirketler bakımından da karmaşıklıklar ve uyum maliyetleri azalacaktır. Ayrıca tüm bunlara ek olarak GKKVM grup şirketlerine bir başka üye ülkedeki faaliyetlerinden kaynaklanan zararları diğer bir üye ülkede elde ettikleri kârdan mahsup etme imkânı da tanımaktadır.

Aslına bakılırsa, GKKVM önerisi AB içinde meydana gelen kazanç kaymaları ve kurumlar vergisi yolsuzlukları ile mücadelede de önemli bir çözüm getirmektedir. Ortak bir vergi matrahının oluşturulması, ulusal sistemler arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmaya yardımcı olacaktır. Öyle ki agresif vergi planlamacıları üye ülkelerin kendi aralarındaki kurumlar vergisi uyumsuzluklarını kendi

¹² Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels

çıklarları doğrultusunda kullanarak tercihli vergi rejimlerine doğru kar aktarımı fırsatlarını kullanmaktadırlar. GKKVM ile birlikte transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı olasılığı ortadan kalkabilecek, grup içi işlemler göz ardı edilecek ve konsolide edilmiş grup kazançları hesaplama yolu ile dağıtılacaktır. Dahası ortak bir vergi matrahı yolu ile her bir yetki alanının efektif vergi oranlarında tam bir şeffaflık sağlanabilecek ve bu şekilde zararlı vergi rekabetinin kapsamı daraltılabilecektir.

Tüm bunlara ek olarak GKKVM'nin uygulanması ile üye ülkeler üçüncü ülkelere karşı da ortak bir yaklaşım sergileme ve Tek Pazarı agresif vergi planlamacılarına karşı koruma şansına sahip olacaklardır. Örneğin kontrol edilen yabancı kurumlar ile ilgili genel bir uygulama sayesinde üye ülkeler, işbirliği yapılmayan vergi yetki alanlarına doğru kâr aktarımını engelleme şansına sahip olacaklardır.

Komisyon, GKKVM ile ilgili 2011 tarihli önerisini güncelleyerek tekrar üye ülkelerin, işletmelerin ve diğer paydaşların görüşlerine sunma fikrine eylem planında yer vermiştir. Yeni sunulacak teklif ile GKKVM'de bazı önemli değişikliklere de gidilecektir. Buna göre; eski önerinin aksine GKKVM'yi en azından çok uluslu şirketler bakımından zorunlu hale getirecektir. Böylece çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması yolu ile vergilendirilebilir kârlarını asgari düzeye indirme çabalarının önüne geçilebilecektir.

Bununla birlikte önceki öneri ile Konsey'de yaşanan tartışmalar, bu yeni GKKVM önerisinin de aynı sancılı tartışmalara konu olacağını kanıttır. Bu nedenle Komisyon bu yeni önerisinin bir bütün halinde tartışılmak üzere parçalar halinde savunarak Konsey'e kabul ettirmenin daha mantıklı olacağını "Eylem Planında" ortaya koymuştur. Ayrıca unutulmaması gereken en önemli nokta Konsey, AB'nin yürütme organıdır ve burada vergilendirme politikası ile alınacak kararların tüm üye ülkelerin oybirliği ile alınması gerekmektedir.¹³

3.2- Kazancın Elde Edildiği Yerde Etkin Bir Vergilendirmenin Sağlanması

Avrupa Birliği'nde geçerli olan kurumlar vergisi kurallarına göre; Tek Pazardan faydalanan ve kâr elde eden şirketlerin, faaliyetin gerçekleştiği yerde bu kârları üzerinden vergi ödemeleri gerekmektedir. Bununla birlikte bazı şirketler ulusal vergi kanunlarındaki uyumsuzları kârlarını kaydırmak ve daha az vergi ödemek amacıyla kullanmaktadırlar. Bu şirketler üye ülkelerin vergi kanunlarındaki açıklardan faydalanarak elde ettikleri kârları daha düşük kurumlar vergisi oranları sunan ülkelere ve tercihli rejimlere veya üçüncü ülkelere aktarmaktadırlar.

Avrupa Birliği'nde mevcut kurumlar vergisi mevzuatına¹⁴ göre; eğer kurum geliri bir başka ülkeye transfer edilirse, gelirin elde edildiği ülke vergilendirme hakkını yitirmektedir. Sonuç olarak bazı çok uluslu şirketlerin, önemli kârlar elde etmelerine rağmen faaliyeti gerçekleştirdikleri ülkede efektif olarak oldukça düşük kurumlar vergisi ödediklerine yönelik kanıtlar mevcuttur. Bu nedenle Komisyon "Eylem Planında"; Avrupa Parlamentosundan, üye ülkelere ve diğer paydaşlardan bu yönde gelen çağrılara yer vermiş ve kazancın elde edildiği yerde etkin bir vergilendirmenin yapılabilmesi için düzenlemelerin yapılmasına yönelik hükümlere yer vermiştir.

Aslına bakılırsa tüm yönleriyle hayata geçirilmiş olan bir GKKVM, vergilendirme ve kazancın elde edildiği yer arasındaki bağlantıyı güçlendirecektir. Ancak Komisyona göre; böyle bir önerinin hazır-

¹³ Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, Official Journal of the European Union, 2007/C 306/01

¹⁴ Hâlihazırda kurumlar vergisi ile ilgili olarak Birlik düzeyinde ortak düzenlemeler içeren iki adet Direktif bulunmaktadır. Bunlar Merkez-Şube Direktifi ile Faiz ve Gayri Maddi Hak Ödemeleri Direktifleridir.

lanması esnasında, OECD'nin "BEPS" projesiyle bağlantılı ortak matrah ile ilgili bazı uluslararası bakış açılarının da dikkate alınması gereklidir. Örneğin şirketlerin esas faaliyetlerinin olduğu ülkede elde ettikleri kazançları başka ülkeye aktarmak için, kazancı elde ettikleri ülkede vergilendirme ile muhatap olacak daimi bir işyeri kurmaktan kaçınmalarının önüne geçmek için "daimi işyeri" tanımının doğru bir şekilde yapılmasının ve "kontrol edilen yabancı kurum kazançları kurallarının" geliştirilmesi gerekmektedir.¹⁵

Avrupa Birliği içinde adil bir vergilendirme ortamının oluşturulması bakımından ekonomik faaliyet ve vergilendirme arasındaki bağlantıyı yeniden tesis etme için başka önlemlerde alınması gerekmektedir. Özellikle alınacak önlemlerin bir yandan şirket kazançlarının etkin bir biçimde vergilendirilmesini sağlarken diğer yandan da rekabetçi ve büyüme dostu bir kurumlar vergisi çevresi ihtiyacını göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da; AB kurumlar vergisi mevzuatının bir yandan "çifte vergilendirme" sorunlarının önlenmesini sağlamaya odaklanırken diğer yandan bu durumun "çifte vergilendirmeme" sorununa yol açmasının nasıl engelleneceğidir. Komisyon'un "Eylem Planına" göre; bununla ilgili olarak Konsey'in gerçekleştirebileceği ilk adım yürürlükte olan "Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Direktifinde"¹⁶ bir değişikliğe gidilmesidir. Bu direktifte yapılacak bir değişiklikle AB içinde başka bir yerde etkin bir vergilendirme olmaması halinde, üye ülkelerin faiz ve gayri maddi hak ödemeleri bakımından yanlı muamele yapma gereksinimleri ortadan kaldırılabilecektir. Bundan sonraki ikinci adım ise "Merkez-Şube Direktifini"¹⁷ değiştirilen "Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Direktifine" uygun hale getirmek olacaktır.¹⁸

Tüm bunların yanında özellikle çokuluslu şirketlerin ve grup şirketlerinin etkin bir şekilde vergilendirilmesinde mevcut transfer fiyatlandırması kurallarının da gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması kuralları, grup şirketleri içinde yapılan ticari işlemlerin piyasa fiyatları ile kıyaslanmasına ve elde edilen kârların çok uluslu şirketlerin faaliyette buldukları yetki alanları içerisinde adil bir şekilde bölüşülmesine olanak sağlamak için oluşturulmuştur.¹⁹ Bununla birlikte günümüzde Avrupa Birliği bakımından geçerli olan transfer fiyatlandırması kuralları modern ekonominin gereksinimleri bakımından istenilen yeterliliğe sahip bulunmamaktadır. Bu nedenle Komisyon, Tek Pazarın ekonomik gerçekliğine etki eden bu kuralları, üye ülkeler ve işletmeler ile birlikte yeniden kurarak koordinasyonu geliştirmeyi ve AB içinde daha yoğun uygulanabilir hale getirmeyi amaçlamaktadır.²⁰

¹⁵ Genel olarak birçok ülke kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının tespiti kurallarına sahip olmakla beraber bu kurallar kapsayıcı bir şekilde BEPS kurallarını karşılamamaktadır.

¹⁶ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States

¹⁷ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, which was repealed by Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011

¹⁸ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels

¹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010), OECD publications, s.18

²⁰ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015)302 Final, 17.6.2015, Brussels

3.3- İşletmelere Daha İyi Bir Vergilendirme Çevresi Oluşturmak İçin Alınacak Ek Önlemler

Komasyon, Konseye sunmuş olduğu “Eylem Planında”; gözden geçirilecek kurumlar vergisi yasal çerçevesinin, günümüz şartlarına daha uygun bir hale getirilmesi gerekliliğinin yanında daha şirket odaklı bir yapı içinde işletmeleri Tek Pazar içinde büyüme ve iş yaratma konusunda cesaretlendirecek bir kurallar bütünü olması gerektiğini belirtmiştir. Bazı şirketler tarafından agresif vergi planlaması yolu ile yaratılan kontrolsüz vergi rekabeti, Tek Pazar içinde işletmeler zararlı rekabet ortamı ve büyüme dostu vergilendirmeye engeller teşkil etmektedir.

Bu nedenle AB içinde daha uygun iş çevresi yaratmak için üye ülkeler arasında vergi politikası, idari yüklerin azaltılması, uyum maliyetleri ve vergisel engeller gibi konularda daha iyi bir koordinasyonun sağlanması gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilebilmesi bakımından Komasyon “Eylem Planında” yukarıda bahsi geçen hususlara ek olarak; birden fazla üye ülkede ekonomik faaliyeti olan grup şirketlerinin, bir başka üye ülkedeki ticari işlemler neticesinde açığa çıkan zararlarını, diğer üye ülkedeki kârlarından mahsup edebilmelerinin sağlanmasını, en azından GKKVM önerisi kabul edilene kadar, önermiştir.

Komasyon bunun dışında ayrıca çifte vergilendirmenin yol açtığı problemlerin çözümüne ilişkin olarak da ek bir tedbiri “Eylem Planında” gündeme getirmiştir. Çifte vergilendirme aynı gelir üzerinde farklı üye ülkelerin vergilendirme hakkını kullanması ile ortaya çıkmaktadır. Bu durum ise birden fazla üye ülkede ticari faaliyet gösteren şirketler bakımından gereksiz maliyetler ve idari yükler açığa çıkarmaktadır. Çifte vergilendirme, Tek Pazar içinde sınır ötesi yatırımlar bakımından negatif etkiler yaratırken, ekonomik bozulmalara ve verimsizliklere de yol açmaktadır. Komasyon, GKKVM önerisinin hayata geçirilmesi ile birlikte Tek Pazar içinde çifte vergilendirme probleminin tamamen çözüleceğini umut etse de önerinin kabul edilme sürecinde bu boşluğun doldurulması gerektiğini de düşünmektedir.

Mevcut durumda üye ülkelerin çoğunluğu, çifte vergilendirme problemini kendi aralarında yapmış oldukları ikili anlaşmalar ile çözmeye çalışmaktadırlar. Ancak bu durum uzun, maliyetli olmakta ve her zamanda çözümle sonuçlanmamaktadır. Komasyon, bu nedenle 2016 yılında çifte vergilendirme sorunlarının çözümüne ilişkin mevcut mekanizmanın gözden geçirilmesi ve GKKVM önerisinin kabulüne kadar geçecek sürede uygulanması amacıyla Transfer fiyatlandırmasının açığa çıkardığı problemlerin karşılıklı çözümüne ilişkin olarak üye ülkeler arasında imzalanan “Çok Taraflı Tahkim Anlaşması”nın²¹ revize edilerek kapsamının çifte vergilendirme problemlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesini tartışmaya açmayı planlamaktadır.

3.4- Vergi Şeffaflığı

Vergilendirmenin şeffaflığı, adil bir vergilendirmeyi güvence altına almak bakımından hem AB hem de uluslararası arenada önemli bir unsurdur. Şeffaflık, vergi yolsuzluğu ile mücadelede ve vergilendirmenin ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yere yansıtılmasında oldukça önemlidir. Komasyon, AB Tek Pazarında vergi şeffaflığının geliştirilmesine yönelik olumlu çalışmalar yürütmektedir. Özellikle Mart /2015'te sınır aşan vergi kuralları ile ilgili otomatik bilgi değişimi önerisini sunarak, vergi idareleri arasında daha fazla açıklık ve işbirliğinin sağlanmasını ayrıca hükümetlere kendi vergi matrah-

²¹ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declarations, 90/436/EEC, Official Journal L 225, 20/08/1990 P. 0010 - 0024

larını korumada yardımcı olmayı hedeflemiştir. Üye ülkelerin bu öneriyi kabul etmeleri durumunda öngörülen uygulama tarihinin başlangıcı 1 Ocak 2016 olacaktır.²²

Komisyon'un hem AB içinde hem de üçüncü ülkeler ile arasındaki vergi şeffaflığını hızlandıracak diğer önerileri arasında; işbirliği içinde olmayan vergi yetki alanlarına karşı ortak bir tutum belirlenmesi ve kurumlar vergisi şeffaflığı alanında ülke ülke raporlamalar yaparak kamuoyunun görüşlerini tespit etmek bulunmaktadır.

3.5- İşbirliğine Yönelik Diğer AB Araçları

Vergilendirme alanında üye ülkeler arasında gerçekleşen güçlü işbirliği, vergiden kaçınma ve agresif vergi planlamacılığı ile mücadele de önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. AB mevzuatı üye ülkelerin vergi idareleri arasında idari işbirliğinin sağlanması yönünde düzenlemeler içermekte ve üye ülkelerin vergi borçlarını tahsil etmelerinde birbirlerine yardımcı olmaları için bazı araçları ortaya koymaktadır.²³

Özellikle "İdari İşbirliği Direktifi"²⁴ üye ülkelere vergi incelemeleri ve denetimler konusunda idari işbirliği yapılması ve en iyi uygulamaların karşılıklı olarak değişiminin sağlanması hususlarında yasal bir zemin sunmaktadır. Bununla birlikte bu direktif hükümleri tam anlamıyla hayata geçirilememektedir. Bunun başlıca nedeni olarak da ülkelerin üye ülkelerin vergi denetimi konusunda birbirinden farklı yaklaşımları gösterilebilir. Komisyon bu nedenle bir tartışma platformu oluşturarak, bu farklılıkların giderilmesi ve üye ülke uygulamalarının birbirine yaklaştırılmasına çalışmaktadır. "İyi Vergi Yönetimi" adı altında oluşturulan bu platform, sınır ötesinde ticari faaliyette bulunan şirketlerin kontrolü ve denetiminde daha stratejik bir yaklaşımın ele alınması için görüşmeler yapmaktadır.²⁵

4- SONUÇ

Avrupa Birliğinin vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeleri kurucu Antlaşma olan Roma Anlaşması ve son olarak da Lizbon Anlaşması ile devam eden süreçte rekabet politikasının altında toplanmıştır. Asıl amaç oluşturulan Tek Pazarın işleyişine etki edecek ve haksız rekabete yol açacak ulusal vergi kuralları farklılıkların törpülenerek uygulama birliğinin sağlanmasıdır.

Ancak, AB vergilendirme alanında yapılacak düzenlemeler hususunda direkt olarak bir yetkiye sahip değildir ve bu yüzden Komisyon tarafından Birlik düzeyinde uygulanması için hazırlanan önerilerin Birliğin siyasi karar organı olan Avrupa Birliği Konseyinde oybirliği ile kabul edilmesi gereklidir. Konseyin tüm üye ülkelerin siyasi karar alma yapılarını temsil eden kişilerden oluşan yapısı, kabul edilecek yasal düzenlemelerin bağlayıcılığı bakımından da önem arz etmektedir.

AB Kurucu Anlaşmalarının Tek Pazar'ın işleyişine doğrudan etkisi olan dolaylı vergiler konusunda Konseye bağlayıcı ikincil düzenlemeler yapma veren yetkisi, dolaysız vergiler konusunda böyle bir

²² Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM (2015) 135 final, Brussels, 18.3.2015

²³ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels

²⁴ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, 11.3.2011, L 64/1

²⁵ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels

yetkiyi açıkça öngörmemekle beraber aykırı bir durumu da düzenlememiştir. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi dolaysız vergiler bakımından esas olan üye ülkelerin kendi egemenlik yetkilerini kullanarak düzenlemeler yapmalarıdır. Her ne kadar üye ülkelerin dolaysız vergi kuralları arasındaki farklılıkların giderilmesi hususunda Komisyon'un Avrupa Adalet Divanı'na başvurma hakkı saklı tutulmakla birlikte, özellikle yabancı yatırımcıları çekmek adına sağlanan kurumlar vergisi avantajları üye ülkeler arasındaki rekabeti bozucu etkilerini giderek arttırmaktadır. Bu durum bilhassa 2007 yılındaki Doğu Avrupa blokuna ait 10 ülkenin Birliğe katılması ile iyice hızlanmıştır. Çünkü bu ülkeler, kendi ülkelerine diğer üye ülkelerden ve Birliğe üye olmayan ülkelerden yabancı yatırımcıları çekebilmek adına kurumlar vergisi oranlarını Birlik ortalamasının hayli altına çekmişlerdir.

Böyle bir haksız vergi rekabetinin açığa çıkması ve daha sonrası 2008 krizi sonrası çalkantılı ekonomik dönem üye ülkelerin önemli bir gelir kaynağı olan kurumlar vergisi alanında gelir kayıpları yaşamalarına neden olmuştur. Özellikle kriz sonrası yüksek vergi oranlarından kurtulmak isteyen çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması yoluna gitmeleri ve bir üye ülkedeki ticari faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kârları daha düşük vergi oranları olan üye ülkelere ya da tercihli rejimlere veya üçüncü ülkelere kaydırmaya başlamaları üye ülkelerin vergi kayıplarını daha da arttırmıştır.

Komisyon, kurumlar vergisi gelirleri ile ilgili olarak yaşanan bu olumsuz tabloyu sona erdirmek adına 2011 yılında sunmuş olduğu "Genel Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı" önerisini revize ederek 2015 yılında Konseye sunduğu "Eylem Planı" ile tekrar gündeme almaya çalışmaktadır. Bu şekilde tüm AB şirketleri ve Üye ülkeler bakımından kurumlar vergisinin temel kuralları ile ilgili düzenlemeler, üye ülkelerin egemenliğinden Birliğin yetki alanına doğru kaydırılacaktır ve kurumlar vergisi ile ilgili ortak bir vergi matrahı uygulamasına geçilerek vergi kaybının ve haksız vergi rekabetinin önüne geçilebilecektir.

Ancak unutulmaması gereken nokta, Birliğin hem Roma hem de Lizbon Anlaması ile vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi, Konseyin oybirliği ile alacağı kararlara dayandırılmaktadır. Kısacası, Birlik düzeyinde ortak bir kurumlar vergisi sistemine geçilmesi yönünde özellikle üye ülkelerin siyasi tavrı etkili olacaktır. Bu durumun, geçmişte dolaysız vergilendirme ile ilgili Komisyon tarafından yapılan birçok yasal düzenleme önerileri bakımından olumsuz olarak sonuçlandığını hatırlamak gerekir.

KAYNAKÇA

- Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 Final, 17.6.2015, Brussels
- Communication From The Commission To The European Parliament, The Council, The European Central Bank, The European Economic And Social Committee, The Committee Of The Regions And The European Investment Bank, Annual Growth Survey 2015, COM (2014) 902 final, Brussels, 28.11.2014 http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2015/ags2015_en.pdf
- Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declarations, 90/436/EEC, Official Journal L 225 , 20/08/1990 P. 0010 - 0024
- Council Conclusions of The ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 Concerning Taxation Policy, 98/C 0/01, Official Journal of The European Communities 6.1.98 C 2/1

- Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, 11.3.2011, L 64/1
- Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, which was repealed by Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011
- Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States
- OECD, (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publications, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010), OECD Publications
- Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM (2015) 135 final, Brussels, 18.3.2015
- Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, Official Journal of the European Union, 2007/C 306/01
- The Treaty of Rome, 25 March 1957