



AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYSIZ VERGİLER ve TÜRKİYE İLE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Ahmet AYANOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

II. Dünya Savaşı'ndan sonraki süreçte, ekonomik, mali ve sosyal yönden yıkım yaşayan Avrupa'da, entegrasyonun temelleri Paris Antlaşması ile atılmış, bu antlaşma ile Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kurularak, kömür ve çelik sektöründe iktisadi anlamda bir entegrasyon oluşturulmuştur. Topluluk, Roma Antlaşması ile ilk kez siyasi bir yapı kazanmış ve kömür ve çeliğin dışında kalan diğer konularda da ortaklık kurmayı amaçlamıştır. Buradan hareketle üye ülkeler arasında malların, sermayenin, hizmetlerin ve kişilerin serbest dolaşımının önündeki engeller kaldırılmış, topluluk dışında kalan ülkelere yönelik ortak gümrük tarifesi uygulanmasına geçilmiş, haksız rekabetin oluşumuna sebep olan uygulamalar kaldırılmış, iç ticarete yönelik tüm engellerin kaldırılıp, ortak bir pazar oluşturulması hedeflenmiş

ve vergilendirme alanında uyum çalışmalarına başlanmıştır. Vergi uyumlaştırması, rekabeti bozan, malların ve sermayenin serbest dolaşımına engel teşkil eden, mali konulardaki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması olarak tanımlanabilir. Bu noktada birliğe üye ülkeler, ortak bir vergi politikası oluşturmak ve vergi sistemleri arasında var olan uyumsuzlukları gidermek amacıyla özellikle kendi aralarında yaptıkları çifte vergilemeyi önleme antlaşmalarıyla, vergi uyumlaştırması yoluna gitmektedirler.

Avrupa Birliğinde vergilendirme, ortak pazarın etkin ve verimli çalışması bakımından oldukça önemli bir role sahiptir. Ancak üye ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olması vergisel anlamda uyumun ve hedeflenen ortak pazarın gerçekleştirilmesine engel teşkil etmektedir. Bu sorun, üye ülkeler tarafından da kabul edilmiş olacak ki bilhassa 2000 yılı sonrasında birlik içerisinde vergisel anlamda uyum çalışmaları yoğunluk kazanmıştır. Ancak geline nokta yapılan çalışmaların oldukça yetersiz olduğu görülmek-

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

tedir. Diğer yandan Türkiye'nin Avrupa Birliği ile olan ilişkileri çerçevesinde 2009 yılında "vergileştirme" faslının müzakereleri açılmıştır. Dolayısıyla vergisel alanda Türkiye'nin Avrupa Birliği müktesebatına uyumu üyelik sürecinde son derece büyük bir önem taşımaktadır.

Çalışmamızda Avrupa Birliği'nde dolaysız vergiler ve Türkiye ile Avrupa Birliği arasında dolaysız vergilerin uyumlaştırmasına yönelik yapılan çalışmalar incelenecektir.

2- AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ POLİTİKASI

2.1- Avrupa Birliğinde Ortak Vergi

Politikasının Önemi

Son otuz yılda uluslar arası ticaret ve sermaye akımlarının yoğunlaşması, uluslar arası çifte vergileştirme sorununun öneminin artmasına neden olmuştur. Ülkelerin tek taraflı almış olduğu önlemler sorunun giderilmesinde yetersiz kalmış¹, bu da birliğe üye ülkelerin vergi anlaşmaları düzenlemeleri yönünde bir etki doğurmuştur.

Birliğe üye ülkelerdeki vergi politikalarının uygulama farklılıkları, üye ülke ekonomilerinin bütünleşmesini ciddi olarak etkilemektedir. Oysaki üye ülkelerin uygulayacağı vergi politikalarının AB ortak politikaları hedeflerini, çıkarlarını olumsuz etkilememesi gerekmektedir. Avrupa Birliği'nin amacı üye devletlerarasında malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbestçe dolaşacağı ortak bir pazar olduğundan böyle bir alan hem bireyler, hem de işletmelerin yaşaması ve gelişmesi için uygun ortam sağlayacaktır. AB'nin diğer amacı ise, dünyada rekabet gücü en yüksek sürdürülebilir bir büyüme sağlamasıdır

diyebiliriz.

AB iç piyasalarında tüketicilere en kaliteli ve en ucuz ürün ve hizmet sunabilmek için, tam bir rekabet ortamı yaratan ve kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlayan düzenlemeler, tüm kurallarıyla uygulanmaya çalışılmaktadır. Fakat, vergileştirme alanında var olan farklı uygulamalar bu rekabeti engellemektedir.² Vergiler, devletin kamu harcamalarının finansman kaynağı olarak, ulusal egemenliğin sağlanmasında temel rol oynamaktadır. Her devletin kendi ihtiyaçları ve imkanları doğrultusunda vergi uygulamaları mevcuttur. Ekonomik entegrasyonu hedefleyen Avrupa Birliği üye ülkeler arasındaki farklı vergi sistemleri ve uygulamaları, birlik hedefi için önemli olan serbest ticareti, sermaye hareketini, şirketler arası birleşmeleri ve işbirliğini engellemektedir. Birliğe üye ülkeler arası farklı vergi sistemlerinin bulunması bu hedeflerin gerçekleştirilmesinin önünde bir ölçüde engel oluşturmaktadır. Bu farklı vergi sistemleri ve bunların uygulamaları, ekonomik ve finansal alandaki bütünleşme politikalarını başarıyla uygulayan ve Tek Pazarı hedefleyen bütünleşmelerinin büyük çoğunluğunu tamamlayan AB ülkeleri için bir önemli sorun olarak durmaktadır. Bu sorun ve engellerin kaldırılması, hedeflenen AB ekonomisini uluslararası rekabette daha güçlü kılmasını sağlayacaktır. Sermaye hareketlerinin artması, üretimin globalleşmesi ve uluslararası ticaretin gelişmesinin yanı sıra, üye ülkelerin mali politikalarında ulusal egemenliklerine bağlı olmaları nedeniyle Avrupa Birliği'nde vergileştirmede birtakım sorunlar yaşanmakta-

¹ Emrah Ferhatoğlu, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2008, s.192

² Suna Oksay ve Onur Acar, *Avrupa Birliği'nin Vergileştirme Yapısı ve Sigorta Sektörü*, İstanbul: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği Yayını 2005, s. 81.

dır. Bu sorunların basında çifte vergilendirme, zararlı vergi rekabeti, vergi kaçakları ve ithalat vergilerinin ayırım gözeterek şekilde kullanılması gelmektedir. Birliğe Üye ülkelerde vergi mükelleflerinin statülerinin farklı ve karmaşık olması, ulusal mevzuat arasındaki farklılıklar, üye devletler tarafından maliye politikası ve vergi hukukunun ekonomik amaçlar için kullanılması gibi sorunlar vergi uygulamalarında uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır.³

Tek Pazar hedeflerinin başında üye ülkelerde bütün sınır kontrollerinin kaldırılması gelmekteydi. Bu uygulamayla, malların bir üye ülkeden diğerine giderken sınırda kontrolü ve aynı şekilde kişilerin kontrolünün kaldırılması amaçlanmakta olup, tek pazarın işleyebilmesi için, üye devletlerin vergi alanında yaptıkları düzenlemelerin malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engellememesi veya rekabeti bozmaması gerekmektedir. Vergi sistemleri AB içinde sınır ötesi faaliyetlere izin vermeli, fakat diğer yandan da koyulan kurallar vergi kaçacağı, kaçakçılığı gibi rekabeti bozucu gelir kayıplarına neden olmalıdır. Vergilendirme tek pazarın tam olarak başaramadığı en önemli alanlardan birisi olarak görülmektedir.⁴

2.1.1- Avrupa Birliği Bütçesi İle Vergilendirme Politikası Arasındaki İlişki: AB Antlaşması'nın 269. maddesi Topluluğun

bütçesinin tamamen kendi kaynaklarından finanse edilmesini öngörmektedir. Bütçe kaynakları, tarım, yapısal ve uyum fonları, iç politika, dış politika, idari giderler, rezervler ve katılım öncesi yardımından oluşan bütçenin yedi harcama alanının finanse edilmesinde kullanılır. AB'nin "kendi kaynakları", üye olmayan ülkelerle tarımsal ürün ticaretinden alınan tarımsal vergiler, gümrük vergileri ve uyumlaştırılmış tabandan hesaplanan KDV gelirlerinin belli bir yüzdesi ile Birlik toplam GSMH'sının belirli bir yüzdesinden oluşmaktadır.⁵

2.1.2- AB'de Ortak Vergi Politikasının Gerekliliği ve Doğrudan Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme ülkelerin ulusal egemenlik alanlarından birini oluşturduğundan her ülkenin vergi politikalarındaki farklılıklar, vergi uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Dolaysız vergilerde 'uyumlaştırma' yerine 'yakınlaştırma' olarak ifade etmek yerinde olacaktır. Çünkü üye ülkelerin vergi politikalarının tümünün standartlaştırılması ya da uyumlaştırılması oldukça zordur ki zaten Birliğin amacı ve hedefi tamamen bir standartlaşma değildir.

Avrupa Birliği'ni uluslararası düzeyde kurulan diğer örgütlerden ayıran en önemli özellik, Birliğin "uluslarüstü yapısı" ve bunun gereği olarak, egemenlik yetkilerinin üye devletler tarafından Birliğe kısmen devri olgusudur. Yetki devri, ulu-

³ İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>. [Erişim: 24.04.2011]

⁴ M. Ziya Süer, **Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Ankara: İstanbul Sanayi Odası, 1999, s. 164.

⁵ İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>. [Erişim: 24.04.2011]

sal “yasama, yürütme ve yargı” yetkilerinin bir bölümünün Birlik kurumlarına devri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Egemen devletlerin gönüllü olarak temel egemenlik haklarından vazgeçtikleri bu süreç, şimdilik vergi salma dışında, bu haklarını sistematik bir biçimde ulus devletlerin tekelinden uluslararası yönetim olan Birliğe devredilmesi sonucunu doğurmuştur. Buna karşın, Birlik düzeyinde yetkili organlar tarafından kullanılan hukuk kuralı yaratma yetkisi, bir üye devlet için egemenliğin tamamen devredilmesi anlamına da gelmemektedir. Burada daha çok, “egemenliğin kullanım alanının bölüşülmesi” söz konusu olup, üye devletler, Birliğe devredilen yetkilere saygılı olmak şartıyla, milli düzenlemeler yapmakta serbesttir. Diğer yandan, yetki devrinin sınırları vardır ve antlaşmalarla belirlenmiştir. Birlik kurumları da, antlaşmalar tarafından kendilerine bırakılan yetkilerin sınırları içinde hareket etmek durumundadırlar.⁶

Üye devletlerin uyguladıkları ekonomik ve sosyal politikalar, kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından kamu maliyesi araçlarının ve dolayısıyla vergilendirmenin AB düzeyinde ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılması söz konusu değildir. Birliğin vergi yaratma veya salma yetkisi yoktur⁷ ki zaten üye ülkeler vergilendirme yetkilerinden vazgeçmek istememektedirler. 29 Ekim 2004 tarihinde imzalanan Avrupa Birliği Anayasasında vergilendirme, geçmişte ol-

duğu gibi üye ülkelerin ulusal veto haklarını koruduğu alanlardan biri olarak sayılmıştır.⁸

2.2- AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİLEME KONUSUNDAKİ TEMEL DÜZENLEMELER

2.2.1- Asli Düzenlemeler (Birincil Hukuk Kaynakları)

Topluluk vergi hukukunun birincil kaynağı Roma Antlaşması ve ilgili hükümleri oluşturmaktadır. Bu hükümler içerisinde Gümrük Birliği'nin sağlanması ve ortak gümrük tarifesi'nin kabulü, ayrımcı vergilemenin önlenmesi, devlet yardımı yasağı, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin açık hükümler bulunmaktadır. Ancak topluluğun birincil hukuk kaynağı olan Roma Antlaşması'nda dolaysız vergileme alanında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Birincil hukuk kaynağına her üye ülke koşulsuz olarak uymak zorundadır. Vergilemeye ilişkin hükümlerin yer aldığı 95-99. maddeler şöyledir:⁹

Madde 95: Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan ve dolaylı olarak uygulandığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak şekilde herhangi bir iç vergi uygulayamaz.

Madde 96: Ürünler herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan veya dolaylı olarak içeride tabi oldukları vergilerden daha

⁶ M. İskenderoğlu, “Avrupa Birliği Hukuku ve Milli Egemenliğin Devri”, Türkiye ve Siyaset Dergisi, Mart-Nisan 2002.

⁷ İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası*, (<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>.4 [Erişim: 24.04.2011]

⁸ Hakan Karabacak, *Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı*, Maliye Dergisi, Sayı:147, Ocak- Şubat 2005, s. 46- 56.

⁹ Harun Kılıçaslan, *Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye*, İstanbul, 2005, s.75

yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.

Madde 97: Yaygın muamele vergisi uygulayan üye devletler, ithal ettikleri ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda 95. ve 96. maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Bir üye devletin saptadığı ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı takdirde komisyon, ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98: Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda tasarlanan önlemler, komisyonun önerisi üzerine konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz.

Madde 99: Konsey komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oy birliği ile muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına ilişkin hükümleri, bu uyumlaştırmanın 89. maddede öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlama-sı için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

2.2.2- Tali Düzenlemeler (İkincil Kaynaklar)

Roma Antlaşması'nın 249. maddesi; tüzük, direktif, karar, tavsiye, görüş şeklinde çıkarılabilecek hukuki düzenlemeler ile ilgilidir. Bu maddede ilk sırada tüzükleri saymıştır. Tüzükler ulusal yasalara eş etkili metinlerdir ve üye devletin mil-

li parlamentosundan çıkmış gibi doğrudan uygulanma zorunlulukları vardır. İkinci sırada yer alan direktiflere de üye ülkelerin uyma zorunluluğu vardır. Direktiflerin tüzüklerden farkı, yürürlüğe girmelerinin doğrudan olmayıp, üye devletlerin çıkaracağı bir yasa veya kararname ile gerçekleşmesidir. Üçüncü sırada yer alan kararlar da uyulması zorunlu hukuk kaynağıdır. Bunlar genellikle bir üye devlete, bir özel kişiye veya bir işletmeye yönelik olarak çıkarılmaktadır yani bireyseldir. Son sırada yer alan tavsiyeler ve görüşler ise, uyulması zorunlu olmayan metinlerdir. Bunlar daha çok temenni niteliğinde olup, istenirse üye devlet tarafından uygulamaya konur.¹⁰

Üye devletler, asli mevzuatın yanı sıra, yönerge ve benzeri düzenlemelerle belirlenen Avrupa Birliği'nin tali mevzuatını dahi ihlal edecek hiçbir vergi kanunu getiremezler. Bunun en belirgin uygulaması 6. Yönerge ile getirilen KDV'nin uyumlaştırılmasından sonra, üye devletlerin KDV ile aynı özellikleri taşıyan bir "muamele vergisi" getirmelerinin yürürlükte olan yönerge ile yasaklanmış olmasıdır.¹¹

2.2.3- Adalet Divanı İçtihatları

Avrupa Birliği'nde vergilendirme ile ilgili düzenlemeler AB Konseyi'nin vergilendirme alanında çıkardığı Kanunların yanı sıra Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nın içtihatlarına dayanmaktadır. Vergilendirmede ayrımcılığın yasaklanmasına ilişkin Kurucu Anlaşma'nın 90. maddesinin uygulama esasları ve vergi direktiflerindeki kavramların tanımlanması Adalet Divanı'nın içtihatları ile şekillenmektedir. Adalet Divanı, vergilen-

¹⁰ Harun Kılıçaslan, *Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye*, İstanbul, 2005, s.76

¹¹ S. Oksay ve Onur Acar, s. 82.

dirmede ayrımcılık da dahil olmak üzere, her türlü ayrımcılığı yasaklayan AB Antlaşması'nın ilgili maddelerinin uygulanması hakkında hüküm verir. Bu hükümler, işçilerin serbest dolaşımına ilişkin 39. madde, yerleşme hakkına ilişkin 43. madde, hizmet sağlama özgürlüğüne ilişkin 49. maddenin uygulanmasına ilişkindir.¹² Adalet Divanı, antlaşma hükümlerinin tek yorumcusu olarak önemli bir rol oynamaktadır.¹³

2.3- Avrupa Birliği'nde Dolaysız

Vergilerin Uyumu

Avrupa Birliği'nde işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Bu alandaki uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin ulusal amaçlara dönük olarak kullanabilecekleri vergileme yetkilerine kısıtlama getirdiğinden oldukça yavaş ilerlemektedir. Yapılabilen çalışmalar ise daha çok sermayenin serbest dolaşımına öncelik verilerek yürütülmektedir.¹⁴

Dolaysız vergileri inceleyecek olursak:

2.3.1- Gelir Vergisi

Gelir Vergisinde hiç uyumlaştırma çabasına girilmemesinin iki nedeni vardır: kurumlar vergisi komisyonun baştan beri programın içinde olan bir vergi, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması,

sermaye dolaşımına doğrudan etkili olduğu için program içine alınmıştır. Sermaye mobilitesinin iş gücü mobilitesine göre daha yüksek olduğu düşünülmüştür. İş gücünün mobilitesi bakımından gelir vergisi etkili olmaktadır, fakat gelir vergisi üye devletlerin uyguladıkları ulusal politikalara daha yakından ilişkilidir.¹⁵

Avrupa Birliği'nde önemli boyutlarda serbest rekabeti bozmadığı ve tek pazara engel olmadığı için, kişisel gelir vergilerinin uyumu konusu, üye devletler arasında çok fazla problem olmamıştır. Ancak bu konuda sınır işçileri ile kadın işçilerin ücretlerinin ve menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde düzenlenmelere ihtiyaç duyulmuştur.¹⁶

2.3.1.1- Sınır İşçileri

Avrupa Birliği'nin temel amaçlarından biri kişilerin serbest hareketine mani olan engellerin ortadan kaldırılmasıdır. Buna ulaşmak için işçi ücretlerinde eşitlik, özellikle komşu işçiler açısından büyük önem taşır. Önce 1968 tarihli düzenlemeyle Konsey, bir üye devletin vatandaşı olan işçinin, başka bir devlette çalışması halinde, çalıştığı ülkenin işçi vatandaşlarıyla aynı sosyal ve mali avantajlara sahip olmasını istemiştir. Diğer taraftan birçok çifte vergilemeyi önleme anlaşması, göçmen işçilerin sadece daimi olarak

¹² İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası*, (<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf.4>) [Erişim: 24.04.2011]

¹³ Özdemir Sahir, *Avrupa Topluluğu'nda İkincil Mevzuat ve Karar Alma Usulleri*, Ankara:DPT ABİGM Yayını,2001, s. 19.

¹⁴ Harun Kılıçaslan, s.79

¹⁵ Hakan Kılıçaslan, s.80

¹⁶ Sebahattin Benlikol ve Hilal Müftüoğlu, *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumu*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1995, s. 65.

oturdukları devlette vergilendirileceğine dair hükümler taşır.¹⁷

2.3.1.2- Kadın İşçilerin Ücretleri:

Avrupa Parlamentosu Şubat 1981’de, vergi konularında kadın ve erkeğin eşit işleme tabi tutulması için Komisyondan aşağıdaki talepler doğrultusunda direktif hazırlamasını istemiştir.

-Üye devletler vergi sistemlerini, cinsiyet, evlilik veya aile yapısı ile ilgili doğrudan veya dolaylı kadın ayrımı yapılmasını engelleyecek,

-Kadınların mesleki faaliyetten alıkonulmasını engelleyecek,

-Gelir vergisine tabi tutulurken eşlerin ücretleri ayrı ayrı hesaba alınacak ,

-İndirim ve istisnalar her eşin gelirleriyle orantılı olacak ,

-Çocukların ve evin indirim konusu giderleri vergilemede nazara alınacak,

-Aile işletmesinde çalışan kadının indirim ve geliri ayrılıp, ayrı vergilendirilecek şekilde düzenlemeler yapılacaktır.

2.3.1.3- Menkul Sermaye İratlarının Vergilemesi:

Komisyon 1989 yılında, sermayenin serbest dolaşımı ilkesi ardına sığınarak, vergi kaçırılmasını önlemek amacıyla, tasarruf hesaplarının faizi üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasını önermiştir. Bu öneri, 10 Şubat 1989 tarihinde, bir yönerge taslağı ile birlikte Bakanlar Konseyine

sunulmuştur. Bu yönerge taslağı Avrupa Birliği’nde ikamet eden kişilerin bu vergiye tabi tutulmasını ve azami oranın %15’i aşmamasını öngörmektedir. Yapılan görüşmelerde, Luksemburg ve İngiltere bu taslağa karşı çıkmış, Hollanda ise, vergi kaçırmanın tek önleminin bankaların şeffaflaştırılması olduğunu savunmuştur.¹⁸

2.3.2- Kurumlar Vergisi

Üye devletlerarasındaki yatırımlarla ilgili karar ve davranışlarda, vergiye ilişkin etkenlerin ağırlık taşımaması için girişim gelirleri ve ortaklık payları üzerine konulan vergilerde benzer uygulamanın sağlanması gerekmektedir. Kurumlar vergisindeki farklılıklar Avrupa Birliği içi sermaye hareketlerini etkilemektedir.¹⁹

2.3.2.1- Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılmasının Önemi ve Uyumlaştırma Çalışmaları

Kurumlar Vergisi sistemlerinin uyumlaştırılması, ortak bir uygulama alanı, ortak bir vergi sistemi, benzer vergi oranları ve ortak bir matrah kabul edilmesini kapsamaktadır.²⁰

1990’lı yıllardan bu yana Tek Pazarın kurulma çabalarının yürütüldüğü Avrupa Birliği’nde genel ekonomik durum oldukça değişmiştir. Tek Pazarın ve nihayet Parasal Birliğin kurulmasının yanı sıra, uluslararası şirket birleşmeleri, elektronik ticaretin ortaya çıkışı, üretim faktörlerinin ha-

¹⁷ Semi Okumuş, “Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Uyumlaştırılması”, Gelirler Genel Müdürlüğü, Yeterlik Etüdü, Ankara: Kasım, 2000. s . 82.

¹⁸ Süer, s. 354.

¹⁹ Harun Kılıçaslan, s.79

²⁰ Fazıl Aydın, *Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma*, Vergi Sorunları Dergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mart 2003, s. 67.

reketliliğinin artması gibi birçok nedenden dolayı üye devletlerin şirket kârlarını vergilendirdikleri ortam değiştirmiştir. Avrupa Birliği'nde tek bir ekonomi alanı olmasına karşın her üye ülkede ayrı kurumlar vergisi sistemi uygulanması ekonomik verimlilik kaybına, her bir sisteme uyumun getirdiği maliyet artışına ve şeffaflığın yok olmasına neden olmaktadır. İç Pazar ve Ekonomik ve Parasal Birliğin kurulmasıyla beraber, bir ülkede faaliyet gösteren şirketler sadece o ülke sınırları içinde değil, fakat bütün AB'yi faaliyette bulundukları ortam ve pazar olarak görmektedirler. Bu tür bakış açısı da şirketleri yapısal değişime götürmekte ve AB çapında bir yeniden yapılanmaya yöneltmektedir. Yeniden yapılanma ise şirket birleşmeleri ve satın almaları ya da yurt dışı şubelerinin oluşturulması ile sağlanmaktadır. AB şirketleri ekonomik açıdan AB'yi bir bütün olarak algılamaya yönelirken vergilendirme sisteminin aynı bütünlüğü taşınamaması nedeniyle sorunlar yaşanmakta ve Tek Pazarın tam anlamıyla işlemesi gerçekleşmemektedir.²¹

Kurumlar vergisi ile ilgili olarak, komisyona ilk direktif çok önce önerilmiş ancak yakınlaştırma 1990 yılında gerçekleşmiştir. Doğrudan vergilendirme rejimiyle ilgili olarak, işletme vergileri, şirket birleşmelerinde vergilendirme, sermaye-

nin vergilendirilmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi AB mevzuatında düzenlenmektedir. Ekonomik çifte vergilendirme üye ülkelerdeki aile şirketlerinin, diğer bir üye ülkeden elde edeceği kârın kaynak ülkede vergiden istisna edilmesi ilkesine dayanmaktadır. Mevcut durum itibarıyla, üye ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olup, Avrupa Komisyonu AB çapında sorunun çözülmesi için çalışmaktadır. Kurumlar vergisinde, şirketlerin kârlarının vergilendirilmesi hususunda uyumlaştırmayı amaçlayan tali Topluluk mevzuatı benimsenmemiştir. Yine de üye devletler, Tek Pazardaki zararlı uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla mali politikalarda belli bir koordinasyonu sağlamayı taahhüt etmişlerdir.²²

2.4- Doğrudan Vergilere İlişkin

AB Mevzuatı

Avrupa Birliği'nde, doğrudan vergilerle ilgili farklı üye ülkelerin şirket ve aktif devirlerinde ortak vergilendirme rejimine, çifte vergilendirmenin önlenmesine ve tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak mevzuat, **Tablo 1**'de gösterilmiştir.²³

²¹ İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, (<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf.4>) [Erişim: 24.04.2011]

²² Stefano Fantorini ve Hakan Üzeltürk, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**, İstanbul: İKV Yayını, 2001, s. 54.

²³ Oksay ve Acar, s.125.

Tablo:1

90/434/AET	Farklı üye ülkelerin şirket, bölünme ve aktif devirlerinde ortak vergilendirme rejimine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/434/AET sayılı Direktif
90/435/AET	Farklı üye ülkelerin şirketlerin ve bağlı şirketlerinin vergilendirilmesinde ortak kurallara ilişkin 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/435/AET sayılı Direktif
90/436/AET	Çifte vergilendirmeyi hakem kararı ile önleme konvansiyonu
2003/48/AT	Toplulukta faiz ödemeleri şeklindeki tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin 3 Haziran 2003 tarih ve 2003/48/AT sayılı Direktif
2003/49/AT	Farklı üye devletlerdeki bağlı şirketler arasında yapılan faiz ve devlet hissesi ödemelerine uygulanabilen ortak vergilendirme sistemine ilişkin 3 Haziran 2003 tarih ve 2003/49/AT sayılı Direktif

2.5- Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılmasındaki Sıkıntılar

Dolaysız vergiler konusunda uyumlaştırma çalışmalarının oldukça yavaş ilerlemesinin nedenleri üç noktada toplanabilir²⁴:

1. Üniter yapıda olan üye ülkelerde mali egemenliğin, ulusal egemenliğin en önemli aracı ve göstergesi olmasıdır. Bununla birlikte gümrük birliğinin gerçekleştirilmesi nedeniyle, özellikle dış ticaret alanında çok sayıda mali araçtan yoksun kalan üye ülkeler, vergi uyumlaştırması ko-

nusunda yetki alanlarının daralabileceği endişesiyle pasif davranmaktadırlar.

2. Vergilendirme konusunda karar alma sürecinin yavaş işlemesidir. Şöyle ki, üye ülkelerin vergi mevzuatında değişiklik yapılmasını gerektiren direktif önergelerinin kabul edilmesi, Roma Anlaşması'na Avrupa Tek Senedi ile getirilen değişiklikten sonra da, Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'nin olumlu görüşlerinin alınması ve Konsey'in oy birliği ile karar vermesi koşullarına bağlıdır. Topluluk'ta her üye ülke bir vergi direktifini veto edebilme hakkına

²⁴ Yaşar Methibay, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Ankara: Turhan Kitabevi 1996, s. 497.

sahip olduğundan, karar alma süreci bu alanda uzamaktadır.

3. Kamuoyunun vergilere karşı duyarlılığının büyük ölçüde artması, vergi sisteminin yapısında, toplam vergi yükü ve vergi hasılatının çeşitli vergiler arasındaki dağılımında, vergi kabullenmede, sosyal ve ekonomik yapıdaki farklılıklardır. Ayrıca Topluluk'da üye sayısının 27'e çıkarılmasının vergi uyumlaştırması amacını zorlaştırdığı da bir gerçektir.

3- AVRUPA BİRLİĞİ İLE TÜRKİYE ARASINDA DOLAYSIZ VERGİLERDE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

3.1- Avrupa Birliği İle Türkiye Arasında Vergi Mevzuatı Uyumlaştırması Çalışmaları

3.1.1- AB Türkiye Ortaklık Antlaşmalarının Vergilendirme İle İlgili Hükümleri:

Ankara Antlaşması'nın 16. maddesi, tarafların AB'yi kuran Roma Antlaşması'nın rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yaklaştırılması ile ilgili hükümlerinde yer alan ilkelerin ortaklık ilişkisinde de uygulanması gerektiğini kabul ettiklerini belirtmektedir. Katma Protokol'de ise bu konuya ilişkin ayrıntılara yer verilmiştir. Katma Protokol'ün 43. maddesinin 2. fıkrası devlet yardımları ile ilgili olarak, "Türkiye'nin ekonomik kalkınmasının kolaylaştırılmasına yönelik yardımlar, alışveriş şartlarını akit tarafların ortak çıkarına aykırı düşecek ölçüde değiştirmedikçe, ortaklığın iyi işleme ile bağdaşır kabul edilir" hükmünü koymuştur. Dolayısıyla Türkiye'nin yatırımları

teşvik edici vergi tedbirleri uygulaması ortaklık anlaşmaları çerçevesinde herhangi bir engelle karşılaşmamıştır.²⁵

6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı, Ankara Antlaşması ve Katma Protokol hükümlerinde açık değişiklikler yapmamakla birlikte işgücü ve hizmet serbest dolaşımını Gümrük Birliği'nin uygulama kapsamı dışına çıkartmış, buna karşılık Ortak Ticaret Politikası'nı Gümrük Birliği'nin kapsamına almıştır. Bu kararda (m.47), dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasının ortaklık ilişkisinde geçerli olmayacağı örtülü bir biçimde belirtilirken, ayrımcı vergilendirme yasağı (m.48) tekrarlanmış ve Ortaklık Konseyine bu kararda düzenlenmeyen, ancak, Ortaklığın işleyişi ile ilgili mevzuat, tüzük ve idari düzenlemeler için taraflara mevzuatı yakınlaştırma tavsiyesinde bulunma yetkisi vermiştir. (m.49)²⁶

3.1.2- AB-Türkiye Vergi Uyumlaştırmasında Son Durum

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında gelir ve kurumlar vergilerinin uyumlaştırılması konusunda istenen düzeye ulaşılamamıştır. Bu konuda gerekli ve yeterli bir çalışma yapılamadığından, kişilerin ve kurumların vergilendirilmesi hususunda yetki, büyük ölçüde ülkelere bırakılmıştır. Dolayısıyla birlik içerisinde ortak bir gelir ve kurumlar vergisi sistemi henüz oluşturulamamış ve var olan uyumsuzluk giderilememiştir.

Türkiye açısından durum incelendiğinde ise, bilhassa 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte, (mevcut düzenlemeler ile uyumlu olmayan birkaç konu ha-

²⁵ Okumuş, s. 90.

²⁶ Okumuş, s. 92.

riç) pek çok konuda AB müktesebatına uyum sağlanmışken, ülkemiz için hazırlanan ilerleme raporlarında dolaysız vergilere ilişkin herhangi bir gelişme olmadığı ya da sınırlı bir ilerleme kaydedildiği ifade edilmektedir.

Avrupa Birliği ile Türkiye arasında vergilendirmeye ilişkin var olan mevcut uyumsuzluk, yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile kısmen giderilmeye çalışılmaktadır. Ülkemizin 1.1.2011 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin de içinde bulunduğu toplam 74 ülke ile çifte vergilendirme anlaşması vardır²⁷.

4- SONUÇ

Vergi uyumlaştırması, Avrupa Birliği'nde çözüme kavuşturulması düşünülen diğer çalışma alanlarıyla mukayese edildiğinde, son derece zor ve hassas noktaları olan bir konu olarak görülmektedir. Bugün Birlik içinde vergilendirmeye ilgili çalışma ve faaliyetlerin temel amacı, üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin birbirlerine yaklaştırılması ve başta dolaylı vergiler alanında olmak üzere uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanmasıdır.

Dolaylı vergiler, Avrupa Birliği'nin temel özelliklerinden olan malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemeleri nedeniyle, üye ülkeler arasında bir ölçüde uyumlaştırılmıştır. Dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi alanlarında yapılmıştır. Ancak günümüzde geline nokta bakıldığında doğrudan vergilerde ise aynı ölçüde bir uyumlaştırma yapıldığını söylemek oldukça güçtür.

Vergilendirme iktisadi, mali siyasi ve sosyal alanlara önemli ölçüde etkide bulunan ve ülkele rin vergi gelirlerini doğrudan etkileyen bir konudur. Öte yandan üye devletlerin vergi sistemleri arasında önemli farklılıkların olması, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmesi, ekonomi politikalarının bir parçası olması ve devletlerin bu alanda politika belirleme yetkisini bütünüyle uluslar üstü bir otoriteye bırakmak istememeleri gibi nedenler, Avrupa Birliği'nin her yönüyle uyumlaştırılmış ya da yaklaştırılmış bir vergi politikası oluşturmasını engellemektedir. Söz konusu nedenlerden ötürü vergi uyumlaştırması noktasında üye ülkeler ortak bir paydada buluşup geniş bir konsensüs sağlayamamışlar ve bu konuda kayda değer bir ilerleme gerçekleştirememişlerdir. Dolayısıyla, vergi uyumlaştırması gibi son derece hassas ve karmaşık bir konunun Avrupa Birliği gibi günden güne gelişen ve büyüyen bir toplulukta kısa vadede tam anlamıyla çözülmesi mümkün görünmemektedir. Geline nokta tatmin edici görünmemekte olup, üye devletler, dolaysız vergilere ilişkin zararlı vergisel düzenlemelerin kaldırılması yolunda çalışmalara devam etmektedir. Bu çerçevede, Birlik içinde bugün itibarıyla tüm yönleriyle işleyen, etkin ve verimli bir ortak vergi politikası henüz oluşturulamamıştır.

KAYNAKÇA

- Ferhatoğlu, Emrah, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2008
- Benlikol, Sebahattin ve Hilal Müftüoğlu, **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyum**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1995.

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> [Erişim 25.04.2011]

• Fantorini, Stefano ve Hakan Üzeltürk, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu**, İstanbul: İKV Yayını, Temmuz-2001.

• Devlet Planlama Teşkilatı, **Türk Mevzuatının Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Çalışmaları**, Avrupa Birliği İle İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara: 2000.

• Kılıçaslan, Harun, **Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İstanbul, Yüksek Lisans Tezi, 2005.

• Methibay, Yaşar. **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara: Turhan Kitapevi, 1996.

• Oksay, Suna ve Onur Acar . **Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Sistemi**, Ankara: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği Yayını, 2006.

• Sahir, Özdemir. **Avrupa Topluluğu'nda İkincil Mevzuat ve Karar Alma Usulleri**, Ankara: DPT ABİGM Yayını, 2001.

• Okumuş, Semi, **Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Uyumlaştırılması**, Gelirler Genel Müdürlüğü, Yeterlik Etüdü, Ankara: Kasım, 2000.

• Süer, M. Ziya, **Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Ankara: İstanbul Sanayi Odası, 1999.

• Karabacak, Hakan, **Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı**, Maliye Dergisi, S:147, Ocak- Şubat 2005.

• İskenderoğlu, M., **Avrupa Birliği Hukuku ve Milli Egemenliğin Devri**, Türkiye ve Siyaset Dergisi-Mart-Nisan 2002.

• Aydın, Fazıl, **Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma**, Vergi Sorunları Dergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mart 2003.

• <http://www.ikv.gov.tr/> , **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**

• <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> **"Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları"**,