

## AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE İLİŞKİLERİNDE DOĞRUDAN VERGİ UYGULAMALARI<sup>1</sup>

Hakan YAZARKAN\*  
Pınar MEZARARKALI\*\*

### Öz:

Avrupa Birliği (AB), üye ülkelerin topladıkları vergilere müdahale etmeyerek birlik içinde ortak bir vergi politikası benimsemeyen ekonomik bir birleşmedir. Bununla beraber üye devletlerin vergi sistemlerini uyumlaştırma sürecine tabi tutmasa da yakınlaştırmalarını sağlamaya yönelik çabalara sıcak bakmaktadır. Bunun sebebi ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıklarının, sermaye hareketlerinin kısıtlanmasına hatta engellenmesine sebep olmasıdır.

Avrupa Birliğine ilk kez 31 Temmuz 1959 tarihinde başvuru yapan Türkiye halen AB üyesi olamamıştır. Buna rağmen 35 müzakere başlığından birisi olan ve 16. Fasılda yer alan Vergilendirme kriterlerine uyum süreci için elinden geleni yapmaktadır. 1998 yılından itibaren düzenli şekilde yayınlanan İlerleme Raporları ile de süreçte gelinen nokta belirtilmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı; AB üyesi ülkelerin ve üyelik sürecinde olan Türkiye'nin doğrudan vergileme alanında yaptıkları çalışmaları literatür araştırması ile incelemektir. Bu amaç doğrultusunda Türkiye ve AB üyesi ülkelerin vergi sistemlerinden yararlanılmıştır.

Çalışmada, Üye ülkelerin dolaylı ve doğrudan vergiler alanında en çok dolaylı vergilerde özellikle de KDV ile uyumlaştırma çabaları içinde olduğu görülmüştür. Doğrudan vergileme alanında ise ülkeler arasındaki ekonomik ve sosyokültürel farklılıklar göz önünde bulundurularak, gerçek kişilerden alınan Gelir Vergisinde pek fazla uyumlaştırma yapılamamıştır. Fakat Kurumlar Vergisi, çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, kanal ve üs şirketler, şirketler hukuku, haksız rekabet ve dış ticaret gibi konularda ülkeler arasında belli kriterler doğrultusunda uyumlaştırmaya gidilmiştir. Türkiye kendisinden istenen vergileme alanındaki uyumlaştırma çalışmaları üzerinde özellikle dolaylı vergiler alanında ilerleme kaydetmiş, doğrudan vergilerde ise çok fazla çaba sarf etmemiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Avrupa Birliği, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Şirketler Hukuku, Türk Vergi Sistemi.

### Direct Tax Applications in Relationship Between European Union and Turkey

**Abstract:** European Union (EU) is an economic union that exstipulates common tax policy within the union without interfering the taxes which collected by the members. On the other hand union doesn't put tax systems of member states to harmonization but has a positive look on efforts convergence. The

<sup>1</sup> Bu çalışma 18-20 Ağustos 2015 tarihleri arasında Torino/İtalya'da gerçekleştirilen "International Conferance In Economics" adlı konferansta sözlü bildiri olarak sunulmuş ancak konferans kitapçığında tam metin olarak basılmamıştır (Özet metin olarak basılmıştır).

\* Yrd. Doç. Dr. Ordu Üniversitesi Ünye İİBF Ünye/ORDU, 0543 766 93 88, hayazarkan@gmail.com

\*\* Öğr. Gör. Atatürk Üniversitesi Oltu MYO Oltu/ERZURUM, 0505 644 20 01, parkali@atauni.edu.tr

reason of this is the difference between international tax ratio causes limiting even hindering the capital activities.

Turkey which made an application at 31st of July 1959 still can't become member of EU. Nevertheless, Turkey does its best for adoption process to tax criteria, which is in 16th chapter, one of the 35 negotiation titles. Within improvement reports has been issued regularly since 1998, the annually situations of Turkey are stated. In this respect, the aim of the work is to examine the member state's and Turkey's works which are in membership period, in tax are with literature researches. For this purpose, it is taken advantages of Turkey's and EU states' tax system.

As a result member states, in direct tax and in indirect tax area, mostly indirect tax especially VAT, spend effort to harmonize. There is no harmonization in common tax, taken from real persons, with taking into consideration among socio-cultural and economic differences the states about direct tax area. But states harmonized towards certain criteria about subjects like corporation tax, double tax, tax evasion, channel and fly-by-night company law, unfair competition, foreign trade. Turkey had improvement about harmonization works about tax area especially indirect tax area but did not effort about direct tax area.

**Key Words:** European Union, Corporation Tax, Common Tax, Company Law, Turkish Tax System.

## 1. Giriş

Avrupa Birliği II. Dünya Savaşından sonra temelleri atılan, aldığı ekonomik ve siyasal kararlar ile üyeleri üzerinde yaptırım gücü olan, benzer uluslararası örgütlenmelerden farklı yapılanmaya sahip bugün 28 üyesi olan ekonomik bir birleşmedir.

Avrupa Birliği, ülkelerin egemenlik hakkına dayanarak topladıkları Vergileme Yetkisine müdahale etmeyerek ortak bir vergi politikası benimsememiştir. Fakat Birlik üyesi devletlerin vergi sistemlerini uyumlaştırma süreci ile ortak olmasa da yakınlaştırmalarını sağlamaya yönelik çabalara sıcak bakmaktadır. Üye ülkeler, dolaylı ve doğrudan vergiler alanında, en çok dolaylı vergilerle özellikle de KDV ile uyumlaştırma çabaları içinde olmuştur. Doğrudan vergileme alanında ise ülkeler arasındaki ekonomik ve sosyokültürel farklılıklar göz önünde bulundurularak, gerçek kişilerden alınan gelir vergisinde pek uyumlaştırma yapılamamıştır. Fakat Kurumlar vergisinde, çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, kanal ve üs şirketler, şirketler hukuku, haksız rekabet ve dış ticaret gibi konularda ülkeler aralarında belli kriterler doğrultusunda uyum göstermişlerdir. Ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıkları,

sermaye hareketlerinin kısıtlanmasına hatta engellenmesine sebep olduğu için bu alanda da kısmen olsa dahi uyumlaştırma gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Sermayenin oluşumunda vergilerin uyumlaştırılmasında üç adet topluluk direktifi vardır. Avrupa ölçeğinde büyük bir pazarın yaratılması, sermayenin serbestçe dolaşabilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet şartlarında eşitsizliğin azaltılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle üretilen maliyetleri, yatırımların yeri, yatırılmış sermayeden sağlanan gelir, üye devletlerin farklı vergi sistemlerince gereksiz yere etkilenmesin diye işletmeler üzerinde vergi yükü yakınlaştırılmalıdır (Süer, 1999:183).

Birlik üyesi ülkelerde Kurumlar Vergisi oranlarına bakıldığında en yüksek oran % 38 ile Fransa'ya en düşük oranlar ise % 10 ile Bulgaristan ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimine aittir. Türkiye AB üyesi olmamasına rağmen 35 müzakere başlığından birisi olan ve 16. Fasılda yer alan Vergilendirme kriterlerine uyum süreci için çaba sarf etmektedir. Gerek ekonomik yapısı gerekse sosyal yapısı bu çabaları zaman zaman zorlaştırmaktadır.

## 2. Çalışmanın Amacı ve Yöntemi

Küreselleşme olgusu, son yıllarda birçok ülkeyi de içine alarak yapılan ekonomik faaliyetlerin buna göre şekillenmesine neden olmuştur. Küreselleşme en fazla uluslararası faaliyetlerde bulunan şirketleri etkilenmiştir. Her ülkenin kendi ekonomik politikalarına uygun seyreden vergi politikaları mevcuttur. Çalışmanın amacını da bu şirketlerin kazançlarının vergilendirilmesi esası oluşturmuştur. Bu bağlamda; AB üyesi ülkelerin ve üyelik sürecinde olan Türkiye'nin doğrudan vergileme alanında yaptıkları çalışmaları incelemek çalışmanın temel amacıdır.

Çalışmanın materyalini, Avrupa Birliğine üye olan 28 ülke oluşturmuştur. Bu ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi ve oranları Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Avrupa Birliğinin kendi internet sitesinde yayınlanan bilgilerden faydalanılmıştır. Ayrıca 1998 yılından itibaren her yıl sonbahar aylarında düzenli olarak yayımlanan 16. Fasılda yer alan Vergilendirme kısımlarından da yararlanılmıştır. Konu ile ilgili olarak yapılan araştırmalar ve bu konuda yayımlanmış eserler araştırmanın diğer verilerini oluşturmuştur. Uyumlaştırma sürecinde Türkiye Kurumlar Vergisi ile Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi uygulamaları karşılaştırılmıştır.

### 3. Değerlendirme

#### 3.1. Avrupa Birliğinde Doğrudan Vergiler

Ülkeler ekonomik farklılıklar gösterdikleri için doğrudan vergileme alanında ülkeler arasında pek uyumlaştırma yapılamamıştır. Bunun iki sebebi vardır. Birincisi, vergileme yetkisi ulusal egemenlik sınırları içerisindedir ve müdahale etmek doğru değildir. İkincisi ise sosyoekonomik farklılıklardır. Her ülkenin oran, indirim, muafiyet ve istisna sınırları ve uygulamaları birbirinden farklılık arz etmektedir.

##### 3.1.1. Gelir Vergisi

Avrupa Birliği, Gelir vergisi alanında hiç uyumlaştırma çabasına girmemiştir. Ülkelerin işgücü yapısı ve iş imkanları aynı ölçüde değildir. Bu yüzden ülkelerin gelir vergisi tarife yapıları değişkenlik gösterir. AB ülkeleri içerisinde gelir vergisinde en yüksek orana %56,5 ile Portekiz, en düşük orana ise %10 ile Bulgaristan sahiptir. Türkiye ise % 35 ile AB-28 ortalamasının (%39.4) altında kalmaktadır.

##### 3.1.2. Kurumlar Vergisi

Tüzel kişilerin vergilendirilmesi bu vergi kapsamında olmaktadır. Avrupa Birliği üye ülkeleri, aralarında oluşabilecek haksız vergisel rekabeti önleyebilmek amacıyla vergi mevzuatlarını yakınlaştırmaya çalışmaktadır. Ancak dolaysız vergilerde uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin vergileme yetkisini kısıtlayarak ulusal egemenliklerini de olumsuz yönde etkileyeceği düşüncesinden ve vergi direktiflerinin her ülke tarafından veto hakkına sahip olmasından dolayı yavaş ilerlemektedir. Bu nedenle vergi uyumlaştırmasında dolaysız vergiler açısından önemli mesafeler kaydedemeseler de AB ülkelerinde dolaysız vergiler konusunda var olan farklılıklar belirlenerek bazı ortak görüşlerin alınması gerçekleşmiştir (İlhan, 2008)

##### a) Türkiye’de Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi ilk defa 1907 tarihinde “Temettü Nizamnamesi” olarak yürürlüğe girmiştir. Cumhuriyet döneminde 1926’da Kazanç Vergisi olarak uygulanmış ve 1949 yılında Kurumlar Vergisi Kanunu adıyla kabul edilmiştir. Bu kanun 2006 yılına kadar uygulanmıştır. 13.06.2006 tarihinde 5520 Kanun numarası ile kabul edilmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulamaya geçilmiştir.

Kurumlar vergisi sabit oranlı bir vergidir. Gelir vergisinde olduğu gibi, mükelleflerin<sup>2</sup> sosyoekonomik durumları dikkate alınmamaktadır. Bu açıdan objektif nitelikte bir vergidir. Ayrıca gelir vergisinde 7 kalem gelir unsuru<sup>3</sup> ayrı ayrı vergilendirilmekte iken Kurumlar Vergisinde toplu olarak vergilendirilmektedir.

Kurumlar vergisi uygulanmasında Tam ve Dar<sup>4</sup> olmak üzere iki tür mükellefiyet şekli bulunmaktadır. Türkiye’de bulunan dar mükellefler, kurumlar vergisinden muaf tutulabilmektedir. Bunun iki şartı vardır. Bunlar; dar mükellef olarak ihracat yapmak ve Türkiye’de satın almak, Türkiye’de üretmek ve Türkiye’de satmaksızın ihraç etmek.

### **b) Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi**

Birliğe üye ülkelerin Kurumlar Vergisi uygulamalarındaki farklılıklar da rekabet şartlarının bozulmasına yol açmaktadır. Şirketlerin maruz kaldığı vergi yüklerinin bir ülkeden diğerine farklı olması, vergi yükünün düşük olduğu ülke şirketleri lehine rekabet avantajı sağlayabilir. Kurumlar vergisi uyumlaştırması ile yatırımcıların sırf vergiye göre ülke seçmeyip, ekonomik değerlendirmelere göre karar vermeleri amaçlanır (Bilici, 2007:251).

Üye ülkelerin sermaye hareketleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Bundan dolayı ülkelerin uyguladıkları kurumlar vergisi oranları da birbirinden farklıdır. AB üyesi ülkelerin 2000-2014 tarihleri arasındaki kurumlar vergisi oranlarındaki değişimler Tablo 1’de gösterilmiştir. Buna göre, 2014 yılında uygulanan en düşük oran %10 ile Bulgaristan, en yüksek oran ise %38 ile Fransa’ya aittir. 2014 yılı AB-28 ortalaması ise % 22,9 dur. 2000 yılındaki %32 olan seviye, %9,1 azalmıştır. Bu azalma, Birlik içinde hala farklı oranlarda vergiler uygulamasına engel olmamıştır.

Sermaye üzerinden alınan vergiler 2012 yılında AB-28 GSYH’sının %8,2’sine tekabül etmektedir. Bu oran 2011 yılında %7,9 olup 2010 yılından itibaren yukarı doğru artışına devam etmektedir. Sermaye üzerinden alınan vergilerin başlıca iki

<sup>2</sup> a) Sermaye Şirketleri b) Kooperatifler c) İktisadi Kamu Kuruluşları d) Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler e) İş ortaklıkları

<sup>3</sup> a) Ticari Kazançlar b) Zirai Kazançlar c) Ücretler d) Serbest Meslek Kazançları e) Gayrimenkul Sermaye İratları f) Menkul Sermaye İratları g) Sair Kazanç ve İratlar

<sup>4</sup> Tam mükellefiyet: Kanun’un 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan Kanuni veya İş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet: Kanun’un 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (Bilici ve Bilici, 2013).

bileşeni; şirketlerin kazançları üzerinden alınan vergiler ve hisse senetleri kazançları üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler de 2010 yılından itibaren yukarıya doğru artış eğilimi göstermektedir (GİB, 2014: 21-22).

**Tablo 1. AB Üyesi Ülkelerde Kurum Kazançlarına Uygulanan Yasal Üst Vergi Oranları**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Belçika</b>	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
<b>Bulgaristan</b>	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
<b>Çek Cum.</b>	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0
<b>Danimarka</b>	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5
<b>Almanya</b>	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
<b>Estonya</b>	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>İrlanda</b>	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
<b>Yunanistan</b>	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	26.0
<b>İspanya</b>	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
<b>Fransa</b>	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0
<b>Hırvatistan</b>	35.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
<b>İtalya</b>	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
<b>Kıbrıs</b>	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5
<b>Letonya</b>	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
<b>Litvanya</b>	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
<b>Lüksemburg</b>	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2
<b>Macaristan</b>	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
<b>Malta</b>	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
<b>Hollanda</b>	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0
<b>Avusturya</b>	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
<b>Polonya</b>	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
<b>Portekiz</b>	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5
<b>Romanya</b>	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
<b>Slovenya</b>	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0
<b>Slovakya</b>	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0
<b>Finlandiya</b>	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0
<b>İsveç</b>	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0
<b>Birleşik Krallık</b>	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0
<b>AB-28 Ort.</b>	<b>32.0</b>	<b>30.4</b>	<b>29.0</b>	<b>28.0</b>	<b>26.8</b>	<b>25.3</b>	<b>25.1</b>	<b>24.4</b>	<b>23.8</b>	<b>23.8</b>	<b>23.2</b>	<b>23.0</b>	<b>22.9</b>	<b>23.2</b>	<b>22.9</b>

Kaynak: (GİB, 2014:16)

### c) Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çalışmaları

AB Antlaşması, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda dolaylı vergilerde olduğu gibi açık bir hüküm içermemektedir. Ancak dolaysız vergilerin AB'nin 4 temel özgürlüğüne engel oluşturması durumunda, uyumlaştırma gerekli hale gelmektedir. Bu 4 temel özgürlük; kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımından oluşmaktadır (Bilici, 2007:247).

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımı bakımından çok önemlidir. Aralık 1997'de işletmelerin vergilendirilmesiyle ilgili, kılavuz niteliğinde bir düzenleme Konsey tarafından kabul edilmiştir. Mart 1998'de Komisyon, işletmeler arasındaki sınır ötesi kazanç ve ödentilerle ilgili bir direktif önerisi getirmiştir (Dura ve Atik, 2007:423-424).

Avrupa Birliği üye ülkeleri açısından Kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasında yapılmak istenilen, sermaye ve yatırım hareketlerinin üye ülkelerdeki vergi sistemlerinden etkilenmelerini önleyerek rekabet eşitliğini sağlamaktadır. Bu alan ile ilgili 3 direktif çıkarılmış ve çifte vergilerin önlenmesi, üye ülkelerin şirketlerinin birleşmesi ve devri ile vergi kaçakçılığıyla mücadele konularında çalışmalar yapılmıştır. Birlik ülkelerinde Kurumlar Vergisi uygulamasında kurumların vergilendirilebilir gelirleri tüm birlik ülkelerinde benzer yöntemlerle hesaplanmaktadır. Üye ülkelerin hepsinde vergiye tabi gelirin kazanılması için yapılan harcamalar vergiden düşülmektedir (İlhan, 2008).

Üye ülkelerin mal hareketlerinde birbirlerine karşı avantajlı veya dezavantajlı duruma geçmemeleri için, farklı vergi politikaları izlememesi, hatta ortak vergi politikalarının oluşturması ve özellikle Birliğin mali entegrasyonunun sağlanması için oluşturulan bu ortak vergi politikalarının sistemli bir şekilde uygulanması gerekmektedir (İlhan, 2008).

Uluslararası vergi hukukunda soran olan çifte vergilendirme<sup>5</sup> ve vergi kaçakçılığı sorunları AB tarafından da dikkate alınarak önemli adımlar atılmıştır. Bir ülke, yabancı ülkelerin kendi sınırları içinde uyguladığı vergileme politikasına ve yetkisine karışmamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak ülkeler özellikle de vatandaşlık, vergi hukuku, şirketler hukuku ve diğer birçok alanda sıkıntı yaşamaktadırlar. Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler, dış ticarete özellikle vergileme alanında çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar ve kendilerince çözüm üretmektedirler.

Çifte vergilendirmeme, her iki ülkenin de elde edilen kazançtan vergi almaması durumudur. Üye devletleri önemli bir gelirden mahrum bırakır ve ortak pazardaki işletmeler arasında adil olmayan bir rekabet yaratır. Bu durum sınır ötesi şirketlerin, ulusal vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluktan dolayı vergi ödemekten kaçmaları ile meydana gelir. Saldırgan vergi planlayıcıları, özellikle vergiden kaçınmak için üye devletlerin sistemleri arasındaki yasal boşlukları kullanma konusuna sıklıkla odaklanırlar. Bu sorunla mücadelenin ilk adımı olarak Komisyon 2012/Mart ayı itibariyle sınır ötesi şirketlerde çifte vergilendirmeme sorunu üzerine bir halk

<sup>5</sup> Çifte vergilendirme: Aynı mükelleften aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin birer defa vergi olarak mükellefin en az iki kez vergilendirilmesidir (Kızılot vd. 2006)

müzakeresi başlatmıştır. Müzakerenin hedefi, sorunun ağırlığını ölçmek ve ana zayıflığın nerde yattığını görmektir. Çifte vergilendirmeme, vergilemede vergi yükünün adil paylaşımını baltalar ve bunu suiistimal eden şirketler için haksız rekabet avantajına yol açar. Çifte vergilendirmemeye mücadele üye devletlere sadece önemli bir gelir kaynağı getirmeyecek bundan başka tüm AB ticari faaliyetleri için güvenli bir tek pazarı garanti edecektir” şeklinde bir açıklama yapmıştır. Halk müzakeresi, sınır aşan şirketlerin çifte vergilendirmemesini kapsar mesela farklı ulusal kurallar ve/veya iki farklı ülkede vergilendirilmemeye yol açan yetersiz ulusal vergi tedbirleri. İki ülkede işletmeler farklı tanımlanıyorsa, her iki ülkede de sonuç olarak gelir vergilendirilmeyecektir. Müzakere; kurumlar vergisi, dar mükellef gelir vergisi, sermaye kazançları vergisi, stopaj vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi doğrudan vergileri ilgilendirmektedir (GIB, 2012: 10).

***Kurumlar vergisi alanında çıkarılan direktifler:*** Kurumlar vergisi alanında çeşitli direktifler çıkarılmıştır. Şirket kuruluşları ve sermaye artırımları üzerinden alınan damga vergisi ile ilgili olarak 1973 yılında çıkarılan direktifle aşağıdaki durumlarda alınacak vergi oranının %1 olması kararlaştırılmıştır. Buna göre;

- Bir sermaye şirketi kuruluşunda,
- Bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüşmesinde,
- Sermaye şirketlerinin her türlü sermaye artırımında,
- Herhangi bir şirketin AB dışındaki yasal veya fiili iş merkezinin, AB üyesi bir ülkeye taşınmasında verginin, söz konusu sermaye şirketinin fiili iş merkezinin bulunduğu ülke tarafından alınması benimsenmiştir (Bilici, 2007:253-254).

Farklı üye ülkelerde bulunan şirketlerin bölünmesi, birleşmesi, katılması veya hisse senedi değişimi gibi konularla ilgili direktif teklifi 16.01.1969 tarihinde yapılmasına rağmen 23.07.1990’da yasalaşabilmiştir. Direktif ile birleşme, bölünme gibi sebeplerle ortaya çıkacak değer artışlarından vergi alınmaması esası benimsenmiştir. Ayrıca katılan veya birleşen şirketlerin bünyesinde bulunan vergiden muaf tutulmuş değerler yeni şirkette de aynen korunacaktır (Bilici,2007:254).

***Uluslararası vergi kaçakçılığı:*** Uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi üzerine çıkarılan 19.12.1977 tarihli direktif ile üye ülkeler vergi idarelerinin karşılıklı



yardımlaşma ve paylaşımında bulunmaları belirtilmiştir. Ülkelerin mevzuatlarının farklılığı nedeniyle bir ülkenin mevzuatına göre kaçakçılık sayılan veya tanımlanan eylemin diğer ülkelerde de aynı şekilde değerlendirilmesi mümkün olmayabilir (Kızılot vd., 2006:346). Bu sebeple ülkeler arası farklı vergi uygulamalarının sebep olabileceği bazı durumların açıklanmasında yarar vardır. Bunlardan ilki küreselleşmenin bir sonucu olan *vergi rekabeti* olgusudur. Vergi rekabeti vergi konuları üzerinde yaratılan uluslar arası vergi farklılıklarına dayanmaktadır. Her ülkenin vergi yapısı ve oranları, vergisel teşvikleri birbirinden farklıdır. Bir ülke kendi ülkesinde bulunan işletmelerin rekabet gücünü artırmak ve diğer ülkelerde gerçekleşen ekonomik faaliyetleri kendi ülkesine çekmek, olası kaçışları engellemek ve var olanları özendirmek için vergi oranlarını önemli ölçüde düşürebilir veya matrah oluşumunda yer alan unsurların bir kısmını dikkate almayabilir. Hepsinde amaç, mükelleflerin yatırım tercihlerini etkileyerek verginin tarafsızlığını ihlal etmektir ve bu durum diğer ülkeler aleyhine kullanıldığı zaman zararlı vergi rekabeti olarak tanımlanır (Kızılot vd., 2006:347). Bir diğer olgu ise *transfer fiyatlaması*'dır. İşletmelerin yurt içi ve yurt dışı vergi yüklerini göz önüne alarak faaliyetlerini yurt dışına taşımaları üretim faktörlerinin mobilitesine bağlıdır. Gerek üretim faktörlerinin mobil olmaması gerekse başka nedenlerden dolayı faaliyetlerin yurt dışına taşınması her zaman mümkün olmayabilir. Bu durumda mükellefler faaliyetlerini değil, kazançlarını vergi rekabeti uygulayan ülkelere taşımak yoluyla daha az vergi ödeme yolunu araştırırlar. Transfer fiyatlaması bir şirketin, bağlı veya kontrol altında tuttuğu şirketlere mal, varlık veya hizmet satarken veya satın alırken uyguladığı fiyatlardır. Ülkeler arasındaki vergi rejimlerinin farklılığından yararlanan işletmeler transfer fiyatlamasını kullanarak kazançlarını vergi yükünün en az olduğu ülkeye taşıyarak vergilendirme yolunu seçerler. İşletmeler, yüksek vergi oranına sahip ülkedeki mallarını çok düşük fiyattan düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki bağlı işletmelerine satarlar (Kızılot vd., 2006:347). Son olarak *üs ve kanal şirketler* olgusu, vergiden kaçınmak amacıyla vergi mükellefinden hukuken bağımsız niteliğe sahip yapay (paravan) şirketleri tanımlamaktadır. Bu şirketler ülkedeki vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak veya uluslararası vergi anlaşmalarının sağladığı avantajları kötüye kullanmak amacıyla kurulurlar. Vergiden kaçınma amacıyla kurulan şirketler genellikle uluslararası ticaret şirketleri şeklinde örgütlenirler. Üs şirketlerin kurulma

sebebi ikamet devletindeki vergileri azaltmaktır. Üs şirket kazanç dağıtmadığı için vergilendirilmez. Kanal şirketler vergi anlaşmasının bulunduğu devletlerde kurulur. Uluslar arası vergi anlaşmalarını kötüye kullanmak üzere, kapsamına girmediği anlaşmanın lehe hükümlerinden yararlanmak için akit devletlerde oluşturulan yapay şirkettir (Kızılot vd., 2006:357).

***Türkiye ile AB arasındaki uyumlaştırma çalışmaları:*** Kurumlar vergisine Türkiye'nin uyumu da sınırlı seviyede gerçekleşmektedir. Ancak Türkiye, Kurumlar Vergisi alanında 2006 yılında çıkarttığı yasa ile Avrupa Birliği'ne uyumu artırmış, Kurumlar Vergisi uygulamalarında bütünlük sağlamak amacıyla, kapsam kolay, sade ve anlaşılır bir tarzda modernize edilerek eski kanundaki oran, örtülü sermaye ve kazanç dağıtımını, yurtdışı iştirak kazançları istisnası, tasfiye, devir, istisna ve muafiyetler gibi önemli maddeler değiştirilmiş özellikle şirket bölünmesi ve şirket ayrılması gibi konularda uyum artırılmıştır. Türkiye'nin uyguladığı %20'lik Kurumlar vergisi oranı ise, AB ülkelerinde uygulanan Kurumlar Vergisi oranlarının alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer almaktadır (İlhan, 2008).

Türkiye ise 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu üzerinde büyümeyi hedefleyen, gönüllü uyumu sağlayan, geniş tabanlı ve düşük oranlı kurumlar vergisi sistemini destekleyen düzenlemeler yaparak 21 Haziran 2006 tarihinde kabul edilen 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile AB vergi müktesebatına uyumu sağlamaya çalışmaktadır. Kurumlar vergisi oranlarında yıllar itibariyle indirimle gidilmiştir. 1981 tarihinde Kurumlar Vergisi oranı %50 olarak belirlenerek vergi alacağı uygulamasına geçilmiş ve vergi alacağı Kurumlar Vergisi oranının 1/3'i olarak uygulanmıştır. 1983 yılında Kurumlar Vergisi oranı % 40'a, vergi alacağı ise 1/3'e düşürülmüştür. 1986 ile 1993 yılları arasında %46 olarak uygulanan bu oran, 1994 yılından itibaren 1999 yılına kadar %25'e indirilmiş ancak buna karşılık kurumun halka açık veya kapalı olması durumuna göre kar payı üzerinden %10 veya %20 oranında stopaj alınmaya başlanmıştır. Vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik konulan bu stopajlar kurumlar vergisinin alınmasından sonra dağıtılın veya dağıtılmasın kalan tutar üzerinden kesilir. 1999 yılından 2004 yılına kadar %30 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı 2004 yılında %33, 2005 yılında %30 olarak uygulanmıştır. Türk Vergi Sisteminde gerçekleştirilen yeniden yapılanma ile 2006 tarihinde kurumlar vergisinde belirli ciro veya aktif büyüklüğün altında olan mükellefler için AB-27 ortalamasının altında daha

düşük bir oran olan % 20 uygulanarak hem vergi ödemeye olan direnç azaltılıp gönüllü uyumu sağlamak hem de KOBİ'leri vergisel anlamda teşvik ederek sisteme kazandırılması amaçlanmıştır. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminde uygulanan oranlar, AB ülkelerinde uygulanan Kurumlar Vergisi oranlarının alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer almaktadır (İlhan, 2008).

AB aday ülkelerin müzakere fasılları ile ilgili her yıl düzenli olarak ilerleme durumlarını gösteren ilerleme raporu yayınlamaktadır. Türkiye için de 1998 yılından itibaren bu raporlar yayınlanmaya başlamıştır. Son olarak 8 Ekim 2014 tarihinde yayınlanan ilerleme raporunda, Türkiye'nin vergileme alanında pek ilerleme kaydetmediği belirtilmiştir (AK, 2014).

#### 4. Sonuç ve Öneriler

AB vergileme alanında üye ülkelerin yetki alanlarına müdahale etmemekle birlikte, vergi oranlarının yakınlaştırılmasına çalışmaktadır. Vergi politikaları her ne kadar da ülkelerin kendi tekellerinde olan bir durum olsa da AB uyum sürecinde ortak politikalar geliştirilmek zorundadırlar.

Vergi ile ilgili düzenlemeler, bütçe açıklarını finanse etmek ve yeni yatırımları çekmek için ülkelerin öncelikli ihtiyaçları arasında bulunmaktadır. Uluslararası rekabet ortamında yeni yatırımların ülkelere çekilmesi için kurumlar vergisi oranının azaltılması gerekmektedir. Küreselleşme olgusu, şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Şirketler tüm faaliyetlerini dünyaya yaydıkça, kurumlar vergisi oranları da o ölçüde şirket gelirlerini etkileyecektir. Özellikle ülkeler şirketler üzerinde uyguladıkları teşvik ve istisnaları azalttıkça kurumlar vergisi gelirlerinde azalma gözlenecektir. Bu durumda ülkeler ya daha çok dolaylı vergilere ağırlık verecekler ya da vergi idareleri arasında etkileşim sağlanacaktır.

Vergi cennetleri ile vergi rekabeti yaparak haksız vergi rekabetine yol açan ülkeler kastedilmektedir. Bu ülkelerde vergilemede temel ölçütler; vergisizlik, bilgi vermezlik, belirsizlik ve faaliyetsizlik olarak kendini göstermektedir. Bu şekilde bir vergi politikası, AB ülkeleri ve diğer ülkelere vergi gelirlerinin tahsil edilmesinde zararlar vermektedir. Özetle, vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere idari anlamda bankacılık kolaylıkları sunulmakta, transfer fiyatlaması yapılmakta, vergi oranları gelir, kurumlar ve servet vergileri alanında ya çok düşük tutulmakta ya da hiç vergi

alınmamakta, şirketler bu ülkelerin varlığı ile uluslararası piyasalarda kanal şirketler kurarak haksız rekabete yol açmaktadır.

Gerek Türkiye gerekse AB ülkeleri, kurumlar vergisi alanında da çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Fakat yeterli düzeyde değildir. 8 Ekim 2014 tarihinde yayınlanan Türkiye İlerleme Raporunda bu durum dile getirilerek, ilerlemenin yavaş olduğu kaydedilmiştir. Özellikle kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin devam etmesi öngörülmüştür.

Vergi matrahlarını yükselten vergi oranından ziyade görünmeyen işlemler olarak tespit edilmiştir. Diğer vergilerde yapılmasa dahi kurumlar vergisi alanında üye ülkeler vergi oranlarını yakınlaştırmak durumundadırlar. Küresel olarak, yeni yatırımcıları teşvik etmek ve başka bir ülkede yatırım yapmanın cazip hale getirilmesi için, AB 16. Fasılda yer alan Vergileme alanında, başta çifte vergilendirme olmak üzere şirket kurulumlarında kolaylık sağlama, kârların en uygun kriterlerde vergilendirilmesi ve vergi rekabeti gibi konularda uyumlaştırma yapılmalıdır. Bu alanda yapılan çalışmalar yeterli düzeyde değildir. Devlet yardımları alan şirketler diğerlerine göre daha avantajlıdır. Devlet yardımlarının çoğunluğa yayılması sağlanmalı eğer imkân yok ise diğer şirketlere vergisel avantajlar sunulmalıdır. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketler açısından da kurumlar vergisi alanındaki uyumlaştırmanın acilen yapılması gerekmektedir.

### **Kaynaklar**

AK. (2014). *Genişleme Stratejisi ve Başlıca Zorluklar 2014-2015*. Brüksel: Avrupa Komisyonu.

Bilici, N. (2007). *Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N., & Bilici, A. (2013). *Vergi Kanunları*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Dura, C., & Atik, H. (2007). *Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

GIB. (2012). *Vergilendirme/Taxation Bülteni*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.

GİB. (2014). *Vergilendirme/Taxation Bülteni*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.

İlhan, G. (2008, Haziran 29). *Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumunu*. Ocak 5, 2015 tarihinde Kocaeli Aydınlar Ocağı: <http://www.kocaeliaydinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=472> adresinden alındı

Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Süer, M. Z. (1999). *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etileri*. Ankara: ISO-HUV Yayını.