

61403

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

*AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE SEÇİLMİŞ VERGİ  
UYGULAMALARI  
VE  
TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN  
AVRUPA BİRLİĞİ MODELİNE YAKLAŞTIRILMASI*

61403

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Bilge Hakan AGUN  
1948209103

DANIŞMAN: Prof. Dr. Sabahat AVŞAR

EDİRNE - 1997

# İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

KISALTMALAR.....	IX
------------------	----

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **GİRİŞ**

1. ÇALIŞMANIN KONUSU VE AMACI.....	1
2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI .....	3
3. MATERYAL VE METOD .....	3
4. SUNUŞ SIRASI.....	4

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **AVRUPA BİRLİĞİ**

1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN OLUŞUM SÜRECİ.....	5
1.1. Genel Olarak.....	5
1.2. Avrupa Birliği Yolunda İlk Birleşme Hareketi: Benelüks.....	6
1.3. Avrupa Birliği Yolunda İkinci Birleşme Hareketi: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) .....	9
1.4. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nun (AAET) Kuruluşu .....	13
1.5. Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndan Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci .....	16
2. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GENİŞLEMESİ.....	19
3. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN AMACI.....	22
4. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN ÖRGÜTSEL YAPISI.....	23
4.1. Avrupa Parlamentosu.....	24
4.2. Avrupa Doruğu (Avrupa Zirvesi).....	26
4.3. Konsey.....	27
4.4. Komisyon.....	28

4.5. Adalet Divanı ve Bidayet Mahkemesi .....	33
4.6. Sayıştay .....	34
4.7. Danışma Organları ve Yardımcı Organlar .....	34
4.7.1. AKÇT Danışma Komitesi .....	34
4.7.2. Ekonomik ve Sosyal Komite .....	34
4.7.3. Bölgeler Komitesi .....	35
4.7.4. Avrupa Yatırım Bankası .....	35
5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UYGULANAN POLİTİKALAR .....	36

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLENDİRME POLİTİKASI**

#### **VE**

#### **AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN VERGİ SİSTEMLERİ**

1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLENDİRME POLİTİKASI .....	37
2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLENDİRME POLİTİKASININ GELECEĞİ .....	42
3. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN VERGİ SİSTEMLERİ .....	44
3.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi .....	44
3.1.1. Almanya'da Gelir Vergisi .....	44
3.1.1.1. Mükellefiyet .....	44
3.1.1.2. Matrahın Tespiti .....	45
3.1.1.3. Oranlar .....	46
3.1.1.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	46
3.1.2. Belçika'da Gelir Vergisi .....	46
3.1.2.1. Mükellefiyet .....	46
3.1.2.2. Matrahın Tespiti .....	47
3.1.2.3. Oranlar .....	48
3.1.2.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	49
3.1.3. Danimarka'da Gelir Vergisi .....	49
3.1.3.1. Devlet Gelir Vergisi .....	49
3.1.3.1.1. Mükellefiyet .....	50
3.1.3.1.2. Matrahın Tespiti .....	50

3.1.3.1.3. Oranlar .....	51
3.1.3.1.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	51
3.1.3.2. Bölge Gelir Vergisi .....	51
3.1.3.3. Belediyeye Ait Gelir Vergisi .....	52
3.1.3.4. Özel Gelir Vergisi .....	52
3.1.4. Fransa'da Gelir Vergisi .....	53
3.1.4.1. Mükellefiyet .....	53
3.1.4.2. Matrahın Tespiti .....	53
3.1.4.3. Oranlar .....	54
3.1.4.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	55
3.1.5. Hollanda'da Gelir Vergisi .....	55
3.1.5.1. Mükellefiyet .....	55
3.1.5.2. Matrahın Tespiti .....	55
3.1.5.3. Oranlar .....	56
3.1.5.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	56
3.1.6. İngiltere'de Gelir Vergisi .....	56
3.1.6.1. Gelir Vergisi .....	57
3.1.6.1.1. Mükellefiyet .....	57
3.1.6.1.2. Matrahın Tespiti .....	57
3.1.6.1.3. Oranlar .....	58
3.1.6.1.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	58
3.1.6.2. Emek Geliri - Gelir Vergisi .....	58
3.1.6.2.1. Mükellefiyet .....	58
3.1.6.2.2. Matrahın Tespiti .....	59
3.1.6.2.3. Beyanı ve Ödenmesi .....	59
3.1.7. İrlanda'da Gelir Vergisi .....	59
3.1.7.1. Mükellefiyet .....	59
3.1.7.2. Matrahın Tespiti .....	60
3.1.7.3. Oranlar .....	61
3.1.7.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	62
3.1.8. İspanya'da Gelir Vergisi .....	62
3.1.8.1. Mükellefiyet .....	62

3.1.8.2. Matrahın Tespiti.....	62
3.1.8.3. Oranlar .....	63
3.1.8.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	64
3.1.9. İtalya’da Gelir Vergisi .....	64
3.1.9.1. Şahsi Gelir Vergisi .....	64
3.1.9.1.1. Mükellefiyet.....	64
3.1.9.1.2. Matrahın Tespiti.....	64
3.1.9.1.3. Oranlar .....	65
3.1.9.1.4. Beyanı ve Ödenmesi .....	66
3.1.9.2. Yerel Gelir Vergisi .....	66
3.1.10. Lüksemburg’da Gelir Vergisi .....	66
3.1.10.1. Mükellefiyet.....	67
3.1.10.2. Matrahın Tespiti.....	67
3.1.10.3. Oranlar .....	67
3.1.10.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	68
3.1.11. Portekiz’de Gelir Vergisi.....	68
3.1.11.1. Mükellefiyet.....	68
3.1.11.2. Matrahın Tespiti.....	68
3.1.11.3. Oranlar .....	70
3.1.11.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	70
3.1.12. Yunanistan’da Gelir Vergisi .....	70
3.1.12.1. Mükellefiyet.....	70
3.1.12.2. Matrahın Tespiti.....	71
3.1.12.3. Oranlar .....	72
3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi.....	72
3.2.1. Almanya’da Kurumlar Vergisi.....	72
3.2.1.1. Mükellefiyet.....	73
3.2.1.2. Matrahın Tespiti.....	73
3.2.1.3. Oranlar .....	74
3.2.1.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	75
3.2.1.5. Teşvik Tedbirleri.....	75

3.2.2. Belçika'da Kurumlar Vergisi.....	75
3.2.2.1. Mükellefiyet.....	75
3.2.2.2. Matrahın Tespiti.....	75
3.2.2.3. Oranlar .....	76
3.2.2.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	77
3.2.2.5. Teşvik Tedbirleri.....	77
3.2.3. Danimarka'da Kurumlar Vergisi.....	78
3.2.3.1. Mükellefiyet.....	78
3.2.3.2. Matrahın Tespiti.....	78
3.2.3.3. Oranlar .....	78
3.2.3.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	79
3.2.3.5. Teşvik Tedbirleri.....	79
3.2.4. Fransa'da Kurumlar Vergisi.....	79
3.2.4.1. Mükellefiyet.....	79
3.2.4.2. Matrahın Tespiti.....	80
3.2.4.3. Oranlar .....	80
3.2.4.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	81
3.2.4.5. Teşvik Tedbirleri.....	81
3.2.5. Hollanda'da Kurumlar Vergisi.....	82
3.2.5.1. Mükellefiyet.....	82
3.2.5.2. Matrahın Tespiti.....	82
3.2.5.3. Oranlar .....	82
3.2.5.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	82
3.2.5.5. Teşvik Tedbirleri.....	83
3.2.6. İngiltere'de Kurumlar Vergisi.....	83
3.2.6.1. Mükellefiyet.....	83
3.2.6.2. Matrahın Tespiti.....	83
3.2.6.3. Oranlar .....	84
3.2.6.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	85
3.2.6.5. Teşvik Tedbirleri.....	85
3.2.7. İrlanda'da Kurumlar Vergisi.....	85

3.2.7.1. Mükellefiyet.....	85
3.2.7.2. Matrahın Tespiti.....	86
3.2.7.3. Oranlar .....	86
3.2.7.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	87
3.2.7.5. Teşvik Tedbirleri.....	87
3.2.8. İspanya’da Kurumlar Vergisi.....	87
3.2.8.1. Mükellefiyet.....	87
3.2.8.2. Matrahın Tespiti.....	88
3.2.8.3. Oranlar .....	88
3.2.8.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	89
3.2.8.5. Teşvik Tedbirleri.....	89
3.2.9. İtalya’da Kurumlar Vergisi.....	89
3.2.9.1. Mükellefiyet.....	90
3.2.9.2. Matrahın Tespiti.....	90
3.2.9.3. Oranlar .....	91
3.2.9.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	91
3.2.9.5. Teşvik Tedbirleri.....	92
3.2.10. Lüksemburg’da Kurumlar Vergisi .....	92
3.2.10.1. Mükellefiyet.....	92
3.2.10.2. Matrahın Tespiti.....	92
3.2.10.3. Oranlar .....	93
3.2.10.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	94
3.2.10.5. Teşvik Tedbirleri.....	94
3.2.11. Portekiz’de Kurumlar Vergisi.....	94
3.2.11.1. Mükellefiyet.....	94
3.2.11.2. Matrahın Tespiti.....	95
3.2.11.3. Oranlar .....	95
3.2.11.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	95
3.2.11.5. Teşvik Tedbirleri.....	96
3.2.12. Yunanistan’da Kurumlar Vergisi .....	96
3.2.12.1. Mükellefiyet.....	96
3.2.12.2. Matrahın Tespiti.....	96

3.2.12.3. Oranlar .....	97
3.2.12.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	98
3.2.12.5. Teşvik Tedbirleri.....	98

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ .....	99
1.1. Türk Vergi Sisteminin 1950 Öncesi Durumu .....	99
1.2. Türk Vergi Sisteminin 1950 Sonrası Durumu .....	102
1.3. VII'nci Beş Yıllık Kalkınma Planında Vergi İle İlgili Yapısal Düzenlemeler .....	105
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ .....	107
2.1. Gelir Vergisi.....	107
2.1.1. Mükellefiyet.....	107
2.1.2. Matrahın Tespiti.....	108
2.1.3. Oranlar .....	111
2.1.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	112
2.2 Kurumlar Vergisi.....	115
2.2.1. Mükellefiyet.....	115
2.2.2. Matrahın Tespiti.....	116
2.2.3. Oranlar .....	120
2.2.4. Beyanı ve Ödenmesi.....	121
2.2.5. Teşvik Tedbirleri.....	122

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ MODELİNE YAKLAŞTIRILMASI**

1. TÜRK ANAYASASI AÇISINDAN SORUNA YAKLAŞIM .....	124
1.1. Anayasamızda Egemenlik Yetkisine İlişkin Hükümler.....	126
1.2. Anayasamızda Yasama, Yürütme ve Yargı Kuvvetlerine İlişkin Hükümler.....	127
1.3. Anayasalarımızda Vergiye İlişkin Hüküm.....	129
1.4. Anayasamızda Diğer Hükümler .....	131
2. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SORUNA YAKLAŞIM .....	131



2.1. Dolaysız Vergilerde.....	133
2.1.1. Gelir Vergisi.....	134
2.1.2. Kurumlar Vergisi .....	137
3. TÜRK MEVZUATI AÇISINDAN SORUNA YAKLAŞIM .....	143
SONUÇ .....	145
ÖZET .....	154
SUMMARY.....	155
EK - 1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE UYGULANAN VE KALDIRILAN VERGİLER.....	156
EK - 2. TÜRKİYE'DE UYGULANAN VE KALDIRILAN VERGİLER.....	176
KAYNAKÇA.....	178

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM)
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rapor
AKÇT	: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
AST	: Avrupa Savunma Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
BAB	: Batı Avrupa Birliği
BFR	: Belçika Frangı
CO <sub>2</sub>	: Karbondioksit
DKR	: Danimarka Kronu
DM	: Alman Markı
DR	: Yunan Drahmisi
ECOFIN	: Ecomical and Financial
ESC	: Portekiz Esküdosu
ESKIOSA	: Ekonomik, Sosyal ve Kültürel İşbirliği ve Ortak Savunma Antlaşması
ETUC	: Avrupa Ticaret Birliği Konfederasyonu
FF	: Fransız Frangı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HLF	: Hollanda Florini
IRL	: İrlanda Lirası
KDV	: Katma Değer Vergisi

KK	: Kooperatifler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LFR	: Lüksemburg Frangı
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar
LIT	: İtalyan Lireti
Md.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü
PTA	: İspanyol Pezetası
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UKL	: İngiliz Sterlini
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Zikr.	: Zikreden

# BİRİNCİ BÖLÜM

## GİRİŞ

### 1. ÇALIŞMANIN KONUSU VE AMACI

Felsefi temelleri XIII. yüzyıla kadar uzanan Avrupa'da Birlik oluşturma çabaları, 1951 yılında Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nun (AKÇT) kurulmasıyla resmi bir nitelik kazanmıştır. Ekonomik ve özellikle de ticari bir anlaşma niteliğindeki Avrupa Kömür Çelik Topluluğu Anlaşması zaman içerisinde sosyal, hukuki ve siyasi bir boyuta doğru değişim ve gelişim göstermiştir. Altı üye ülke ile başlanan ve günümüzde Avrupa Birliği adıyla kurumsallaşan bu büyük oluşum, 350 milyonu aşkın insanı kapsar bir duruma gelmiştir.

Maastricht Anlaşması'na gelinceye değin nitelik ve nicelik açısından gelişen Topluluk, bu anlaşmayla birlikte hızlı bir devinimin de içine girmiştir. Bunun en başta gelen nedeni de, 1970'lerle başlayan küreselleşme olgusunun tüm dünyayı sarmaya başlamış olması ve Topluluk üyesi ülkelerin yasa ve uygulamalarında gerçekleştirilmesi gereken harmonizasyonun, bir an önce hayata geçirilmesi zorunluluğudur.

Kuşkusuz bu harmonizasyon çabaları, birbirinden farklılıklar gösteren ekonomik ve sosyal yapıları sahip ülkelerin makro konsensustalarda anlaşabilmeleri açısından, oldukça sancılı ve uzun bir süreci de beraberinde getirmiştir. Bu süreç halen para birliği (monetary union) ve siyasi birliği (political union) kovalayan bir görünüm kazanmıştır.

Avrupa Birliği açısından asgari müştereklerin tespiti, üst seviyede oluşturulacak Birlik politikalarının şekillenmesi ve Birliğin içinde olduğu yoğun rekabet ortamında bir an önce ortak stratejilerin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda temel ekonomik harmonizasyon gerçekleştirilirken, mali harmonizasyon da üye ülkeler arasında ortaya çıkabilecek bir haksız rekabet ortamına meydan vermemek için, son derece önemlidir.

Birlik çatısı altında oluşturulacak mali harmonizasyon çalışmaları da kuşkusuz ki, vergi konusundan bağımsız düşünülemez. Üye ülkelerde uygulanan vergi politikalarının uyumlaştırılması, Avrupa Birliği'nde oluşturulacak mali konsensusa büyük güç ve destek verecektir.

Halihazırda Birlik üyesi olmayan ve Birliğe girmek için başvuru yapmış ülkeler açısından ve bu bağlamda ülkemiz açısından da Birlik uygulamaları önemlidir. Tam üyelik için başvuru yapmış olan ülkelerde aranan nitelikler vergi uygulamaları açısından da aranmaktadır. Birliğe tam üyelikte aranan kriterler vergi uygulamaları açısından, aday ülkenin Birlik mali harmonizasyonunun neresinde olduğu sorusunun yanıtıdır. Bu soruya verilecek olumlu yanıt, aday ülkenin Birlik mali harmonizasyonunun en azından “asgari”sindedir olma koşulunu taşımaktadır.

Ülkemizde Cumhuriyet dönemindeki vergi uygulamaları 1950’li yıllara gelene kadar, Osmanlı Devleti’nin son dönemlerinde vergi uygulamalarının etkisinde kalmıştır. Dünyadaki gelişime bağlı olarak ülkemizde de bu yıllarda vergi konusunda bir reform gerçekleştirilmiştir. Bu reform çerçevesinde gerçekleştirilen en önemli yenilik, “Gelir” ve “Kurumlar” vergisinin Türk Vergi Sistemi’ne kazandırılmış olmasıdır.

Bu sayılan vergi uygulamalarının Türk Vergi Sistemi’nde uygulamaya konması, bu alanda yapılmış bir modernizasyon hareketidir. Vergi uygulamaları konusunda da dünyadaki gelişme paralellik arz etme gereği, bu uygulamaların ülkemizde hayata geçirilmesinin nedenlerinden birisidir.

Günümüzde ise küreselleşmenin hızlanması ve bunun sonucunda ortaya çıkan bölgesel entegrasyonlar gerçeği ve özellikle de içinde bulunduğumuz Avrupa Kıtası’nın Birliğe dönüşmesi, ülkemiz açısından hayati bir önem arz etmektedir. Kuşkusuz bu Birlik çerçevesinde gerçekleştirilen her tür uygulama gibi vergi uygulamaları da ülkemiz açısından takip edilmesi gereken uygulamalardandır. Birlik standartlarına asgari düzeyde uyum, vergi standartları açısından da geçerlidir.

Ülkemizde her şeyden önce ekonomik ve sosyal yapımızın daha iyiye gidebilmesi için bir vergi reformuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bu vergi reformu gerçekleştirilirken de tam üyelik sürecinde bulunduğumuz Avrupa Birliği modeline yaklaşma konusu gözardı edilmemelidir. Bu bağlamda, Türk Vergi Sistemi’ndeki uygulamalarla Avrupa Birliği modelindeki uygulamalar arasındaki mevcut farklılıkların giderilmesi yönünde de çalışmalar yapılmalıdır.

## 2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Avrupa Birliği gibi bir entegrasyonda bütün vergi sistemlerinin uyumu gerekmektedir. Üye ülkelerde dolaylı vergiler konusunda, özellikle Katma Değer Vergisi'nde bir uyumlaştırılmaya gidilmiş ve bu vergi ortaklık vergisi olmuştur. Bizim çalışmamız dolaysız vergiler (gelir ve kurumlar vergileri) konusu ile sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ana hatlarıyla açıklanacaktır.

Türkiye'de uygulanmakta olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi de ana hatları ile açıklanarak, Avrupa Birliği üyesi ülkeler ile Türkiye karşılaştırılmasına gidilecektir. Bununla birlikte, Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki vergi sistemlerinde karşılaşılan farklılıklar irdelenirken, Türk Vergi Sistemi ile arasındaki farklılıklara da değinilecektir. Bu kapsamda, sistemlerin uyumlaştırılması konusunda mükellefiyet, matrahın tespiti, oranlar ile beyanı ve ödenmesi konuları ile birlikte kurumlar vergisinde teşvik tedbirleri de incelenecektir.

## 3. MATERYAL VE METOD

Çalışmamızda temel olarak, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanmakta olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile vergi sistemleri alınmıştır. Ayrıca, Türk Vergi Sistemi kapsamında Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları materyal olarak kullanılmıştır.

Tezimizin ana konusu, Avrupa Birliği vergi modeli ile Türk vergi sistemi arasındaki farklılığın çok ciddi olmayıp, detaylardan ibaret olduğudur. Bu kapsamda ele alınan detaylar da Türkiye'deki vergi uygulamalarında muafiyet, istisna ve götürü usulün yaygınlığı noktasında düğümlenmektedir. Bu yaygınlık da temelde Türkiye açısından vergi denetiminin zorlaşmasına ve vergi kapasitesinin kullanılamamasına neden olmakta ve ayrıca, kayıtdışı ekonominin büyümesine zemin hazırlamaktadır. Bu durum da genel ekonomik dengelerde ve vergi gelirlerinde istikrarsızlığa yol açmaktadır.

Varsayımlarımızı ortaya koyarken izlediğimiz metod ise, kütüphane araştırmasından oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında, yayınlanmış yerli ve yabancı eserler ile bu konuyla ilgili oluşturulmuş kurumların hazırladıkları raporlar araştırılmış, incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

#### 4. SUNUŞ SIRASI

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, araştırmanın konusu ve amacı, kapsamı, materyal ve metod ve sunuş sırası “giriş” başlığı altında sunulmuştur.

İkinci bölümde, Avrupa Birliği'nin oluşum sürecinde geçirilmiş olan aşamalar genel hatlarıyla incelenmiştir. Bu kapsamda, güçlü Avrupa ülkelerinin neden böyle bir birliğe ihtiyaç duydukları ve Birlik yolunda geçirilen evreler açıklanmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği'nin genişlemesine ve örgütsel yapısına ilişkin bilgilerin yanında Avrupa Birliği'nde uygulanan politikalara da yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, Avrupa Birliği'nde vergilendirme politikasının geçmişi ve geleceği hakkında bilgi verilerek, günümüzde Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanan seçilmiş vergiler incelenmiştir. Bu bağlamda gelir ve kurumlar vergileri mükellefiyet, matrahın tespiti, oranlar ve beyanı ile ödenmesi başlıklarıyla açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, Türk Vergi Sistemi'nin uygulama açısından genel bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu değerlendirme çerçevesinde, Türk Vergi Sistemi'nin Cumhuriyetten günümüze kadar olan gelişimi ile Türkiye'deki gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamaları incelenmiştir.

Beşinci bölümde ise, vergi sistemimizin Birlik modeline yaklaştırılması gereği ve bu konuda karşılaşılan sorunlar ele alınmıştır. Öncelikle Anayasal düzenlemelerle ilgili değerlendirmelere yer verilmiş ardından Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Mevzuatı açılarından farklılıklara değinilmiştir.

Tezimizin beşinci bölümünü takiben de, Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan ve kaldırılan vergilerle Türkiye'de uygulanan ve kaldırılan vergiler isimleri itibariyle ek olarak sunulmuştur.

## İKİNCİ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ

#### 1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN OLUŞUM SÜRECİ

##### 1.1. Genel Olarak

Avrupa'da bir birlik oluşturulması çabaları XIII. yüzyıla kadar inmekte, yani Roma dönemine kadar gerilere gitmektedir. Bu dönemde, "Avrupa Bütünleşmesi" hakkında görüşlerini ortaya koyan yazar ve düşünürlerin bazıları şunlardır: Pierre Dubois, Abbe de Saint, Jean Jacques Rousseau vb<sup>1</sup>. Ancak, bu yüzyılda, Avrupa'daki koşulların elverişsizliği nedeniyle, birlik oluşturulması çalışmalarında bir başarı sağlanamamıştır.

XVII. yüzyıla kadar somut bir birlik düşüncesi ortaya çıkmamıştır. Ancak, bu yüzyılda, Kant, Avrupa'da bir "Birleşik Devlet" oluşması hakkındaki düşüncesini dile getirmiştir. Bu düşüncesinde Kant, Fransa Kralı IV. Henry'nin bakanlarından olan Duc de Sully'in hazırladığı bir projeden etkilenmiştir. Duc de Sully'in hazırladığı projenin amacı, kurulacak birlik içinde ticaretin serbestleştirilmesi ve Avrupa'da genişleme amaçlı hareketlerdir<sup>2</sup>.

Duc de Sully'in hazırladığı proje, XVIII. yüzyıla kadar çeşitli bilim adamlarınca geliştirilmiştir. Bu yüzyıl içerisinde, ülke bazında ilk adım, İngiltere ve Fransa'dan gelmiştir. Çünkü, bu yüzyılın sonuna doğru Avrupa'da, özellikle İngiltere'de sanayi devriminin ortaya çıkmasıyla pazar arayışları hız kazanmıştır. Bu nedenle, Fransa ve İngiltere, bir ticaret anlaşması imzalamış, ancak bu anlaşma, Fransa'da meydana gelen devrim ile son bulmuştur.

XIX. ve XX. yüzyılın başlarında, birlik oluşturulması çabaları içinde çeşitli gelişmeler ortaya çıkmıştır. İlk olarak, 1814 yılında, Fransız Saint Simon, Avrupa'da bir birlik meydana getirilmesi konusunda bir çalışma yapmıştır. "Avrupa Toplumunun Yeniden Örgütlenmesi" adlı yapıtında Fransa ile İngiltere merkezli bir birlik

<sup>1</sup> Haluk Günöğür, "Avrupa Birliği Bütünleşmesinin Tarihsel Gelişimi (Dünü, Bugünü, Yarını)", *Avrupa Birliği El Kitabı*, Avrupa Birliği ve Türkiye - Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Semineri (20-31 Mart 1995), Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayınları, Ankara, 1995, s. 13.

<sup>2</sup> Haluk Kabaalioglu, "Avrupa'da Bütünleşme Hareketlerinin Tarihi Gelişimi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mahmut R. Belik'e Armağan*, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Araştırma ve Uygulama Merkezi, İstanbul, 1993, s. 227-228.



oluşturulacak, Almanya dışında kalan ülkeler istekleri doğrultusunda bu birliğe dahil olacaklardır<sup>3</sup>.

İkinci olarak, 1815 yılında Prusya *Maasen Tarifesi* ile iç gümrükleri kaldırmıştır. Sonra sırasıyla 1834, 1860, 1862 ve 1871 yılında, başta Almanya, eyaletleri arasında ve Fransa ile İngiltere’de kendi aralarında yaptıkları çeşitli anlaşmalarla, gümrükleri indirmişlerdir. Ancak, XIX. yüzyılın sonlarında Friedrich List’den etkilenen Almanya, Fransa ve İtalya gümrükleri tekrar yükseltmişlerdir. Bunun asıl nedeni, korumacılıktan kaynaklanmaktadır<sup>4</sup>. Daha sonraları ise, birlikle ilgili yapılan çeşitli öneriler kabul görmemiştir.

Sonuçta, XIII. yüzyıldan 1930’lu yıllara kadar olan zaman dilimi içinde ortaya atılan önerilerin ve görüşlerin kabul görmemesi, bu önerileri ve görüşleri ortaya atanların böyle bir birlik içinde kendi uluslarının çıkarlarını ön planda tutmak istemelerine bağlanabilir.

1920’li yıllara gelindiğinde Birlik oluşturulması konusunda gösterilen çabalar ciddi olarak ele alınmıştır. Bu çabalardan bir tanesi 1922 yılında Kont Kalergi’den gelmiştir. Kalergi, Pan-Avrupa Birliği’nin kurulması yönünde bir bildiri hazırlamıştır. Daha sonraları, sırasıyla Alman Dışişleri Bakanı Gustow ve Fransa Dışişleri Bakanı Briand’da bu konuda çalışmalar yapmıştır<sup>5</sup>.

## **1.2. Avrupa Birliği Yolunda İlk Birleşme Hareketi: Benelüks**

Avrupa’da ilk birleşme hareketi, diğer bir deyişle ekonomik entegrasyon 18 Temmuz 1932 tarihinde gerçekleşmiştir. Ouchy Sözleşmesi ile hayata geçirilen bu ekonomik entegrasyonu Belçika, Hollanda ve Lüksemburg imzalamışlar, adına kısaca, Benelux demişlerdir. Bu sözleşmenin amacı, Benelux ülkeleri arasında yavaş yavaş gümrük birliğine gitmektir<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Beril Dedeoğlu, *Adım Adım Avrupa Birliği*, 1. Baskı, Çınar Yayınları, İstanbul, Nisan 1996, s. 65.

<sup>4</sup> S. Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 4. Baskı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, İstanbul, 1996, s.38.

<sup>5</sup> Veynel Bozkurt, *Avrupa Birliği*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993, s. 28.

<sup>6</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 39.

Benelux ülkelerinin aralarında kurdukları ekonomik entegrasyon giderek gelişmeye başlamış, 21 Ekim 1943 tarihinde, Para Antlaşması'nı, daha sonra da, 5 Eylül 1944 tarihinde Gümrük Birliği Sözleşmesini hayata geçirmişlerdir<sup>7</sup>.

Benelux ülkeleri arasındaki bütünleşme çabaları, bir ekonomik birleşmede (entegrasyonda) başarı sağlanmasının belli şartlara bağlı olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu şartları şöyle sıralayabiliriz<sup>8</sup>:

1. Aynı kıta üzerinde bulunmak,
2. Siyasal ve iktisadi uygulamaların birbirine yakın olması,
3. Askeri alanda aynı grupta bulunmak,
4. İktisadi alanda aynı düzeyde veya birbirlerine yakın düzeylerde bulunmak,
5. Aynı din, aynı kültür ve aynı sosyal yapı içinde bulunmak.

Daha ileri bir aşamada entegrasyonun "Avrupa Birliği" şekline dönüştürülmesi şeklinde gelişmelerin üç nedeni bulunmaktadır<sup>9</sup>:

1. Avrupa savaşlar nedeniyle dünyanın merkezi olma özelliğini yitirmiştir. Bu durum karşısında Avrupa'nın, yine dünyanın merkezi olması için ekonomik ve siyasal açıdan bir bütün olması gerekmektedir.
2. İki dünya savaşı geçirmiş olan Avrupa'nın bir üçüncü savaşın içine girmemesi istenmektedir. Avrupa'nın bir üçüncü savaşa girmesi ekonomik ve siyasal açıdan tamamen çökmesi demektir.
3. Bundan sonra, Avrupa'da düzenli, adil, dengeli ve istikrarlı bir ortam arzu edilmektedir.

Ortaya çıkan bu gelişmeler üzerine, 19 Eylül 1946 tarihinde W. Churchill, bir "Avrupa Birleşik Devleti" kurulmasını önermiştir. Churchill'e göre, "Avrupa Birleşik Devleti"ni iki ülke, Almanya ve Fransa oluşturacak, ayrıca, İngiltere ve İngiliz Uluslar Topluluğu da ayrı bir birlik oluşturacaktır<sup>10</sup>. Oluşturulacak olan bu birlik, bir konfederasyon çatısı altında toplanacaktır.

<sup>7</sup> Karluk, *Avrupa Birliği* ..., a.g.e., s. 40.

<sup>8</sup> Karluk, *Avrupa Birliği* ..., a.g.e., s. 26.

<sup>9</sup> Halil Seyidoğlu, *Uluslararası İktisat*, Geliştirilmiş 6. Baskı, Gözlem Yayınları No:2, İstanbul, 1988, s. 368.

<sup>10</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Bütünleşmesi Avrupa Birliği'nin Kökenleri ve Büyümesi*, Tesimat, Ankara, 1996, s. 9.

Ancak, Avrupa'da bir şekilde birlik oluşturulması konusundaki görüşler, ikiye ayrılmıştır. Bunlardan birincisi; eğer bir birlik oluşturulacak ise, birliği oluşturacak ülkelerin yetkilerinin ellerinden alınmasını öngören federalist görüş, ikincisi ise, yetkilerin ülkelerin ellerinde bulundurulmasını öngören fonksiyonalist görüştür<sup>11</sup>. Konfederalist yaklaşım olarak da geçen ve Avrupa ülkelerinin tercihini yansıtan ikinci görüş OECD'nin ve Avrupa Konseyi'nin çalışmalarına yön vermiştir. Bu iki yaklaşımın sonucunda Avrupa'da çok sayıda örgüt doğmuştur: Birleşik Avrupa Hareketi, Birleşik Avrupa için Fransız Konseyi, Avrupa Federalistler Birliği, Sosyalist Avrupa Birleşik Devletleri gibi. Ortaya çıkan bu örgütler daha sonra, 1947 yılında birleşerek, bir komite oluşturmuşlardır. Ancak oluşturulan bu komite, örgütlerin aralarındaki görüş ayrılıklarının fazla olması sonucu başarılı olamamıştır<sup>12</sup>.

Bu dönem içinde Batı Avrupa ülkelerinin çoğunda ve özellikle Doğu Avrupa'da, komünistler giderek güçlenmişler, Batı Avrupa'da oy oranlarını % 25'e kadar çıkarmışlardır. Siyasal ve ekonomik çıkarları zedelenmeye başlayan ABD, bu gelişmeyi engellemek için, Avrupa'nın savaştan çıkmış olmasını bahane ederek Batılı Avrupa ülkelerine bir yardım planı çerçevesinde mali destek sağlamayı öngörmüştür. Ancak, ABD yapacağı yardım için Avrupa'dan bazı şartları yerine getirmesini istemektedir. Bu şartlar şunlardır<sup>13</sup>:

1. Kendilerine yardım yapılacak olan Avrupa ülkeleri ilk önce, yardımın ne kadar olacağına ve miktarına karar verecekler,
2. Bu ülkeler ekonomik programlarını hazırlayacaklar,
3. Ticaret engellerini indirecekler,
4. Bütün bunların gerçekçi bir şekilde uygulanabilmesi için de bir örgütün kurulmasını sağlayacaklardır.

Ekonomik olarak zayıf durumda olan Avrupa bu teklife sıcak bakarak çalışmalara başlamıştır. Böylece, Avrupa'da bir birlik oluşturulması çabaları W. Churchill ile başlayıp ABD'yle kesinlik kazanmaya başlamıştır. İlk adım Amerika Birleşik Devletleri Dışişleri

<sup>11</sup> Ergun Özbudun, "Avrupa Entegrasyonunun Siyasal Boyutları", *Avrupa Entegrasyonu: Politik, Ekonomik, Sosyal ve Askeri Boyutları Semineri*; Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi Yayın No: 6, 2-3 Kasım 1989, Ankara, s. 15.

<sup>12</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 37.

<sup>13</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 38.

Bakanı George Marshall'ın ilanıyla 5 Haziran 1947 tarihinde atılmıştır<sup>14</sup>. Bilindiği üzere, bu yardım tarihe Marshall Yardımı olarak geçmiştir.

W. Churchill'in girişimleri sonucunda 7 Mayıs 1948 tarihinde Lahey'de *Avrupa Birleşik Devletleri* konusunda bir kongre toplanmıştır. Kongreye katılanlar arasında önde gelen devlet adamlarından R. S. Schumann, P. H. Spaak, J. Monnet de bulunuyordu<sup>15</sup>.

ABD tarafından yapılacak olan yardımın Avrupa ülkelerine ulaştırılması amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, bir örgüt oluşturulmuş ve oluşturulan bu örgüte Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) adı verilmiştir. Örgüt çalışmalarına hızla başlayarak altı ay gibi kısa bir süre içinde verimli sonuçlar elde etmiştir. Şöyle ki, Avrupa ülkelerinin yapmış oldukları ticaret katlanmış ve sonuçta, 1950 yılında, Avrupa Ödemeler Birliği oluşturulmuştur.

Ortaya çıkan olumlu gelişmeler sonucunda, globalleşme gereği ile birlikte yukarıda bahsedilen örgüte üç dünya ülkesi olan ABD, Japonya ve Kanada da katılarak örgüt büyümüş ve Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü (OECD) meydana gelmiştir. OECD'nin amaçları şunlardır<sup>16</sup>:

1. Örgüte dahil ülkelerin ekonomik olarak istikrarlı bir yapıya kavuşması,
2. Örgüt harici, özellikle gelişmekte olan ülkelerin, ekonomik olarak kalkınmalarının sağlanması,
3. Uluslararası ticaretin sağlam temeller üzerine oturtulması.

### **1.3. Avrupa Birliği Yolunda İkinci Birleşme Hareketi: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT)**

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, W. Churchill'in girişimleri sonucu, Avrupa'da bir birlik oluşturulması amacı ile 5 Mayıs 1949 tarihinde Avrupa Konseyi oluşturulmuştur. Ancak, Konsey'i oluşturan ülkeler arasında görüş ayrılıkları kesin olarak hala mevcuttur. Özellikle, Avrupa Konseyi'nin kuruluşu aşamasında İngiltere'nin göstermiş olduğu olumsuz tutum, bunun en önemli örneğidir. İngiltere'nin bu tutumunda etkili olan konu

<sup>14</sup> Ramazan Uludağ, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1988/302, Ekim 1988, Ankara, s. 20.

<sup>15</sup> Ahmet Çimen, *Gümrük Birliği ve Avrupa Topluluğu Türkiye İlişkileri*, Ankara, 1996, s. 45 - 46.

<sup>16</sup> Cem Alpar - Tuba Ongun, *Dünya Ekonomisi ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar 'az gelişmiş ülkeler yönünden değerlendirme'*, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İstanbul, 1988, s. 226-227.

ise, Avrupa'nın federe olarak bir birlik oluşturmasıdır. Ayrıca, yine İngiltere, İngiliz Uluslar Topluluğu ile ABD'yle olan çıkarlarını ön planda tutma hesabı yapmıştır. Konsey bu yüzden başarılı olamamıştır.

Bu arada, Avrupa'da siyasal dengelerde değişiklikler devam etmiştir. Öncelikle, Çekoslovakya'da yönetimi komünistler ele geçirerek rejim değişikliğini gerçekleştirmişlerdir. Ayrıca, SSCB de Doğu Almanya'yı yanına çekerek Batı Almanya'ya kadar yaklaşmıştır.

Bu gelişmeler çerçevesinde savaştan yenik çıkan Avrupa ülkelerinden Almanya, bölgede yeniden ekonomik bir güç olarak ortaya çıkma çalışmalarını hızlandırmaya başlamıştır. Bu durum karşısında Avrupalıların kafalarında hala endişeler mevcuttur. Bu endişelerin en büyüklerinden birisi Almanya'nın neden olacağı bir savaş, diğeri ise Sovyetlerin komünist tehdididir.

Avrupa ülkeleri oluşan bu tehditlerden kurtulmak için ikinci birleşme hareketini 18 Nisan 1951 tarihinde Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) olarak gerçekleştirmişlerdir. Antlaşma Fransa'nın başkenti Paris'de imzalanmıştır. Bu topluluk konusunda ilk öneriyi, Fransa'da, 9 Mayıs 1950 tarihinde Fransa Dışışleri Bakanı Robert Schuman ortaya atmıştır. R. Schuman, "Kömür Çelik Pool'ü Projesi" denilen bu önerisinde, Fransa'nın kömürü ile Almanya çeliğinin ortak bir çatı altında birleştirilmesini ve diğer ülkelerin de bu çatı altına girebileceğini söylemiştir<sup>17</sup>.

Yapılan bu öneriye karşı, olumlu tepkiler gelmeye başlamıştır. İlk olarak, Almanya, Belçika, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda önerinin görüşülmesi için toplantılara katılmaya başlamışlardır. Ancak, Avrupa'nın önde gelen ülkelerinden İngiltere ise, önerinin dışında kalarak izlemeyi yeğlemiştir<sup>18</sup>.

Antlaşma, 18 Nisan 1951'de Paris'te, Fransa, Almanya, Belçika, Hollanda, İtalya ve Lüksemburg'un katılımıyla imzalanmıştır. İmzalayan ülkelerin hükümetlerinde onaylandıktan sonra da 25 Temmuz 1952 tarihinde AKÇT resmen yürürlüğe girmiştir.

<sup>17</sup> Z. Sacit Önen, *Uluslararası Mali Kuruluşlar*, Ankara, 1989, s. 122.

<sup>18</sup> T.C. Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, *Avrupa Topluluğu ve Türkiye*, 2. Baskı, Avrupa Topluluğu Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara, Ocak 1993, s. 5-6.

AKÇT'nun görevleri şöyledir<sup>19</sup>:

1. Topluluk tarafından belirlenen yatırım projelerini hızlı bir şekilde hayata geçirmek,
2. Demir - çelik üretimini, dolaylı da olsa, arttırarak, yatırımları destekleyerek gerçekleştirmek,
3. Demir - çelik sektöründe istihdam edilen işçilerin konut sahibi olmalarını sağlamak için gerekli önlemleri alarak, hayata geçirmek,
4. Sektörde bazı nedenlerden dolayı (verimlilik artışı gibi.) istihdam dışında kalan işçilere yeni iş olanakları sağlamak.

AKÇT'nun kendisine yüklenen görevleri yerine getirebilmesi için finansman kaynaklarına ihtiyacı bulunmaktadır. Kullanabileceği finansman kaynakları içinde en önemlilerinden biri, prelevman'dır. Prelevman, kömür ve çelik üretimi üzerinden belli bir oranda alınan vergidir. Diğer önemli finansman kaynakları ise, üye ülkeler tarafından Topluluğa sağlanan krediler ve borçlanmalardır.

AKÇT'nin görevlerini yerine getirirken nasıl bir örgütsel şema içinde bulunacağı da antlaşmada ayrıca belirtilmiştir. Buna göre, AKÇT'nun organları şöyledir<sup>20</sup>:

1. Parlamento
2. Konsey
3. Komisyon (Yüksek Otorite)
4. Adalet Divanı
5. Danışma Komitesi

AKÇT'ndan sonra oluşturulan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) ile birlikte, bu üç topluluğun örgütsel yapılarında birleşmeye gidilmiştir. Bu konuya tezimizin ileriki aşamalarında değinilecektir.

Dünyada siyasal konjonktürdeki değişmelere bağlı olarak, AKÇT'nu kuran ülkelerin, aynı zamanda, savunma alanında da işbirliğine gitmeleri gerektiği ortaya çıkmıştır. Bunun nedenini şu gerekçeye bağlamak mümkündür: 1950 yılında Kore

<sup>19</sup> Fazal Tekin, *Uluslararası Maliye*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Eskişehir, 1990, s. 178.

<sup>20</sup> Tekin, a.g.e., s. 179.

Savaşı'nın patlak vermesi ve buna bağlı olarak üye ülkelerden bazılarının, ABD destekli olarak kendi ordularını kurmak istemeleri.

Bu gelişmeler karşısında, Fransız J. Monnet bir öneri hazırlamıştır. Bu önerinin adı, Avrupa Savunma Topluluğu (AST)'dur. Öneride, üye ülkelerden herbiri kendi ordusunu kuracak, bunun yanında bir de, ortak bir ordu oluşturulacaktır. Böylece, 27 Mayıs 1952 tarihinde, AKÇT üyesi ülkeler AST Antlaşması'nı imzalamışlardır<sup>21</sup>.

AST'nun hayata geçirilmesi için üye ülkelerin parlamentolarında onaylanması gerekiyordu. Ancak, antlaşma, 30 Ağustos 1954 tarihinde Fransa'da yapılan oylamada reddedilmiş, İtalya'da ise, oylamaya bile sunulmamıştır. Diğer taraftan antlaşma, başta Almanya olmak üzere, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg'da yapılan oylamalar ile kabul edilmiştir. Bu olaylar karşısında, Fransızların tutumu sonucunda, AST hayata geçirelememiştir<sup>22</sup>. AST'nun başarısızlığının nedeni, ekonomik bütünleşme sağlanmadan siyasal ve askeri bütünleşmeye gidilmek istenmesidir<sup>23</sup>.

Ortaya çıkan bu olumsuz gelişme sonucunda, İngiltere'nin önerisiyle savunma amaçlı bir birlik kurulması çalışmalarına gidilerek, Batı Avrupa Birliği (BAB) ortaya çıkmıştır. BAB, AKÇT üyesi ülkelere İngiltere'nin de katılımıyla oluşturulmuştur.

BAB, diğer adıyla, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel İşbirliği ve Ortak Savunma Antlaşması (ESKİOSA), Belçika, Hollanda, Fransa, Lüksemburg ve İngiltere'nin katılımı ile, 17 Mart 1948 tarihinde geçerlilik kazanmıştır. Bu birliğe İtalya ve Almanya, 23 Ekim 1954'de katılmışlardır<sup>24</sup>.

BAB'nin görevi, dış politika alanında ve savunma konularında, üye ülkeleri bilgi sahibi yapmaktır. BAB'nin organları ise, Konsey, Parlamenterler Meclisi ve Genel Sekreterlik'dir<sup>25</sup>. Genel Sekreterlik'in merkezi Londra'dır.

<sup>21</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 43.

<sup>22</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 62-66.

<sup>23</sup> Günugur, a.g.e., s. 15.

<sup>24</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 43.

<sup>25</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 44.

#### **1.4. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nun (AAET) Kuruluşu**

AKÇT, bilindiği üzere, sadece, kömür ve çelik ürünlerinin tek bir elden yürütülmesini sağlayacaktı. Ancak, Avrupa'da böyle bir topluluk tek başına yeterli görülüyordu. 1950'li yıllarda, Orta Doğu'da çıkan savaş üzerine (Mısır - İsrail Savaşı) dünyada, özellikle Avrupa'da petrole ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı düzenleyecek bir topluluğun kurulması da böylece gündeme gelmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda, Roma'da 25 Mart 1957 tarihinde Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) kurulmuş, 1 Ocak 1958 tarihinde üye ülkelerin parlamentolarında onaylanmasıyla çalışmalarına başlamıştır. Topluluğun amacı, petrole duyulan ihtiyaç azaltarak diğer enerji kaynaklarını devreye sokmaktır. Ancak, bu arada Avrupa'da tam bir ekonomik birleşmeye gidilmesi için daha kapsamlı çalışmaların yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeyle birlikte, Topluluk üyesi ülke Dışişleri Bakanları, Benelux ülkelerinin, daha kapsamlı bir birlik oluşturulmasıyla ilgili konferans teklifine olumlu bakarak, 1 - 2 Haziran 1955 tarihinde, İtalya'nın Messina kentinde bir araya gelmişlerdir.

Yapılan bu konferansta üye ülkeler bazı temel ilkeleri benimsemişlerdir. Bu ilkeleri şöyle sıralayabiliriz<sup>26</sup>:

1. Ulusal ekonomilerin birleştirilmesi,
2. Ortak pazarın oluşturulması,
3. Sosyal politikaların harmonizasyonu.

Benimsenen ilkelerin hayata geçirilmesi için de bir komitenin kurulmasına karar verilmiştir.

Komite, çalışmalarına 9 Temmuz 1955 tarihinde başlamış ve başkanlığına Belçika Dışişleri Bakanı Paul Henri Spaak getirilmiştir. Komite, çalışmalarına dört ayrı alanda komisyon kurarak başlamıştır. Bu komisyonlar şunlardır:

1. Doğal enerji,
2. Nükleer enerji,
3. Ulaştırma ve bayındırlık,
4. Ortak pazar<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Önen, a.g.e., s. 134.

<sup>27</sup> Önen, a.g.e., s. 134 - 135.



Komite, komisyonların çalışmaları ile birlikte, bir rapor hazırlamıştır. Hazırlanan rapor, 29 - 30 Mayıs 1956 tarihinde Venedik’de yapılan toplantıda AKÇT üyesi ülke Dışişleri Bakanları tarafından görüşülerek benimsenmiştir. Böylece, 25 Mart 1957 tarihinde, Roma’da imzalanan antlaşmalar ile Avrupa Ekonomik Topluluğ (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) kurulmuştur. Antlaşmalar, üye ülkelerin parlamentolarında, 1 Ocak 1958 tarihinde onaylandıktan sonra yürürlüğe girmiştir<sup>28</sup>.

Roma Antlaşması, 6 Bölüm ve 248 Madde’den oluşmuştur. Bölümlerin ana başlıkları şöyledir: İlkeler (Md. 1-8), Topluluğun esas kuralları (Md. 9-84), Topluluk politikaları (Md. 85-130), kıtalararası bölge ve toprakların katılımı (Md. 131- 136), Topluluğun örgütsel yapısı (Md. 137-209) ve genel ve son hükümlerdir (Md. 137-248)<sup>29</sup>.

AET’nun amacı, Roma Antlaşması’nın 2. maddesinde şöyle belirtilmiştir<sup>30</sup>: “Topluluğun amacı, ortak pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomi politikalarının giderek yaklaştırılması yoluyla, Topluluğun bütünü içinde ekonomik etkinliklerin uyumlu olarak gelişmesini, sürekli ve dengeli bir yayılmayı, artan bir istikrarı, yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesini ve birleştirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkileri gerçekleştirmektir.”

Yukarıda belirtilen amaçlara ulaşmak için Topluluğun yerine getirmesi gereken görevler, Antlaşma’nın 3. maddesinde şöyle belirtilmiştir<sup>31</sup>:

“Bir önceki maddede belirtilen amaçlara ulaşmak için, işbu antlaşmayla öngörülen şartlarda ve tempoda Topluluğun yapacağı işler şunlardır:

- a. Üye devletler arasında, malların giriş ve çıkışlarında gümrük vergilerinin, miktar kısıtlamalarının ve benzer etkili diğer bütün tedbirlerin kaldırılması,
- b. Üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi ve ortak bir ticaret politikasının oluşturulması,

<sup>28</sup> S. Rıdvan Karluk, *Uluslararası Ekonomi*, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, Kasım 1991, s. 283.

<sup>29</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 46-47.

<sup>30</sup> Alpar - Ogun, a.g.e., s. 199.

<sup>31</sup> Avrupa Topluluğu Sözlüğü, Avrupa Topluluğu Komisyonu Enformasyon Temsilciliği Yayını, Ankara, 1984, s. 85. Zik. Sacit Önen, a.g.e., s. 136-137.

- c. Üye devletler arasında, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına karşı olan engellerin ortadan kaldırılması,
- d. Tarım alanında ortak bir politikanın kurulması,
- e. Ulaşım alanında ortak bir politikanın kurulması,
- f. Ortak Pazarda rekabetin bozulmamasını sağlayan bir düzenin kurulması,
- g. Üye devletlerin ekonomi politikalarının koordinasyonunu ve ödeme bilançolarındaki dengesizlikleri önlemeyi sağlayacak tedbirlerin alınması,
- h. Ortak Pazarın işlemesi için gerekli olan sınırlar dahilinde kalmak şartıyla milli mevzuatın birbirine yaklaştırılması,
- i. İşçilerin istihdam imkanlarını iyileştirmek ve hayat seviyelerinin yükselmesine katkıda bulunmak amacıyla bir Avrupa Sosyal Fonu'nun kurulması,
- j. Yeni kaynaklar yaratılması yolu ile Topluluğun ekonomik gelişmesini kolaylaştırmak için bir Avrupa Yatırım Bankası kurulması,
- k. Mübadeleleri arttırmak, ekonomik ve sosyal gelişme gayretini beraberce gerçekleştirmeye çalışmak için deniz aşırı ülkelerle ona bağlı toprakların Topluluğa katılması.”

Roma Antlaşması'nın temel konusu, üye devletler arasındaki gümrük vergilerinin ve miktar kısıtlamalarının kaldırılması ile birlikte üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasıdır. Ancak, Antlaşmada gümrük birliğinin sağlanması yanında, sermayenin, hizmetlerin ve kişilerin serbest dolaşımına imkan veren maddeler de vardır. Sonuçta, Roma Antlaşması'nın 3. maddesinden de anlaşılacağı üzere, Avrupa'da tam bir Avrupa Birleşik Devleti'nin kurulması amaçlanmıştır.

Roma Antlaşması ile AET'nun organları da belirlenmiştir. Buna göre AET'nun altı organı bulunmaktadır. Bunlar:

1. Konsey,
2. Komisyon,
3. Parlamento,
4. Adalet Divanı,
5. Sayıştay,
6. Ekonomik ve Sosyal Komite ve Danışma Komiteleri'dir<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Öcn, a.g.e., s. 137-145.

### **1.5. Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndan Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci**

AET Antlaşması gereğince, 1 Ocak 1959 tarihinde, ilk gümrük indirimlerine gidilmiştir.

AET Komisyonu, üye devletler arasında, malların giriş ve çıkışlarında gümrük vergilerinin, miktar kısıtlamalarının ve benzer etkili diğer bütün tedbirlerin kaldırılması konusunda, Gümrük Birliği çerçevesinde, 4 Kasım 1958 tarihinde dolaşım belgeleri sisteminin genel ilkelerini belirlemiştir. Roma Antlaşması'nda belirlenen tarihten 1.5 yıl önce, 1 Temmuz 1968 tarihinde, Gümrük Birliği kurulmuştur.

AET Antlaşması gereği, Ortak Tarım Politikası'nın temel kuralları, 29 Haziran 1962 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8 Nisan 1965 tarihinde AKÇT üyesi ülkeler, oluşturulan üç topluluğun, organlarının birleştirilmesine olanak sağlayan Füzyon Anlaşması'nı imzalamışlar ve 1 Haziran 1967 tarihinde yürürlüğe geçirmişlerdir.

Gümrük Birliği'nin oluşturulması ile birlikte ve dünya ekonomisinin gelişmesi sonucunda, 1969 yılında, parasal ve iktisadi alandaki çalışmalara başlanmasına karar verilmiştir. 1970'li yılların başında dünyadaki olumsuz konjonktür, özellikle yaşanan petrol şokları, gelişimi olumsuz yönde etkilemiştir. Ayrıca, yeni ülkelerin katılımı da hızı yavaşlatmıştır. Öyle ki üye ülkeler kendi aralarındaki ticareti bile, uyguladıkları tarife dışı engellerle kısıtlamışlardır.

Şartların daha olumlu hale gelmesi üzerine AET Konseyi, 1983 yılında Komisyon'dan Roma Antlaşması'nda belirtilen Tek Pazar'ın tamamlanması için çalışmalara başlamasını isteyerek 1993 yılında Topluluğun Avrupa Birliği (AB) adını alacağı süreci başlatmıştır. İlk adım olarak Komisyon bir ekonomik reform programı hazırlamıştır. Bunun üzerine, 28 - 29 Haziran 1985 tarihinde İç Pazarın Oluşumunun Tamamlanması (= Beyaz Kitap) adlı rapor hazırlanarak, Konsey'de kabul edilmiş ve 1992 yılına kadar iç pazarın (tek pazarın) oluşturulması benimsenmiştir. Bu arada, iç pazarın sağlanması için 1 Temmuz 1987 tarihinde Tek Avrupa Senedi yürürlüğe girmiştir. Tek Avrupa Senedi'nin amacı, iç pazarın 1992 yılına kadar tamamlanması için gerekli ortamı hazırlamaktır. İç Pazar'ın amacı ise, temel olarak, sermayenin, kişilerin,

malların ve hizmetlerin serbest dolaşımı için önlerindeki mali, fiziki ve teknik engellerin kaldırılması idi. Bu gelişmeler sonucunda, İç Pazar, 1 Ocak 1993 tarihinde gerçekleştirildi.

Ayrıca, iç pazar ile kararların, üye ülke vatandaşlarına oldukça yakın kademede alınması anlamına gelen yetki ikamesi ilkesi kabul edilmiştir<sup>33</sup>.

Avrupa Tek Senedi'nin 1987 yılında yürürlüğe girmesi ile birlikte AET'nun adı Avrupa Topluluğu olarak değiştirilmiştir.

Avrupa Tek Senedi üç ana bölümden oluşmuştur. Başlangıç bölümünde, Topluluk ile Avrupa Siyasi İşbirliği'nin yardımıyla ulaşılması öngörülen AB hedefi tekrarlanmıştır. İkinci bölümde, 1992 yılına kadar tek pazarın sağlanması için gerekli hukuki çerçeve ve çevrenin korunması, araştırma, teknoloji alanlarında daha sıkı işbirliğini sağlayacak politikalar ortaya konmuştur. Son bölümde ise, Avrupa Siyasi İşbirliği çerçevesinde dış politikada işbirliği alanında resmi düzeyde hukuki bir çerçeve belirlenmiştir<sup>34</sup>.

Avrupa Tek Senedi'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte, Konsey 1990 yılında, Roma'da hükümetlerarası bir konferans düzenlemiştir. Bu konferansta AT'nun hedeflerinin yeniden belirlenmesi ve AB aşamasına geçilmesi benimsenmiştir. Bunun üzerine, Konsey, Komisyonu görevlendirmiş ve çalışmalar 1991 yılına kadar devam etmiştir. Bu süreç içerisinde üye ülke hükümetleri arasında beş defa toplantı gerçekleştirilmiştir. Yapılan toplantılar sonucunda, hangi konularda görüşüleceği konusunda rapor hazırlanmıştır. Hazırlanan raporda bahsedilen konulardan belli başlıları şunlardır<sup>35</sup>:

1. Üye ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyleri arasındaki farkın azaltılması,
2. Ekonomik ve Parasal Birliğe geçilmesi aşamalarının belirlenmesi (süre, ülkelerin durumu ve karşılaşılabilecek sorunlar),
3. Sosyal politikaların nasıl uygulanması gerektiği ve uygulamalar sırasında karşılaşılan sorunlara karşı nasıl çözümler üretileceği,

<sup>33</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Tek Pazar*, Tesimat, Ankara, 1996, s. 6.

<sup>34</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Bütünleşmesi Avrupa Birliği'nin Kökenleri ve Büyümesi*, a.g.e., s. 13.

<sup>35</sup> Çimen, a.g.e., s. 78-79.

4. Avrupa Parlamentosu'na verilecek ek yetkilerin ne olacağı,
5. Batı Avrupa Birliği'nin yeni statüsünün nasıl olacağı,
6. Almanya'nın önerisinin antlaşmaya ilave edilip edilmeyeceği (federal kavramı),
7. Topluluğa eğitim, sağlık, enerji vb. alanlarda ek yetkiler verilip verilmeyeceği.

1985 ve 1990 yılında iki defa oluşturulan hükümetlerarası konferanslar sonucunda, Avrupa Birliği'nin oluşumu hız kazanmıştır. 9 - 10 Aralık 1991 tarihinde, Maastricht'de, toplanan üye ülke Devlet ve Hükümet Başkanları Avrupa Birliği Antlaşması'nı 7 Şubat 1992 tarihinde imzalamışlardır. Avrupa Birliği Antlaşması, 200 madde, 17 ek protokol ve 33 ekten oluşmaktadır. Diğer adıyla Maastricht Antlaşması, Roma Antlaşması'nın bazı maddelerini ortadan kaldırmış, bazı ek maddeler getirmiştir. Ancak, Maastricht Antlaşması'nda iki ana başlık kabul edilmiştir. Bunlardan birincisi, Ekonomik ve Parasal Birlik, ikincisi ise, Siyasal ve Sosyal Birlik'tir. Bu ana başlıklara bağlı olarak kabul edilen diğer ek konuların bazıları ise şunlardır<sup>36</sup>:

1. Topluluğun, gelişmekte olan ülkeleri desteklemesi için oluşturulan yardım fonu,
2. Ekonomik ve Parasal Birliğin tamamlanması,
3. Ortak savunma ve güvenlik politikası,
4. Ortak dış politika,
5. Federalizm yerine sıkı bir birlik,
6. Sosyal konular,
7. Avrupa Parlamentosu'nun yetkilerinin artırılması,
8. Ortak vize uygulaması gibi.

Maastricht Antlaşması imzalandıktan sonra, 1 Ocak 1993 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Ancak, üye ülkelerin bazılarında meydana gelen olumsuz gelişmeler sonucunda, Antlaşma'nın onay süresi uzamış ve 1 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Maastricht Antlaşması'nda benimsenen ilkeler üç ana başlık altında toplanmıştır. Bunlar<sup>37</sup>:

1. Kamu maliyesinin düzenli bir şekilde yürütülmesi,
2. İkame etme (subsidiarite) ilkesi (bu ilke, Topluluğu sınırlandırarak, üye ülkelere müdahale yetkisini bırakıyordu),

<sup>36</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 79 - 80.

<sup>37</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 82.

### 3. Rekabet ilkesine dayalı serbest piyasa ekonomisi.

Maastricht Antlaşması, ayrıca, aşamalı olarak geçilmesi kararlaştırılan üç alanda önemli yenilik getirmiştir. Bunlardan birincisi, Ekonomik ve Parasal Birlik, ikincisi, Avrupa Vatandaşlığı ve sonuncusu ise, Ortak Güvenlik ve Dış Politika'dır.

## 2. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GENİŞLEMESİ

Avrupa'da Topluluk dışında kalan gelişmiş ülkeler, AKÇT'nun oluşturulması ve gelişimi sonucunda bu Topluluğa dahil olmak istemişler ve başvurularını yapmaya başlamışlardır.

İlk üyelik başvurusunu, İngiltere yapmıştır. İngiltere 31 Temmuz 1961 tarihinde, AET'na tam üye olmak için giriş koşullarının görüşülmesi için, Roma Antlaşması'nın 237 nci maddesine göre, müracaat etmiştir. Böylece, 1 Ağustos 1961 tarihinde, İngiltere Hükümeti görüşme yetkisini meclisinden almıştır. Bu gelişmeyle birlikte, 10 Ekim 1961 tarihinde İngiltere ve AET arasında tam üyelik görüşmeleri başlamıştır. Ancak görüşmeler, İngiltere'nin isteği doğrultusunda gelişmemiş ve 14 Ocak 1963 tarihinde Fransa'nın tutumu sonucunda başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Fransa, bu konuda İngiltere ile AET arasında bir ortaklık anlaşmasının oluşturulmasını isteyerek, Topluluğa girmesine engel olmuştur<sup>38</sup>.

İngiltere ilk başvurusundaki başarısızlığından sonra 2 Mayıs 1967 tarihinde tam üyelik için ikinci başvuruda bulunacağını belirtmiştir. Bu gelişmeler karşısında, sırasıyla, 10 Mayıs 1967 tarihinde İngiltere ve İrlanda, 11 Mayıs 1967 tarihinde Danimarka ve son olarak da 21 Temmuz 1967 tarihinde Norveç tam üyelik başvurularında bulunmuşlardır. İrlanda, Danimarka ve Norveç, katılım başvurularını 31 Temmuz 1961, 9 Ağustos 1961 ve 30 Nisan 1962 tarihlerinde yapmışlardır. Ancak, Fransa Başkanı de Gaulle'ün İngiltere karşısındaki tutumu değişmemiştir. Fransa'da yapılan seçimlerde de Gaulle'ün seçimleri kaybetmesi sonucunda yeni Başkan Pompidou İngiltere'nin AET'na katılacağını açıklamıştır<sup>39</sup>. Bunun üzerine, 30 Haziran 1970 tarihinde tam üyelik görüşmelerine başlanmış ve 23 Haziran 1971 tarihinde tamamlanmıştır. Çıkan sonuç, İngiltere'nin beş yıllık bir geçiş dönemine tabi tutulması gerektiği şeklindedir. Avam Kamarası, 28 Ekim

<sup>38</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 48.

<sup>39</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 49-50.

1971 tarihinde, tam üyeliği onaylamış ve Anlaşma 22 Ocak 1972 tarihinde imzalanmıştır<sup>40</sup>.

AT, İngiltere gibi, İrlanda, Danimarka ve Norveç ile de tam üyelik anlaşmalarını imzalamıştır. İrlanda ve Danimarka'da yapılan halk oylamasında çoğunluk evet oyu vermiş, Norveç'de ise çoğunluk hayır oyu kullanmıştır. Böylece, 1 Ocak 1973 tarihinde AT üye sayısı 9'a çıkmıştır. AT'nun ilk genişlemesi kuzeye doğru olmuştur.

Danimarka'ya bağlı Grönland'da bu ülke ile birlikte AT'na 1973 yılında girmişti. Ancak, 1982 yılında, Grönland'da yapılan referandum sonucunda AT aleyhine oy çıkmıştır. Bu gelişmenin üzerine, 1984 yılında bir araya gelen AT ile Danimarka, Grönland'ın AT'dan ayrılmasına izin vermişlerdir. Grönland 1 Ocak 1985 tarihinde üyelikten ayrılmıştır<sup>41</sup>.

İlk ortak üyelik başvurusu ise, Haziran 1959 tarihinde, Yunanistan tarafından Roma Antlaşması'nın 238 inci maddesine dayanarak yapılmış ve Topluluk ile Yunanistan arasında, 9 Temmuz 1961 tarihinde Ortaklık Anlaşması (Atina Anlaşması) imzalanmıştır<sup>42</sup>. Anlaşma 1 Kasım 1962 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşmaya göre Yunanistan tam üyelik için 22 yıl bekleyecektir.

Yunanistan'daki siyasal gelişmeler sonucunda, 1967 yılında demokrasinin kesintiye uğraması ile birlikte AT görüşmeleri dondurmıştır. 1974 yılında Albaylar Cuntası görevden düşünce, görüşmeler tekrar başlamış ve Atina Anlaşması yürürlüğe konmuştur. Yunanistan tam üyelik başvuru süresinin bitimini beklemeden 12 Haziran 1975 tarihinde, Roma Antlaşması'nın 237 nci maddesine dayanarak tam üyelik başvurusunu yapmıştır. Buna karşılık, AT yapılan başvuruya 29 Ocak 1976 tarihinde olumsuz görüşünü bildirmiştir. Ancak, AT Komisyonu'nun hazırladığı bu olumsuz rapor, siyasi baskılar sonucunda olumlu yönde değiştirilerek görüşmelere 27 Temmuz 1976 tarihinde başlanmış ve 28 Mayıs 1979 tarihinde de Yunanistan'ın tam üyeliği için Katılma Antlaşması imzalanmıştır. 1 Ocak 1981 tarihinde Yunanistan AT'na tam üye olmuş ve üye sayısı 9'dan 10'a çıkmıştır<sup>43</sup>.

<sup>40</sup> Karluk, *Avrupa Birliği* ..., a.g.e., s. 50.

<sup>41</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Bütünleşmesi Avrupa Birliği'nin Kökenleri ve Büyümesi*, a.g.e., 22.

<sup>42</sup> Uludağ, a.g.e., s. 21.

<sup>43</sup> Karluk, *Avrupa Birliği* ..., a.g.e., s. 51-52.

Yunanistan'ın ekonomik olarak zayıf olması nedeniyle, 5 yıllık uyum dönemi belirlenmiştir.

1986 yılına gelindiğinde, AT'na iki katılım daha olmuştur. Bu yıl içerisinde, İspanya ve Portekiz AT'na tam üye olmuşlardır.

İspanya, ilk tam üyelik başvurusunu, demokratik rejime geçmesiyle birlikte, 28 Temmuz 1977 tarihinde yapmıştır. Konsey gerekli çalışmaların yapılması için Komisyonu görevlendirmiş ve tam üyelik sürecinin başlatılması gerektiğini belirtmiştir. Komisyon çalışmalarını tamamlayarak, 29 Kasım 1978 tarihinde, olumlu görüşünü Konsey'e iletmış, Konsey de 18 - 19 Aralık 1978 tarihinde bu görüşü benimsemiştir. Tam üyelik müzakereleri Kasım 1979 tarihinde başlamış ve 12 Haziran 1985 tarihinde Katılma Antlaşması Madrid'de imzalanmıştır. 1 Ocak 1986 tarihinde İspanya AT'na tam üye olmuştur<sup>44</sup>. Katılma Antlaşması'nda İspanya'nın tam üyelik için 7 yıllık bir uyum döneminden geçeceği belirtilmiştir.

Portekiz'in 28 Mart 1977 tarihinde Konsey'e yaptığı AT'na tam üyelik başvurusu, görüş için 5 Nisan 1977 tarihinde Komisyon'a iletilmiştir. Komisyon'un olumlu görüşü üzerine Konsey'in olumlu değerlendirmeleri 17 Ekim 1979 tarihinde başlayarak 12 Haziran 1985 sonuçlanmış ve Katılma Antlaşması imzalanmıştır. Böylece 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren Portekiz AT'na tam üye olarak girmiştir. Portekiz'e de İspanya'ya verilen süre olan 7 yıllık uyum dönemi süresi verilmiştir. Bu defa genişlemenin yönü güneye doğru gerçekleşmiştir. Böylece, AT üye sayısı 10'dan 12'ye yükselmiştir<sup>45</sup>.

Avusturya, AT'na tam üyelik için, Konsey'e başvurusunu, 17 Temmuz 1989 tarihinde yapmıştır. Komisyon rapor hazırlamak üzere kendisine gelen başvuruyu incelemiş ve olumlu görüşünü 1 Ağustos 1991 tarihinde Konsey'e bildirmiştir.

Avusturya'nın başvurusundan sonra İsveç ve Finlandiya da AT'na tam üyelik için başvuruda bulunmuşlardır. Konsey, bu istekleri rapor hazırlamak üzere Komisyon'a havale etmiş, Komisyon olumlu görüşlerini İsveç için 1 Şubat 1993 yılında, Finlandiya için de, 1 Mart 1993 tarihinde Konsey'e iletmıştır.

<sup>44</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 52-53.

<sup>45</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 53-54.



Tam üyelik görüşmelerine Avusturya ile birlikte İsveç ve Finlandiya'nın da katılımıyla 1 Şubat 1993 tarihinde başlanmıştır. 4 Mayıs 1994 tarihinde Avrupa Parlamentosu'nda (Avusturya, İsveç, Finlandiya ve Norveç'in) tam üyelik için yapılan oylama olumlu sonuçlanmış ve 24-25 Haziran 1994 tarihinde dört üyenin üyelik anlaşmaları imzalanmıştır. Bunun üzerine Avusturya'da 12 Ekim 1994 tarihinde, Finlandiya'da 16 Ekim 1994 tarihinde ve İsveç'de 13 Kasım 1994 tarihinde yapılan halk oylamalarında evet oylarının çoğunlukta olması nedeniyle imzalanan antlaşmalar geçerlilik kazanmıştır. Ancak, Norveç'de yapılan halk oylamasında AB'ne tam üyelik için bir kez daha red oyu çıkmıştır. Böylece, bu üç ülke AB'ne 1 Ocak 1995 tarihinde tam üye olarak katılmışlardır ve üye sayı 15'e yükselmiştir<sup>46</sup>.

AB'ne tam üyelik için başvuran diğer ülkeler şunlardır: Türkiye ve Fas (1987), Malta ve Kıbrıs (1990), Norveç ve İsviçre (1992). Bu ülkelerin dışında Doğu Avrupa ülkelerinden bazıları da AB'ne tam üyelik için çalışmalara başlamışlardır. Bu ülkeler şunlardır: Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Romanya, Macaristan ve Bulgaristan<sup>47</sup>.

### 3. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN AMACI

1 Kasım 1993 tarihinde Maastricht Antlaşması'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, Roma Antlaşması'nın 2. maddesinde belirlenen amaçlar da değiştirilmiştir. Maastricht Antlaşması'na göre AB'nin amacı şöyledir<sup>48</sup>:

“Topluluk ortak bir pazarın, ekonomik ve parasal bir birliğin kurulması ve 3 ve 3a maddelerinde yer verilen ortak politikaların ve faaliyetlerin yürürlüğe konulması yolu ile Topluluğun bütünü içinde ekonomik faaliyetlerin uyumlu ve dengeli kalkınmanın, çevreye saygılı, sürekli ve enflasyonist olmayan bir büyümenin, ekonomik performansların yüksek derecede bütünlüğünün, yüksek seviyeli bir istihdam ve sosyal korumanın, yaşam seviyesinin ve kalitesinin yükselmesinin, üye devletler arasında ekonomik ve sosyal bütünlükle dayanışmanın iyileştirilmesi görevine sahiptir.”

<sup>46</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 55-56.

<sup>47</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Bütünleşmesi Avrupa Birliği'nin Kökenleri ve Büyümesi*, a.g.e., s. 22.

<sup>48</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 60.

Maastricht Antlaşması'nda belirtilen amaçlara ulaşmak için yerine getirilmesi gereken görevleri aşağıdaki şekilde belirlemiştir. Buna göre<sup>49</sup>:

- a. Malların girişlerinde ve çıkışlarında üye devletler arasındaki gümrük vergileri ve miktar kısıtlamaları ile diğer bütün eş etkili önlemlerin kaldırılması,
- b. Ortak bir ticaret politikası,
- c. Üye devletler arasında malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımındaki engellerin kaldırılmasının nitelediği bir iç Pazar,
- d. 100 C maddesi uyarınca kişilerin iç pazara girişi ve dolaşımı ile ilgili önlemler,
- e. Tarım ve balıkçılık alanlarında ortak bir politika,
- f. Ulaştırma alanında ortak bir politika,
- g. İç Pazar dahilinde rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir rejim,
- h. Ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde ulusal mevzuat yakınlaştırılması,
- i. Bir Avrupa Sosyal Fonunu içeren, sosyal alanda bir politika,
- j. Ekonomik ve sosyal bütünleşmenin güçlendirilmesi,
- k. Çevre alanında bir politika,
- l. Topluluk sanayisi rekabetinin güçlendirilmesi,
- m. Teknolojik araştırma ve geliştirmenin iyileştirilmesi,
- n. Trans - Avrupa ulaşım ağlarının kurulmasının ve geliştirilmesinin teşviki,
- o. Yüksek seviyeli sağlık korumasının gerçekleştirilmesine katkı,
- p. Nitelikli eğitim ve öğretim ile üye devlet kültürlerinin yaygınlaşmasına katkı,
- q. Kalkınma işbirliği alanında bir politika,
- r. Ticaretin artırılması, ekonomik ve sosyal kalkınma çabalarının bir arada sürdürülmesi için deniz aşırı ülkeler ve topraklarda ortaklık,
- s. Tüketicilerin korunmasının güçlendirilmesine katkı,
- t. Enerji, sivil savunma ve turizm alanlarında önlemler.”

#### **4. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN ÖRGÜTSEL YAPISI**

Avrupa Birliği'nin amaçlarına ulaşması için gerekli alt yapıyı oluşturmak ve bu konuda gerekli çalışmaları yapmak üzere uluslararası, yani üye devlet hükümetleri üstünde organların oluşturulması gerekmektedir. Böylece, Avrupa Birliği organlarında alınan kararların bağlayıcı niteliği ortaya çıkacaktır.

<sup>49</sup> Karlık, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 60 - 61.

Avrupa Birliği'nin gelişim süreci içinde Avrupa Kömür - Çelik Topluluğu, AAET ve AET ile birlikte Topluluk organları da aynı şekilde gelişmiştir. Bu konuda gerekli açıklamalar aşağıda yapılacaktır.

Başlangıçta bu üç topluluğun örgütsel yapıları ayrı ayrı oluşmuştu. Daha sonra bu toplulukların organları birleşerek tek bir çatı altında toplanmıştır.

.Avrupa Birliği'nin örgütsel yapısında siyasal, ekonomik ve sosyal çıkarlarla ilgili karar alan kurumlar mevcuttur. Kurumlar, aldıkları kararlarla ilgili olarak birbirlerinden bağımsız hareket ederler.

Avrupa Birliği'nin kurumları aşağıda tek tek açıklanacaktır.

#### **4.1. Avrupa Parlamentosu**

Avrupa Parlamentosu, ilk olarak kurulan AKÇT ile ortaya çıkmıştır. AKÇT'ndan sonra Roma Antlaşması ile AET ve AAET oluşturulmuştur. Ortaya çıkan bu üç topluluğun organları da Roma Antlaşması ile belirlenmiştir. 1 Temmuz 1967 tarihinde imzalanan Füzyon Antlaşması ile de AKÇT, AET ve AAET'nun organları birleştirilerek Avrupa Parlamentosu adını almıştır.

Avrupa Parlamentosu 1979 yılından bugüne kadar tek dereceli genel seçimle oluşmaktadır. 1995 yılı itibariyle üye sayısı 626'dır. Parlamento'nun toplantı merkezi Strasbourg'da, sekreteryaya ise Lüksemburg'dadır<sup>50</sup>. Parlamento'da bulunan ülkelerin üye sayısı aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir.

<sup>50</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, Tesimat, Ankara, 1996, s. 4

**Tablo 1. Parlamento'da Üye Ülkelerin Temsilci Sayısı**

Ülkeler	1989	1994	1995
Almanya	81	99	99
Fransa	81	87	87
İtalya	81	87	87
İngiltere	81	87	87
İspanya	60	64	64
Hollanda	25	31	31
Belçika	24	25	25
Yunanistan	24	25	25
Portekiz	24	25	25
İsveç	-	-	22
Avusturya	-	-	21
Danimarka	16	16	16
Finlandiya	-	-	16
İrlanda	15	15	15
Lüksemburg	6	6	6
Toplam	518	567	626

Kaynak: Tablodaki rakamlar S. Rıdvan Karluk'un Avrupa Birliği ve Türkiye adlı kitabı ile Güncel Avrupa Dergisi'nin yayını olan Avrupa Birliği'nin Kurumları adlı eserden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Avrupa Parlamentosu'nda siyasal grupların dağılımı ise aşağıda Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2. Avrupa Parlamentosu'nda Siyasal Partilerin Dağılımı**

Siyasal Gruplar	1989	1994	1995
Avrupa Sosyalist Grubu	197	200	221
Avrupa Halk Partisi Grubu	162	148	173
Liberal, Demokrat ve Reformist Grup	44	44	52
Avrupa İçin Birlik Grubu*	20	24	55
Avrupa Birleşik Solu (Aşırı Sol Grup-Kuzeyli Yeşil Sol)	13	12	31
Avrupa Yeşiller Grubu	27	22	25
Avrupa Sağ Grubu (Avrupa Radikal İttifakı)	12	13	19
Gökkuşığı Grubu	16	8	-
Uluslar Avrupası	-	-	19
Bağımsızlar	27	96	31
Toplam	518	567	626

\* Forza Europa ile Avrupa Demokratik İttifakı Grubu birleşmesi ile oluşmuştur.

Kaynak: Tabloda gösterilen Avrupa Birliği üyesi ülkelerin siyasal partilerinin Avrupa Parlamentosu'ndaki sandelye sayıları, S. Rıdvan Karluk'un Avrupa Birliği ve Türkiye adlı kitabı ile Güncel Avrupa Dergisi'nin yayını olan Avrupa Birliği'nin Kurumları adlı eserden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Avrupa Parlamentosu, yetkileri paylaştırılmış Konsey ve Komisyonu demokratik bir biçimde denetlemek için kurulmuştur.

Avrupa Parlamentosu'nun görevleri şunlardır<sup>51</sup> :

1. Avrupa Birliği'nin politikalarının oluşturulmasında gerekli çalışmaları yaparak çeşitli görüşleri sunmak,
2. Komisyona üye tayin etmek ve üçte iki oy çokluğuyla Komisyonu görevden almak üzere denetim görevini yerine getirmek,
3. Komisyonun hazırladığı birlik programını onaylamak,
4. Araştırma komisyonları oluşturarak meydana gelen itirazları incelemek,
5. Avrupa Birliği'nin yıllık bütçesini konsey ile birlikte onaylayıp uygulanması izlemek,
6. Komisyonun hazırladığı birlik mevzuatını konsey ile birlikte yürürlüğe koymak,
7. Konseyin alacağı önemli kararlarda (bazı uluslararası antlaşmalar, yeni üyelerin katılımı, birlik vatandaşlarının ikamet hakkı gibi) parlamentonun onayı gerekmektedir.

#### **4.2. Avrupa Doruğu (Avrupa Zirvesi)**

Avrupa Doruğu 1974 yılında meydana getirilmiştir. Avrupa Doruğu üye ülkelerin Hükümet Başkanları ve Komisyon Başkanı'ndan oluşur ve onlara Dışişleri Bakanları ile komisyondan katılan bir üye yardımcı olmaktadır. Doruk yılda iki defa toplanmaktadır.

Avrupa Doruğunun görevleri ise şunlardır<sup>52</sup> : 1) Avrupa Birliği antlaşmasında belirtilen, gelecekle ilgili konularda gerekli çalışmaları yaparak, bu hedeflere en hızlı şekilde ulaşılmasını sağlamak. 2) hedeflere hızla ulaşması konusundaki çalışmaların ana hatlarını ortaya koymak.

<sup>51</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 4-5.

<sup>52</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 6.

### **4.3. Konsey**

Konsey, üye ülke hükümetlerinde görevli bakanlar düzeyinde toplanmaktadır ve anlaşmalardan doğan sorunların karar organıdır. Örneğin vergi uyumlaştırılması konusunda bir karar alınmak isteniyorsa, Konseyi üye ülke hükümetlerinden gelen Maliye Bakanları oluşturur. Temel konularda ise, Dışişleri Bakanları görev almaktadır. Konsey, Brüksel'de toplanmaktadır. Ancak bazı toplantılar Lüksemburg'da da yapılmaktadır. Konsey Başkanlığını üye ülkeler altı aylık dönemler itibarıyla yapmaktadır.

Konsey, kendine gelen konularda gerekli ön hazırlıkların yapılması için Daimi Temsilciler Komitesi'nden (Coreper) yararlanır. Daimi Temsilciler Komitesi, ayrıca, özel konuları incelemek üzere komiteler oluşturmaktadır ve Konsey'in talimatlarını yerine getirmektedir.

Konsey'in görevleri dört ana grupta toplanmıştır. Bu görevler şunlardır:

1. Topluluk faaliyetlerini düzenlemek,
2. Ortak dış politika ve güvenlik politikası ile ilgili ortak kararlar almak,
3. Adalet ve İçişleri alanlarında ortak eylemler belirleyerek üye devletlerin imzalayacağı sözleşmeleri hazırlamak ve
4. Üye ülkeler arasında ekonomi politikalarını organize ederek Komisyonun kendisine getirdiği teklifleri Parlamentoyla birlikte görüşerek ortak kararlar almak Birlik hedeflerine en uygun biçimde ulaşılmasını sağlamaktır.

Konsey'de kararlar, ilk zamanlarda, oybirliği ile alınmaktaydı. Tek Senet ve Maastricht Anlaşması ile birlikte kararlar şartlı çoğunluk esasına göre alınmaktadır. Ancak, vergilendirme ile ilgili konularda oybirliğiyle karar alınmaktadır. Ayrıca, ortak dış ve güvenlik politikaları ile adalet ve içişleri alanlarında da Konsey, yine kararları oybirliği ile almak zorundadır. Aynı şekilde, Konsey'in, Komisyon'un kararlarının değiştirilebilmesi veya Parlamento tarafından yapılan Komisyon'un da onayladığı değişiklikler için oybirliği ile karar alması gerekmektedir.

Şartlı çoğunluk esasına göre yapılan oylamada, olumlu oy çıkması için 87 oydan 62 oyun olumlu olması ve bu 62 oyun da 10 ülke tarafından verilmesi gerekmektedir. 87 oyun ülkelere göre dağılımı Tablo 3'de gösterilmektedir.

**Tablo 3. Şartlı Çoğunluk Sistemine Göre Ülkelerin Oy Sayıları**

Ülkeler	Oy Sayıları
Almanya	10
Fransa	10
İtalya	10
İngiltere	10
İspanya	8
Belçika	5
Yunanistan	5
Hollanda	5
Portekiz	5
Avustralya	4
İsveç	4
Danimarka	3
İrlanda	3
Finlandiya	3
Lüksemburg	2
Toplam	87

Kaynak: Tablodaki rakamlar, Güncel Avrupa Dergisi'nin yayını olan Avrupa Birliği'nin Kurumları adlı eserden alınarak düzenlenmiştir.

#### **4.4. Komisyon**

Komisyonu 20 üye oluşturmaktadır. Komisyon, AB'nin yürütme organıdır. 20 üyenin ülkeler itibariyle dağılımı şöyledir: İngiltere (Birleşik Krallık), İtalya, İspanya, Almanya ve Fransa 2'şer üye ile temsil edilmekte, diğer ülkelerin ise bir üyesi bulunmaktadır. Komisyon Başkanı, üye ülkeler tarafından Parlamento'nun görüşü üzerine 5 sene için atanır. Komisyon üyeleri görevlerini yerine getirirken kendi hükümetlerinden bağımsız olarak hareket ederler ve AB'nin çıkarlarını ön planda tutarlar. Komisyonu görevden almaya yetkili organ Parlamento'dur. Komisyon kararlarını oy çokluğu ile almaktadır<sup>53</sup>.

Komisyonun görevleri şunlardır<sup>54</sup>:

1. Komisyon Avrupa mevzuatının kurallara uygun biçimde uygulanmasını sağlamak amacıyla antlaşmaların koruyucusu sıfatıyla hareket eder.

<sup>53</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 8.

<sup>54</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Komisyonu 1995 - 2000*, Tesimat. Ankara, 1996, s. 8-17.

Antlaşmaya uymayan üye ülkelere karşı soruşturma başlatarak, bu konuları Adalet Divanı'na götürür.

2. Komisyon'un, diğer bir görevi, Birliği harekete geçirerek, hükümetlerarası işbirliği alanında teklifte bulunmaktadır.
3. Komisyon, ayrıca, AB'nin yürütme organı olarak görev yapmaktadır. Birlik bütçesinin idaresini gerçekleştirmek ve Birlik fonlarının yönetimini sağlamak komisyona aittir. Konsey'in aldığı kararları da uygular. Komisyon yürütme görevini yerine getirirken, üye ülkelerden uzmanların oluşturduğu komitelerin görüşlerine başvurur.

Komisyonun temel amaçlarından biri, AB sınırları içinde sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamaktır. İkinci amaçsa, bütünleşme dolayısıyla sağlayanan yararları bölge farkı gözetmeksizin (iş çevreleri - tüketiciler, farklı vatandaşlar arasında) dengeli dağılımını sağlamaktır<sup>55</sup>.

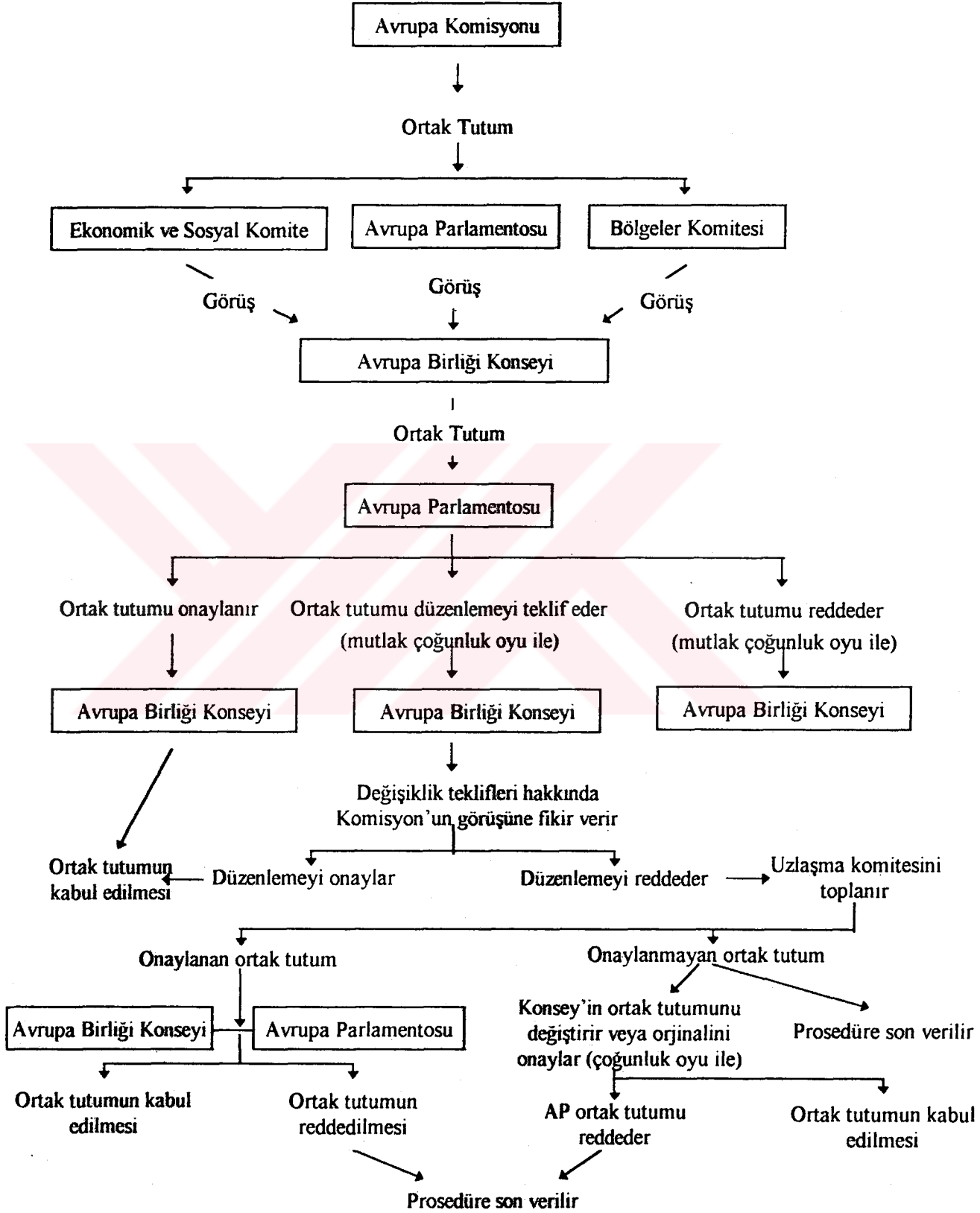
AB Komisyonu'nda Ortak Karar ya da Uzlaştırma Prosedürü'nün ve İşbirliği Prosedürü'nün işleyişleri sırasıyla aşağıdaki gibidir<sup>56</sup>.

<sup>55</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Komisyonu 1995 - 2000*, a.g.e., s. 7.

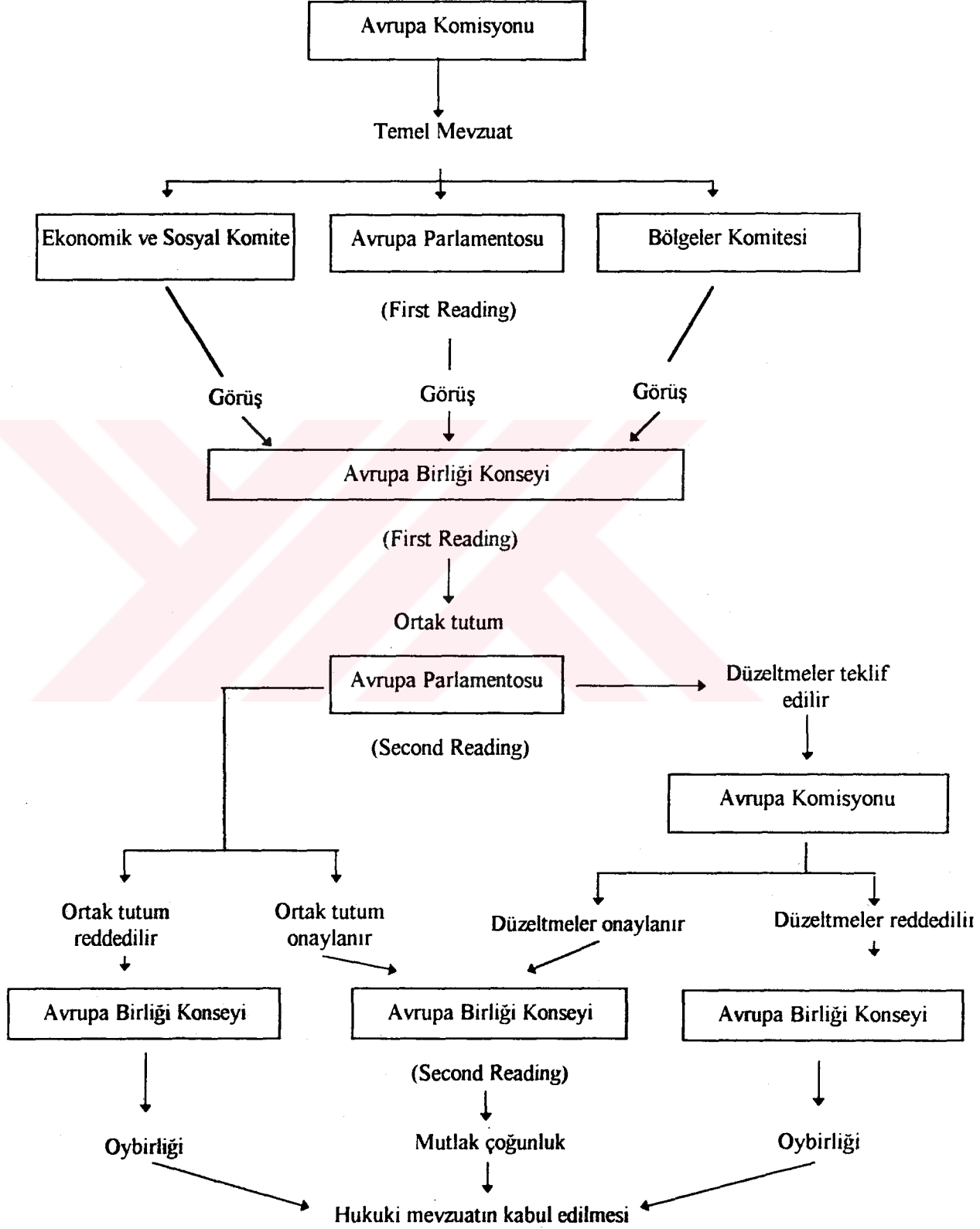
<sup>56</sup> The European Union Encyclopedia and Directory 1996, 2nd Edition, Europa Publications Limited, London, 1995, s. xxi-xxii.



**Şekil 1. Ortak Karar veya Uzlaştırma Prosedürü (Avrupa Birliği'nin Anlaşmalarınca Ortaya Atılan)**

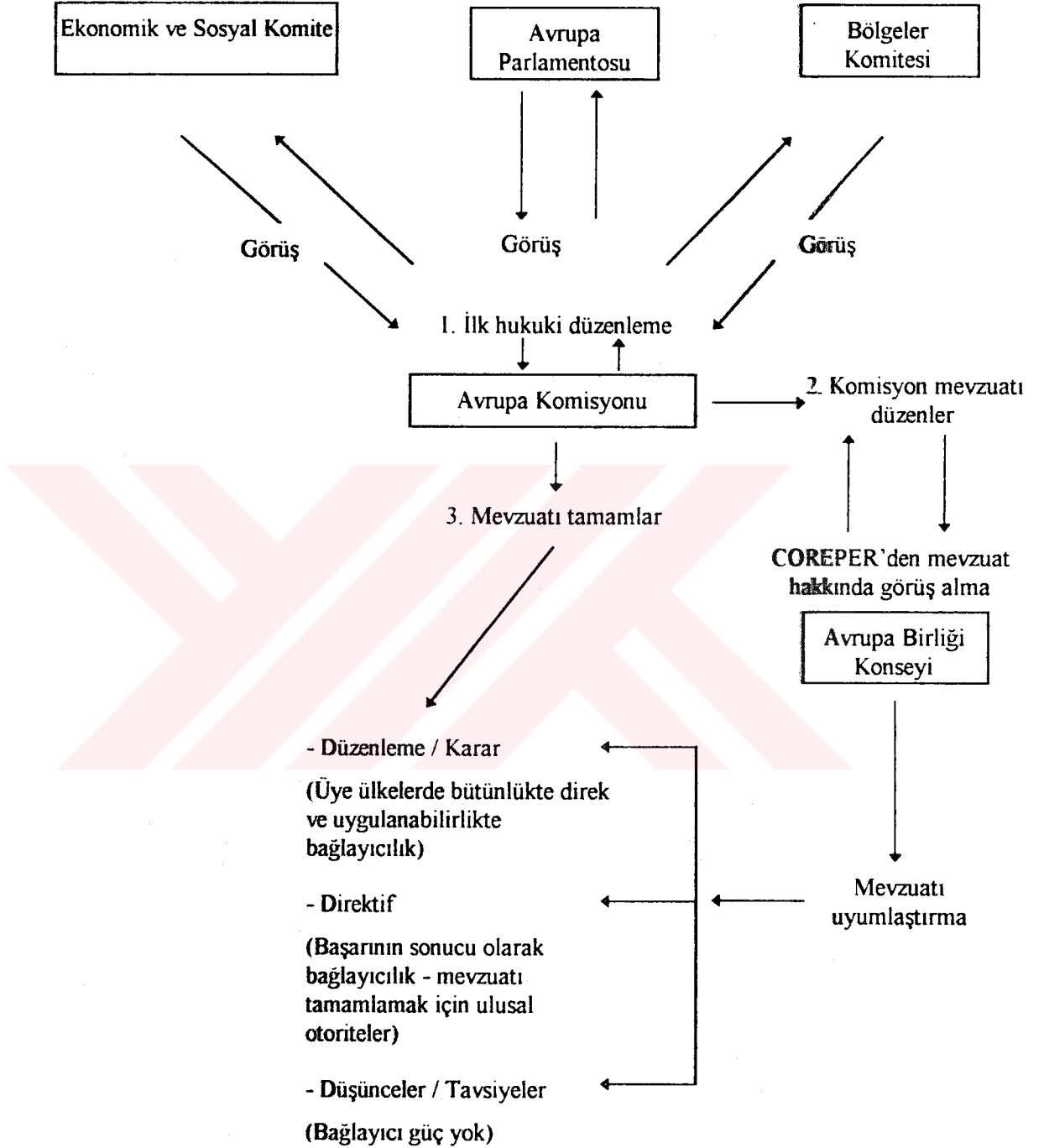


**Şekil 2. İşbirliği Prosedürü (Tek Avrupa Senedince Ortaya Atılan)**



AB'nde Karar Verme Prosedürü ise aşağıdaki gibi işlemektedir<sup>57</sup>.

**Şekil 3. Karar Verme Prosedürü**



<sup>57</sup> The European Union Encyclopedia and Directory 1996, a.g.e., s. xx.

#### **4.5. Adalet Divanı ve Bidayet Mahkemesi**

AB'nin en üst yargı organı durumunda olan Adalet Divanı 15 üyeden (yargıçtan) oluşmaktadır. Bunun yanısıra bir de 1989 yılında Bidayet Mahkemesi kurulmuştur. Üye sayısı Adalet Divanı'nda olduğu gibi 15'tir. Her iki organın görev yeri Lüksemburg'tur<sup>58</sup>.

Adalet Divanı beş alanda görev yapmaktadır. Bunlar<sup>59</sup>:

1. Üye ülkeler arasında çıkan anlaşmazlıkları çözüme bağlamak (bir üye devlet diğer bir üye devletin Antlaşma hükümlerini yerine getirmediğinden dolayı Adalet Divanı'na dava açmak için başvuruda bulunur),
2. Birlik ile üye ülkeler arasında oluşan anlaşmazlıkları sonuçlandırmak (Komisyon, bir üye devletin antlaşmalardan doğan yükümlülüklerini yerine getirmediği sonucuna varırsa, ilgili ülkeden savunmasını isteyerek kendi görüşünü bildirir. İlgili üye ülke bu görüşe uymaz ise, Komisyon, Adalet Divanı'na başvurur.),
3. AB'nin organları arasındaki uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak,
4. Uluslararası anlaşmalar hakkında görüş bildirmek,
5. Anlaşmazlıkların ulusal mahkemelere getirilmeden önce sorunun çözümü için "İlk Görüş" bildirmek.

Adalet Divanı'nda yargılama üç aşamadan geçerek oluşmaktadır. Birinci aşama, yazılı aşamasıdır vetafların iddiaları ve dayanakları yazılı olarak alınır. İkinci aşama, soruşturma aşaması (yazılı hazırlık dönemi)dir. Burada Adalet Divanı, kendisine gelen iddiaları ve dayanakları inceleyerek soruşturmaya ihtiyaç olup olmayacağına karar verir. Son aşama ise, sözlü aşamadır. Sözlü aşama için soruşturmaya ihtiyaç duyulması gerekmektedir. Eğer soruşturmaya ihtiyaç var ise, sözlü aşamada, tarafların kendileri ya da avukatları hazır bulunurlar. Gerçekleşen bu aşamaların sonucunda ise, yargıçlar kararlarını verirler<sup>60</sup>.

Bidayet Mahkemesi ise, üye ülke vatandaşları ile işletmeler tarafından açılan davaları çözüme kavuşturur<sup>61</sup>.

<sup>58</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 10.

<sup>59</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 144.

<sup>60</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ...*, a.g.e., s. 146.

<sup>61</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 10.

#### **4.6. Sayıştay**

Sayıştay, 15 üyeden oluşmaktadır. Sayıştay Başkanı bu 15 üye içinden seçilmektedir ve görev süresi üç yıldır. Sayıştay Başkanı'nın bir defa daha üç yıllık ikinci bir dönem için seçilme hakkı vardır. Sayıştay, çalışmalarını ve toplantılarını Lüksemburg'da gerçekleştirmektedir<sup>62</sup>.

Sayıştay'ın AB içinde görevleri aşağıdaki gibidir<sup>63</sup>:

1. Birliğin tüm gelir ve giderlerinin hukuka uygun gerçekleşip gerçekleşmediğini denetleyerek, Parlamento ve Komisyon'a güvence bildirimini sunmak,
2. Maliye yönetiminin tutarlı davranıp davranmadığını denetlemek,
3. Birliğin genel bütçesinin uygulanmasına ilişkin yıllık raporlar düzenlemek,
4. Birliğin diğer organlarının isteği üzerine özel rapor hazırlayarak görüş bildirmek,
5. Kendiliğinden hareket ederek özel konularda sürekli görüşlerini açıklamak.

#### **4.7. Danışma Organları ve Yardımcı Organlar**

##### **4.7.1. AKÇT Danışma Komitesi**

AKÇT, Paris Antlaşması'yla oluşturulmuştur. AKÇT Danışma Komitesi, üç ana gruptan oluşmaktadır. Bu komiteyi oluşturan gruplar, demir-çelik sektöründe, işverenler, işçiler ve diğer ekonomik gruplardır. AKÇT Danışma Komitesi'ne kömür ve çelikle ilgili konularda başvurulur. Danışma Komitesi kendi alanına giren konulardaki görüşlerini Komisyon ve Konsey'e iletir. Buna karşılık, Komisyon ve Konsey de Danışma Komitesi'nden görüş isteyebilir. Ancak, kendilerine gelen görüşe uymak mecburiyetinde değildirler<sup>64</sup>.

##### **4.7.2. Ekonomik ve Sosyal Komite**

Ekonomik ve Sosyal Komite, Roma Antlaşması'yla oluşturulmuştur. İşverenlerden, işçilerden ve diğer ekonomik gruplardan katılan temsilcilerden meydana

<sup>62</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 11.

<sup>63</sup> Çimen, a.g.e., s. 65.

<sup>64</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ....*, a.g.e., s. 147-148.

gelmiştir. Ekonomik ve Sosyal Komite, AKÇT Danışma Organı gibi, sadece görüş bildirme şeklinde çalışmaktadır. Toplantı merkezi Brüksel'dir<sup>65</sup>.

1972 yılından itibaren, Ekonomik ve Sosyal Komite, Birliğe ilişkin her türlü konuda görüş hazırlamaktadır.

#### **4.7.3. Bölgeler Komitesi**

Bölgeler Komitesi ise, Maastricht Antlaşması'yla oluşturulmuştur. Bölgeler Komitesi çalışmalarını Lüksemburg'da yürütür. Komite, 222 asil ve 222 yedek üyeden oluşur. Komite'nin görevi, üç ana alanda başvuru üzerine görüş bildirmektir. Bunlar<sup>66</sup>:

1. AB Antlaşması'nın zorunlu kıldığı konulardaki başvurular,
2. Konsey ile Komisyon'un kendisine getirdiği konularda başvurular ve
3. Komite'nin, kendi başvuruları ki bunlardan birincisi, Ekonomik ve Sosyal Komite'ye başvuru belirlenen bölgesel konularda, ikincisi ise, görüş bildirmeye gerekli gördüğü Birlik politikasına ilişkin konularda.

Ayrıca, AB'nin politikasının meydana getirilmesinde, Bölgeler Komitesi'nden beş temel konuda görüş alınması gerekmektedir. Bunlar<sup>67</sup>: (i) Kültür ve eğitim alanında, (ii) toplum sağlığı alanında, (iii) Birlik genelinde haberleşme ve ulaşım alanında, (iv) elektrik şebekeleri alanında ve (v) ekonomik ve toplumsal bütünleşme alanında.

#### **4.7.4. Avrupa Yatırım Bankası**

Avrupa Yatırım Bankası, Roma Antlaşması'yla oluşturulmuştur. Amacı, antlaşmada belirtilen hedeflerine ulaşmada yardımcı olmak ve yatırımları finanse etmektir. Avrupa Yatırım Bankası'nın üyeleri, AB üye ülkelerinden oluşmaktadır ve merkezi Lüksemburg'dadır<sup>68</sup>.

Avrupa Yatırım Bankası'nın görevleri şunlardır<sup>69</sup>:

1. AB'nin gelişmesine katkıda bulunmak,

<sup>65</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 12.

<sup>66</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Güncel Avrupa*, Tesimat Basım Sanayii, Sayı: 1, Ankara, Ocak - 1996, s. 19.

<sup>67</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Güncel ....*, a.g.e., s. 20.

<sup>68</sup> Karluk, *Avrupa Birliği ....*, a.g.e., s. 150.

<sup>69</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği'nin Kurumları*, a.g.e., s. 14.

2. Trans - Avrupa ulaşım ve telekomünikasyon ağlarının geliştirilmesi için gerekli finansmanı sağlamak,
3. Çevrenin korunması için kendisine gelen projeleri mali olarak desteklemek,
4. Enerji kaynaklarının devamlılığının sağlanmasına yönelik çalışmalarda finansman kaynağını sağlamak,
5. Endüstri ve küçük işletmelerin uluslararası düzeyde rekabet gücünün artırılmasına yönelik çalışmaları mali açıdan desteklemek,
6. Son olarak, Birlik harici gelişmekte olan ülkelere de (Afrika, Karayipler ve Pasifik ülkeleri, Akdeniz ülkeleri, Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri, Latin Amerika ve Asya ülkeleri) yatırım kredileri vermektir.

Avrupa Yatırım Bankası'nın finansal kaynakları, üç bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi özkaynaklardır. Özkaynaklar ise, sermaye, rezerv ve fonlardan oluşmaktadır. İkinci en önemli finans kaynağı, borçlanmalardır. Borçlanmalar uluslararası sermaye piyasalarından gerçekleştirilir. Üçüncüsü ise, özel bölüm gelirleridir<sup>70</sup>.

## 5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UYGULANAN POLİTİKALAR

AB'nde uygulanan politikaları kısaca şöyle sıralayabiliriz:

Ekonomik politikalar (ödemeler dengesini sağlamak, istihdamı arttırmak, döviz kurlarında istikrarı sağlamak vb.), para politikaları, rekabet politikaları, ortak ticaret politikaları, ortak tarım politikalar, ulaştırma politikaları, sanayi politikaları, vergi politikaları, bölgesel politikalar (Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu), sosyal politikalar (Avrupa Sosyal Fonu), çevre politikaları, tüketici politikaları, sosyal güvenlik politikaları, enerji politikaları, teknolojik araştırma ve geliştirme politikaları, eğitim ve kültür politikaları ve balıkçılık politikalarıdır. Bu politikaların hepsi ayrı ayrı bir konu başlığı teşkil etmektedir.

AB ülkelerinde, kamu harcamalarının finansmanında en önemli kalemi vergi gelirleri oluşturmaktadır.

AB'ne üye ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemleri içinde de önemli yeri bulunan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi tezimin ikinci bölümde ülke bazında tek tek açıklanacaktır.

<sup>70</sup> Çimen, a.g.e., s. 71-73.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLENDİRME POLİTİKASI VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN VERGİ SİSTEMLERİ

#### 1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLENDİRME POLİTİKASI

Herhangi bir ülkede ve belli bir dönemde uygulanan vergilerin ve kamu gelirlerinin tümü “vergi sistemi” olarak adlandırılmaktadır<sup>1</sup>. Ancak uygulanan bu vergi sisteminde zaman içinde bazı değişiklikler olabilmektedir.

Vergi sistemleri ülkelerin siyasal, hukuksal, ekonomik ve sosyal durumlarına göre şekillenmektedir. Dolayısıyla siyasal ve ekonomik sistemleri aynı olan ülkelerin vergi sistemleri de birbirlerine benzemektedir<sup>2</sup>.

Ülkeler kendi tarihsel gelişimlerine göre vergi sistemi oluşturmaktadırlar. Bununla birlikte, Avrupa için üç tür tarihsel vergi sisteminden bahsedilebilir. Bu sistemlerden birincisi randıman vergisi sistemi, ikincisi kişisel gelir vergisi sistemi ve üçüncüsü de muamele ve tüketim vergileri sistemidir<sup>3</sup>. Buna göre AB'nde vergilendirme politikası aşağıdaki gibi oluşmuştur.

AB'nde vergi(lendirme) politikası, ekonomik bütünleşmeye göre belirlenen ikincil bir politikadır. Roma Antlaşması'ndaki vergi ile ilgili hükümler (Md. 95-99, 100 ve 200.), Birliğin temel ilkeleri yerine üçüncü kısımda, rekabet hükümlerinden sonra yer almıştır. Üye ülkeler, vergi ile ilgili düzenlemeleri mali ihtiyaçları ile, izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirlemektedirler. Buna karşın, vergi politikası, Birliğin temel amaçlarına ulaşmada önemli rol oynamaktadır. Bu politika, iç vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının uyumlaştırılarak özellikle sermaye kaçışının önlenmesi amacıyla yürütülmektedir.

AB'nde ekonomik ve parasal birlik, üye ülke ekonomilerinin dengeli bir şekilde bütünleştirilmesini öngörmektedir. Ancak bu dengeyi oluşturmada, üye ülkeler arasında

<sup>1</sup> Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1993, s. 231.

<sup>2</sup> Akif Erginay, *Vergi Hukuku Ülkeler - Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 145.

<sup>3</sup> Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 340.



uygulanan farklı vergi politikaları nedeniyle güçlükler ortaya çıkmaktadır. Örneğin, bir üye ülkenin diğer üye ülkeler karşısında vergi cenneti olması, sermayenin ve yatırımın bu ülkeye kaymasına neden olacaktır. Ayrıca AB’nde sektörlerin dengeli gelişmesine katkıda bulunabilecek nitelikte çok sayıda politika benimsenmesine karşın, üye ülkelerin uygulayacağı farklı vergi politikalarının bu ortak politikaların, öngördüğü hedeflerin aksine sonuçlar doğuracağı ortadadır. Oysa üye ülkelerde uygulanmakta olan vergi politikalarının diğer politikaların gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekmektedir.

AB’nde dolaysız vergiler alanında (özel ve tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergiler ile veraset vergisi) çifte vergilendirme sorunu, Roma Antlaşması’nın 220. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak bu konuda, AB tarafından herhangi bir düzenleme gerçekleştirilmemiştir<sup>4</sup>.

AB’nde vergi konularının tümünü kapsayan bir politikanın olmamasının iki nedeni bulunmaktadır. Bu nedenlerden birincisi, ulusal egemenlik nedeniyle yetkilerin AB’ne verilmemiş olması, ikincisi ise dikkatlerin gümrük birliğine yönelmesidir. Bundan dolayı AB’nde ortak bir vergi politikası yerine, üye ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemi farklılıklarının azaltılmasına yönelik bir politika geçerli olmuştur.

AB’nde üye ülkeler arasında vergi ile ilgili sorunlar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

1. Vergi kaçakçılığı,
2. Çifte vergilendirme ve
3. Verginin milliyete dayalı olarak ayrımcı bir şekilde uygulanması.

Gümrük Birliği’ne geçilmesi ile birlikte yukarıda açıklanan sorunlar büyük önem kazanmıştır. Çünkü, Gümrük Birliği sonucu, koruma tedbirleri (gümrük vergisi, fon ve miktar kısıtlaması gibi) kalkmış ve bunların yerine, iç vergi ayarlamaları yolu ile yeni koruma araçlarının ortaya çıkmasını önlemek için AB ülkelerinde vergilerin uyumlaştırılması gerekmiştir. Bu yüzden, AB’nde vergi politikasında iki temel hedef belirlenmiştir. Bu hedeflerden birincisi, iç vergi uygulamalarında milliyete bağlı ayrımcılığı engelleyerek iç pazarın oluşumuna hizmet etmek, ikincisi, vergi politikasını

<sup>4</sup> Karluk, *Avrupa Birliği .....*, a.g.e., s. 317.

ortak politikaların gereklerine tabi tutmak veya bu politikalarla çelişmesini önleyerek ekonomik birliğin gerçekleşmesini sağlamaktır<sup>5</sup>.

Bahsedilen bu temel hedeflere varmada AB, dört yöntem yardımıyla vergi uyumlaştırılmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu yöntemler şunlardır:

1. Birlik içinde çifte vergilendirmenin kaldırılması için üye ülkelerin kendi aralarında mali nitelikte anlaşma yapmaları,
2. Ortak bir kural olmadığı ölçüde vergi uyumlaştırması yoluna gidilmesi (yani ulusal egemenliğin esas olması),
3. Mevcut vergileme farklılıklarının Birlik yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırmasına ve ortak kurallar oluşturmaya yönelik çalışmalar yapılması,
4. Sınırlarda, Birlik kapsamında geliştirilmiş yöntemler uygulayarak telafi mekanizmasının getirilmesi.

AB üyesi ülkeler, uyguladıkları vergi sistemleri itibariyle AB hukukuna karşı saygılı davranmak zorundadırlar. Bundan dolayı kendi vatandaşları ile diğer üye ülke vatandaşlarına farklı vergiler uygulayamazlar. Vergi uygulama konusu (Birliğin kendi gelir kaynaklarını yaratma dışında) üye ülkelerin kendi egemenliklerine bırakıldığından dolayı, her üye ülke kendi vergi sistemini korumaktadır. Ancak bu durum, AB içinde vergi farklılıklarını devam ettirmektedir. Bu genel kural içinde, aynı alanda uygulanan bir verginin, üye ülkelerin kendi vatandaşları ile diğer Birlik üyesi ülke vatandaşları arasında bir ayırım yapmaksızın eşit şekilde uygulanması zorunluluğu AET Antlaşması ile düzenlenmiştir. AB üyesi bir ülke tarafından konulacak mali amaçlı bir vergi (gümrük vergisi gibi) koruma amaçlı uygulamaların yerini almamalıdır. Aksi halde, AET Antlaşması'nın ihlaline yol açar. Aynı durum diğer serbest dolaşım türlerine engel yaratan uygulamalar için de geçerlidir.

AB'nde vergi politikasının esasları, Neumark Raporu (1962) ile belirlenmiştir. Bu raporda AB'nde ideal tek bir vergi sisteminin oluşturulamayacağı açık bir şekilde yer almıştır. Bu nedenle AB'nde, ana hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği, ilke olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak, AB'nde vergilerin, tek bir vergi sistemi çatısı altında toplanması amaçlanmamış ve ulusal

<sup>5</sup> Karluk, *Avrupa Birliği* ....., a.g.e., s.318-319.

mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir. Bu çerçevede, Birliğin izlediği vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması politikası, öncelikli olarak dolaylı ve dolaysız vergilerin muhatabı olan şirketlerin vergilendirilmesi konusunu ön plana çıkarmıştır. Rekabet şartları açısından şirketlerin vergilendirilmesinde Birliğin vergi konusundaki tutumu, verginin söz konusu şartlar üzerindeki etkisinin ortadan kaldırılmasıdır. Bunun için yapılması gereken de, ayrımcı davranışla, çifte vergilendirmeyle ve vergi kaçığıyla mücadeledir. Birliğin bu konuda ikinci uğraş alanı, işletmelerin rekabet ortamlarının tehlikeye düşmemesidir. Bunun amacı, özellikle vergi mevzuatı farklılıklarından dolayı, sermaye dolaşımının ve yatırımların piyasa şartlarına bağlı olmaksızın yön değiştirmesinin engellenmesidir<sup>6</sup>.

Günümüzde AB'nde global olarak ele alınan vergi politikası, ECOFIN Bakanlarının vergi ile ilgili mevzuat konusunda oluşturdukları gayri resmi toplantılarda ortaya çıkan bir tartışmaya da temel oluşturmaktadır. AB'nde geçmişte yapılan çalışmalarda vergilendirme ile ilgili mevzuat ayrı ayrı ele alınmaktaydı. Bu durumda, AB politikası içerisinde geniş tabanlı vergi mevzuatı ve vergilendirme politikasının organizasyonu konusundaki düzenleme sınırlandırılmıştır. Daha sonra yapılan çalışmalarda ise, AB içerisinde vergilendirme politikası ile ilgili üç tür görüş ortaya atılmıştır. Bu politikalar, açık olarak birbirleriyle bağlantılı olup, çözümler karşılıklı olarak birbirini pekiştirmektedir. Belirtilen bu politikalar şunlardır<sup>7</sup>:

1. Üye ülkelerin vergi gelirlerinin stabilizasyonu,
2. Tek Pazar'ın işlemesi,
3. İstihdamın artırılması.

Üye ülkelerin vergi gelirlerinin stabilizasyonu AB'nde eşit rekabet açısından önemlidir. AB'nde eşit rekabet Tek Pazar'ın temel faktörüdür. Vergi konusunda haksız rekabet (vergi gelirleri açısından) AB içerisindeki kaynakların yeterli paylaşımını, rekabeti ve istihdamı olumsuz yönde etkilemektedir. Buna göre, mali çöküntü, gerek vergi rekabetinden (ülkeler arasındaki vergilendirilebilir temellerin yer değiştirmesi), gerekse kayıtdışı ekonominin (vergilendirilebilir temelleri karaborsaya kayması) gelişimi sonucu vergi temellerinin erezyonuyla ortaya çıkmaktadır.

<sup>6</sup> Karluk, *Avrupa Birliği .....*, a.g.e., s. 319-320.

<sup>7</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union*, Brussels, Sec (96) 487 Final, 20.03.1996, s. 2.

Üye ülkelerin vergi gelirlerinin stabilizasyonu açısından karşılaşılan bir diğer sorun ise, AB'nde işgücü hareketliliğinin sermaye hareketliliğinden daha düşük olmasıdır. Çünkü, mali sektörde, küreselleşme ve sermaye pazarlarının entegrasyonu, uluslararası işlemlerin hareketliliğini arttırmıştır. Bu da vergi politikası ile ilgili alanın genişlemesine ve vergi kaçırma ile ilgili fırsatların doğmasına neden olmuştur. Bu durum ise, Birlik üyesi ülkelerin çoğunda vergilendirmeyi olumsuz yönde etkilemiştir. Sonuçta Avrupa Konseyi, sermaye hareketlerinin liberalizasyonunun uygun vergilendirme politikalarıyla ele alınmasını öngörmüştür<sup>8</sup>.

Tek Pazar'ın işletilmesi de bu yönde kabul edilen bir diğer önemli politikadır. Bu bağlamda, dört temel hareket serbestisine sahip Tek Pazar, AB'nin temel taşı olarak oluşturmaktadır. Tek Pazar'ın oluşturulması ile Birliğin istikrarlı büyümesi ve yüksek istihdama ulaşılması amaçlanmaktadır. Diğer ekonomik engellerin aşamalı olarak ortadan kaldırılması durumunda günümüzde AB'ndeki vergi uygulamaları, istikrarlı büyüme ve yüksek istihdam hedeflerinin tam olarak gerçekleşmesini engelleyici en önemli faktördür ve bu alanda yapılan çalışmalar da oldukça yavaş ilerlemektedir.

Avrupa Komisyonu, tam kapasite ile işleyen bir Tek Pazar için daha basit ve daha birlik içinde olan bir sistemi öngörmüştür.

Konu istihdam açısından incelendiğinde, AB'ne üye ülkeler, Beyaz Kitap'ın amaçları doğrultusunda, AB içerisinde istihdamı arttırmak için işgücünün genel anlamda göreceli vergilendirilmesine son verilmesini istemektedirler. Ancak, işgücü üzerindeki vergi yükünü tersine çevirmek bir yere kadar kârlı gözükmemektedir. Çünkü, artan bütçe açığını ortadan kaldırmak için üye ülkeler ya yeni gelir kaynakları sağlayacak ya da harcamalarda kısıntıya gideceklerdir. Harcamalarda kısıntıya gitmek tek başına işgücü üzerindeki vergi indirimini finanse etme açısından etkili gözükmemektedir. Buna karşılık yeni gelir kaynakları sağlamadaki seçenek, dolaylı vergilendirmeyi, sermaye ve gayrimenkul vergilendirilmesini ve yeni ya da arttırılmış çevre vergilerini içerecektir<sup>9</sup>.

AB'nde vergilendirme politikası uygulamalarında karşılaşılan sorunsal, temelde iki faktörden etkilenmiştir. Bunlardan birincisi, karar verme kuralları, ikincisi ise, kararlara varmada sosyal ve ekonomik durumu gösteren bütüncül perspektifin

<sup>8</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union*, a.g.e., s. 2-6.

<sup>9</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union*, a.g.e., s. 6-9.

eksikliğidir. AB’nde vergi koordinasyonu konusundaki başarısızlık Tek Pazar’da sıkıntılar yaratmış, işsizliği arttırmış ve vergi temelinin erozyonuna yol açmıştır<sup>10</sup>.

Komisyon, 20 Mart 1996 tarihinde, yukarıda açıklanan yeni bir yaklaşım sunmuştur. Şu anda AB’nin önündeki sorunlar açıklığa kavuşturulmuştur. Açıklığa ulaşan sorunlar şunlardır:

1. Büyümeye ve istihdam yaratmaya duyulan ihtiyaç,
2. Vergi sistemlerinin değerlendirilmesi,
3. Tek Pazar’ın tamamen gerçekleştirilmesi<sup>11</sup>.

## 2. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE VERGİLENDİRME POLİTİKASININ GELECEĞİ

Bu gelişmeler karşısında 4 Haziran 1996 tarihinde Başkan Santer’in öncülüğünde Komisyon, istihdam için Avrupa Güvenilirlik Pakti’ni sunmuştur. Burada amaç, vergilendirme sistemlerinin istihdama olan olumsuz etkilerinin tersine çevrilmesidir.

Florance’de toplanan Avrupa Konseyi, Tek Pazar’ın tamamlanmasında büyümeye ve istihdamı arttırmaya önemli destek vererek Dublin’de toplanacak olan Avrupa Konseyi’ne sunulmak üzere vergi sistemlerinin gelişimi için bir rapor yazılması talebinde bulunmuştur. Bunu yaparken de girişimi ve istihdamı canlandıran bir vergi ortamı yaratmanın gerekliliğine ve daha etkili bir çevre politikası oluşturmanın teşvikine dikkat çekmiştir.

AB’nde Komisyon, vergi sistemleri açısından sözde bir uyum aramamaktadır. Komisyon daha çok, ulusal mali bağımsızlık kaybının önlenmesi için daha etkili savunma sağlayan realist ve pragmatik bir yaklaşım taraftarıdır.

Komisyon tarafından etkili bir koordinasyon sürecinin gerçekleştirilmesi için istenen atılımlar şunlardır<sup>12</sup>:

<sup>10</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union*, a.g.e., s. 10.

<sup>11</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union Report on the Development of Tax System*, Brussels, COM (96) Final 546, 22.10.1996, s. 1.

<sup>12</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union Report on the Development of Tax System*, a.g.e., s. 9-10.

1. Birlik içerisinde ne tür çalışmalar yapılacağı konusunda geniş bir fikir birliğine varmak,
2. Geniş alanlar içerisinde genel standartları tanımlamak,
3. Vergi dolandırıcılığı ve kaçakçılığına karşı, karşılıklı mücadele konusunda vergi otoriteleri arasında işbirliğini güçlendirmek.

Komisyon, hedeflenen Tek Pazar'ın tamamlanması için vergilendirme koşullarının geliştirilmesine yönelik dört eylem alanı belirlemiştir. Buna göre Komisyon şunları yerine getirecektir<sup>13</sup> :

1. Şirketler arasındaki hisse senedi ve faiz ödemeleri ile başlayan sınır ötesi ekonomik hareketliliğe yönelik vergi ile ilgili dezavantajları ortadan kaldırma yönünde yeni tekliflerin getirilmesi.
2. Faaliyet alanını açıklayarak Devlet Yardım Kanunu dahil Birliğin rekabet kurallarının kararlı bir şekilde uygulanmasının geliştirilmesi.
3. Vergilerin iyileştirilmesi için karşılıklı yardımın güçlendirilmesi ve işbirliğine yönelik imkanların entegrasyonu ile ilgili spesifik tekliflerin alınması yoluyla vergi otoriteleri arasında karşılıklı yardım ve daha büyük işbirliği imkanlarının artırılması.
4. Yeni bir genel katma değer vergi sisteminin hayata geçirilmesi için gerekli program çalışmasının gerçekleştirilmesi.

Sonuçta Komisyon, gerek bireysel gerekse daha geniş anlamda vergi politikalarına ilişkin ilerlemeler kaydetme konusunda artan bir ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Komisyon, aşağıdaki konulara Konsey'in dikkatini çekmiştir<sup>14</sup> :

1. Komisyonun 22 Ekim 1996 tarihinde hazırladığı raporun gözönünde bulundurulması.
2. Gelecek oturumlardan birini mevcut Komisyon tekliflerinin ve gelecekteki muhtemel eylemlerin küreselliğini incelemeye ayırması.

<sup>13</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union Report on the Development of Tax System*, a.g.e., s. 11.

<sup>14</sup> Commission of the European Communities, *Taxation in the European Union Report on the Development of Tax System*, a.g.e., s. 13.

3. Vergi grubu içerisinde iş üstlenmeyi desteklemesi ve Komisyonun 22 Ekim 1996 tarihinde hazırladığı raporda belirtildiği gibi, gündemin geniş hatları üzerinde hem fikir olunması.

### **3. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNİN VERGİ SİSTEMLERİ**

AB üyesi ülkelerde, kamu gelirleri içinde büyük paya sahip olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi ana başlıklar itibariyle ülkeler bazında aşağıda açıklanacaktır. Ayrıca, bu ülkelerde günümüzdeki vergi sistemleri içinde uygulanan veya kaldırılan vergiler, isimleri itibariyle Ek - 1’de gösterilmiştir.

Bu başlığın oluşturulmasında geniş ölçüde Avrupa Komisyonu’nun hazırladığı “Inventory of Taxes levied in the Member States of European Union” adlı eserden yararlanılmıştır<sup>15</sup>.

#### **3.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi**

##### **3.1.1. Almanya’da Gelir Vergisi**

Almanya’da toplam gelir vergisi gelirlerinden Federal Hükümet, *Lander* yönetimi ve belediyeler yararlanmaktadır. Ancak toplam vergi gelirin ne oranda bu yönetimler arasında paylaşılacağı her yıl düzenlenen bütçelerde gösterilmektedir. Buna göre, 1994 bütçe yılı içinde toplam gelir vergisi gelirlerinden Federal Hükümet ve *Lander* yönetimi % 42.5’er, belediyeler ise % 15 oranında faydalanmaktadır.

##### **3.1.1.1. Mükellefiyet**

Almanya’da mükellefiyet iki gruba ayrılmaktadır: Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet. Kişilerin daimi ikamet yerleri veya çoğunlukla oturdukları yer Almanya ise, tam mükelleftirler. Bu kişiler hem yurtiçi hem de yurtdışı gelirleri nedeniyle vergi mükellefidirler. Eğer, kişiler Almanya’da bir gelir elde ediyorsa ve daimi ikamet yerleri ve çoğunlukla oturdukları yer Almanya değilse dar mükelleftirler.

<sup>15</sup> European Commission, *Inventory of Taxes Levied in the Member States of the European (by the State and the Local Authorities)*, 16<sup>th</sup> Edition, Office for Official Publications of European Communities, Luxemburg, 1996.

### 3.1.1.2. Matrahın Tespiti

Almanya'da maaşlar, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, emeklilik tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri ve grev tazminatları vergiye tabidir. Bunların yanında bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise şunlardır: Diğer avantajlar, sosyal maluliyet sigortaları, kısa vadede sermayeden kazançlar, yurtdışı gelirleri ve yurtdışı emeklilik gelirleri<sup>16</sup>.

Almanya'da toplam gelirden bazı özel giderler ve belirli kalemler çıkartıldıktan sonra matrah tespit edilmektedir. Ancak, bazı işletme giderleri vergiden muafır. Bunun dışında, piyango gelirleri gibi gelirler gelir vergisinin hesaplanmasında gözönüne alınmaz. Almanya'da gelir vergisindeki indirimler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

— Tek ücretten yapılan özel harcamalar (bunlar; ayrılan veya sürekli ayrı yaşayan eşlerin devam eden ödemeleri, sigorta primleri, yapı kooperatifleri ve yapı kooperatiflerine ödünç verilen paralar ve bağışlar, maksimum tutarlar sınırına kadar yapılan ödemeler, vergi danışmanlığı uzmanlığı giderleri, kilise vergisi vb.),

- Yaşlı insanlara verilen ödemeler,
- Çocuk indirimleri,
- Aileye ait indirimler ve
- Olağanüstü harcamalar.

Almanya'da muafıklar, şahsen kazanılan gelir açısından, bekarlarda ve evlilerde farklı tutarlarda yıldan yıla değişmektedir.

Toplam gelirlerden yukarıda belirtilen indirimler çıkarıldıktan sonra matrah tespit edilmektedir.

Evli eşler, toplam gelirlerinin ortak vergi matrahında veya özel vergi matrahında göstermeye kendileri karar verilebilirler.

Dar mükelleflerin matrahı ise, özel yönetmeliklere göre belirlenen kurallar içerisinde tespit edilmektedir.

<sup>16</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, İKV 129, İstanbul, Kasım 1994, s. 4.



### **3.1.1.3. Oranlar**

Almanya'da gelir vergisinde üç tür oran uygulanmaktadır. Bunlar; standart oran, marjinal oran ve üst marjinal orandır.

Standart oran, 8.153 DM sınırına kadar (evli eşler gelirlerini tek beyannamede göstermişlerse 16.306 DM'ye kadar), ayrıca özel indirimden sonra 5.616 DM sınırına kadar (evli eşler gelirlerini tek beyannamede göstermişlerse 11.232 DM'ye kadar) % 19'dur.

Marjinal oran, 8.154 DM (16.308 DM) ile 120.000 DM (240.000 DM) arasında en düşük ve en yüksek sınırlar içinde % 19 ile % 53 arasında değişmektedir. Burada bir artan oranlılık söz konusudur.

Üst marjinal oran ise, 120.000 DM'nin (240.000DM'nin) üstündeki gelirler için % 53'tür.

### **3.1.1.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Mükellefler kendilerine ait gelirlerini beyannamelerinde göstererek ilgili vergi dairesine yatırır.

Evli eşler toplam gelirlerini ortak beyannamede gösterebilecekleri gibi ayrı ayrı da gösterebilirler.

Beyannamelerin ilgili vergi dairesine yatırılmasından sonra mükellefler vergilerini öderler.

### **3.1.2. Belçika'da Gelir Vergisi**

Belçika'da gelir vergisi, "şahsi gelir vergisi" adı altında uygulanmaktadır. Bu verginin gelirlerinden sadece devlet yararlanmaktadır.

#### **3.1.2.1. Mükellefiyet**

Belçika'da gelir vergisi mükellefleri, Belçika'da ikamet edenler ve ikametgahı veya iş merkezi Belçika'da bulunan mali kazanç kurumlarıdır. Bunlar, tam mükellefiyet kapsamında olup, yurtiçinde ve yurtdışında elde ettikleri tüm gelirleri nedeniyle vergi

mükellefidirler. Dar mükellefler ise, sadece Belçika'da elde ettikleri gelirleri nedeniyle vergi mükellefidirler.

### 3.1.2.2. Matrahın Tespiti

Belçika'da maaşlar, diğer avantajlar, maaşlı olmayanların gelirleri, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri, özel aylık hayat sigortaları, özel toplu hayat sigortaları, sosyal işsizlik sigortaları, sosyal hastalık sigortaları, sosyal maluliyet sigortaları, gıda yardımları, yurtdışı gelirler ve yurtdışı emeklilik gelirleri vergiye tabidir. Bunların dışında bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise şunlardır: Devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, emeklilik tasarrufu gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları ve kısa vadede sermayeden kazançlar<sup>17</sup>.

Gelir vergisinin oluşumu içinde gelir tasarrufunda bulunan tam mükellefler ve dar mükellefler toplam net gelirleri içinde dört kategoride elde ettikleri gelirler nedeniyle, gelir vergisinde daha az indirim tabidirler. Bu dört kategoride elde edilen gelirler şunlardır: Mülk geliri, hisse senedi geliri, kazanılmış gelir (hizmet veya ticaret karşılığı elde edilen gelir) ve çeşitli gelirler.

Belçika'da sosyal ve kültürel amaç için gerçekleştirilen faaliyetlerin kâr veya zarar karşılıkları vergiden muafır.

Toplam net gelirden yapılan indirimler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- İpotek karşılığı alınan paraların faizleri veya 1 Mayıs 1986 tarihinden sonra inşa edilen, satın alınan veya onarılarak içinde oturulan evin, gayrimenkul gelirinden indirilmiş olmayan kısımları,
- Devlet müzelerine veya yetkili kişilere 1.000 BFR veya üzerinde yapılan bağışlar,
- Bazı bakım harcamalarının % 80'i,
- Bir veya daha çok üç yaşın altında çocuklardan bakıma muhtaç olanlar için yapılan harcamaların % 80'i.

Belçika'da evli mükellefler için vergi, her eşin kendi vergilendirilebilir gelirlerine göre ayrı hesaplanmaktadır. Ayrıca, düşük vergi diliminde olan tüm vergi mükelleflerinin

<sup>17</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

vergiden muaf “kişisel (özel) indirim” hakkı vardır. Bu indirimler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Birincisi, bekar vergi mükellefleri için 186.000 BFR ve evli vergi mükelleflerinin her biri için de 146.000 BFR.

İkincisi ise, vergi mükelleflerinin bakmakla yükümlü oldukları çocukları için çocuk sayısına göre farklı tutarlarda indirimler uygulanmaktadır. Bu indirimler ise şunlardır:

<u>Çocuk Sayısı</u>	<u>İndirim Tutarı (BFR)</u>
Tek çocuk için	39.000
İki çocuk için	101.000
Üç çocuk için	228.000
Dört çocuk için	369.000
Beş çocuk için	369.000
Sonra gelen her bir çocuk için artı	141.000

Belçika’da, ayrıca, yukarıda sıralanan indirimler haricinde belirli şartlara bağlı olarak aşağıda gösterilen indirimler de uygulanmaktadır. Bunlar;

Kişisel hayat sigortası primleri, bir şirketin kâr payının nakit olarak tamamını ödemek için dağıttığı paralar, erken emeklilik aylıkları, işsizlik ödenekleri ve kanunda belirtilen hastalık veya sakatlık sigortası primleridir.

Belçika’da vergiye tabi gelirden yukarıda sıralanan indirimler düşüldükten sonra vergiye tabi matrah tespit edilmektedir.

### **3.1.2.3. Oranlar**

Belçika’da gelir vergisi, artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Gelir vergisi yedi dilimde farklı oranlardan oluşmaktadır. Bu oranlar ve gelirler şöyledir:

<u>Gelir (BFR)</u>	<u>Oran (%)</u>
1 - 253.000	25.0
253.001 - 335.000	30.0
335.001 - 478.000	40.0
478.001 - 1.100.000	45.0
1.100.001 - 1.650.000	50.0
1.650.001 - 2.420.000	52.5
2.420.000 üstünde	55.0

#### **3.1.2.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Belçika'da gelir vergisinin ödenmesi, mükellefler tarafından beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle gerçekleşmektedir.

Vergi borcunda peşin ödeme, Belçika'daki gayrimenkullerden elde edilen gelirlerden (emlak için belirli sınırlar içinde), sermayenin belirli şekillerinden ve çeşitli kazanılan gelirlerden talep edilmektedir. Gayrimenkullerden elde edilen gelirlerde peşin ödeme, Brüksel ve Wallonia bölgelerinde bulunan gayrimenkuller için % 1.25 (bazı durumlarda % 0.8) ve Flanders bölgesinde bulunan gayrimenkuller için % 2.5 (bazı durumlarda % 1.6) ve yerel yöneticiler tarafından tahakkuk ettirilen ek vergilerden oluşmaktadır. Sermayenin belirli şekillerinde peşin ödeme, sermaye geliri durumunda temettüleri için % 25 (bu oran 26 Temmuz 1993 tarihinden sonra elde edilen temettüleri için % 25.75'e yükseltilmiştir) ve 1 Mart 1990 tarihi ve sonrasındaki anlaşmalara uygun olarak diğer sermaye gelirleri (faizleri) içinse % 10'dur (Bu oran 26 Haziran 1993 tarihinden sonra elde edilen faiz için % 10.3'tür).

Çeşitli kazanılan gelirlerde (ücret geliri, maaş geliri ve tazminat gibi gelirler için) peşin ödeme yukarıda belirtilen oranlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilmektedir.

#### **3.1.3. Danimarka'da Gelir Vergisi**

AB üyesi ülkeler içinde gelir vergisinin karışık uygulandığı ülkelerin başında Danimarka gelmektedir. Danimarka'da gelir vergisi dört değişik ad altında uygulanmaktadır. Bunlar; devlet gelir vergisi, bölge gelir vergisi, belediye ait gelir vergisi ve özel gelir vergisidir.

Bu vergiler aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

##### **3.1.3.1. Devlet Gelir Vergisi**

Danimarka'da şahısların üzerinden alınan vergi gelirlerinin toplamından devlet yararlanmaktadır. Bununla birlikte, ölüm halinde bırakılan gayrimenkul mallar üzerinden elde edilen kazançların vergi gelirleri toplamından hem devlet hem de yerel yönetimler yararlanmaktadır. Toplam vergi gelirinin 1/3'ü yerel yönetimlere pay olarak verilmektedir.

### 3.1.3.1.1. Mükellefiyet

Devlet gelir vergisinin mükellefleri, Danimarka'da oturan şahıslar ve yine Danimarka'da mirası yönetilen kişilerdir. Bu kişiler, yurtiçi ve yurtdışında elde ettikleri gelirler nedeniyle tam vergi mükellefidirler. Dar vergi mükellefleri ise, altı aydan az olmamak koşuluyla Danimarka'da ikamet etmeleri sonucu bu ülkede elde ettikleri gelir (ikramiye, çalışma, ücret ve benzeri gelirler) nedeniyle vergi mükellefidirler.

### 3.1.3.1.2. Matrahın Tespiti

Danimarka'da matrahın tespiti ülke içi gelirleri kapsamaktadır. Ayrıca, olağan yabancı kaynaklardan doğan geliri içine alan bir vergilendirme de söz konusudur. Buna göre Danimarka'da vergiye tabi gelirler şunlardır: Maaşlar, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri, özel aylık hayat sigortaları, sosyal işsizlik sigortaları, sosyal hastalık sigortaları, grev tazminatları, gıda yardımları, yurtdışı gelirler ve yurtdışı emeklilik gelirleri. Bunların yanında, bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise şunlardır: Sosyal maluliyet sigortaları, kısa vadede sermayeden kazançlar ve uzun vadede sermayeden kazançlar<sup>18</sup>.

Danimarka'da muafıklar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Ölen bir kişinin doğrudan doğruya yönetilen mirasının;

— Ölen kişinin öldüğü zamanki miras değerinin 803.000 DKR'luk kısmı,

— Ölüm zamanında mirasın net değerinin 618.000 DRK'luk kısmı,

— Servet değerini dışarıdan ödeyen mirasçı için 714.500 DKR'luk kısmı 1994 vergi yılında devlet gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Danimarka'da 1994 yılında özel indirim tutarı 29.300 DKR'dur. Ayrıca, aylık 4.400 DKR'luk miras geliri de vergiden indirilmektedir.

Danimarka'da evli eşler ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Ancak bazı durumlarda eşlerin geliri vergi tahakkuk ettiği zaman birleştirilebilmektedir.

<sup>18</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

Danimarka'da dar mükellefler de vergi matrahında vergi indirimlerinden yararlanabilirler.

#### 3.1.3.1.3. Oranlar

Danimarka'da vergilendirilebilir gelir ikiye ayrılmaktadır: Kişisel gelir ve yatırım geliri. 1994 yılında devlet gelir vergisinin oranları aşağıdaki gibidir:

— Vergiye tabi gelir üzerinden % 14.5 oranında temel vergi,

— Bazı net yatırım gelirinin ve kişisel gelirin toplamı üzerinden 130.000 DKR indirildikten sonra % 19 orta vergi,

— Pozitif net yatırım geliri ve toplam kişisel gelir üzerinden 234.900 DKR indirildikten sonra 20.000 DKR'nun üzerinde kalan miktar için en fazla % 12.5 üst vergi,

— 173.100 DKR'nun üstünde kişisel gelir üzerinden ise % 5 vergi.

Danimarka'da, ayrıca, miras gelirinin % 50'si vergiye tabi gelir olarak kabul edilmektedir.

#### 3.1.3.1.4. Beyanı ve Ödenmesi

Danimarka'da mükellefler beyanname doldurarak bağlı buldukları vergi dairesine bu beyannameleri vermektedirler. Beyannamenin verilmesi sonucu ortaya çıkan vergi borcu yine ilgili vergi dairesine ödenmektedir.

İşveren veya yetkili kişiler A tipi vergi (geçici vergi) ödemektedirler. Bunun dışında, dağıtılan kârların 32.700 DKR'na kadar olan kısmı için % 30, aşan kısmı için de % 40 oranında bir vergi ödemektedirler. Yabancılara yapılan patent ödemeleri % 30 oranında vergiye tabidir.

Danimarka'da maaş gelirinine sahip olanlarla, emek geliri elde edenler, emekli maaşı veya indirimden yararlananlar A tipi vergi ödemezler.

#### 3.1.3.2. Bölge Gelir Vergisi

Danimarka'da bir eyalette oturan vergi mükelleflerinin vergi gelirinden eyalet yararlanmaktadır.

Bölge gelir vergisinin mükellefleri, devlet gelir vergisi mükelleflerinin aynısıdır ve bu kişiler belediyeye ait gelir vergisinden de sorumludurlar.

Matrahın tespitinde, devlet gelir vergisindeki vergiye tabi gelir esas alınmaktadır. Vergi sorumluluğunda matrahtan, özel indirim bir yüzdesi düşülmektedir. 1994 yılı için özel indirim tutarı 29.300 DKR'dur.

Bölge gelir vergisinin oranları, il genel meclisi tarafından tespit edilmektedir.

Bölge gelir vergisinin beyanı ve ödenmesi, belediyeye ait gelir vergisi kanununa uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

### **3.1.3.3. Belediyeye Ait Gelir Vergisi**

Belediyeye ait gelir vergisinin mükellefleri de devlet gelir vergisi mükelleflerinin aynısıdır.

Matrahın tespitinde devlet gelir vergisindeki kurallar geçerlidir. Ancak vergiye tabi gelirden indirimlerde, özellikle özel indirim hakkında, devlet gelir vergisinden bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bununla birlikte, uygulanan indirimler devlet gelir vergisi ile aynıdır.

Belediyeye ait gelir vergisi oranı şöyledir:

Bir takvim yılı içerisinde toplanan paraların % 29'u belediyeye aittir.

Vergi mükellefleri, belediyeye ait gelir vergisini ilgili takvim yılından önce (5 Eylül'de) ikamet ettikleri yerdeki belediyeye öderler. Bir belediyede en az üç ay ikamet edenler, kalma süresiyle orantılı olarak ikamet ettikleri belediyeye kısmi bir vergi öderler.

### **3.1.3.4. Özel Gelir Vergisi**

Özel gelir vergisinin toplam gelirlerinden devlet ve belediyeler yararlanmaktadır. Belediyelerin bu gelirden aldıkları pay 1/3'tür.

Özel gelir vergisinde mükellefler iki gruba ayrılmaktadırlar. Birinci grupta, devlet gelir vergisi sorumluluğunda kişiler ile mirasçılar, ikinci grupta ise, şirketler, kooperatifler, kurumlar ve özerk müesseseler bulunmaktadır. Bunlar, aynı zamanda, Şirket Vergisi Kanunu'na ve Fon Gelir Vergisi Kanunu'na karşı da sorumludurlar.

Vergi matrahından düşülecek giderler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Emekli sandığı (fonu) yönetimi hakkında kanunda karşılığı olmayan emekli maaşının taahhüdünün değiştirilmesi için yapılan ödemeler, hayırseverlerden devlet fonlarına, kültürel fonlara yapılmış “ex gratia” ödemeleri ve iflas gelirleri.

Dar mükellefler, kişisel mallarının karşılığında, emlak işleri veya ticari faaliyet nedeniyle sadece özel gelir elde etmeleri durumunda özel gelir vergisi öderler.

Danimarka’da özel gelir vergisinin oranı % 50’dir.

Özel gelir vergisi yıllık olarak beyannameyle birlikte ilgili vergi dairesine yatırılmaktadır. Özel gelir vergisinde hesaplanan vergi tutarı mükellefler tarafından üç taksitte (1 Eylül, 1 Ekim ve 1 Kasım’da) ödenmektedir. Bu tarihlerde yapılmayan ödemeler, belirtilen ayların 20’nci gününe kadar yapılmalıdır. Eğer mükellefler yıllık özel gelir vergisi beyannamelerini zamanında beyan etmezlerse, bunların beyannameleri vergi kontrolü üzerinden kanun hükümlerine göre gerçekleştirilir.

#### **3.1.4. Fransa’da Gelir Vergisi**

Fransa’da gelir vergisi “şahsi gelir vergisi” adı altında düzenlenmiştir. Şahsi gelir vergisi gelirinden sadece devlet yararlanmaktadır.

##### **3.1.4.1. Mükellefiyet**

Fransa’da vergi mükellefi şahıslardır. Şahısların haricinde, kurumlar vergisini ödemeyi seçmeyen ortaklıklarda gelir vergisi, her bir ortak tarafından ödenebilir nitelik taşımaktadır. Buna göre şahıslar, yurtiçi ve yurtdışı toplam gelirleri nedeniyle tam mükelleftirler. Dar mükellefler ise, Fransa’da elde ettikleri gelir nedeniyle vergi mükellefidirler ve uluslararası anlaşmalarla belirlenen koşullara tabidirler.

##### **3.1.4.2. Matrahın Tespiti**

Fransa’da maaşlar, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, emeklilik tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri, sosyal işsizlik sigortaları, sosyal hastalık sigortaları, grev tazminatları, gıda yardımları, yurtdışı gelirler ve yurtiçi gelirler



vergiye tabidir. Bunların yanında bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise, diğer avantajlar ve uzun vadede sermaye kazançlarından ibarettir<sup>19</sup>.

Yukarıda sayılan gelirlerin hepsi matraha dahildir. Toplam gelirden bakım ödemeleri, yaşlı bir kişi için yapılan bakım harcamaları, önceki yıl toplam zararları gibi giderler düşülerek matrah tespit edilmektedir.

Fransa'da muafıklar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Giderlerden sonra net gelirleri 42.500 FF'nı aşmayan kişilerin gelirleri ya da 65 yaşın üstünde olanların 46.300 FF'nı aşmayan net gelirleri,
- Yönetim kredileri üzerindeki faiz ödemeleri,
- Sermayeden kazançlar.

Fransa'da matrahtan çeşitli indirimler de yapılmaktadır. Vergisi 4.180 FF'ndan az olan mükelleflere bir indirim hakkı tanınmıştır. Bundan başka belli başlı indirimler şunlardır:

- Geliri elde etmek ya da sürdürmek için gerekli tüm giderler,
- Emekli aylıklarının % 10'u (ancak toplam 30.000 FF'nı aşan emekli aylığına sahip olanlar bu indirimden yararlanamazlar),
- Maaş ya da ücret geliri elde edenlerin bu gelirlerinin % 20'si (ancak toplam geliri 657.000 FF'nı aşan kişiler bu indirimden yararlanamazlar),
- Yaşı 65 olan kişiler için ya da 57.500 FF'nın altında toplam net gelir elde eden sakatlar için, 9.300 FF'lık (65 yaşın üstündekiler ya da toplam net geliri 57.500 FF ile 93.000 FF arasındaki sakatlar için 4.650 FF'lık).

### 3.1.4.3. Oranlar

Fransa'da artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Mükelleflerin gelirleri % 0 ile % 56.8 oranları arasında değişen dilimlere göre vergilendirilmektedir.

<sup>19</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

#### **3.1.4.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Fransa'da gelir vergisi mükellefleri beyannamelerini mali yılın bitimiyle, ilgili oldukları vergi dairesine vermektedirler. Ortaya çıkan vergi borçlarını da yine ilgili oldukları vergi dairesine yatırmaktadırlar.

#### **3.1.5. Hollanda'da Gelir Vergisi**

Hollanda'da gelir vergisi, "şahsi gelir vergisi" adı altında uygulanmaktadır. Bu verginin gelirlerinden de sadece devlet yararlanmaktadır.

##### **3.1.5.1. Mükellefiyet**

Hollanda'da gelir vergisinde iki tür mükellefiyet yer almaktadır. Bunlar tam mükellefiyet ve dar mükellefiyettir. Tam mükellefler, yani Hollanda vatandaşları, yurtiçi ve yurtdışı elde ettikleri tüm kazançları nedeniyle gelir vergisinden sorumludurlar. Dar mükellefler ise, yani yabancılar, sadece Hollanda'da elde ettikleri kazançlar nedeniyle gelir vergisi mükellefidirler.

##### **3.1.5.2. Matrahın Tespiti**

Hollanda'da maaşlar, sosyal sigorta primleri, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, emeklilik tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri, sosyal işsizlik sigortaları, sosyal hastalık sigortaları, sosyal maluliyet sigortaları, grev tazminatları, kira yardımları, gıda yardımları, yurtdışı gelirler ve yurtdışı emeklilik gelirleri vergiye tabidir. Bunların yanında bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise, diğer avantajlar ve diğer sosyal yardımlardır<sup>20</sup>.

Matrahın tespitinde tüm kaynaklardan elde edilen gelirlerden, yaşlılık karşılıkları (old-age reserve) için ayrılan tutarlar, kendi kendine emek geliri elde edenler için toplam yardım tutarları, olağanüstü giderler ve indirilebilir bağışlar indirilmektedir. Kalan tutara mükellef tarafından içinde oturulan ikametgaha isnat ettirilen vergi değeri eklenmektedir.

Hollanda'da muafıklar üç grupta toplanmıştır. Bunlar; iş kârlarında muafıklar, diğer gelirlerde muafıklar ve indirimler / muafıklar başlıkları altında toplanmıştır.

<sup>20</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

İndirimler içinde en önemli yeri yatırım indirimi almaktadır. Hollanda'da 502.000 HFL'ye kadar yapılan yatırımlar için yatırım indirimi uygulanmaktadır. Buna göre, 56.000 HFL'ye kadar yapılan yatırımlar için indirim % 18'dir. Bundan sonraki her 56.000 HFL'lik artış için bu oran % 2 oranında düşürülmektedir. Belirli yatırımlar indirim dışında tutulabilmektedir.

### **3.1.5.3. Oranlar**

Hollanda'da gelir vergisi oranları her yıl indekslemeyle yeniden belirlenmektedir. Gelir vergisi tarifesi üç dilimlidir. Buna göre 1994 yılında gelir vergisi oranları, aşağıdaki gibidir:

Tam mükellefler % 38.25, % 50 ve % 60 oranlarında toplam net gelirleri üzerinden vergilerini ödemektedirler. Dar mükelleflerde ise bu oranlar sırasıyla, % 25, % 50 ve % 60'dır.

Hollanda'da gelir vergisinde ayrıca, nisbi oranlara da yer verilmiştir. Örneğin, bir işin elden çıkarılması ya da tasfiyesi nedeniyle elde edilen kârlar için % 45 nisbi vergi oranı uygulanmaktadır. Ancak bu oran, ilk gelir dilimini aşan gelirler için uygulanmaktadır.

### **3.1.5.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Hollanda'da şahsi gelir vergisi ilgili vergi dairesi tarafından yıllık olarak yüklenmektedir. Vergi mükelleflerinin beyanına dayalı olarak vergilendirme yapılmaktadır. Bu tür bir beyanın yapılmadığı durumlarda, vergilendirilmesi gereken gelir, vergi kontrol memurları tarafından tahmin edilmektedir.

Hollanda'da eşler gelirlerini ayrı beyannamelerde göstermektedirler.

### **3.1.6. İngiltere'de Gelir Vergisi**

İngiltere'de gelir vergisi iki ad altında uygulanmaktadır: Gelir vergisi ve emek geliri - gelir vergisi. Bu iki verginin toplam gelirinden, merkezi hükümet yararlanmaktadır.

### 3.1.6.1. Gelir Vergisi

#### 3.1.6.1.1. Mükellefiyet

İngiltere’de gelir vergisi mükellefleri, İngiltere’de yerleşen ya da çoğunlukla oturan kişiler ile, İngiltere’de gelir elde eden kişilerdir. Tam mükellefler, yurtiçi ve yurtdışı gelirleri nedeniyle vergi mükellefidirler. Dar mükellefler ise, sadece İngiltere’de elde ettikleri gelir nedeniyle vergi mükellefidirler.

#### 3.1.6.1.2. Matrahın Tespiti

İngiltere’de maaşlar, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, emeklilik tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri ve sosyal işsizlik sigortaları vergiye tabidir. Bunların yanında bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise şunlardır: Diğer avantajlar, sosyal hastalık sigortaları, diğer sosyal yardımlar, gıda yardımları, kısa vadede sermayeden kazançlar, uzun vadede sermayeden kazançlar, yurtdışı gelirler ve yurtdışı emeklilik gelirleri<sup>21</sup>.

Tam mükelleflerin bütün kaynaklardan elde ettikleri toplam gelirlerinden, izin verilen indirimler çıkarıldıktan sonra matrah tespit edilmektedir. Bu indirimlerin başında kanunda belirtilen zararlar ve zorunlu iş harcamaları gelmektedir. Bununla birlikte, sermaye donanımları için yapılan harcamalar da matrahtan düşürülmektedir.

İngiltere’de ayrıca bütün bireyler için kişisel vergi indirimi uygulanmaktadır. Evli çiftler için de indirimler mevcuttur ve bu indirimler eşler arasında paylaşılır. Düşük gelirlilerle, 65 yaşını aşan kişiler için daha fazla indirimlerde bulunmaktadır. Bu indirimler haricinde, bir evin satın alınmasına ilişkin borçlara ödenen faiz ve bir İş Genişletme Planı altında payların satılması üzerindeki faizler için de indirimler mevcuttur.

İngiltere’de muafıklar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Bazı sosyal güvenlik yardımları, silahlı kuvvetler yaralanma ve sakatlık emekli aylıkları, savaş dullarının emekli aylıkları, eğitim burs gelirleri, bazı yatırım kâr payları, ulusal tasarruf sertifikalarının faizi, Ulusal Tasarruf Bankası’ndaki adi hesaplar üzerindeki

<sup>21</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

faizin ilk 70 UKL'si ve kumardan kazanılan paralar. Ayrıca, hayır kurumları da gelir vergisinden muafır.

Dar mükellefler, İngiltere'de elde ettikleri vergiye tabi gelirleri nedeniyle yükümlüdürler. Dar mükellefler için bazı istisnalar ve indirimler, özel koşullara bağlıdır.

#### 3.1.6.1.3. Oranlar

İngiltere'de gelir vergisinde üç oran bulunmaktadır. Bunlar;

- Düşük oran % 20,
- Temel oran % 25,
- Yüksek oran % 40.

#### 3.1.6.1.4. Beyanı ve Ödenmesi

İngiltere'de gelir vergisi beyannamesi yıllık düzenlenerek, ilgili vergi dairesine mükellef tarafından verilmektedir. Emek gelirinde ve emekli aylıklarında vergi, işveren tarafından kaynakta kesilmektedir.

İngiltere'de vergi yılı 5 Nisan'ı izleyen gün olan 6 Nisan'dır. Ancak bazı gelir kaynakları için, önceki yılın geliri göz önüne alınarak hesaplanmaktadır ve hesaplanan yılın iş kârları, vergi yılının iş kârları olarak kabul edilmektedir.

### **3.1.6.2. Emek Geliri - Gelir Vergisi**

#### 3.1.6.2.1. Mükellefiyet

Mükellefiyet ikiye ayrılmaktadır: Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet. Tam mükellefler, İngiliz vatandaşları olup, İngiltere'de emek geliri elde edenlerdir. Dar mükellefler ise, yabancı ülke vatandaşları olup, İngiltere'de emek geliri elde edenlerdir.

İngiliz vatandaşları en az bir yıl yurtdışında bir emek geliri elde ediyorsa, bu süre içinde kısa süreli olarak ülkesine geri gelmiş olsa bile emek geliri - gelir vergisi mükellefi sayılmazlar.

### 3.1.6.2.2. Matrahın Tespiti

İngiltere’de emek gelirlerinin toplamından özel indirimler ve istisnalar düşülerek matrah tespit edilmektedir. Bununla birlikte aşağıda belirtilen giderler matrahtan düşülmektedir:

- İşverenin görevlerini yerine getirmesinde zorunlu olarak yüklenilen harcamalar,
- İstihdamla ilgili bilgi kurumlarına ve mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar,
- Yurt dışında çalışırken üstlenilen bazı seyahat ve geçim harcamalarının belli kısımları.

İngiltere’de muafıklar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Bir yılda 8.500 UKL’den daha az emek gelinine,
- Belirli bazı indirimlere ve istisnalara uygulanan sınırlı muafıklar da bulunmaktadır.

### 3.1.6.2.3. Beyanı ve Ödenmesi

Vergi, işveren tarafından ödeneklerin ve yardımların vadesini gösteren bir vergi kodu esasına ve vergi tablolarına dayanarak kaynakta kesilmektedir.

## 3.1.7. İrlanda’da Gelir Vergisi

İrlanda’da gelir vergisi gelirlerinden merkezi hükümet yararlanmaktadır.

### 3.1.7.1. Mükellefiyet

İrlanda’da mükellefler iki gruba ayrılmaktadır. Buna göre İrlanda’da yerleşmiş olan (kişiler, tüzel kişiler, ortaklık üyeleri, birleşik olan ya da birleşik olmayan topluluklar) tüm şahıslar tam mükellef durumundadırlar ve yurtiçi - yurtdışında elde ettikleri gelir nedeniyle vergi mükellefidirler. İrlanda vatandaşı olmayan tüm şahıslar, dar mükellef durumundadırlar ve sadece İrlanda’da elde ettikleri gelir nedeniyle vergi mükellefidirler.

### 3.1.7.2. Matrahın Tespiti

İrlanda'da maaşlar, diğer avantajlar, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, emeklilik tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri, özel aylık hayat sigortaları, kira yardımları, gıda yardımları, kısa vadede sermayeden kazançlar, uzun vadede sermayeden kazançlar, yurtdışı gelirleri ve yurtdışı emeklilik gelirleri vergiye tabidir. Bunlara karşılık bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise, sosyal maluliyet sigortaları ve diğer sosyal yardımlardır<sup>22</sup>.

Yukarıda sayılan vergiye tabi kazançlar, matrahın tespitinde dört kategoride incelenmektedir:

*Şedül C:* Bir kamu gelirinden ödenen faizler ve benzerleri,

*Şedül D:* Ticaretten, mesleklerden ve faaliyetlerden elde edilen kâr ve gelirler, bunlarla birlikte, diğer şedüllere girmeyen diğer tüm yıllık kârlar ve kazançlar,

*Şedül E:* Emek karşılığı elde edilen gelirler ve emekli aylıkları,

*Şedül F:* Dağıtılan gelirler.

İrlanda'da matrahtan düşülecek indirimler aşağıdakilerden oluşmaktadır. Buna göre toplam gelirden;

— Ticari ve mesleki gelir durumunda, iş ya da ticaret amacı için üstlenilen tüm harcamalar, zararlar ve değer düşüklükleri,

— Kişilerin istihdam edildiği durumlarda, işgücünün performansı nedeniyle üstlenilen zorunlu harcamalar,

— Yatırım yapanların durumunda, şirketlere uzun vadeli sermaye yatırmak, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile uğraşan şirketlere yatırılan sermaye

indirildikten sonra matrah tespit edilmektedir. Bu indirimler haricinde aşağıda belirtilenler de toplam gelirden indirilmektedir:

Tıbbi sağlık sigortası primleri, hayat sigortası primleri, sürekli sağlık sigortası primleri, emeklilik için ödenen yıllık aidatlar, emekli maaşı katkıları, sağlık harcamaları,

<sup>22</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

ipoteke karşılığı alınan kredi faizleri, diğer krediler üzerinden ödenen faizler, sanatta eğitimin ilerlemesini teşvik için devlet tarafından kabul edilmiş bir kuruma yapılan bağışlar ve ulusal spor konseyine yapılan bağışlar.

İrlanda'da gelir vergisinden muaflık geniş kapsamlı tutulmuştur. Şöyle ki; indirimden önceki gayrisafi gelirleri aşağıdaki sınırları aşmayan kişiler, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır:

Bekar ve dul bayanlar	3.400.- IRL
Evli kişiler	6.800.- IRL
65 yaş veya üstünde bekar ve dul bayanlar	3.900.- IRL
65 yaş veya üstünde evli kişiler	7.800.- IRL
75 yaş veya üstünde bekar ve dul bayanlar	4.500.- IRL
75 yaş veya üstünde evli kişiler	9.000.- IRL

Gelirlerin yukarıda belirtilen sınırları büyük ölçüde aşmadığı durumlarda % 52 oranında yardım yapılmaktadır. Bu muaflıklara ek olarak, bakmakla yükümlü olunan çocuk başına 300 IRL'lık bir ek muafiyet uygulanmaktadır. Bu muaflığa üç ve sonrası gelen her bir çocuk için 500 IRL eklenmektedir.

Yukarıda belirtilen muaflıkların haricinde aşağıdaki muaflıklar da şunlardır:

Bazı emekli aylıkları ve ödenekler (yaranama ve sakatlık emekli aylıkları, ordu hizmeti emekli aylıkları, bazı sosyal refah ödemeleri, bazı dış emekli aylıkları), piyango gelirleri, sanatçıların gelirleri, damızlık harcamaları, çiftlik arazisinin kiralanmasından elde edilen gelirler, yaşam sigortası için ödenen anaparalar, Thalidomide'li çocuklara yapılan ödemeler, burs gelirleri ve yasal işten çıkarma tazminatları.

Dar mükelleflerin matrahları, İrlanda ile kendi ülkeleri arasında yürürlükte olan vergi anlaşmalarına göre, İrlanda'da elde ettikleri gelirlerine göre tespit edilmektedir.

### **3.1.7.3. Oranlar**

İrlanda'da gelir vergisi oranları (bekar vergi mükellefleri ve evli vergi mükellefleri için ayrı tarifelere göre) üç dilimde uygulanmaktadır:

İlk 6.700.- IRL'lık vergiye tabi gelir için	% 29
Gelecek 3.100.- IRL'lık vergiye tabi gelir için	% 48
Kalan vergiye tabi gelir için	% 52



Evli çiftlere ise, çift oran dilimleri uygulanmaktadır:

İlk 13.400.- IRL'lık vergiye tabi gelir için	% 29
Gelecek 6.200.- IRL'lık vergiye tabi gelir için	% 48
Kalan vergiye tabi gelir için	% 52

#### **3.1.7.4. Beyanı ve Ödenmesi**

İrlanda'da gelir vergisi beyannamesini mükellefler doldurarak ilgili vergi dairesine verirler. Ancak maliye, beyannameyi yeniden takdire tabi tutabilir.

Beyannamesi verilen gelir vergisinin ödenmesi, mali yıl içinde 6 Nisan'da başlamaktadır.

#### **3.1.8. İspanya'da Gelir Vergisi**

İspanya'da gelir vergisi, "şahsi gelir vergisi" adı altında uygulanmaktadır. Bu verginin gelirinden merkezi yönetim ve bazı özerk bölgeler yararlanmaktadır.

##### **3.1.8.1. Mükellefiyet**

İspanya'da gerçek kişiler vergi mükellefidirler. Gerçek kişiler haricinde, bazı firmalar (iş ortaklıkları gibi) ve anonim şirketler de vergi mükellefi durumdadır ve bunlar kendi vergilerini hesaplamaktadırlar. Gelir vergisinin yüklenmesinde iki metod bulunmaktadır. Bunlar;

1. *Personam*'da sorumluluk: Kişilerin 183 gün ya da daha fazla gün için İspanya sınırları içinde yerleşmesi ya da ekonomik faaliyetlerinin merkezinin bu sınırlar içinde olması durumudur. Bu sorumlulukta yurtiçi ve yurtdışı tüm gelirler vergilendirilmektedir.
2. *Rem*'de sorumluluk: İspanya sınırları içinde yerleşmeyen kişilerin (yabancıların) İspanya sınırları içinde gelir elde etmesi durumudur.

##### **3.1.8.2. Matrahın Tespiti**

İspanya'da maaşlar, diğer avantajlar, maaşlı olmayanların gelirleri, devlet tahvili gelirleri, tasarruf hesabı gelirleri, diğer banka hesabı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kâr payları, kira gelirleri, özel emeklilik gelirleri, özel aylık hayat sigortaları, özel toplu hayat sigortaları, grev tazminatları, gıda yardımları, yurtdışı gelirler ve yurtdışı emeklilik

gelirleri vergiye tabidir. Bunların dışında bazı bölümleri vergiye tabi olan gelirler ise şunlardır: Emeklilik tasarruf hesabı gelirleri, kısa vadede sermayeden kazançlar ve uzun vadede sermayeden kazançlar<sup>23</sup>.

Yukarıdaki kazançların toplamından (ya da vergi alacağından) müteahhitlik gelirlerini elde etmede yapılan zorunlu harcamalar (mesleki gelir açısından bu harcamaların %1'i, yatırım gelirlerinde idari ve bakım harcamalarının 25.000 PTA'sı, istihdam gelirinde ticari birlik aidatları, sosyal güvenlik katkılarının maksimum 250.000 PTA'ya kadar % 5'i (sakatlarda bu tutarlar ve oranlar sırasıyla 600.000 PTA ve % 15)), çocuk sayıları, hastalık harcamaları, yaşam sigortası primleri indirilerek matrah tespit edilmektedir.

İspanya'da belirli kişi grupları için muafıklar bulunmamaktadır. Sadece aşağıda belirtilen gelir grupları için muafıklar bulunmaktadır. Bunlar;

İşten çıkarma tazminatları, ulusal piyango ikramiyeleri, otonom kurumların piyango ikramiyeleri, kızıl haç ve ONCE'ye yapılan bağışlar, bilim ve edebiyat ödülleri ve kamu burslarıdır. Ayrıca matraha veraset yoluyla kazanılan gelirler ve hibeler de dahil edilmemektedir.

İspanya'da vergi ödeyicileri bireyler olduğu için, eşler isterlerse gelirlerini tek bir beyannamede gösterebilirler. Bu tür bildirimlerde azaltılmış vergi oranı gibi avantajlar uygulanmaktadır.

Dar mükelleflerde ise, eğer AB'ne üye ülke vatandaşı ise, vergi ayrıcalığı tanınmaktadır.

### **3.1.8.3. Oranlar**

İspanya'da gelir vergisi tarifesi onyedili dilimde ve artan oranlı bir yapıya sahiptir. İlk 400.000 PTA'lık gelir 0 oranında vergilendirilmektedir. Daha sonra % 20 ile % 56 arasında değişen oranlar farklı gelirlere uygulanmaktadır. En üst oran 9.550.000 PTA'lık geliri aşan gelirlere uygulanmaktadır.

<sup>23</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e., s. 4.

Eşler tek bir beyanname verdiklerinde onaltı dilim üzerinden vergilerini ödemektedirler. İlk 800.000 PTA'lık gelir 0 oranında vergilendirilmektedir. Oranlar % 20 ile % 56 arasındadır. En üst oran 11.000.000 PTA'yı aşan gelirlere uygulanmaktadır.

#### **3.1.8.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Mükelleflerin çalışma (maaş veya ücret karşılığı), yatırım ve mesleki gelirleri kaynaktan kesilmektedir. İşadamları ve profesyonel kişiler vergilerini taksitle ödemektedirler.

Mükellefler şahsi gelir vergisini yıllık olarak bildirmek ve buna göre de ödeme yapmak zorundadırlar. Şahsi gelir vergisi ödemeleri iki taksitte (Mayıs ve Haziran aylarında) ödenmektedir. Mükellefler birinci taksitte vergi borcunun % 60'ını, ikinci taksitte ise vergi borcunun % 40'ını bağlı oldukları vergi dairesine öderler.

#### **3.1.9. İtalya'da Gelir Vergisi**

İtalya'da gelir vergisi iki başlık altında uygulanmaktadır. Birincisi "şahsi gelir vergisi", ikincisi ise "yerel gelir vergisi"dir. Şahsi gelir vergisi gelirlerinden sadece devlet yararlanmaktadır. Yerel gelir vergisi gelirlerinden ise, belediyeler, eyaletler, bölgeler, ticaret odaları, tarımsal ve "artisan" birlikleri, sağlık ve turizm birlikleri yararlanmaktadır.

#### **3.1.9.1. Şahsi Gelir Vergisi**

##### **3.1.9.1.1. Mükellefiyet**

İtalya'da şahsi gelir vergisi mükellefleri yerleşmeyenler de (dar mükellefler) dahil, gerçek kişilerdir. Tam mükellefler yurtiçi ve yurtdışı tüm gelirleri nedeniyle vergi mükellefidirler. Dar mükellefler ise, sadece İtalya içinde elde ettikleri gelirleri nedeniyle vergi mükellefidirler.

##### **3.1.9.1.2. Matrahın Tespiti**

İtalya'da toplam gelirler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Tam mükellefler için yurtiçi ve yurtdışı elde edilen gelirler, dar mükellefler için ise, sadece İtalya'da elde edilen gelirler (mülkiyet geliri, yatırımın tasfiyesi sonucu ortaya çıkan sermaye kazançları, ortaklık gelirleri, spekülasyon amaçlı gelirler, emekli aylıkları ve

ödenekleri ve patent kullanımından doğan gelirler), vergi ödeyicileri için diğer tüm gelirler ve ortaklıklarda ortaya çıkan gelirler.

Yukarıda açıklanan toplam gelirden tüm gelirlerin elde edilmesi için yapılan harcamalar, yerel gelir vergisi, arazi kira gelirleri, mülkiyet gelirleri, faiz ödemeleri, sosyal güvenlik katkıları, hayat sigortası primleri, tıbbi sağlık harcamaları, bağımlı eş için 600.000 LIT'lik ve her bir çocuk için 48.000 LIT'lik indirimler yapıldıktan sonra matrah tespit edilmektedir.

Çalışan kişilerin emek gelirleri için 759.715 LIT'lik bir indirim hakkı vardır. Ayrıca, 14.500.000 LIT'i aşmayan gelirler için 237.215 LIT'lik indirimde de izin verilmektedir. Elde edilen toplam gelirlere göre izin verilen indirim tutarları aşağıdakilerden oluşmaktadır:

7.900.000 LIT'den az ise	185.505 LIT
7.900.001 - 8.000.000 LIT arası için	156.750 LIT
8.000.001 - 8.200.000 LIT arası için	75.240 LIT

İtalya'da tanınan muafliklar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Cumhurbaşkanı maaşı, büyükelçiliklerde çalışanların gelirleri, savaş sonucu bağlanan emekli aylıkları ve ödenekleri, sakatlara sürekli ödenen emekli aylıkları ve ödenekleri, üniversite bursları, posta tasarruf bonoları, eyaletlerin borç sertifikası gelirleri ve "Cassa Depositi e Prestiti" tarafından çıkarılan menkul kıymetler gelirleri.

### 3.1.9.1.3. Oranlar

İtalya'da gelir vergisi tarifesi, yedi dilimde artan oranlı bir yapıya sahiptir. Buna göre dilimler ve oranlar aşağıdaki gibidir:

<u>Gelir(LIT)</u>	<u>% oran</u>
7.200.000 sınırına kadar	10
7.200.001 - 14.400.000 arası	22
14.400.001 - 30.000.000 arası	27
30.000.001 - 60.000.000 arası	34
60.000.001 - 150.000.000 arası	41
150.000.001 - 300.000.000 arası	46
300.000.001'den fazlası	51

#### 3.1.9.1.4. Beyanı ve Ödenmesi

Beyannameler her yıl mükellefler tarafından doldurularak, ya bir kredi kurumu vasıtasıyla ya da doğrudan eyalet vergi bürolarına verilmektedir. Beyanname sonucu ortaya çıkan vergi borçları da yine eyalet vergi bürolarına ödenmektedir. Ödemeler Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki taksitte yapılmaktadır. Mayıs ayında yapılacak ödemeler, geçen dönemin vergi borcunun % 98'ine eşit olmalıdır. Kalan % 2'lik kısım ise Kasım ayına kadar ödenmelidir.

#### 3.1.9.2. Yerel Gelir Vergisi

Yerel gelir vergisi mükellefleri gerçek kişiler, tüzel kişiliği olan ya da olmayan şirketler, konsorsiyumlar ile özel ve kamusal birliklerdir.

Gerçek ve tüzel kişilerin toplam gelirleri üzerinden, yerel gelir vergisinin matrahı tespit edilmektedir.

İtalya'da yerel gelir vergisinde muafklar şunlardır:

Emek gelirleri, sanatçılar, meslek üyelerinin ve oyuncuların gelirleri, birliklerin paylardan, ortaklıkların paylarından ve şirketlerin paylarından elde edilen gelirler, kaynakta kesintiye tabi gelir, Cumhurbaşkanı maaşları, katolik kilisesi tarafından ödenen paralar, büyükelçilik çalışanlarının gelirleri, kamu kullanımı için yerel kamu kuruluşlarına verilen mülkiyet gelirleri, kamu yardımları, bağışlar ve burslar ve tarımsal kooperatiflerin, balıkçı kooperatiflerinin, emek ve üretim kooperatiflerinin gelirleri.

İtalya'da yerel gelir vergisinde uygulanan oran % 16.2'dir.

Yerel gelir vergisinin beyanı ve ödenmesi, şahsi gelir vergisindeki kurallara bağlı olarak gerçekleştirilmektedir.

#### 3.1.10. Lüksemburg'da Gelir Vergisi

Lüksemburg'da gelir vergisi "şahsi gelir vergisi" adıyla uygulanmaktadır. Şahsi gelir vergisi gelirlerinden sadece devlet faydalanmaktadır.

### **3.1.10.1. Mükellefiyet**

Vergi amaçları ya da genel olarak yerleşme yeri için, meskeni Lüksemburg'da olanlar ya da burada gelir vergisine tabi olmayı kabul eden herkes gelir vergisi mükellefidir.

### **3.1.10.2. Matrahın Tespiti**

Matrahın tespitinde, toplam gelirden bazı (özel) giderler çıkarılmaktadır. Toplam gelir, sekiz gelir kategorisine göre ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Gelir kategorilerinden birinde ortaya çıkan zarar diğer gelir kategorilerini de etkilemektedir.

Toplam gelirden özel harcamalar (borç faizleri, sigorta aidatları, sosyal güvenlik katkıları ve bağışlar), olağanüstü harcamalar (yangın harcamaları gibi), çiftçilik gelirleri, emeklilik gelirleri, iş haricinde ortaya çıkan harcamalar, menkul kıymetlere yapılan yatırım harcamaları ve riskli sermaye yatırımlarına yapılan harcamalar indirilerek matrah tespit edilmektedir.

Lüksemburg'da şahsi gelir vergisinde uygulanmakta olan muafıklar ise şunlardır:

Kaza ve hastalığa karşı sigortaya yapılan ödemeler, aile ödenekleri, emekli aylıkları (savaş emekli aylığı gibi), hayat sigortası ödemeleri, her yıl için 60.000 LFR'lik özel yatırım gelirleri, extra çalışma nedeniyle yapılan ödemeler, işverenler tarafından işçilere verilen hediyeler.

### **3.1.10.3. Oranlar**

Lüksemburg'da mükellefler, bakmakla yükümlü oldukları kişi sayısına göre üç sınıfa ayrılmışlardır.

Lüksemburg'da gelir vergisi tarifesi onsekiz dilimde ve % 0 ile % 50 oranları arasında değişerek uygulanmaktadır (bir artan oranlılık söz konusudur). Bu oranlar mükelleflerin girdikleri sınıflara göre değişmektedir. Gelir vergisi tarifesi şöyledir:

<u>Gelir (LFR)</u>	<u>% Oran</u>
0 - 237.600	0
237.601 - 346.200	10
Daha sonraki her dilimde, oranlarda % 2 puanlık artış vardır.	
1.357.201 üstünde	50

Yukarıda açıklanan oranlar ağırlıklı olarak tüketici fiyat endeksindeki değişmelere göre dönemsel olarak yeniden ayarlanmaktadır.

Lüksemburg'da olağanüstü gelirler için ise, % 10 ile % 30 arasında değişen oranlar uygulanmaktadır.

Değerlendirme yoluyla vergisi hesaplanan dar mükelleflere birinci dilim kapsamında % 15'den az olmayan bir oran uygulanmaktadır.

#### **3.1.10.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Şahsi gelir vergisi, beyanname esasına göre yıllık olarak ödenmektedir. Vergi, bazı gelir biçimlerinde (emek gelirleri, emekli aylıkları ve yıllık ödenekleri, sermaye gelirleri üzerinden) kaynakta kesilmekte ve üç aylık taksitlerle ödenmektedir.

Mükellefler vergi borçlarını zamanında ödemezlerse, aylık % 1 oranında faiz öderler.

#### **3.1.11. Portekiz'de Gelir Vergisi**

Portekiz'de gelir vergisi, "şahsi gelir üzerinden alınan vergi" başlığı altında uygulanmaktadır. Bu verginin gelirinden merkezi hükümet faydalanmaktadır.

##### **3.1.11.1. Mükellefiyet**

Portekiz'de vergi mükellefiyeti iki gruba ayrılmaktadır. Birinci grupta tam mükellefler, ikinci grupta ise dar mükellefler yer almaktadır. Tam mükellef olan gerçek kişiler, Portekiz'de ve ülke dışında elde ettikleri gelir nedeniyle sorumludurlar. Dar mükellef olan gerçek kişiler ise, Portekiz'de elde ettikleri gelir nedeniyle sorumludurlar.

##### **3.1.11.2. Matrahın Tespiti**

Portekiz'de toplam gelir dokuz kategoriden oluşmaktadır. Bu oluşan dokuz kategorideki gelirler vergiye tabidir. Bunlar emek gelirleri (Kategori A), kendi kendilerine emekten elde edilen gelirler (Kategori B), ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen gelirler (Kategori C), tarımsal kazançlardan elde edilen gelirler (Kategori D), yatırım gelirleri (Kategori E), gayrimenkullerden gelirler (Kategori F), sermaye

kazançları (Kategori G), emekli aylıkları (Kategori H) ve diğer gelirlerden (Kategori I) oluşmaktadır.

Portekiz’de gelir vergisinden indirimler altı kategoride düzenlenmiştir. Bunlar;

Emek gelirinin 416.000 ESC’lik sınırına kadar % 65’i ya da toplam sosyal güvenlik katkılarının tamamı (Kategori A), kendi kendine emekten elde edilen gelirin sürdürülmesi için yapılan harcamalar (Kategori B), ticari ve sınai faaliyetler ile tarımsal kazançların sürdürülmesinde karşılaşılan maliyetler (Kategori C ve D), gayrimenkul gelirlerinin sürdürülmesi için ortaya çıkan bakım harcamaları (Kategori F), katlanılan sermaye zararları ve sermaye kazançlarının % 50’si (Kategori G) ve emekli aylıklarının 1.200.000 ESC’si (Kategori H) toplam gelirden indirilerek matrah tespit edilmektedir.

Yukarıda belirtilen indirimler haricinde aşağıda belirtilenler de toplam gelirden indirilmektedir:

Sınırsız sağlık harcamaları, evin ikamet için satın alınması, inşa edilmesi ya da onarılması için alınan borçlar üzerindeki faiz ve anapara ödemesinin 270.500 ESC’lik bir sınıra kadar, eğitim harcamaları, hayat sigortaları, kişisel kaza ve hastalık sigortası aidatları ve nafaka ödemeleri.

Portekiz’de muafıklar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır:

Aile indirimleri ve ek sosyal güvenlik katkıları, % 50 sınırına kadar yiyecek indirimleri, gider indirimleri (kanun tarafından şart koşulan limite kadar), bono ve diğer borç menkul kıymetlerinin satışı ve yatırım fonlarındaki 12 aydan daha fazla elde tutulan hisse senetlerinin satışından elde edilen sermaye kazançları, ikametgaha ayrılan mülkiyetin satışından sermaye kazançları, kendi kendine emek geliri elde edenlerin mülk satışı nedeniyle elde ettikleri gelirin % 50’si (2.200.000 ESC’ye kadar), emekli aylıklarından elde edilen gelirin 1.240.000 ESC’ye kadar % 30’u ve % 60 ve daha fazla sakat olan özürli kişiler tarafından elde edilen emekli aylıkları.

Ayrıca evli ve tek emekli gelirin sahip olanların 1.650.000 ESC ya da diğer durumlarda 1.490.000 ESC’yi aşmayan kişilerin gelirleri şahsi gelir vergisinden muafır.



### **3.1.11.3. Oranlar**

Portekiz'de şahsi gelir vergisinin oranları % 15 ile % 40 oranları arasında değişmektedir. Buna rağmen bazı gelirlerde nisbi oranlar uygulanmaktadır. Bu gelirler ve oranlar şöyledir:

- Ticari, bilimsel ya da endüstriyel alanda ulaşılan tecrübeye dayalı olarak bilginin arzıyla ortaya çıkan gelirin % 15'i,
- Vadeli ya da vadesiz mevduat üzerindeki faizin % 20'si,
- Üstüne veya hamiline kayıtlı menkul kıymet gelirin % 25'i,
- Lotarya ve müşterek bahis kazançlarının % 35'i

vergiye tabidir.

### **3.1.11.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Portakiz'de şahsi gelir vergisi, beyanname esasına göre yıllık olarak ödenmektedir.

Peşin ödemeler, B Kategorisi ile C ve D kategorilerinde ve kanun tarafından sağlanan bazı durumlarda B, E ve F kategorilerine giren gelirlere uygulanmaktadır.

### **3.1.12. Yunanistan'da Gelir Vergisi**

Yunanistan'da gelir vergisi "gerçek kişiler gelir vergisi" adı altında uygulanmakta olup, bu verginin gelirinden devlet yararlanmaktadır.

#### **3.1.12.1. Mükellefiyet**

Yunanistan'da gerçek kişiler vergi mükellefidirler. Gerçek kişiler, yurtiçi ve yurtdışı gelirleri nedeniyle tam mükelleftirler. Yabancılar ise ülke içinde elde ettikleri gelirleri nedeniyle dar mükelleftirler.

Talep edilmemiş miraslardan doğan gelirleri elinde bulunduranlar da vergi mükellefidirler. Ayrıca komandit şirketler, bir işi devam ettiren sivil hukuk kooperatifleri veya sivil mesleki ortaklıklar (kâr edip edilmediğine bakılmaksızın), gayriaktif ortaklıklar, pay ortaklıkları ve müşterek teşebbüsler de vergi mükellefi sayılmaktadırlar.

### 3.1.12.2. Matrahın Tespiti

Yunanistan'da vergi, toplam gelirden (maaş, ücret, gayrimenkul gelirleri gibi) kanunda belirtilen indirimler düşüldükten sonra hesaplanmaktadır. Gelir vergisinden para cezaları ve diğer vergiler indirilmemektedir.

Yunanistan'da indirimler çok geniş kapsamlı tutulmuştur. Buna göre, vergiye tabi gelirden düşülecek olan indirimler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

1. Yıllık kiranın 240.000 DR'ye kadar olan kısmının % 30'u,
2. Eğitim harcamalarının % 30'u,
3. Ailenin hayat sigortası prim ödemeleri (200.000 DR sınırına kadar),
4. Okul taksitlerinin tutarları (toplam aile gelirinin % 40'ını ve her bir çocuk için yıllık 150.000 DR sınırına kadar),
5. Sosyal güvenlik fonlarına yönelik zorunlu ve zorunlu olmayan prim ödemeleri,
6. Hastalık harcamaları,
7. Nakit ve gayrimenkullerin bağışı,
8. Tıbbi teçhizat ve ambulans bağışları,
9. Spor kulüplerine yapılan bağışlar,
10. Kültürel amaç için vergiye tabi gelirin % 15'ine kadar yapılan bağışlar,
11. Kara, deniz ve hava kuvvetlerine yapılan bağışlar,
12. Avukatlık ücretlerinin % 30'u (ödenen ücret, toplam gelirin % 10'unu ve 200.000 DR sınırına kadar),
13. Mükelleflerin, % 67 oranında (fizyolojik) sakatlığı olan bakmakla yükümlü oldukları kişilere yapılan harcamaların 500.000DR'lik kısmı.

Yabancı ülkelerde yaşayan Yunanlılar ile dar mükellefler 1 ve 13 nolu indirimlerden yararlanamazlar.

Yunanistan'da eşler, gelirlerini ayrı ayrı bildirirler. Eşlerden birinin gelirindeki zarar diğer eşin geliri ile birleştirilmez.

Dar mükellefler ise çifte vergilendirme antlaşmalarına tabi olarak, tam mükellefler gibi vergilendirilirler.

Yunanistan'da ayrıca şahsi gelir vergisi içinde çocuk indirimi de bulunmaktadır. Bu indirimin sınırları aşağıdaki gibidir:

- a. 2 çocuk sınırına kadar herbir çocuk için 20.000 DR,  
b. 3 çocuk sınırına kadar herbir çocuk için 30.000 DR,  
c. 3'den fazla herbir çocuk için 40.000 DR.

Eğer mükellef kişi diğer kaynaklardan da bir gelire sahipse, bu gelirler birleştirilerek, kanunen kabul edilen indirimler düşüldükten sonra net gelir hesaplanmaktadır.

### 3.1.12.3. Oranlar

Yunanistan'da vergiye tabi gelir, beş dilimde 0 ile % 40 arasında değişen oranlarda hesaplanmaktadır. Gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Gelir (DR)	% Oran
1.000.000	0
2.500.000	5
4.000.000	15
7.000.000	30
Yukarı	40

Komandit şirketler, sivil hukuk kooperatifleri, sivil mesleki ortaklıklar, gayriaktif ortaklıklar ve pay ortaklıklarının toplam gelirlerinden kanunda belirtilen indirimler düşüldükten sonra kalan net gelir, % 25 oranında vergilendirilmektedir.

Bir verginin ödenmesi durumunda, tüzel kişiler vergi sorumluluğundan kurtulmaktadırlar. Ancak bu kişilerin toplam geliri, gayrimenkul gelirini de kapsarsa, kapsayan bu gelirin brüt tutarı üzerinden % 3 ek vergi alınmaktadır.

## 3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi

### 3.2.1. Almanya'da Kurumlar Vergisi

Almanya'da bugünkü durumuyla kurumlar vergisinin işleyişi; mükellefiyet, matrahın tespiti, oranlar, beyanı ve ödenmesi ve teşvik tedbirleri başlıkları altında incelenecektir. Almanya'da kurumlar vergisi gelirlerinin % 50'sini federal hükümet, diğer % 50'sini ise *Lander* yönetimi paylaşmaktadır.

### 3.2.1.1. Mükellefiyet

Almanya'da kurumlar vergisinde mükellefiyet ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi tam mükellefiyet, ikincisi ise dar mükellefiyettir. Almanya'da, tüzel kişiliğe sahip olmak ve işmerkezi ya da yönetimi Almanya'da bulunan tüm yerli firmalar, yani sermaye şirketleri, kooperatifler, sigorta kurumları, bazı vakıf, dernek, özel amaçlı fonlar tam mükellefiyet kapsamındadır. Buna karşılık diğer tüm yabancı firmalar dar mükellefiyet kapsamındadır. Merkezi ve yerel devlet teşkilatları ise vergiden muaf olmaktadır. Yukarıda belirtilenlerden başka, posta idaresi, Merkez Bankası gibi kuruluşlar ile kâr amacı gütmeyen şirketler (tröst, fon ve kurumlar), dini kuruluşlar, yardım amaçlı kuruluşlar, kamu yararına çalışan kuruluşlar, mesleki birlikler, emeklilik fonları gibi kurumlar kurumlar vergisinden muaftır. Yerleşik yeri olmayan şirketler, Almanya'da elde ettikleri gelirleri nedeniyle dar mükelleftirler<sup>24</sup>.

### 3.2.1.2. Matrahın Tespiti

Matrahın belirlenmesinde toplam net gelir esas alınır ve ticari defter tutma zorunluluğunda olanların geliri ise ticari ve sinai gelir olarak kabul edilir. Matraha esas teşkil eden net gelir, dönem sonu net aktif - dönembaşı net aktif + eklenmesi gereken kazançlar - indirilecek unsurlar formülüne göre hesaplanmaktadır. Ayrıca, bulunan matrahın işletmenin uluslararası düzeyde ticari ve sinai gelirinden işletme giderlerinin çıkarılması yoluyla bulunan matraha eşit olması gerekmektedir. Buna ek olarak belediyelerin aldığı ticaret ve sanayi gelir vergisi dışında bulunan vergiler matrahtan düşürülemez. Ayrıca, şirket yöneticilerinin elde ettikleri gelirlerin yarısı indirilemez.

Binaların amortisman karşılığının hesaplanmasında aşağıda gösterilen iki yöntemden biri kullanılmaktadır. Bunlar<sup>25</sup>:

Birinci yöntem, doğrusal yöntemdir. Bu yöntemde, 1924'den sonra inşa edilenler için 50 yıllık yararlı ömür üzerinden satın alma ya da inşaat maliyetinin her yıl % 2'si ayrılmaktadır. Ancak, mükellef yararlı ömrün kısalığını ispatlamak mecburiyetindedir.

<sup>24</sup> *Corporate Taxes, A Worldwide Summary*, Price Waterhouse Printed in New York, USA, s. 178-179.

<sup>25</sup> *Taxation in Europe*, Deloitte Haskins et al. printed in Great Britain by Ebcnczcr Baylis & Sons Ltd. London, UK, 1992, s. 69.

İkinci yöntem ise, azalan bakiyeler yöntemidir. Bu yöntemde de yeni satın alınan ya da inşa edilenler için, ilk 8 yıl % 5, sonraki 6 yıl % 2.5, geri kalanı % 1.25 üzerinden hesaplanmaktadır.

Ancak, yukarıda belirtilen amortisman yöntemlerinden istenen birisini her taşınmaz mala uygulamak mümkün değildir. Örneğin, diğer taşınmaz mallar ile maddi olmayan haklar için sadece doğrusal yöntemin kullanılması mecburidir. Burada kabul gören oranlar; yapılar için % 2 - 4, makinalar için % 10, bina donanımları için % 20, araçlar için % 20 - 33.3'dür<sup>26</sup>.

Şirketlerin zararlarının geriye nakledilmesi, gelir vergisinde indirimler başlığı altında incelenmiştir.

### 3.2.1.3. Oranlar

Almanya'da kurumlar vergisinde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla tam bütünleştirme sistemi benimsenmiştir. Ayrıca, temettünün yasal bir tanımı yoktur<sup>27</sup>. "Dağıtıma elverişli net sermayeden yapılan gelir dağıtımı vergi alacağına eses teşkil etmektedir. Demek ki, tasfiye kazancına da vergi alacağı verilmektedir. Oysa, bedelsiz hisse senetleri dağıtımına elverişli net sermayenin özsermayeye dönüşmesine bağlı olduğundan, vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmemektedir. Ancak, özsermaye azaltıldığı zaman bedelsiz hisse senedinin bedeli ilk önce ödendiğinden, vergiye tabi tutulur."<sup>28</sup>

Alman kurumlar vergisinde, vergi alacağı, sadece tam mükellefiyete tanınan bir haktır. Ancak, vergiden muaf olunması ve temettünün matraha girmesini önleyen durumlarda verilmez<sup>29</sup>.

Almanya'da kurumlar vergisinde üç oran uygulanmaktadır. Bunlar, standart oran % 45, indirilmiş oran % 42 ve özel oran % 6.7'dir.

<sup>26</sup> *Taxation in Europe*, a.g.c., s. 75.

<sup>27</sup> *Taxation in Europe*, a.g.c., s. 76.

<sup>28</sup> Albert J. Rodler, *European Taxation of Supplementary Services*, International Bureau for Fiscal Documentation, Amsterdam, 1969, s. 161.

<sup>29</sup> Yaşar Mehtibay, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi* (Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme), Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar: 4, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 161.

#### **3.2.1.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Bir şirketin bir yıllık faaliyet dönemine ait vergi beyannamesi esas alınarak vergi idaresince tahakkuku ettirilen kurumlar vergisi 4 eşit taksitte ödenmektedir. Örneğin, her yıla ait taksitler geçen yılın vergi borcuna dayandırılarak ve yıla ait kesin borç gelecek yıl hesaplanarak borç - alacak bakiyesi gelecek yılın hesabına geçirilmektedir.

#### **3.2.1.5. Teşvik Tedbirleri**

Almanya'da kurumlar vergisinde çeşitli teşvik tedbirleri bulunmaktadır. Bunların en önemlileri aşağıda belirtilmiştir. Bunlar<sup>30</sup>;

- “1. Yatırım tutarının (bazı bölgelerde) % 10'una kadar bağış.
2. Gemi inşaatı, madencilik, çelik, balıkçılık ve inşaat sanayi için bağış, yardım, kredi ve garantiler.
3. Gemi, uçak, maden yatırımı, araştırma tesisi, çevre kirlenmesini önleyici sistemler için “özel amortisman usulü”.
4. Gelişmekte olan ülkelerdeki Alman yatırımlarına özgü”

özel matrah indirimleri uygulanmaktadır.

#### **3.2.2. Belçika'da Kurumlar Vergisi**

Belçika'da kurumlar vergisi gelirden sadece devlet faydalanmaktadır.

##### **3.2.2.1. Mükellefiyet**

Mükellefleri Belçika'da bulunan şirketler (şahıs şirketleri hariç), kooperatifler (dernekler), tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar veya iş merkezleri Belçika'da bulunan faaliyetlerini burada taahhüt ederek nakit ücret karşılığı yürüten kuruluşlardır. Bu tür kuruluşlar tam mükelleftir. Dar mükellefler ise Belçika'da elde ettikleri gelir üzerinden kurumlar vergisi öderler. Bir takım kuruluşlar da (halka ait dernekler, kooperatifler gibi) kurumlar vergisinden muaftır.

##### **3.2.2.2. Matrahın Tespiti**

Tam mükellefiyette matrah, gelirin toplamından normal işletme giderleri, nakledilen zararlar, amortismanlar, zarar karşılıkları, yatırım indirimleri, istisna edilen

<sup>30</sup> Mchtibay, a.g.c., s. 162-163.

temettüer, tekrar yatırılma taahhüdü taşıyan sermaye kazançları çıkarılır ve kalan tutara indirilmeyen giderler eklenerek bulunur. Matrahtan faal olmayan müdür ve yöneticilere verilen gelirler indirilmez. Bazı sermaye kazançları veya hisse senetleri veya kısımları vergiden muafır. Aynı şekilde, bazı kârdan ayrılan kısımlar ve karşılıklar vergiden muafır.

Ülke dışından sağlanmış ve oluşturulmuş kazançların ve yine ülke dışında oturanların menkul ve gayrimenkul gelirlerinin dörtte biri vergiden muafır.

Dar mükellef sadece ülke içindeki kazancından dolayı yükümlüdür. “Bağlantılı şirketlerin gelirlerinin konsolidasyonuna izin verilmez. Ayrıca, Belçika’da kurulmuş bir şirketin dolaylı ya da dolaysız olarak bağımlı bulunduğu yabancı şirkete yapacağı anormal kâr transferi, ilk şirketin matrahına eklenir. İki şirket arasında ortaklık bağı mevcut olmasa bile, eğer bir şirket diğere faiz, hizmet ücreti, patent ücreti vb. adı altında uygun ölçü ve miktarı aşan bir takım ödemelerde bulunmuşsa, bu gibi giderler indirilmez.

Belçika’da kurumlar vergisinde, bazı koşullar gerçekleştiği takdirde, işletmelerdeki ‘normal amortisman’ karşılığına ek olarak, yeni yatırıma konu olan bazı sabit değerlerin, işletmeye maliyet bedeli üzerinden yasada belirtilen oranlar içinde hesaplanan tutarları matrahtan indirilebilir:

Bilimsel araştırma / geliştirme ve enerji tasarrufu % 20

Büro donanımı ve tefrişatı için % 15

Diğere için % 13”<sup>31</sup>

### 3.2.2.3. Oranlar

Belçika’da kurumlar vergisinin standart oranı % 39’dur. Ancak Belçika’da aşağıdaki şirketler, kurumlar vergisinin dışındadır. Bunlar:

1. Bazı holding şirketleri,
2. Bir veya daha çok diğere şirketlerin hisse senetlerinin en azından yarısını elinde bulunduran şirketler,
3. Vergi dönemi içinde kazançlarının en azından 1 milyon Belçika Frangı’nı (BF) müdür veya çalışmasını ortaya koyan ortağa maaş olarak vermeyen şirketler,

<sup>31</sup> Mchibay, a.g.c., s. 164.

4. Tamamen ödenmiş semayesinin % 13'ünü hissedarlara dağıtan şirketler,
5. Kâr getiren endüstriyel, ticari veya zirai faaliyetler içinde bulunan işletmelerin faaliyetleri sonucu en azından yarısında bu faaliyetler sonucu gelir üretilmeyen şirketler.

13.000.000 BF'nı aşmayan vergiye tabi gelirin vergisi aşağıda gösterildiği şekildedir:

<u>Gelir (BFR)</u>	<u>% Oran</u>
0 - 1.000.000 arası için	28
1.000.001 - 3.600.000 arası için	36
3.600.001 - 13.000.000 arası için	41

İspatlanmamış tutar üzerinden % 200 oranında bir özel bölünmüş vergi ödenmektedir. 1994 yılından itibaren de yukarıda belirtilen kurumlar vergisi oranları üzerinden ve özel bölünmüş vergi üzerinden, kriz dönemleri için % 3 ek bir vergi temel olarak alınmaktadır.

#### **3.2.2.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Belçika'da işletmenin beyannamesi esas alınarak maliyece gerçekleştirilen tahakkuku takiben, 2 ay içinde ilgili vergi dairesine vergi ödenmelidir. Zamanında ödenmeyen vergi için her ay % 0.8 gecikme cezası alınmaktadır. Belli bir yıla ait vergi borcunun % 25'ine eşit olan peşin ödemenin yapılmaması durumunda doğan Ek Vergi'nin ertesi yıl içinde 4 taksit halinde ödenmesi gerekmektedir<sup>32</sup>.

#### **3.2.2.5. Teşvik Tedbirleri**

Belçika'da kurumlar vergisine uygulanan teşvik tedbirlerinin amacı, kalkınmakta olan bölgelerde sınai, teknik ve ticari teşebbüslerin kurulması, geliştirilmesi ve modernleştirilmesini sağlamaktır. Bu nedenle, bu tür kuruluşlara ek amortisman, gelir vergisi istisnası, sermaye yardımı ile zararın transferiyle ilgili mali kolaylıklar sağlanmak istenmiştir.

<sup>32</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 167-168.



### **3.2.3. Danimarka'da Kurumlar Vergisi**

Danimarka'da kurumlar vergisi gelirinden devlet ve belediyeler faydalanmaktadır. Kurumlar vergisi gelirinin 3/25'i belediyelere verilmektedir.

#### **3.2.3.1. Mükellefiyet**

Kurumlar vergisinin mükellefleri, genel olarak Danimarka'da kurulmuş şirketler ile bağlı ekonomik işletmeler, sigorta şirketleri, kooperatifler, alım - satım ve üretim birlikleri, vakıflar, tröstler ve diğer kuruluşlardır. Bunlara ilaveten, Danimarka'da adalarda ve yabancı ülkelerde kurulan şirketler ile yabancı ülkelerde ve Danimarka'da bulunan gayrimenkullere ortak olan şirketler de mükelleflerdir.

Danimarka'da mukim olanlar tam mükellef sayılırlar ve yurtiçi - yurtdışı tüm kazandıkları gelirler nedeniyle vergilendirilmektedirler. Ancak, Danimarka'da mukim olmayanlar yalnızca burada kazandıkları gelir nedeniyle vergiye tabidirler.

#### **3.2.3.2. Matrahın Tespiti**

İşletmelerin vergi matrahlarının hesaplanmasında, mali yıl içerisinde faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri fiili gelirleri esas alınmaktadır. Aynı zamanda işletme geliri, özel geliri de (makina, teçhizat, yapı, araç, patent hakkı vb.'nin satışı) kapsamaktadır<sup>33</sup>.

İşletmelerin matrahi bulunurken, işletmenin elde ettiği tüm gelirlerinden işletmenin kuruluşu, devamı ve mülk edinme nedeniyle yaptığı giderler düşülmektedir. Ayrıca, amortisman, zarar, özel fonlar, temettü ve diğer muafiyetler matrahi daraltmaktadır. Buna ilaveten, kamu yararına yapılan bağışlar, kredi ve ipotek faizleri matrahtan indirilir. Sermaye kazancı net kâra dahildir. Bu ülkede kazanılan faiz geliri ve gayrimenkul sermaye iradı matrahta gözükmektedir.

#### **3.2.3.3. Oranlar**

Danimarka'da kurumlar vergisinin üç oranı bulunmaktadır. Bu oranlar şöyledir:

1. Şirketler ve kooperatifler vb. ve yabancı şirketler vb., % 34 vergiye tabidir.
2. Satın alma kooperatifleri ve üretim veya satış kooperatiflerinin vergiye tabi gelirlerinin % 16'sı vergiye tabidir.

<sup>33</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 168-169.

3. Geçiçi yatırım kooperatifleri % 44.7 vergiye tabidir.

#### **3.2.3.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar tarafından tahakkuk ettirilen vergi, maliyece kontrol edilip sonuçlandırılmaktadır. Her yıl Mart ayı sonunda, biten mali yıla ait vergi beyannamesi, içinde bulunulan yılın Haziran ayı sonuna kadar maliyeye teslim edilmelidir. Peşin vergiye yer verilmeyen (hidrokarbon vergisi istisna olmak üzere) kurumlar vergisi borcu, tahakkukun gerçekleştiği yılın 20 Kasım tarihine kadar ödenmelidir<sup>34</sup>.

#### **3.2.3.5. Teşvik Tedbirleri**

Danimarka'da kurumlar vergisine tabi mükellefler, karşılığını banka hesabında bloke etmek koşuluyla, bir yıl için matraha esas gelirin en çok % 25'ine kadar olan kısmını, rezerv tahsisatları amacıyla gider olarak mahsup edebilmektedirler. Ayrıca, bu tedbir tesis ve makinalarla ilgili olarak hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanmasını teşvik eder niteliktedir. Kurumların tesis ve makinalarında amortisman uygulanması, azalan bakiyeler usulüne göre yapılmaktadır<sup>35</sup>.

#### **3.2.4. Fransa'da Kurumlar Vergisi**

Fransa'da kurumlar vergisinden devlet faydalanmaktadır.

##### **3.2.4.1. Mükellefiyet**

Fransa'da kurumlar vergisi, sermaye şirketleri ve diğer tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Bundan da anlaşılacağı üzere, bu ülkede kurumlar vergisinin mükellef sayısı azdır. Fransa'da kurumlar vergisinin mükellefleri, Vergiler Genel Kanunu'nun 206'ncı maddesinde dört grupta gösterilmiştir. Buna göre, mükellefler ilke olarak, faaliyet konuları ne olursa olsun hukuki durumları dolayısıyla vergiye tabidirler. Dört gruba ayrılan mükellefler şunlardır: Sermaye şirketleri, kooperatifler, kazanç doğuran faaliyetlerde bulunan kamu kurum ve işletmeleri ile diğer tüzel kişilerden (adi şirketler, sermaye şirketlerinin vergi rejimini seçen şahıs şirketleri, adi komandit şirketlerin komanditerleri, özel şirketlerin ve donatma iştiraklerinin sınırsız sorumlu olmayan ya da isimleri idareye bildirilmeyen ortakları, kazanç doğurucu faaliyetlerde

<sup>34</sup> *Corporate Taxes*, a.g.e., s. 129.

<sup>35</sup> *Taxation in Europe*, a.g.e., s. 40.

bulunan kamu kurumları ve diğer kuruluşlardan) oluşmaktadır. Ancak bu verginin hasılatı yüksektir<sup>36</sup>.

#### 3.2.4.2. Matrahın Tespiti

Fransa'da vergiye tabi gelirin veya matrahın belirlenmesinde net kazançta bakılmaktadır. Net kazanç, dönem sonu net aktiften dönem başı net aktifin çıkarılması sonucu bulunmaktadır. Ayrıca, bu vergi yılı içinde işletme sahibi ve ortakların işletmeye ekledikleri değerler de düşülmektedir. Bu kişilerin işletmeden çektikleri değerler ise eklenmektedir. Net aktif ise, aktif değerlerin toplamıyla üçüncü şahısların alacakları, amortismanlar ve karşılıklardan oluşan pasif toplamı arasındaki farktır<sup>37</sup>.

Buna karşılık, Fransa'da kurumlar vergisi kanununda muafiyet ve istisnalar çok geniş kapsamlı tutulmuştur. Şöyle ki, kurumlar vergisi kanununda, sosyal ve mesleki amaçla kurulmuş ve bu alanda faaliyetlerde bulunan kurumlar yergiden ya tamamen ya da kısmen muafırlar.

Fransa'da iki amortisman yöntemi bulunmaktadır. Birincisi, doğrusal bakiyeler yöntemi, ikincisi ise, azalan bakiyeler yöntemidir. Şirketler bu iki yöntemden birisini tercih ederler.

Zararın nakli konusunda normal kural, net işletme zararının 5 yıl süreyle aktarılmasıdır. Eğer zarar amortisman nedeniyle doğmuşsa sonsuz hak tanınır. Taşınan zararın % 50'sine eşit miktarda vergi alacağı hakkı doğar. Bu miktar 10 yıl içinde doğacak kurumlar vergisinden düşülür. Halâ bakiye kalmışsa, hazinece geri ödenir<sup>38</sup>.

#### 3.2.4.3. Oranlar

Fransa'da 1988 yılında kurumlar vergisinin oranı % 42 iken, bu oran 1989 yılında % 39'a indirilmiştir. Ancak, bu yıl içinde % 3 oranında ek vergi getirilmiştir. Böylece, kurumlar vergisi oranı, kârın dağıtılan kısmı için % 42, işletmede alıkonan kısmı için % 39 vergiye tabi kılınmıştır. Ek vergi, kârın dağıtım sırasında kurumlar vergisi sonrası tutar üzerinden 3/58 oranına göre kesilmektedir. 1992 yılında yapılan diğer bir değişiklikle % 39'luk oran % 34'e indirilmiştir. 1 Ocak 1993 yılından itibaren ise bu oran

<sup>36</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 172-173.

<sup>37</sup> *International of Taxes*, a.g.e., s. 7-35. Zikr. Mehtibay, a.g.e., s. 173.

<sup>38</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 174-176.

% 33 (1/3)'dür. Fakat, uzun vadeli sermaye kazancı için vergi oranı % 18'dir. Zirai kazanç ile bazı arazilerin getirdiği gelir % 24 vergiye tabidir. Bu oran kamu teşebbüslerinin menkul gelirleri için ise % 10'dur<sup>39</sup>.

#### **3.2.4.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Mükellefin vergi beyannamesini mali yılın bitiminden itibaren, üç ay içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine göndermesi gerekir. Mükellef, vergisini kendisi tahakkuk ettirir. Mükellef, ortaya çıkan vergi tutarını Şubat, Mayıs Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere 4 eşit taksitte vergi dairesine yatırmak durumundadır. Verginin kesinleşen tahakkukundan sonra hala geçen yıla ait bir borç bakiyesi kalmışsa, o borç tutarı yukarıda belirtilen üç ay içerisinde ödenmelidir<sup>40</sup>.

#### **3.2.4.5. Teşvik Tedbirleri**

Fransa'da vergi kanununda 30 yıl önce gerçekleştirilen değişikliklerle şirketleri teşvik edici hükümler getirilmiştir. Bu teşvik tedbirleri şunlardır<sup>41</sup>:

1. Tercihli amortisman sistemi,
2. Damga vergisinin bir kısmından, muafiyet ve işletme lisans vergisinin 5 yıl süreyle ertelenmesi,
3. Paris dışına taşınan işletme tesislerinin yatırımlarının bir kısmını devletin karşılaması,
4. Gelişmemiş yörelerdeki işletmelere, özel amortisman yöntemi uygulanması,
5. Bazı imalat şirketlerine enflasyon rezervi tesis edilerek muafiyet sınırının genişletilmesi veya hammadde fiyatlarındaki dalgalanmaya karşı bir ihtiyat ayrılması,
6. Tekrar yatırma koşuluyla madencilik şirketlerinin kârlarının bir kısmının vergiden istisnası.

<sup>39</sup> *Taxation in Europe*, a.g.e., s. 60.

<sup>40</sup> *Corporate Taxes*, a.g.e., s. 163.

<sup>41</sup> *Taxation in Europe*, a.g.e., s. 64.

### **3.2.5. Hollanda'da Kurumlar Vergisi**

Hollanda'da kurumlar vergisi 1969 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 1993 yılında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Kurumlar vergisinden devlet yararlanmaktadır.

#### **3.2.5.1. Mükellefiyet**

Hollanda'da kurumlar vergisi mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, sınai ve ticari işletmelerin bir kısmı, kamu adına işletilen fonlar ve Hollanda'da kurulmuş yabancı tüzel kişilerdir. Hayır amacıyla oluşturulan kuruluşlar ve diğer sosyal amaçlı kuruluşlar, vergiden muaf sayılırlar.

#### **3.2.5.2. Matrahın Tespiti**

Tam mükellef bir kurumun kurumlar vergisi matrahı kurumun ülke içinde ve dışında ticari faaliyeti sonucu elde ettiği gelir, sermaye kazancı, temettü, faiz, kira, periyodik bazı gelirler, fason gelirler, bazı olağanüstü gelirlerin toplamından, normal işletme giderleri, yasal hediye ve bağışlar, indirilebilir aktarılmış zarar, mali özsermayenin % 1'i ve yasal temettü/faiz istisnalarının çıkarılmasıyla bulunur.

Dar mükelleflerin matrahı ise, yalnızca Hollanda'da elde ettikleri gelir üzerinden bulunmaktadır.

#### **3.2.5.3. Oranlar**

Hollanda'da şirket kazançlarından alınan kurumlar vergisinin oranları aşağıda gösterilmiştir. Buna göre,

Hollanda'da vergi oranı % 35'tir. Bununla birlikte, vergiye tabi gelir 250.000 HFL'nden az ise bu oran % 40'dır.

#### **3.2.5.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Beyanname ya mali yıla göre ya da takvim yılına göre hazırlanmaktadır. Kurumlar vergisinin ödenmesinde esas olarak beyana bağlı tarh esası uygulanmaktadır. İdare tarafından da tarhiyat yapılmaktadır. Bilanço döneminden 7 ay önce, geçmiş yıl vergisinin % 85'ini esas alan bir geçici tarh yapılmaktadır. Tarh evrakının tesliminden başlayarak 1

ay içerisinde ilgili vergi dairesine ödemenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Son borç, tarh tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir<sup>42</sup>.

#### **3.2.5.5. Teşvik Tedbirleri**

Hollanda'da yatırım indirimi sadece küçük yatırımlara tanınmıştır. Ancak, hızlandırılmış amortismanla belirli şartlar dahilinde izin verilmiştir. Çevre Bakanlığı'nın hazırlamış olduğu Çevre Listesine girmiş işletme varlıklarına yapılan yatırımlarda amortismanlar, normal usule göre hesaplanır. Ayrıca, ülke sınırları içinde yapılan ve tutarı 471.000 HFL olan yatırımlar için, yatırım primi ve ikramiyesi gibi sübvansiyonlar uygulanmaktadır<sup>43</sup>.

#### **3.2.6. İngiltere'de Kurumlar Vergisi**

İngiltere'de kurumlar vergisi gelirinden sadece merkezi hükümet faydalanmaktadır.

##### **3.2.6.1. Mükellefiyet**

İngiltere'de kurumlar vergisi mükellefleri, şirketler, özel üyeli kulüpler, ticaret birlikleri ve şirketleşmemiş birlikler, sendikalar ve tüzel kişiliğe sahip diğer kuruluşlardır. Bazı kurumlara ise özel hükümler uygulanmaktadır. Bu kurumlar; yatırım şirketleri, yatırım tröstleri, hayat sigortası şirketleri, inşaat toplulukları ve sınai kurumlardır. İngiltere'de tam mükellefler, dünyanın her yerinde kazandıkları gelirlerinin toplamından vergiye tabidirler. Dar mükellefler ise, sadece İngiltere'de kazandıkları gelir nedeniyle sorumludurlar. Şahıs şirketleri ise kurumlar vergisinin mükellefi değildirler.

##### **3.2.6.2. Matrahın Tespiti**

Kurumlar vergisi mükellefi tarafından, matrahta her türlü gelirin gösterilmesi gerekmektedir. Matrahın oluşmasında mali yıla ait fiili gelir esas alınmaktadır. Kurumlar vergisine konu olan gelir, kurum faaliyetleri dışında kalan tüm gelirlerden oluşmaktadır. Şirketlerin kendi faaliyetlerine ilişkin yaptığı normal işletme giderlerinin düşülmesine izin verilmektedir. Yabancı müşterilerle ilgili olanlar hariç, eğlence giderleri indirilmemektedir. İşletmenin bir kurumlar vergisi mükellefinden edindiği temettüer

<sup>42</sup> Mchibay, a.g.e., s. 184-185.

<sup>43</sup> Mchibay, a.g.e., s. 185.

vergiden istisna edilmektedir. Ancak, yabancılardan gelen temettü ve faizlerin matrahta gösterilmesi zorunludur<sup>44</sup>.

Sermaye kazançları, kurumlar vergisine tabidir. Bu kazanç bir satış nedeniyle oluşmuşsa, bu durumda özel hükümler uygulanmaktadır. Sermaye zararları ise, o mali yıl içinde oluşan sermaye kazançlarından indirilmektedir. Ayrıca sermaye kazançları, enflasyona göre endekslenmiştir.

Amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem, sınai makina ve donanımına yapılan harcamaları ilgilendirir. Azalan bakiye % 25'dir ve vergi nedeniyle beyan edilen satış sonrası değere uygulanmaktadır. Motorlu taşıtlar için % 25 indirim oranı uygulanırsa da, en çok bir değerden fazlasına imkan tanınmamaktadır. Şirketin talebi üzerine bu indirimler ertelenmektedir. Sınai yapılara ait ilk yıl indirimi % 75'den başlamaktadır ve % 25'le bitmektedir. Binanın hizmete giriş tarihinden itibaren doğrusal yönteme göre bulunan maliyetin % 4'ü kadar yıllık indirim matrahtan düşülmektedir. Büro, dükkan ve diğer benzeri binalar için indirim uygulanmamaktadır. Ancak, teşebbüs yörelerindeki yatırımlara % 100'lük ilk yıl indirim hakkı tanınmaktadır<sup>45</sup>.

### 3.2.6.3. Oranlar

İngiltere'de kurumlar vergisi oranları her yıl belirlenmektedir. Bu usule göre, kurumlar vergisi oranları bir önceki yılın Nisan ayından geçerli olmak üzere, Mart ve Nisan aylarında belirlenmektedir. İngiliz kurumlar vergisinde 1992 ve 1993 yılı için normal oran % 33'dür. Küçük işletmelerde ise (250.000 UKL - 1.250.000 UKL arası gelir elde edenlerde), bu oran % 25'dir.

İngiliz şirketi ile yabancı şirket arasındaki ticari işlemler, adil ve makul ölçüyü esas almalıdır. Eğer bu gerçekleşmezse, ek vergi söz konusu olabilmektedir. İngiltere'deki kurumların yeniden örgütlenmesi sonrasında kurumlar vergisine matrah teşkil eden sermaye kazancına ilişkin hafifletici kurallar vardır. Bazı durumların ortaya çıkması sonucu, vergiden tamamen muaf tutulabilmektedir<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> *Taxation in Europe*, a.g.e., s. 216.

<sup>45</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 187-188.

<sup>46</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 190-191.

#### 3.2.6.4. Beyanı ve Ödenmesi

Kurumlar, İngiltere’de hesap dönemine göre vergilendirilmektedirler. Buna göre kurumlar, 12 ayı geçmemek suretiyle, kendi bilanço dönemlerini tayin etmektedirler ve ayrıca kendi bilanço dönemleri itibariyle sınıflandırılmaktadırlar. Beyanname, mükellefçe hazırlanarak vergi dairesince tahakkuk ettirilir. Kurumlar vergisi, cari bilanço döneminin bitiminden itibaren 9 ay sonra bir defada ödenmektedir<sup>47</sup>.

#### 3.2.6.5. Teşvik Tedbirleri

İngiltere’de 1966 yılında tesis ve makina yatırımları için hızlandırılmış amortisman sistemine geçilmiştir. Daha sonra, 1972 yılında gelişmekte olan bölgelere yapılan yatırımlar için vergi kolaylıkları getirilmiştir. Ayrıca, işletmelere istihdam yaratan yatırımlar için kredi olanakları sağlanmış ve daha önceden belirlenmiş bölgelerde yapılan sanayi ve ticaret binalarına başlangıç için % 100’e varan indirimler uygulanmıştır<sup>48</sup>.

Yukarıda belirtilen teşvikler haricinde belli başlı diğer teşvik tedbirleri ise ana hatlarıyla şunlardır<sup>49</sup>:

1. Elde edilen sermaye kazancının yeniden yatırımlara dönüştürülmesi durumunda kurumlar vergisi ertelenmektedir.
2. Şirketlerin “Teşebbüs Yörelere”ne yatırım yapmaları sonucunda teşvik tedbirleri özel hükümlere bağlı olmaktadır.
3. İmalat sanayi yatırımları “yardıma muhtaç” olanlara yapılması durumunda, bağış, yardım, muafiyet kapsamına girmektedir.

#### 3.2.7. İrlanda’da Kurumlar Vergisi

İrlanda’da kurumlar vergisi gelirinden, merkezi hükümet yararlanmaktadır.

##### 3.2.7.1. Mükellefiyet

İrlanda’da kurumlar vergisi mükellefleri çok geniş kapsamlıdır. Sadece, sağlık kurumları, mahalli idareler ve tarım kuruluşları bu kapsamın dışındadır. Bu ülkede mukim şirketin dağıttığı temettü gibi gelirler, kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak, yabancı

<sup>47</sup> *Taxation in Europe*, a.g.c., s. 196.

<sup>48</sup> Mchibay, a.g.c., s. 191-192.

<sup>49</sup> *European Taxation*, a.g.c., s. 174-176.



şirketin dağıttığı temettü gibi gelirler, kurumlar vergisine tabidir. İrlanda'da muafiyet kapsamına giren kuruluşlar ise şunlardır: Kredi birlikleri, yardım dernekleri, amatör spor tesisleri, tarımsal birlikler, şans oyunları, liman idareleri, sendikalar, gönüllü sağlık sigortası kuruluşları ve emekli sandıkları. İrlanda'da da tam mükellefler hem yurtiçi hem de yurtdışı gelirleri nedeniyle vergiye tabidir. Dar mükellefler ise, sadece İrlanda'da kazandıkları gelir nedeniyle vergiye tabidirler.

### **3.2.7.2. Matrahın Tespiti**

İrlanda'da şirket tarafından belirlenen bilanço yılı içinde doğan net gelir vergilendirilmektedir. Birbirini takip eden iki mali yıl içinde kalan muhasebe yılına ait gelir, o mali yıllara orantılı olarak bölüştürülmektedir. Vergilendirilebilir sermaye kazancı dahil, toplam kâra ödenen temettüler eklenerek bu toplamdan, işletme giderleri, sermaye indirimi, müstesna temettüler, taşınan zararlar düşülerek vergiye tabi gelir bulunmaktadır<sup>50</sup>.

Ayrıca devlete yapılan satışlar, şirketlerin birleşmesi ve sermayenin yeniden organizasyonu gibi durumlarda, özel kurallara başvurulmaktadır.

İrlanda'da şirketlerin ticari amortisman hesabı dikkate alınmamaktadır. Amortisman yöntemi devletçe belirlenen sermaye indirimi esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Burada, iki yöntem kombineli bir şekilde uygulanmaktadır. Bunlar, azalan bakiyeler ve hızlandırılmış amortisman yöntemleridir.

Ticari zarar ise, kârın hesaplanmasında kullanılan yöntem ile bulunmaktadır. Ticari zarar aynı yıl içinde sermaye kazancı dahil diğer gelirlerden düşülebilmektedir. Ayrıca bir fark kalmışsa, bir önceki döneme aktarılabilmektedir. Buna rağmen hala bir fark varsa, aynı tür gelirden indirilmek üzere sonsuza kadar ileriye aktarılabılır.

### **3.2.7.3. Oranlar**

İrlanda'da kurumlar vergisinin normal oranı % 40'dır. Bununla birlikte, kamu hizmeti gören kamu kurumları ve bunların dışında kalan bazı şirketler ya da kâr dağıtımını yasayla yasaklanmış kurumların kazançlarına uygulanacak oran ise, % 30'dur. İmalat

<sup>50</sup> Mchtibay, a.g.e., s. 193.

sanayi için ise % 10'luk bir geçiçi oran uygulanmaktadır. Ayrıca, "kapalı bir şirketin" dağıtılmamış yatırım geliri için de ek bir % 20'lik vergi kesilmektedir.

İrlanda'da ayrıca, 1984 yılından sonra bir şirketin ödediği temettüden, vergi alacağı miktarında peşin vergi alınmaktadır. Dönem sonunda son vergi ile peşin vergi, indirim işlemine tabi tutulmaktadır. İrlanda'da yatırım indirimi uygulamasından vazgeçilmiştir<sup>51</sup>.

#### **3.2.7.4. Beyanı ve Ödenmesi**

İrlanda'da şirketler isterlerse takvim yılıyla çakışan mali yıldan daha kısa bir süreyi, bilanço dönemi olarak kabul edebilirler. İlke olarak, mükellefin kendisi tahakkuku gerçekleştirirse de, böylece bulunan vergi, maliyenin takdirine tabi tutulabilmektedir. Mükellefçe kurumlar vergisinin ödenmesi, bir hesap döneminde gerçekleştirilen yıllık kazancın vergilendirilmesi yapıldıktan sonra, ödeme bir defada gerçekleştirilmektedir.

#### **3.2.7.5. Teşvik Tedbirleri**

İrlanda'da kurumlar vergisinde özel indirim uygulaması vardır. Özel indirime konu olan kurumlar ihracat yapan firmalardır. Bu firmalar, ihracat sonucu elde ettikleri kazancın bir kısmını vergiye tabi tutmaksızın kullanabilirler. Bu da, bilindiği üzere, ihracatı teşvik önleimidir. İhracat yapan firmaların dışında, yapı kooperatifi şirketleri ve hayat sigortası şirketleri de, belirli durumlarda özel indirimden yararlanmaktadırlar<sup>52</sup>.

#### **3.2.8. İspanya'da Kurumlar Vergisi**

İspanya'da kurumlar vergisi gelirinden, merkezi hükümet yararlanmaktadır.

##### **3.2.8.1. Mükellefiyet**

İspanya'da kurumlar vergisi mükellefleri, bu ülkede kurulmuş merkezi bürosu olan şirketlerdir. Ayrıca, gelir vergisine tabi olmayan ve tüzel kişiliği bulunan tüm vergi ödeyicileri, kurumlar vergisine tabidirler. İspanya'da vergi sorumluluğu iki şekilde doğabilmektedir. Bunlar<sup>53</sup>:

<sup>51</sup> Mchibay, a.g.c., s. 198.

<sup>52</sup> *Taxation in Europe*, a.g.c., s. 118-119.

<sup>53</sup> Mchibay, a.g.c., s. 199.

1. İspanyol yasalarına göre kurulan iş ya da yönetim merkezi İspanya'da bulunan mükelleflerin *In personam* sorumlulukları.
2. İspanya'da mukim olmayan, ancak İspanya'da gelir ya da sermaye kazancı yahut İspanya'da mukim olan birisinden gelir elde eden mükelleflerin *In rem* olarak sorumlulukları.

### 3.2.8.2. Matrahın Tespiti

İspanya Kurumlar Vergisi'nde matrah, ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre matrah, kazanılan net kâra toplam varlıklardaki değişme ile özsermayedeki değişme eklenerek bulunan değerden, ortakların sermaye hesabındaki net artış düşülerek hesaplanmaktadır<sup>54</sup>. Ayrıca sermaye kazancı, kurumlar vergisi matrahına dahildir. Ancak fesih, birleşme ve devir gibi durumlarda ortaya çıkan kazanç, kurumlar vergisinden muaftır<sup>55</sup>.

İspanya'da amortisman yöntemi olarak dört seçenek bulunmaktadır. Bunlar<sup>56</sup>:

1. Doğrusal yöntem.
2. Azalan bakiyeler yöntemi (Bu yöntem sabit yüzde yöntemi ve yıllık ortaklıklar yönteminden oluşmaktadır).
3. Şirketler tarafından hazırlanan amortisman projeleri.
4. Son yılda satın alınan sabit varlıkların şirketçe uygun görüldüğü şekilde amorti edildiği yöntem.

### 3.2.8.3. Oranlar

İspanya'da tam mükelleflerin kurumlar vergisinde standart oranı % 35'dir. Ancak, kâr amacı gütmeyen dernekler % 25, kooperatifler % 20 ve kollektif yatırım teşebbüsleri % 1 vergiye tabidir.

İspanya'da dar mükelleflerin vergilendirilmesi ise iki şekilde olmaktadır. Birincisi, yabancı şirketin daimi işyeri (şube, merkez büro, büro, acenta vb) İspanya'da ise, bu şirketin geliri % 35 oranında vergiye tabidir. İkincisi ise, yabancı şirketin daimi işyeri

<sup>54</sup> *Taxation in Europe*, a.g.e., s. 182-183.

<sup>55</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 199-200.

<sup>56</sup> *Taxation in Europe*, a.g.e., s. 188.

İspanya’da değilse, bu şirketin geliri % 20 oranında vergiye tabidir. Sermaye kazancı elde edilmesi söz konusu ise her iki durumda % 35 vergiye tabidir.

#### **3.2.8.4. Beyanı ve Ödenmesi**

İspanya’da mali yıl, takvim yılı ile çakışmaktadır. Fakat, 12 ayı geçmemek şartıyla, şirketin belirlediği bilanço dönemi mali yıl sayılmaktadır. Geçen yıla ait verginin % 20’sine eşit geçici vergi, cari yılın Nisan, Ekim ve Aralık aylarında ödenmektedir. Bakiye tutarı, cari yılın vergi tahakkuku kesinleşince ödenmektedir<sup>57</sup>.

#### **3.2.8.5. Teşvik Tedbirleri**

İspanya’da uygulanan teşvik tedbirlerinin belli başlıları ana hatlarıyla aşağıda sıralanmıştır<sup>58</sup>:

1. Kalkınma bölgelerinde yapılacak yatırımlar için değişik teşvik tedbirleri uygulanmaktadır. Buna göre, yapılan yatırımın % 20’si devletçe karşılanmaktadır. Ayrıca, % 70’ine kadar devletçe kredi sağlanmaktadır. Bunlara ilaveten, gümrük vergisi, faizden alınan vergi ve transfer vergilerinde % 95’e kadar indirimler uygulanmaktadır.
2. Araştırma yatırımları için, yatırımda 5 yıla kadar amortisman imkanı, sabit varlık değerinde % 30 kurumlar vergisi indirimi, maddi olmayan varlık yatırımlarında % 15 kurumlar vergisi indirimi uygulanmaktadır.
3. Acil sanayileşme bölgelerinde, devlet yardımı, transfer, katma değer vb. % 99’una kadar indirim uygulanmaktadır.
4. Şirketlerin birleşmesi ve varlıkların piyasa fiyatı üzerinden değerlendirilmesi durumunda sermaye kazancından alınan kurumlar vergisinde % 95’e kadar yapılan indirimler mevcuttur.

#### **3.2.9. İtalya’da Kurumlar Vergisi**

İtalya’da kurumlar vergisi, tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergi şeklinde uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi gelirlerinden sadece devlet yararlanmaktadır.

<sup>57</sup> Mehtibay, a.g.c., s. 203.

<sup>58</sup> 1992 *International Tax Summaries*, a.g.c., s. 50; *European Taxes*, 1989/7 a.g.c., s. 282-290. Zikr. Mehtibay, a.g.c., s. 203-204.

### 3.2.9.1. Mükellefiyet

İtalya'da kurumlar vergisi mükellefleri şunlardır: Hisseli şirketler, eshamlı komandit şirketler, limited şirketler, kooperatif şirketleri, sigorta şirketleri, ticari faaliyette bulunan diğer özel ve kamu kurumları. Yabancı sermaye şirketleri ise, dar mükellefiyet kapsamındadır.

Gelirlerinin yarısı vergiden muaf olan mükellefler şunlardır: Belediyelere ilişkin tüzel kişiler, ticaret ve sanayi odaları, kamu iktisadi teşekkülleri, arazi ıslah birlikleri, yardım kuruluşları ve eğitim kuruluşları.

Gelirlerinin tamamı vergi muafiyetine giren mükellefler ise şunlardır: Papalığa ait binaların geliri, tarımla uğraşan kooperatif şirketleri, küçük balıkçılık kooperatifleri ve üretim kooperatifleri.

### 3.2.9.2. Matrahın Tespiti

İtalya'da kurumlar vergisinin matrahı tespit edilirken, fiili takvim yılı geliri esas alınmaktadır. Tam mükelleflerin yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinin tamamı, dar mükelleflerin ise sadece yurtiçi gelirleri vergiye tabidir. Matrahı oluşturan gelirler şunlardır: Normal ticari hesaplarda açıklanan gelir, temettü geliri ve sermaye kazançları. Matrah bulunurken, normal işletme giderleri çıkarılmaktadır. Ayrıca amortisman, zararın nakli, stok değerlendirilmesi ve sermaye kazancı ile ilgili ayarlamalar yapılmaktadır. Yerel gelir vergisinin ödenmesi ile taşınmaz malın değer artışı sonucu ödenen vergi gider sayılmaktadır. Aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerarası işlemler Maliye Bakanlığı'nın isteği üzerine, matrahın hesaplanmasında dikkate alınmayabilmektedir. Onun yerine, resmen ilan edilen "adil piyasa değerleri" ölçü olarak kullanılmaktadır<sup>59</sup>.

Sermaye kazancı, sermaye malı satış hasılatından amortisman sonrası maliyet çıkarılarak bulunmaktadır ve özel bir yedek akçe hesabında gösterilmektedir. Eğer 2 yıl içinde amorte edilebilir değerler yaratılırsa vergiden müstesnadır<sup>60</sup>.

İtalya'da amortisman yöntemi olarak iki yöntem kullanılmaktadır. Birincisi, doğrusal amortisman yöntemidir. Bu yöntemde kullanılacak olan oranlar, her yıl devlet

<sup>59</sup> *Taxation in Europe*, a.g.c., s. 84.

<sup>60</sup> *European Taxation*, a.g.c., s. 53.

tarafından belirlenmektedir. İkinci yöntem ise, hızlandırılmış amortisman yöntemidir. Bu yönteme ancak, belirli durumların oluşması halinde izin verilmektedir<sup>61</sup>.

### 3.2.9.3. Oranlar

İtalya'da kurumlar vergisi oranı, toplam vergiye tabi gelir üzerinden % 36'dır.

İtalya'da kurumlar vergisinin temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır<sup>62</sup>:

1. Kurumlar vergisine eşit vergi alacağı,
2. Vergi alacağının net temettü üzerinden hesaplanması ve alıcının matrahına girmesi, gerektiğinde nakden iadesi ya da diğer yıllara taşınabilmesi,
3. Net temettüden % 10 avans alınması, avansın kurumlar vergisinden mahsup edilebilirliği ve kendisine eşit vergi alacağı hakkı doğurması,
4. Kurumlar vergisi sonrası geliri aşan temettü dağıtımının vergi alacağı oranında telafi edici vergiye tabi tutulması,
5. Temettünün çok kapsamlı bir tanıma tabi tutulması,
6. Vergi alacağından yararlanmada beyan koşulu, aksi durumda stopajın nihai vergi sayılması,
7. Stopajla vergi borcunun ifa edildiği durumlarda "Imputation (İsnat) Sistemi"nin işletilmemesi,
8. Gerek işletmeler arasında, gerekse gerçek kişi düzeyinde çifte vergilemenin tamamen ortadan kaldırılması.

### 3.2.9.4. Beyanı ve Ödenmesi

İtalya'da mali yıl, takvim yılından farklı olabilmektedir. Buna göre, şirket genel kurulunda onaylanan bilanço ve benzeri dökümanlara dayanılarak hazırlanan vergi beyannamesi gereğince, mükellef tarafından kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmektedir. İtalya'da kurumlar vergisi üç taksitte ödenmektedir. Birincisi, kurumlar vergisinin % 39.2'si geçen yıla ait beyanname teslim edildiği sırada ödenir. İkincisi, % 58.8'i şirketin mali yılının yedinci ayı dolduğu sırada ödenir. Üçüncüsü ise, yani kalan miktarı, cari yıla ait beyannamenin verilmesiyle birlikte ödenmektedir<sup>63</sup>.

<sup>61</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 205-206.

<sup>62</sup> *Tax Systems of Western Europe*, a.g.c., s. 79-80. Zikr. Mçtibay, a.g.c., s. 208.

<sup>63</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 207-208.

### **3.2.9.5. Teşvik Tedbirleri**

İtalya'da kurumlar, devlet tarafından çok geniş kapsamlı bir şekilde teşvik edilmektedirler. Teşvik tedbirlerinden ikisi şunlardır<sup>64</sup>:

Birincisi, vergi oranlarında indirim yapılmasıdır. Güney İtalya'da kurulan şirketler "ILOR"dan 10 yıl boyunca muafır. Bu şirketler için kurumlar vergisi oranı, 10 yıl süreyle yarıya indirilmektedir. Ayrıca, Güney İtalya'ya yatırım yapan şirketlerin kârları, "ILOR"dan istisna edilmektedir.

İkincisi ise, Güney İtalya'da faaliyette bulunan şirketlere % 40'a varan yardımlar yapılmakta, düşük faizli kredi temin edilmekte ve sosyal güvenlik primlerinde indirimler yapılmaktadır.

### **3.2.10. Lüksemburg'da Kurumlar Vergisi**

Lüksemburg'da kurumlar vergisi gelirinden, sadece devlet yararlanmaktadır.

#### **3.2.10.1. Mükellefiyet**

Lüksemburg'da kurumlar vergisinin mükellefleri şunlardır: Sermaye şirketleri, kooperatif şirketleri, dini dernekler, vakıflar, sigorta kurumları ve iktisadi kamu kurumları. Kurumlar vergisinden muaf mükellefler ise şunlardır: Holding şirketler, milli piyango, kültür, yardımlaşma ve kamu yararına amaçlar güden bazı tesisler, kamu mülkiyetindeki su, elektrik ve gaz işletmeleri, mesleki birlikler ve tarım kooperatifleri.

#### **3.2.10.2. Matrahın Tespiti**

Lüksemburg'da mali yıl, fiili net geliri esas almaktadır. Tam mükellefler, yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinden sorumludurlar. Dar mükellefler ise, sadece yurtiçi gelirleri nedeniyle sorumludurlar. Matraha dahil olan gelirler şunlardır: İşletme net varlığının yıl sonu değerinden yıl başı değerinin çıkarılmasıyla oluşan değer, sermaye kazancı ve temettünün toplamı, indirimler; eklenenlerin toplamından indirilerek matrah tespit edilmektedir. Ayrıca, aşağıda belirtilenler de indirilebilir:

1. Sigorta şirketinin teknik ihtiyat hesabına aktarılan fonlar,

<sup>64</sup> Mchibay, a.g.e., s. 209.

2. Kooperatiflerle tarım birliklerinin üyelerine ödedikleri tutarlar. Belirli şartlar altında gerçekleşmektedir.
3. Hisseler itibariyle sınırlı sorumluluğu olan ortaklıklarda ortağın kira, faiz ve işletmeye verdiği hizmetin karşılığı ücret alacağı.

Lüksemburg'da matrahtan indirilemeyen giderler ise şunlardır:

1. Gelir vergisi, servet vergisi ve sermaye vergisi,
2. Aktif olarak yönetimde olmayan yöneticilere ödenen aidatlar,
3. Genel kapsamlı şüpheli alacak karşılıkları,
4. Açık ya da gizli kâr dağıtımı.

Lüksemburg'da kurumlar vergisinde, ayrıca, sermaye kazancı ile ilgili bazı istisnalar vardır. Bunlardan birincisi, Lüksemburg'daki daimi bir işyerinde en az 5 yıldan beri sahibi bulunulan ve işletmenin bir parçasını oluşturan gayrimenkulün satışından sağlanan kazanç, ikame ihtiyat hesabına aktarılabilir. İkincisi ise, varlığın istismalından doğan kazanç yine aynı ihtiyat hesabına aktarılabilir.

Lüksemburg'da amortisman yöntemi olarak iki yöntem uygulanmaktadır. Birincisi, maddi olmayan varlıklarla binalar için doğrusal amortisman yöntemidir. İkincisi ise, maddi varlıklar için ya doğrusal amortisman yöntemi ya da azalan bakiyeler yöntemidir<sup>65</sup>.

### 3.2.10.3. Oranlar

Lüksemburg'da kurumlar vergisinin oranları, gelir dilimlerine göre farklılıklar göstermektedir. Vergi tarifesi aşağıda verilmiştir:

400.000 LF'na kadar	% 20
400.000-600.001 LF arası için	80.000 LFRT+
400.000 LF'den fazlası için	% 50
600.000-1.000.001 LF arası için	% 30
1.000.000-1.313.000 LF arası için	300.000 LF+
1.000.000 LF'den fazlası için	% 42.6
1.313.000 LF aşan gelir için	% 33

<sup>65</sup> Mchtibay, a.g.e., s. 210-211.



#### **3.2.10.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Lüksemburg kurumlar vergisinde cari yılın vergi beyannamesi, gelecek yıl Mayıs ayı sonuna kadar teslim edilmelidir. Tahakkukun sonuçlanması genelde 1 yıl sürmektedir. Ama bu süre bazı durumlarda 10 yıla kadar çıkabilmektedir. Kurumlar vergisi, beyan esasına göre tarh yapılarak ödenmektedir. Verginin ödenmesi ise iki şekilde gerçekleşmektedir. Buna göre birincisi, peşin ödeme, ikincisi ise son ödemedir. Peşin ödeme 4 eşit taksitte gerçekleşmektedir. Son ödeme ise, yıl sonunu izleyen günlerde tarh dosyasına göre bir ay içinde yapılmalıdır<sup>66</sup>.

#### **3.2.10.5. Teşvik Tedbirleri**

Lüksemburg'da devlet tarafından çeşitli teşvik tedbirleri uygulanmaktadır. Bunlar<sup>67</sup>:

1. Yatırım vergi alacağı,
2. Daha önce Lüksemburg'da denenmiş teknik ya da sektörlerle yapılan yatırımlardan doğan kârın % 25'i ilk 8 yıl boyunca kurumlar vergisinden muaftır.

Ayrıca, Lüksemburg'da sınai yatırımlara, bölgelere göre farklılıklar gösteren teşvik ve istisnalar uygulanmaktadır.

#### **3.2.11. Portekiz'de Kurumlar Vergisi**

Portekiz'de kurumlar vergisi "şirket geliri vergisi" olarak uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi gelirinden sadece merkezi hükümet yararlanmaktadır.

##### **3.2.11.1. Mükellefiyet**

Kurumlar vergisinin mükellefleri Portekiz'de ticari ya da sınai faaliyet sonucu elde ettikleri kâr nedeniyle vergiye tabidirler. Tam mükellefiyet durumunda yurtdışı gelirlerde bu kâra dahildir. Dar mükellefler ise, sadece yurtiçinde elde ettikleri gelir nedeniyle vergiye tabidirler.

<sup>66</sup> 1986 *International Tax Summaries*, a.g.e., s. L-39. Zikr. Mchibay, a.g.e., s. 216.

<sup>67</sup> Mchibay, a.g.e., s. 212-213 ve 216.

Portekiz’de kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şunlardır: Merkezi ve mahalli devlet müesseseleri, sosyal güvenlik kurumları, tarım kooperatifleri, emeklilik fonları, milli piyango ve siyasi partiler gibi kurumlar.

### **3.2.11.2. Matrahın Tespiti**

Portekiz’de net sermaye kazancı (trafik kazaları, yangın, hırsızlık ve diğer hasarlarda alınan tazminatlar dahil), ilgili satış hasılatı izleyen 2 yıl içinde yeniden yatırıma dönüştürülene kadar vergiden istisna edilmiştir. Aksi durumda, sabit değer net defter değerinin özel bir fiyat endeksiyle yeniden hesaplanması sonucu bulunan değer üzerinden vergi ödenmesi gerekmektedir.

Portekiz’de kurumlar vergisinde amortisman yöntemi olarak tek bir yöntem kullanılmaktadır. Bu da, doğrusal amortisman yöntemidir. Amortisman oranları, Portekiz’de özel kanunlarla belirlenmektedir. Bazı özel hallerin gerçekleşmesi durumunda hızlandırılmış amortisman da izin verilmektedir (Örneğin, bir makinanın iki vardiya şeklinde çalışması durumunda). Kullanılan amortisman oranları şöyledir: Sanayi binalarında % 4, hizmet binalarında % 2, makina ve teçhizatlarda % 10 - % 20, demirbaşlarda % 10 - % 14, motorlu taşıtlarda % 20<sup>68</sup>.

### **3.2.11.3. Oranlar**

Portekiz’de kurumlar vergisinin normal oranı % 36’dır. Ancak, belediye payı olarak ek bir % 3.6’lık oran da uygulanmaktadır. Dar mükelleflerle ilgili olarak temettü stopaj oranları, ödeyenin anonim şirket olması halinde % 30, diğer hallerde % 25’dir. Bu stopaj son vergi addedilir. Oysa tam mükellefler için aynı stopaj oranları, sırasıyla, % 30 ile % 15’dir<sup>69</sup>.

### **3.2.11.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Portekiz’de mali yıl takvim yılı olarak kabul edilmektedir. Mali yıla ait beyanname mükellefler tarafından Nisan ayında maliyeye teslim edilmesi gerekmektedir. Verginin tahakkukunu mükellef gerçekleştirmektedir. Kurumlar vergisi 4 taksitte ödenmelidir. Buna göre, geçen yılki tahakkukun % 25’ine eşit miktarlar bir sonraki yılın Haziran,

<sup>68</sup> Mchibay, a.g.c., s. 216-217.

<sup>69</sup> Mchibay, a.g.c., s. 217-218.

Eylül ve Aralık aylarında ödenmelidir. Son % 25'lik taksit ise gelecek yılın nisan ayında ödenmelidir.

### **3.2.11.5. Teşvik Tedbirleri**

Tam mükellef holdinglerle yatırım bankaları % 95 iştirak kazancı istisnasından yararlanmaktadırlar. Yatırım fonlarının bir kısmı tamamen muaf olmasına rağmen, diğerleri sadece % 25 vergiye tabidir. Bölgesel kalkınma şirketlerinden 1991'e kadar kurulmuş bulunanlar faiz gelirinde % 20'lik vergiye tabi iken, diğer gelirler için vergiden istisnadır. Borsada faaliyet gösteren mali araçlar da % 95'lik istisnadan yararlanmaktadırlar<sup>70</sup>.

### **3.2.12. Yunanistan'da Kurumlar Vergisi**

Yunanistan'da kurumlar vergisi "tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergi" şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca, Yunanistan'da kurumlar vergisi gelirinden sadece devlet yararlanmaktadır.

#### **3.2.12.1. Mükellefiyet**

Yunanistan'da kurumlar vergisi mükellefleri, Yunanlı kamu şirketleri, devlet ve belediyeye ait tüzel kişiliği olan veya tüzel kişiliği olup olmadığına bakılmadan kâr amacı güden işletmeler, kooperatifler ve birlikler, Yunanistan'da mukim yabancı işletmeler ve yönetim yerinin Yunanistan'da olduğu yabancı şirketler, Yunanlı özel limited şirketleri, özel hukuk veya kamu hukuku ile Yunanlı ve tüzel kişilerce yönetilen kâr elde etmeyen bütün şirketlerdir. Yunanistan'da yerleşik olmayan yabancı şirket ve işletmeler, bu ülkede kullandıkları ya da kullandırdıkları teknik yöntemler, teknik yardım, patent hakları, fikir hakları, yayın ve benzeri haklara bağlı olarak kazandıkları gelirlerden dolayı vergi mükellefi sayılmaktadır. Yunanistan'a özel unsurlar taşıyan "nev'i şahsa münhasır limited şirketler" vergiden muaftır<sup>71</sup>.

#### **3.2.12.2. Matrahın Tespiti**

Yunanistan'da vergi matrahı, yurtiçi ve yurtdışı elde edilen tüm dağıtılmayan kazançlardan oluşmaktadır. Elde edilen bu kazançlardan indirilen giderler ise, ödenen temettüleri, dolaylı vergiler, kurumlar munzam vergisi ve normal iş harcamalarıdır.

<sup>70</sup> Mektibay, a.g.c., s. 218.

<sup>71</sup> Mektibay, a.g.c., s. 219.

Ortaklara dağıtılan kârlar, yalnızca gelir vergisine tabidir ve şirket ödemeyi yaparken kaynakta kesilmektedir. Eğer kurumlar vergisi mükellefi bir şirket, kazancını bir yıl sonra dağıtırsa, daha önce ödediği kurumlar vergisi geri ödenmektedir.

Yunanistan'da sermaye kazançlarının vergilendirilmesi belirli esaslara göre gerçekleşmektedir:

1. Teşebbüslerin çalışmasıyla ilgili her türlü hakkın satışından ya da teşebbüsün tümünün satışından kaynaklanan kazanç normalden daha düşük oran üzerinden vergilendirilmektedir.
2. İşletmeye ait sabit bir varlığın satışından elde edilen kazanç iki yıl içinde mevcut yeni makina ya da bir sanayi tesisine yatırılmak koşuluyla vergiden müstesnadır. Aksi durumunda (1.) deki gibi vergilendirilmektedir.
3. Tahvil ve hisse senedi satışından gelen kazanç, vergiden müstesnadır. Bu fiili kazançlar özel bir yedek akçe hesabında toplanarak gelecek yıllarda aynı tür menkul satışından düşecek zararı karşılamakta kullanılmaktadır. Ancak, kâr dağıtımına konu oldukları anda normal vergiye tabi tutulmaktadır.

Yunanistan'da yasal amortisman oranları şunlardır: Yapılar için % 5, makinalar için % 20, mefruşat için % 10, büro donanımı için % 15, kamyonlar için % 20, diğer taşıt araçları için % 10<sup>72</sup>.

Vergiye tabi kurumların zararları 3 yıl ileriye aktarılabilir. Bazı sanayi sektörlerinde (madencilik, imalat, turizm gibi) ise bu süre 5 yıldır.

### **3.2.12.3. Oranlar**

Yunanistan'da kurumlar vergisinin normal oranı % 46'dır. Ancak, bazı sektörlerde -sanayi ve maden sektöründeki işletmeler için- bu oran % 40, 1987'den beri devlet teşvikinden yararlanarak yatırımını sürdüren şirketler içinde % 35'dir. Ayrıca, dağıtılan temettü gibi gelirler için kote edilmemiş adi hisselerden % 47 (hamiline olanlar için % 50), 4 ay öncesine kadar kote edilenlerden adi şirketlere % 45, normal olanlara % 42 oranları uygulanmaktadır. Bu vergiler, şirket ilgisinin adına kesilerek ödenmektedir. Bunlara ilaveten, devlet, belediye ve kamu hizmetine yönelik işletmelerde vergi oranı % 45'dir. Kooperatiflerde ise, % 35'dir.

<sup>72</sup> Mchibay, a.g.c. s. 219-220.

#### **3.2.12.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Yunanistan'da kurumlar vergisi dönemi, takvim yılının bitimiyle sona ermektedir. Bir önceki vergi yılındaki bilanço dönemi esas alınmaktadır. Anonim ve sınırlı sorumlu şirketlerde bilanço dönemi 30 Haziran ya da 31 Aralıkta kapanmaktadır.

Şirketler mali yılın bitiminden itibaren 4 ay içinde kurumlar vergisi beyannamelerini maliyeye göndermelidirler. Gönderilen beyannameler maliyeye gerçekleştirilen tahakkuka esas teşkil etmektedir. Yunanistan'da verginin ödenmesi iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Birincisi ödeme, peşin ödemedir. Buna göre, peşin ödemede % 10'luk bir indirim uygulanmaktadır. İkinci ödeme ise, taksitli ödemedir. Vergi 7 ayda eşit taksitler halinde ödenebilmektedir.

#### **3.2.12.5. Teşvik Tedbirleri**

Yunanistan'da teşvik tedbirleri (vergi kolaylıkları) bölgelere göre büyük farklılıklar göstererek uygulanmaktadır. Genel olarak, ülkede yeni bir tesisin oluşturulması veya geliştirilmesi için kullanılmak amacıyla yıllık kazancın % 50'si, adalarda ise % 80'i vergiden istisna edilmiştir<sup>73</sup>.

Yatırım indirimi üst sınırları, dağıılmamış kazançların Atina'da % 50'si, kasabalarda % 60'ı, adalarda ise % 90'ıdır. Ayrıca, belirli koşulları taşıyan yatırımlar için (bölgeye ve yatırıma bağlı olarak), devlet yardımları, faiz sübvansiyonu, ek amortisman hakkı ve düşük vergi oranları gibi kolaylıklar sağlanmaktadır. Bunlara ek olarak, şirketlere ihracat içinde belirli kolaylıklar sağlanmıştır. Örneğin, hammaddelerin vergisiz ithali, gerçekleşen ihracat tutarının % 1'nin matrahtan indirilmesi, bu tür firmalara düşük faizli banka kredileri verilmesi gibi.

Yabancı sermayenin de ülke içine girişi serbest tutulmuştur. Ancak ülke dışına kâr transferine sınırlamalar getirilmiştir<sup>74</sup>.

<sup>73</sup> Mchibay, a.g.c., s. 221-222.

<sup>74</sup> Mchibay, a.g.c., s. 222-223.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Vergi sistemindeki gelişmeler ülkemizin ekonomik gelişmesine bağlı olarak değişmiştir. Bu gelişmeler, dönemler itibariyle aşağıdaki gibidir<sup>1</sup>:

1. Kişi varlığının vergi matrahı olarak kabul edildiği dönem,
2. Verginin, arazi veya tarımsal sermaye üzerinden alındığı dönem,
3. Verginin, arazinin hasılası üzerinden alındığı dönem,
4. Verginin, arazi mülkiyetinden alındığı dönem,
5. Ayni ve kişisel vergilerin birleştirildiği dönem.

Türk Vergi Sistemi'nin gelişimini iki ana başlık altında inceleyeceğiz. Birincisi, Cumhuriyet'in kuruluşundan vergi sisteminde köklü değişikliklerin gerçekleştirildiği 1950 yılına kadar olan bölüm, ikincisi ise 1950 yılından sonraki bölüm.

#### 1.1. Türk Vergi Sisteminin 1950 Öncesi Durumu

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı İmparatorluğu'ndan orta çağ kalıntısı ve dağınık bir takım yükümlülüklerden oluşan bir vergi sistemi devralmıştır<sup>2</sup>. Osmanlı Devleti, kurulduğu yıllarda mali kurumları, şeriat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlemiş ve bunları hem arazi rejimi, hem de idari kurumları ile sıkı bir biçimde ilişkilendirmiştir. Örfi vergiler ise, İmparatorluğun kurulduğu ve yayıldığı ülkelerde eskiden beri mevcut olup, Osmanlılarca devam ettirilen ve daha sonra konulan vergilerden oluşuyordu<sup>3</sup>.

Cumhuriyet döneminde devlet gelirlerinin büyük bir kısmı tarım sektöründen alınmaktaydı. Sonuçta tarım sektöründe vergi yükü oldukça ağırdı. Bu ekonomik koşullar altında bir reform yapılması gerekiyordu. Bu bağlamda gerçekleştirilen reformlara aşağıda değinilecektir.

<sup>1</sup> Aykut Herckman, *Karşılaştırmalı Vergi Sistemleri*, Yayınlanmamış Lisans Ders Notları, Eskişehir, 1993, s. 67.

<sup>2</sup> Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul, Eylül 1992, s. 414.

<sup>3</sup> Halil Nadaroğlu, "Vergi Sistemimizin Etkinliği", *II. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Eskişehir, 1987, s. 12. Zikr. Metin Taş, *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992, s. 13.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı dönemi vergilerinin belli bir süre uygulandığını zaman içinde yapılan değişiklikler ile bunların bir kısmının kaldırıldığını, bir kısmının da yeniden düzenlendiğini görüyoruz. Yapılan bu değişiklikler dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler (dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve yurtiçi dolaylı vergiler) ayırımında kısaca aşağıda belirtilecektir.

### *Dolaysız vergilerdeki değişmeler,*

1923 ve 1924 yıllarında tarımdan alınan Aşar ve Ağnam, en önemli vergiler durumunda idi. 1924 yılında Aşarın sağladığı gelir, toplam devlet gelirlerinin % 25'ine denk gelmekteydi. Bu dönemin sonunda devlet gelirlerinde göze çarpan bir azalma olmuştur. Bunun nedeni Aşarın 1925 yılında kaldırılmasıdır. Aşarın kaldırılmasının yarattığı boşluğu doldurmak için Bina ve Arazi Vergisi'ne 1925 ve 1926 yıllarında önemli oranlarda zamlar yapılmıştır. Bina ve Arazi Vergisi'nde, 1931 yılında önemli değişikliğe gidilerek, Arazi Vergisi ayrı bir kanunla düzenlenmiştir. 1936 yılında bu iki vergi mahalli idarelere bırakılmıştır<sup>4</sup>.

Ağnam vergisinin miktarı önce arttırılmış, 1924 yılında Sayım Vergisi adı altında yeniden düzenlenmiş ve 1926 yılında bu verginin konusu genişletilmiştir. Ancak 1931 yılında Sayım Vergisi, Hayvanlar Vergisi'ne dönüştürülmüştür<sup>5</sup>.

Aşarın yerine getirilen Temettü Vergisi 1926 yılında kaldırılarak, yerine Kazanç Vergisi getirilmiştir<sup>6</sup>. Bu vergi, uygulamada karşılaşılan güçlükler nedeniyle hemen hemen her yıl değişikliğe uğramıştır. 1930'lu yıllarda ekonomik buhranın etkisiyle devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı önlemek amacıyla yeni vergi uygulamalarına da gidilmiştir. Bu nedenle Kazanç Vergisi'ne tabi olan hizmet erbabı (maaş ve ücretliler) üzerine 1931 yılında İktisadi Buhran Vergisi, 1932 yılında Muvazene Vergisi ve 1935 yılında da Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi konulmuştur. Bu arada 1941 yılında kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisi de ancak iki yıl uygulamada kalmıştır<sup>7</sup>. Kazanç

<sup>4</sup> Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, Cilt 1, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 51. Aksoy, a.g.e., s. 135. Herckman, *Yayımlanmamış Lisans Ders Notları*, s. 67-68.

<sup>5</sup> Bulutoğlu, a.g.e., s. 51. Herckman, *Yayımlanmamış Lisans Ders Notları*, s. 69.

<sup>6</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)*, Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No: 165, İ.İ.B.F. No: 54, Ankara, 1996, s. 9.

<sup>7</sup> Bulutoğlu, a.g.e. s. 56-57.

Vergisi'nin uygulamasına 31.12.1949 tarihinde kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu ile son verilmiştir.

Türk vergi sisteminde 1940'lı yılların sonunda aşağıda sayacağımız nedenlerle köklü değişiklikler yapılması gereği hissedilmiştir<sup>8</sup> :

1. Gelir üzerinden alınan vergiler, kamu harcamalarını karşılamak üzere gerekli olan kaynak sağlama işlevini yeterince yerine getirememiştir. Başka bir deyişle, kazanç vergisinin gerçek kazancı kavramaya yönelik amacı hem mali hem de idari zorluklar nedeniyle gerçekleşmemiştir. Bu nedenle de, ekonomik yapı ve gelişimi ile vergi arasındaki hassasiyet azalmıştır.
2. Uygulandığı dönem içerisinde kazanç vergisi çok önemli değişiklikler geçirmiş, ancak yapılan bu değişiklikler sistemi daha da karmaşıklştırmıştır.
3. Kazanç vergisinin uygulama sonuçlarına baktığımızda, vergiye tabi gelirin hesaplanmasında karine usulü benimsenmiş ve bunun da verginin kişiselleştirilmesini ihmal ettiği görülmüştür.
4. Kazanç vergisinin yapısında ekonomik konjonktüre göre, otomatik ayarlamaları sağlayacak unsurların mevcut olmaması nedeniyle, özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde verginin efektif etkisinin azaldığı görülmüştür.

#### *Dış ticaret üzerinden alınan vergilerde değişmeler,*

Ülkemizde dış ticaret vergilerine baktığımızda, 1927 yılında Lausanne Antlaşması hükümlerine uygun olarak yeni bir koruyucu gümrük tarifesi kabul edilmiştir<sup>9</sup>. 1929 yılında ise Gümrük Tarifesi Kanunu kabul edilmiştir. Daha sonraları bu kanunda da çeşitli değişikliklere gidilmiştir. 1941 yılında da ihracat vergiye tabi olmuştur. II. Dünya Savaşı sırasında kısa bir dönem uygulama alanı bulan Gümrük Çıkış Vergisi'nin dışında bir ihracat vergisi uygulandığı görülmemektedir. Tüm dış ticaret vergileri mal ve hizmetlerin yurda girişleri sırasında elde edilmektedir. Bu vergi, Gümrük Vergisi, İthalde Alınan

T.C. YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

<sup>8</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Vergi (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı), Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2454, Ankara, Temmuz 1996, s. 30-31.

<sup>9</sup> Bulutoğlu, a.g.e., s. 52.



İstihsal (Üretim) Vergisi, İthalat Damga Resmi ve Rihtım Resmi gibi kalemlerden oluşmaktadır<sup>10</sup>.

### *Yurtiçi dolaylı vergilerde değişmeler,*

Cumhuriyetin kuruluş dönemlerinde istihlak (tüketim), muamele ve gider vergileri şeklindeki yurtiçi dolaylı vergilerin gelişimine baktığımızda bu dönemde alkollü içkiler, şeker, akaryakıt, sigara, oyun kağıdı, kibrit gibi maddeler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin uygulandığını görmekteyiz. 1923 yılında yeni İstihlak Resimleri'nin kabul edilmesine ve 1924 yılında da Nakliyat Resmi'nin yürürlüğe konmasına karşın, 1926 yılına kadar sistemli bir muamele vergisi uygulanmamıştır. 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi (Genel Tüketim Vergisi) ve bu vergiyi tamamlayıcı bir özellik gösteren Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi (Eğlence ve Özel Tüketim Vergisi) kabul edilmiştir. Umumi İstihlak Vergisi, toprak mahsulleri, demiryolları, denizyolları ve pazarlama üzerinden alınmaktaydı. Ancak, ülkemizin ekonomik koşullarının yetersizliği sonucu bir yıl sonra, 1927 yılında kaldırılmış ve yerine Muamele Vergisi yürürlüğe konmuştur. Bu vergi sadece imalat aşamasında olan satışların vergilendirilmesini amaçlamış\* 1931, 1934 ve 1940 yıllarında değişikliğe uğramış ve tarifelerine zamlar yapılmış, 1956 yılında da yürürlükten kaldırılmıştır<sup>11</sup>. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi ise, 1930 yılında yeniden düzenlenmiş ve 1934 yılında Kazanç Vergisi'nin yürürlüğe girmesi nedeniyle uygulanmasından vazgeçilmiştir.

1930 yılında Dahili İstihlak Vergisi düzenlenmiştir. Zaman içinde nitelik ve nicelik olarak pek çok değişikliğe uğramış ve 1946 yılında da bazı mallardan alınan İstihlak Vergisi uygulamadan kaldırılarak, Muamele Vergisi'nin kapsamı içine alınmıştır<sup>12</sup>.

## **1.2. Türk Vergi Sisteminin 1950 Sonrası Durumu**

İkinci Dünya Savaşı bittiğinde Türk Vergi Sistemi oldukça karışık bir yapıya sahipti. Bu karışıklık da uygulamada zorluklara neden olmaktaydı. Bu nedenle 1949 yılı,

<sup>10</sup> Tuncer Bulutay - Yahya Tezel - Nuri Yıldırım, *Türkiye Milli Geliri (1923-1948)*, SBF Yayını, No: 375, Ankara, 1974, Tablo Ek 44. Zikr. Herckman, a.g.c., s. 73-74.

\* Bu verginin konusu, motor gücünden yararlanan sanayi işletmelerinin ürünleri ile banka ve sigorta faaliyetlerinden oluşmaktadır.

<sup>11</sup> Herckman, *Yayınlanmamış Lisans Ders Notları*, s. 77-78.

<sup>12</sup> Herckman, *Yayınlanmamış Lisans Ders Notları*, s. 79.

Türk Vergi Sistemi açısından önemli değişikliklerin gerçekleştirildiği yıl olarak kabul edilmektedir<sup>13</sup>.

### *Dolaysız vergilerde değişimler,*

1949 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş ve 1950 yılında bu vergilerin uygulanmasına geçilmiştir. Böylece dolaysız vergiler sahasında genel, şahsi, artan oranlı ve çağdaş bir Gelir Vergisi ile tüzel kişiler için ayrı bir Kurumlar Vergisi uygulamasına geçilmiş oluyordu<sup>14</sup>. Gerçek bir vergi olarak gelir vergisi uygulamasında beyanname yöntemi çok geniş olarak benimsenmişken, tarımın bütünüyle vergi dışı bırakılması dikkat çekicidir.

1953 yılında vergi tahsilinde uygulanan Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak, yerine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulamaya konmuştur.

Gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini vergilendiren kanunlardan Esnaf Vergisi Kanunu 1955 yılında yürürlükten kaldırılmış ve yüksek gelirli esnaf, gelir vergisi kapsamına alınmıştır<sup>15</sup>. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile şekil şartlarını düzenleyen Vergi Usul Kanunu da zaman içinde önemli değişikliklere uğramıştır. Ancak yapılan değişiklikler Gelir Vergisi sistemimizin günün değişen şartlarına uygun hale getirilebilmesi için yeterli olmamıştır. 1960 yılında yaşanan askeri hareketin arkasından oluşturulan Milli Birlik Hükümeti'nce köklü değişiklikler yapılarak kanunlar tümüyle yeniden yazılmıştır (Gelir Vergisi Kanunu (193 sayılı kanun ile), Kurumlar Vergisi Kanunu (199 sayılı kanun ile) ve Vergi Usul Kanunu (213 sayılı kanun ile))<sup>16</sup>. Yapılan değişikliklerin en önemlilerinden biri tarım kazançlarının da sisteme dahil edilmesidir. Gerçi getirilen ölçülerle bu kesimin % 90 kadarı fiilen vergi ödememektedir, ancak vergi kapsamına alınması da önemli bir adımdır. Ancak 1970'li yıllarda yaşanan önemli ekonomik olaylar (petrol şokları, sürekli yüksek enflasyon gibi) sonucu kanunlarımızda özellikle niceliksel olarak belirlenen hükümler, ihtiyaçları karşılamaktan uzaklaşmaya başlamıştır. Yapılan bazı ufak tefek değişiklikler yeterli olmamış, ancak 1980 sonrasında

<sup>13</sup> Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 136.

<sup>14</sup> Hecrekman, *Yayınlanmamış Lisans Ders Notları*, s. 72.

<sup>15</sup> Mecmduh Yaşa, *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978)*, Akbank Kültür Yayınları, Apa Ofset Basımevi, İstanbul, 1980, s. 614.

<sup>16</sup> Bulutoğlu, a.g.c., s. 58.

kurulan askeri hükümet ile gerekli radikal değişiklikler yapılabilmektedir. Bu değişiklikler ana hatlarıyla şunlardır<sup>17</sup>:

1. Peşin ödeme sistemi uygulamaya konmuş,
2. Kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalar ya genişletilmiş ya da yenileri eklenmiş ve döviz kazandırıcı işlemler teşvik edilmiş,
3. Yatırım indirimine paralel olarak finansman fonu uygulamasına geçilmiş,
4. Kurum ortaklarının gelir vergisi yükümlülükleri ile ilgili olarak vergi alacağı müessesesi düzenlenmiş,
5. Bu dönemde yürürlükte olan tüm vergi kanunlarındaki tarifeler yeniden düzenlenmiş,
6. Cezalarla ilgili yeni düzenlemelere gidilmiştir.

Hayvanlar Vergisi 1961 yılında uygulamadan kaldırılmıştır.

Bina ve Arazi Vergisi, 1970 yılında kabul edilen Emlak Vergisi Kanunu'yla genel bütçe gelirleri içerisine alınmıştır. Ancak 1985 yılında da yeniden yerel idarelere bırakılmıştır.

1994 yılında ortaya çıkan ekonomik krizden en az düzeyde etkilenmek için bir yıl süreyle uygulanmak üzere 1995 yılında iki vergi, Net Aktif Vergisi ve Ekonomik Denge Vergisi yürürlüğe konmuştur.

*Dış ticaret üzerinden alınan vergilerde değişimler,*

1953 yılında Gümrük Tarifesi Kanunu yürürlükten kaldırılmış, 1960 yılında ise Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde değişiklikler yapılmıştır. 1963 yılında İthalat Damga Resmi kabul edilmiş, 1964 yılında Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetveli yeniden değiştirilmiş, 1967 yılında Rıhtım Resmi Kanunu kabul edilmiş ve yine aynı yılda İthalde Alınacak Damga Resmi Kanunu değiştirilmiştir<sup>18</sup>.

Günümüzde dış ticaret üzerinden alınan vergi ve fonlar şu şekildedir: Gümrük Vergisi, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi, İthalat Damga Resmi ve Rıhtım Resmi<sup>19</sup>. Fon uygulamalarına baktığımızda, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Tütün Fonu,

<sup>17</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.r., s. 32-33.

<sup>18</sup> Herekman, Yayınlanmamış Lisans Ders Notları, s. 76-77.

<sup>19</sup> Aksoy, a.g.c., s. 146.

Madencilik Fonu ve Toplu Konut Fonu mevcuttur. Ancak, Toplu Konut Fonu AB'ne tam üyelik sürecinde Gümrük Birliği'ne girilmesi nedeniyle yürürlükten kaldırılmıştır<sup>20</sup>.

### *Yurtiçi dolaylı vergilerde değişimler,*

1957 yılında dahilde alınan Muamele Vergisi kaldırılmış, yerine İstihsal (Üretim) Vergisi getirilmiş ve böylelikle gider vergileri dönemi başlamıştır. İstihsal Vergisi'nin konusu Muamele Vergisi'nden farklı olarak imalattan değil, ilk madde üretimi üzerinden alınan bir vergi olmasıydı. Bu reformla uygulanan tüketim vergilerinin bir kısmının uygulanmasına devam edilirken sisteme 1963 yılında Taşıt Alım Vergisi, 1970 yılında Finansman Kanunuyla Spor Toto Vergisi, Emlak Alım Vergisi ve Bina İnşaat Vergisi dahil edilmiştir<sup>21</sup>.

Gider Vergisi'nde 1961, 1963, 1964, 1965, 1967, 1969 ve 1970 yıllarında değişiklikler ve çeşitli oranlarda zamlar yapılmış<sup>22</sup>, 1964 yılında Damga Vergisi ve harçlar yeniden düzenlenmiştir.

1984 yılında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu verginin yürürlüğe girmesi ile birlikte İstihsal Vergileri, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi gibi toplam sekiz vergi, yürürlükten kaldırılmıştır. KDV uygulaması, Dahilde Alınan KDV, İthalde Alınan KDV ve Ek Vergi olarak üç başlık altında toplanmıştır. Ayrıca bu dönemde sisteme Akaryakıt Tüketim Vergisi dahil olmuştur. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Taşıt Alım Vergisi uygulamasına ise devam edilmiştir<sup>23</sup>.

### **1.3. VII'nci Beş Yıllık Kalkınma Planında Vergi İle İlgili Yapısal Düzenlemeler**

VI'ncı Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde çok sayıda vergi düzenlemesi gerçekleştirilmesine rağmen vergi yükünde istenilen düzeye ulaşamamıştır.

Bu dönem içinde gelirden alınan vergilerin ücretler üzerinde yoğunlaşması sanayiın rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemiş ve dolayısıyla AB ekonomisiyle bütünleşme sürecine giren ülke ekonomisinde bu yapının sürdürülmesi güçleşmiştir.

<sup>20</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.r., s. 42.

<sup>21</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.r., s. 40.

<sup>22</sup> Hcrekman, Yayınlanmamış Lisans Ders Notları , s. 80-81.

<sup>23</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.r., s. 41.

Yine aynı dönem içinde vergilerin toplanmasında istenilen gelişmenin sağlanamamasının nedenleri ise şunlardır: (i). Vergisel teşviklerin yoğun olarak kullanılması sonucunda vergi matrahlarının erimesi, (ii). belge ve kayıt düzeninin yerleştirilememesi, (iii). yönetim ve denetim fonksiyonlarının işletilememesi sonucunda vergi kayıp ve kaçığının önemli boyutlara ulaşması<sup>24</sup>.

VII'nci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda vergi düzenlenmesine yönelik amaç, kayıtdışı ekonominin vergi kapsamına alınması, iktisadi etkinliğin sağlanması ve yatırımların özendirilmesi ile vergi adaletinin gerçekleştirilmesi şeklinde belirlenmiştir.

Bu dönemde vergi alanında kabul edilen temel strateji ise, AB vergi politikası ve vergi yapısını dikkate alarak tüm ekonomik faaliyetleri kapsayan, üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünü azaltan, tüketim vergilerine ağırlık veren ve gayrimenkul rantlarını vergileyen bir sistemin oluşturulmasının benimsenmesidir.

Bu dönemde ayrıca, ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması (GVK Md. 31 ve Md. 103 maddelerinin değiştirilmesi), vergi idaresinin ve denetiminin daha etkin hale getirilerek vergi kayıp ve kaçaklarının asgari seviyeye indirilmesi (idari düzenlemeler ve bölge teşkilatları ile ilgili yönetmeliklerin hayata geçirilmesi), gelir, kurumlar ve katma değer vergisi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin gözden geçirilerek asgari seviyeye indirilmesi (istisna, muafiyet ve indirimleri düzenleyen maddeler), götürü vergilendirmenin kapsamının daraltılması ve hayat standardı uygulamasına aşamalı olarak son verilmesi (hayat standardı esasını (Geçici md. 35)) ve göstergeleri (Mükerrer md. 116) düzenleyen maddelerin değiştirilmesi çalışmalarına gidilecektir.

Yine bu dönemde, Gümrük Birliği'nin yaratacağı mali etkiler de dikkate alınarak Özel Tüketim Vergisi kabul edilecektir. Ancak Özel Tüketim Vergisi oranları belirlenirken sektörel etkiler gözönünde bulundurulacaktır. Diğer taraftan, tüketim üzerinden alınmakta olan çok sayıdaki vergi, Özel Tüketim Vergisi kapsamında düşünülerek birleştirilecek ve böylece vergi mevzuatında basitlik sağlanacaktır. Bu kapsamda, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Ek Vergi, Federasyonlar Fonu Kesintisi, Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Alkol ve Tütün Üzerindeki Savunma Fonu Kesintisi, Deprem Fonu Kesintisi gibi bir çok tüketim vergisi Özel Tüketim Vergisi adı altında birleştirilecektir.

<sup>24</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)*, s. 105.

## 2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

### 2.1. Gelir Vergisi

#### 2.1.1. Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirileceği belirtilmektedir. GVK'nda mükellefiyet iki başlık altında açıklanmıştır: Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet.

GVK'nda tam mükellefiyet, 3.-5. maddeler arasında düzenlenmiştir. Buna göre, 3. maddede “aşağıda yazılı gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar,
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (bu kişiler ancak o ülkelerde elde ettikleri kazançları nedeniyle vergilendirilmezler).”

Yukarıda belirtilen maddede Türkiye’de yerleşme koşulunun açıklığa kavuşturulması ise 4. maddede şöyle belirtilmiştir: “Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar,
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar.”

Yerleşme sayılmayan haller ise, 5. maddede açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre yabancılar, iki durumda, Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar bile yerleşmiş sayılmazlar. Birincisi, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla gelenler, ikincisi ise, tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Dar mükellefiyet ise, GVK’nun 6. - 8. maddeleri arasında düzenlenmiştir. GVK’nun 6. maddesine göre, “Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, sadece

Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.” Kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi ise GVK’nun 7. maddesinde belirtilmiştir.

### 2.1.2. Matrahın Tespiti

Vergiye tabi gelir, GVK’nun 1. maddesine göre, gerçek kişilerin gelirlerinden oluşmaktadır. Gelir, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu düzenlemeye göre “gelir” şu özellikleri taşımaktadır: Gelir; bir gerçek kişiye ait olmalı, takvim yılı esasına göre belirlenmeli, elde edilmiş olmalı, kazanç ve iratlardan oluşmalı (GVK’nun 2. maddesinde sayılı) ve kazanç ve iratların safi tutarı olmalıdır<sup>25</sup>.

Matrahın tespitinde dikkate alınacak gelirler şunlardır (GVK Md. 2): Ticari kazançlar (her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ile kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar), zirai kazançlar (zirai faaliyetten doğan kazançlar), ücretler (işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler), serbest meslek kazançları (her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar), gayrimenkul sermaye gelirleri (mal ve hak sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar), menkul sermaye gelirleri (sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşmuş sermaye nedeniyle elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri kazançlar) ve sair kazanç ve gelirler (değer artış kazançları ve arazi kazançları).

GVK’nda özellikle ticari ve zirai kazançlarda (ayrıca ücret ve serbest meslek kazançlarında) matrahın tespitinde gerçek ve götürü olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Götürü usul, zirai kazançlarda götürü gider usulü olarak uygulanmaktadır. Gerçek usul, mükellef tarafından beyan edilen gelirin gerçek tutarının bulunması ve verginin bu miktar üzerinden tahakkuk ettirilmesi esasına dayanmaktadır. Götürü usul ise, gerçek matraha bakılmaksızın ve mükellefin kişisel durumu gözönünde bulundurulmadan, kanunun koyduğu kıstaslara göre genel takdirle verginin konulması usulüdür. Bu usulde, objektif ölçülere göre bütün bir mükellef grubu veya sınıfı için tek genel bir vergi miktarı belirlenmektedir<sup>26</sup>. Götürü usulde matrahın tespitine gidilmesi,

<sup>25</sup> Turhan, a.g.c., s. 366.

<sup>26</sup> Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler (Ansiklopedik Sözlük)*, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992, s. 305 ve 315.

mükelleflerin okuma yazma bilmemeleri, kültür seviyelerinin düşük olması ve elde ettikleri kazancın düşük olmasından kaynaklanmaktadır.

Matrahın tespitinde, yukarıda belirtilen kazançlardan / gelirlerden yapılacak indirimler kısaca aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Kazancın / gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan tüm harcamalar,
- Sosyal sigorta primleri,
- Yıllık kazancın / gelirin % 5'ini aşmamak şartıyla kanunda belirtilen yerlere makbuz karşılığı yapılan bağışlar.

Gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri indirilemez (GVK Md. 90).

Yukarıda belirtilen indirimler haricinde gelir vergisi sistemimiz içinde önemli bir yere sahip olan “en az geçim indirimi” (ücret gelirinden yapılan indirimlerden) 2361 sayılı kanunla kaldırılmış, yerine “indirimler” başlığı getirilmiştir. GVK'nun 31. maddesinde yer alan “indirimler”, özel indirim ve sakatlık indirimi ile özel gider indiriminden (GVK Md. 63/5) oluşmaktadır. En az geçim indirimi ile birlikte, medeni hal esası (GVK Md. 32 - 3239 sayılı kanunla), çocuk tabiri (GVK Md. 33 - 3239 sayılı kanunla) ve aile gelirinden indirim (GVK Md. 34 - 3239 sayılı kanunla) GVK'ndan çıkartılmıştır.

Gerçek usulde vergilendirilen ticari gelirden dikkate alınmakta olan özel indirim tutarı 1996 yılı için 21.600.000 TL'dir (GVK Md. 31). Yine bu gelir türü için uygulanan sakatlık indirimi, mükelleflerin çalışma yeteneğini kaybetme yüzdesine göre farklı tutarlardadır (GVK Md. 31). Özel gider indirimi ise, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'üdür (GVK Md. 63/5).

Ülkemiz gelir vergisi sistemi içerisinde bir de “hayat standardı esası” yer almaktadır. GVK'na mükerrer 116. maddeyle giren hayat standardı esası, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin gerçek gelirlerinin vergisini vermeye zorlayan bir güvenlik



önlemidir. Ancak zirai kazanç sahipleri geçici 35. madde ile bu uygulamanın dışında bırakılmışlardır. Buna göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticaret ve serbest meslek erbabının, zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetlerinin her biri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına ve hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutarlardan düşük olamaz. Aksi takdirde vergi tarhına esas olacak gelirin hesaplanmasında bu verilere göre bulunan miktarlar dikkate alınarak vergisi hesaplanır (GVK Md. 31).

GVK’nda istisnalar ve muafıklar içinde en önemli yeri “yatırım indirimi” almaktadır. Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek ve özel yatırımları teşvik etmek amacıyla kabul edilmiş bulunan özel bir vergi kolaylığıdır. Ticari ve zirai kazançlarda kanunun öngördüğü koşullar yerine getirildiği takdirde, yapılan yatırımın belli bir oranı elde edilen kazançlardan indirilmektedir (GVK Ek Md. 1-6). Gerçek kişilerin yanı sıra adi, kollektif ve adi komandit şirketler de, yatırım indiriminden yararlanmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre, anonim, limited ve paylı komandit şirketlere de yatırım indirimi uygulanmaktadır.

GVK’nda çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler toplanmakta ve bu kişisel gelirlerden zararlar, bağışlar ve yardımlar indirilerek vergiye tabi matrah tespit edilmektedir. GVK’nun 85. maddesinde gelirin toplanması ile ilgili bir hüküm yer almaktadır. Buna göre mükellefler, kanundaki istisnalar dışında bir takvim yılında elde ettikleri GVK’nun 2. maddesinde yer alan kazanç ve iratların safi tutarlarını, gelir vergisi beyannamesinde toplayarak beyan etmek zorundadırlar<sup>27</sup>.

Eşlerin gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda, gelir vergisi sistemimizde aile reisi beyanı kabul edilmiştir. Buna göre, aileyi meydana getiren bütün fertlerin (eş ve küçük çocukların) gelirleri toplanmakta ve aile reisi tarafından, ilgili vergi dairesine bildirilmektedir. Ancak bazı gelirler aile reisi beyanına dahil edilmemektedir (GVK Md. 93). Aile reisi gelirine dahil edilmeyen bu gelirler, geliri elde eden eş ve çocuklar adına ayrı beyannameler ile ilgili vergi dairesine beyan olunmaktadır.

Dar mükellefler ise, yukarıda açıklanan gelirler üzerinden yaptıkları harcamaları düşerek matrahlarını tespit etmektedirler.

<sup>27</sup> Ziyactin Bildirici, *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, Hukuk Fakültesi Yayın No: 1, Eskişehir, 1995, s. 124.

### 2.1.3. Oranlar

Gelir vergileri artan oranlı tarifeye göre alınmaktadır. Başka bir deyişle, verginin matrah dilimleri arttıkça verginin oranı da artmaktadır. 1950 yılından bugüne kadar, gelir vergisi tarifesinde muhtelif tarihlerde değişiklikler yapılmıştır. Ancak her yıl tutarlarda enflasyon nedeniyle arttırmalar yapılmaktadır. Bu değişikliklerden önemli olanlar aşağıda gösterilmektedir<sup>28</sup>.

19.02.1963 tarihinde kabul edilen 202 sayılı kanuna göre Gelir Vergisi Tarifesi on dilimden oluşmaktaydı. Buna göre de, ilk gelir dilimine % 10, son gelir dilimine de % 68 oranları uygulanmaktaydı. Ayrıca son gelir diliminden sonra kanunda belirtilen gelirlere % 60 oranında tek bir oran uygulanmaktaydı.

1981 yılından 1985 yılına kadar her yıl Gelir Vergisi Tarifesi oranlarında değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler kısaca şöyledir:

1981 yılından itibaren Gelir Vergisi Tarifesi yedi dilim halinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemede 1. dilime karşılık gelen oran % 40 ve 7. dilime karşılık gelen oran ise % 66'dır. Ancak aynı yılda 6. dilime karşılık gelen oran % 75 olarak tespit edilmiştir. 1981 yılından sonra 1985 yılına kadar Gelir Vergisi Tarifesi'nin dilim sayısında herhangi bir değişiklik olmamış, sadece oranlarda azaltılmaya gidilmiştir. 1985 yılında 1. dilime karşılık gelen oran % 25, 7. dilime karşılık gelen oran % 55 olurken, 6. dilimdeki gelirlere uygulanan oran % 63'tür.

Türkiye'de elde edilen gelirler GVK'nun 103. maddesine göre yedi dilim halinde vergilendirilmektedir. Buna göre Gelir Vergisi'ne tabi gelirler ve dilim oranları aşağıda gösterilmiştir:

<sup>28</sup> Aksoy, a.g.c., s. 260-261.

## 1996 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi

300.000.000 liraya kadar .....	% 25
600.000.000 liranın 300.000.000 lirası için, 75.000.000 lira, fazlası .....	% 30
1.200.000.000 liranın 600.000.000 lirası için, 165.000.000 lira, fazlası .....	% 35
2.400.000.000 liranın 1.200.000.000 lirası için, 375.000.000 lira, fazlası .....	% 40
4.800.000.000 liranın 2.400.000.000 lirası için, 855.000.000 lira, fazlası .....	% 45
9.600.000.000 liranın 4.800.000.000 lirası için, 1.935.000.000 lira, fazlası .....	% 50
9.600.000.000 liradan fazlasının 9.600.000.000 lirası için, 4.335.000.000 lira, fazlası.....	% 55

Bakanlar Kurulu, gelir dilimlerinde yazılı olan vergi oranlarını ayrı ayrı ya da birlikte sifira kadar indirmeye veya yeni bir tarife oluşturmaya yetkilidir.

Bakanlar Kurulu, ayrıca, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle uğraşan ve GVK'nun 45. maddesine göre vergilendirilen dar mükellefler için ülkeler itibariyle ve karşılıklı olmak şartıyla, yukarıda yer alan gelir dilimlerinin karşısındaki vergi oranlarını ayrı ayrı veya topluca sifira kadar indirmeye veya bu vergi oranlarının bir katını geçmemek üzere yeni bir tarife tespit etmeye ve vergilendirmenin usul ve esaslarını belirlemeye de yetkilidir (GVK Md. 103).

### **2.1.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Türk Gelir Vergisi'nde aykırı hüküm olmadıkça, gelir vergisi, mükellefin ya da vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Türk Vergi Sistemi içinde Gelir Vergisi'nde üç çeşit beyanname bulunmaktadır (GVK. Md. 83). Bunlar;

1. Yıllık beyanname,
2. Muhtasar beyanname ve
3. Münferit beyannamelerdir (GVK Md. 84).

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, yedi gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasından ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesinden oluşmaktadır<sup>29</sup>.

Muhtasar gelir vergisi beyannamesi ise, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesinden oluşmaktadır<sup>30</sup>.

Münferit gelir vergisi beyannamesi de, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesinden oluşmaktadır<sup>31</sup>.

Mükellef tarafından, bir takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi ertesi yılın Mart ayı içinde:

- Tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine,
- Dar mükellefiyette ise, Türkiye’de vergi muhatabı var ise, onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yok ise, işyerinin bulunduğu mahal vergi dairesine verilmektedir. Ayrıca beyanname ilgili vergi dairesine taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilmektedir.

GVK’nun 94. maddesinde vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bir muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır (GVK Md. 98).

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20. günü akşamına kadar verebilirler (GVK Md. 98).

<sup>29</sup> Erginay, a.g.c., s. 213.

<sup>30</sup> Akdoğan, a.g.c., s. 132.

<sup>31</sup> Bildirici, a.g.c., s. 139-140.

Münferit beyannamenin verilmesi de, GVK'nun 101. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre, "dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar: (i). GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 1 numaralı bendi ile 82. maddenin 3 numaralı bendinde sayılan kazançlarını gayrimenkulün bulunduğu, (ii). GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 2,3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılan kazançlarını; mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı, (iii). GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 5 ve 6 numaralı bentlerinde sayılan kazançlarla ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri hasılatları işletmenin bulunduğu, (iv). GVK'nun 82. maddesinin 1,4 ve 6 numaralı bentlerinde sayılan kazançlarla serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terkedilmesi karşılığında elde edilen hasılatları ve vergi tevkif suretiyle alınmamış serbest meslek kazançlarını faaliyetin ifa edildiği veya yolcu veya yükün taşıta alındığı, (v). GVK'nun 82. maddesinin 5 numaralı bendinde sayılan kazançlarla ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri hasılatları ve vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ödemenin Türkiye'de yapıldığı yerin vergi dairesine, münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar."

Yukarıda sayılan kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde, ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir (GVK Md. 101). Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenmektedir (GVK Md. 120).

Gelir vergisinin ödenmesi ile vergi borcu sona ermektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesi Mart ayında peşin olarak ödenebileceği gibi, üç eşit taksitte de (Mart, Haziran ve Eylül ayları olmak üzere) ödenebilmektedir. Götürü usulde tespit edilen ticari kazançlar ile serbest meslek kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen Gelir Vergisi, Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere (GVK Md. 117), götürü usulde vergilendirilen ücret gelirinin vergisi ise Şubat ve Ağustos aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> Bildirici, a.g.c., s. 149.

Gelir Vergisi'nde peşin ödeme 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

GVK'numuza mükerrer 120. maddeyle (3505 sayılı Kanunla) "Geçici Vergi" eklenmiştir. Buna göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler (GVK Mük. Md. 120). Geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmının % 50'sidir. Bu vergi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirmektedir. İlk taksidi yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitleri ise her ayın 20'nci gününe kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenmektedir.

Vergilerini sürelerinde ödemeyen vergi mükelleflerinden AATUHK'na göre her ay vergi borcunun % 12'si oranında gecikme zammı alınmaktadır.

## **2.2 Kurumlar Vergisi**

### **2.2.1. Mükellefiyet**

Kurumlar vergisi, sermaye şirketleri ile bazı kurumların gelirlerinden alınmaktadır. Bunlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde belirtilen kurumlardan oluşmaktadır. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek / sendikalar ve vakıflara / cemaatlere ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları, kurumlar vergisine tabidirler. Kurum kazancı, Gelir Vergisi konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

Kurumlar Vergisi'nde de Gelir Vergisi'nde olduğu gibi iki çeşit mükellefiyet grubu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi tam mükellefiyet, ikincisi ise dar mükellefiyettir. Gelir Vergisi'nde gerçek kişiler için konulmuş olan mükellefiyet şekilleri, Kurumlar Vergisi'nde de kurumların özellikleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Bu mükellefiyet şekilleri, gelirin ya da kazancın yer yönünden kapsamı ile ilgilidir<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> Mçhtıbay, a.g.e., s. 363.

Tam mükellefiyet KVK'nun 9. maddesine göre, "KVK'nun 1. maddesinde yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedir" şeklinde tanımlanmıştır. KVK'nun 10. maddesinde ise, kanuni merkez ve iş merkezi tanımlanmıştır. Buna göre kanuni merkez, "vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir." İş Merkezi ise, "iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir."

Dar mükellefiyet ise, KVK'nun 10. maddesine göre, "KVK'nun 1. maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de, Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede sözü edilen kurumlar, başka bir deyişle dar mükellefiyete giren kurumlar, yabancı kurumlardır.

### **2.2.2. Matrahın Tespiti**

KVK'nda safi kurum kazancı, KVK'nun 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır (KVK Md. 13). Safi kurum kazancının hesaplanmasında GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, GVK'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurları, kazanç ve iratlar toplamı olacaktır. Kurum kazancının elde edildiği gelir unsurunun niteliği önemli olmayıp kazancın tamamı kurum kazancı olarak vergilendirilmektedir<sup>34</sup>.

Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespit edilmesinde KVK'nun 14. ve 15. maddeleri ile GVK'nun 40. ve 41. maddeleri ayrıca gözönünde bulundurulmaktadır.

KVK'nun 14. maddesinde indirilecek giderler, 15. maddesinde kabul edilmeyen indirimler, GVK'nun 40. maddesinde indirilecek giderler ve 41. maddesinde gider kabul edilmeyen unsurlar ayrı ayrı gösterilmiştir. Yukarıda açıklanan maddeler gözönünde bulundurularak bilanço kâr / zararına ulaşılmaktadır. Ancak, bilanço kârından kurumlar vergisi matrahına ulaşabilmek için, kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlar

<sup>34</sup> Yılmaz Özbalcı, *Gelir Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1991, s. 59.

ile kanunen kabul edilmeyen giderler gibi bir kısım indirim ve eklemelerin de dikkate alınması gerekmektedir<sup>35</sup>.

Kurumlar Vergisi'nde de Gelir Vergisi'nde olduğu gibi matrahın tespit yöntemi ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi, gerçek usul, ikincisi ise, götürü usuldür. Buna göre, Kurumlar Vergisi mükellefleri ilke olarak, gerçek usulde ve bilanço esasına göre defter tutmakta ve vergilendirilmektedirler. Götürü usulde matrahın tespitine sadece yabancı ulaştırma kurumlarının kazançları bakımından yer verilmiştir.

Kurum kazancının tespitinde GVK'nunda ticari kazançlar için indirilebilecek giderlerin yanında kurum olma nedeniyle de indirilecek giderler şunlardır: Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri, ilk tesis ve kuruluş giderleri, genel kurul heyet toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderleri, sigorta şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerinin gerektirdiği teknik ihtiyatlar, hisseli komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesi, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar gibi (KVK Md. 14).

KVK'nda kurumlar ile ilgili olarak indirilemeyecek giderler de bulunmaktadır. Bunlar KVK'nun 15. maddesinde 13 fıkrada açıklanmıştır (Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler ve sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar gibi).

Türk KVK'nda muaflik ve istisnalar 7. ve 8. maddelerde düzenlenmiştir. Buna, muaf olan kurumlar ana başlıkları itibariyle aşağıdakilerden oluşmaktadır (KVK Md. 7):

Kamu idare ve müesseselerine ait işletmeler (bunlar darphane ve damga matbaası, milli piyango ve askeri fabrikalar, eğitim, sağlık ve tarıma yönelik muafiyetler, il özel idareleri, belediyeler, köyler veya bunların birliklerine bağlı müesseseler, toplu konut ve kamu ortaklığı idaresi başkanlığı ve toplu konut ve kamu ortaklığı fonu, menkul kıymetler tanzim fonu ve diğer muafliklar), dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, diğer kurum ve kuruluşlar (kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları, sağlık kurumları, kooperatifler).

<sup>35</sup> Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1992, s. 83.



İstisnadan yararlanacak olan kurumlar ise şunlardır (KVK Md. 8):

İştirak kazançları istisnası, kooperatiflerde risturn istisnası, yatırım indirimi, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları ve fonları ile ilgili istisna ve emisyon primi istisnası.

Ülkemizde Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, kurum kazancından indirilecek öncelikli unsurlardan ilki, amortisman tutarlarıdır. Ülkemizde amortisman yöntemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi ile 330. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, matrahı etkileyen başlıca unsurlardan biri olan amortisman kurumu, işletmede kullanılan sabit değerlerle ilgili olarak ortaya çıkacak değer kayıplarını karşılamak ve söz konusu kayıpları ilgili buldukları dönemlere dağıtmak suretiyle, işletmenin varlığını sürdürmeyi amaçlamaktadır.

Ülkemizde uygulanan amortisman yöntemleri şunlardır: Sabit yüzdelerle (doğrusal ya da normal) amortisman, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman, fevkalade amortisman ve madenlerde amortisman. Sayılan amortisman yöntemlerinin nasıl uygulandıkları aşağıda açıklanacaktır.

Sabit yüzdelerle amortisman yönteminde, mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerini istedikleri oranda yıllık amortisman tabi tutmaktadırlar. Ancak, eşit yıllık amortisman tutarlarını belirleyecek bu oran % 20'yi geçemez (VUK Md. 315).

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yöntemi, ülkemizde yatırımları teşvik etmek amacıyla 205 sayılı kanunla getirilmiştir. Bu yöntemde göre, gerçek usulde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortisman tabi ekonomik değerleri, azalan bakiyeler üzerinden yok edilmektedir. Bu yöntem ile amortisman ilk yılda üzerinden amortisman ayrılacak değer, ekonomik değer VUK'na göre belirlenen değerinin tamamıdır. İkinci ve daha sonraki yıllarda ise, üzerinden amortisman ayrılacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının indirilmesi yoluyla belirlenmektedir. Bu şekilde her yıl ekonomik değer, daha önce ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan değeri amortisman tabi tutulmaktadır. Bu değere uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır (% 40) (VUK Mük. Md. 315).

Fevkalade amortisman yöntemi, amortisman tabi olan menkul ve gayrimenkullerle hakların, yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini

tamamen veya kısmen kaybetmesi, yeni buluşlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi ve zorunlu (cebri) çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması durumlarında uygulanmaktadır. Bu yöntem, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belirlenen "Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman Oranları" olarak uygulanmaktadır (VUK Md. 317).

Madenlerde amortisman yöntemi ise, madenlerdeki cevherin işletme nedeniyle zaman içinde azalması sonucu madenler ve taş ocakları değerlerini kaybedeceğinden dolayı uygulanmaktadır. Bu yöntemde madenler ve taş ocaklarında imtiyaz ve maliyet bedellerine uygulanacak amortisman oranları, işletmenin büyüklüğü ve niteliği gözönünde bulundurulmak üzere ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı belirlenmek üzere, Maliye ile Sanayi ve Ticaret Bakanlıkları tarafından tespit edilmektedir (VUK Md. 316).

Ülkemizde Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde öncelikli unsurlardan ikincisi, sermaye kazançlarının durumudur.

Ülkemiz vergi mevzuatında ayrı bir değer artışı kazançları ya da sermaye kazançları vergisi yoktur. Bu tür kazançlar, gelir ve kurumlar vergisi kapsamı içinde vergilendirilmektedir. İlke olarak, değer artışı ya da sermaye kazancı, fiilen elde edildiğinde vergilendirilmektedir. Ancak uygulamaya baktığımızda değer artışlarının ya da sermaye kazançlarının vergilendirildiği görülmemektedir. Ticari işletmeye dahil olmayan taşınmaz malların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, Gelir Vergisi'nin kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca ticari faaliyet kapsamı içinde olmamak kaydıyla, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da, fiilen vergi dışında bırakılmıştır<sup>36</sup>.

Ülkemizde Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, kurum kazancından indirilecek öncelikli unsurlardan üçüncüsü de, zararların nakli (geçmiş yıl zararları) uygulamasıdır. Kurumların geçmiş yıl zararları KVK'nun 14. maddesinin 7 numaralı bendinde, indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Buna göre, beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen

<sup>36</sup> Mçhtıbay, a.g.c., s. 424-425.

zararların, safi kurum kazancının tespiti sırasında indirileceği ayrıca hükme bağlanmıştır. Bunun anlamı, kurumun geçmiş yıl zararının, kazancın tespiti sırasında indirileceği, istisnanın ise daha sonra belirlenen kazançtan indirilecek olmasıdır.

### 2.2.3. Oranlar

Kurumlar Vergisi tek oranlı bir vergidir. Bütün kurum kazançları için % 40 olarak tespit edilen oran 01.01.1987 tarihinden geçerli olmak üzere, 3332 sayılı kanunla % 46'ya yükseltilmiştir. 01.01.1994 tarihinden itibaren 3946 sayılı kanun ile getirilen değişiklik sonucunda, kurum kazançlarının vergilendirilmesi yeniden düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi oranı % 25'dir. Buna göre 1994 yılı ve sonraki yıllar kazançları önce, % 25 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacak, daha sonra indirim ve istisnalar (KVK'nun 8. maddesinin 1 ve 6 nolu bendlerindeki kazançlar ile yatırım indirimi hariç), düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden (menkul sermaye geliri olarak) gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Böylece, ihtiyari toplama ve beyan hakkından yararlanamayacak durumda olan mükelleflere ait kâr paylarının beyan esası, vergi mevzuatına bir yenilik olarak girmiştir. Yapılan bu değişiklikte, Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunlarıyla getirilen üniter vergi sisteminin bir sonucu olarak, GVK'na eklenen mükerrer 75. madde ile vergi alacağı uygulaması getirilmiştir<sup>37</sup>.

1985 ve sonraki yıllarda uygulanmış olan mevcut vergi sistemimizde ise kâr payları hiç bir şekilde beyan edilmemekte ve kurum bünyesinde alınan kurumlar vergisi ya da gelir vergisi bu, iratlar için nihâi vergi olmaktadır<sup>38</sup>. Kabul edilen yeni sistemde belli miktarı aşan kâr paylarına ilişkin beyan esası getirilmiştir. Buna bağlı olarak, mükerrerliği önlemek için GVK'na eklenen bir başka madde ile vergi alacağının beyana göre hesaplanan vergiden mahsubu esası hükme bağlanmıştır.

01.01.1995 tarihinden itibaren 3946 sayılı kanununun 17. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 75. maddeyle vergi alacağı esası eklenerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu maddede vergi alacağının tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre, kurum kazançlarının dağıtılması durumunda tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere, adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kâr payları ile hisseli

<sup>37</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 367.

<sup>38</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 367.

komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından, bu şirketlerin komandit ortaklarına isabet eden kısmının 1/3'ü kâr payı elde eden bu kişilerin vergi alacağı olarak kabul edilmiştir. Kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi durumunda, menkul sermaye iradı sayılan vergi alacağı da beyan edilerek üzerinden Gelir Vergisi hesaplanacak ve hesaplanan Gelir Vergisi'nden vergi alacağı mahsup edilerek kalan kısım ödenecektir.

Kurumlar Vergisi'nde kaynakta vergi kesilmesi sistemi, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve gelirler için söz konusudur.

#### **2.2.4. Beyanı ve Ödenmesi**

Kurumlar Vergisi beyannamesi, 24. madde hükmü saklı kalmak şartıyla, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içermektedir. Ayrıca her mükellef, vergiye tabi kazancının tamamı için tek bir beyanname vermek zorundadır. Bununla birlikte, mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım ve satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı sair işyerleri için ayrı beyanname veremezler. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı ayrı beyanname verilebilmektedir (KVK Md. 20).

Kurumlar Vergisi mükellefleri üç tür beyanname vermektedirler. Bunlar:

1. Kurumlar vergisi beyannamesi,
2. Muhtasar beyanname,
3. Özel beyanname\*

Kurumlar Vergisi'nde mükellefler, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile bağlı buldukları vergi dairesine beyan etmektedirler. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takibeden dördüncü ay içinde, bağlı bulunulan vergi dairesine verilmek zorundadır. Burada hesap dönemi takvim yılı ile aynı dönemdir. Böylelikle kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinin son günü Nisan ayıdır.

---

\* Özel beyanname, dar mükellef kurumların elde ettikleri değer artışı kazançları ile, arazi kazançlarının beyanında kullanılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri süresi içinde verilmesi gereken beyannamelerini tam mükellef iseler, kurumun kanuni veya iş merkezinin bağlı bulunduğu yerin vergi dairesine vermek zorundadırlar. Dar mükellef iseler, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, eğer Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi yoksa, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı bulunduğu vergi dairesine vermek zorundadırlar (KVK Md. 21).

Kurumların bir takvim yılında elde ettiği kazançlara vergi oranları uygulanarak bulunan Kurumlar Vergisi, üç eşit taksitte Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında ödenmektedir. Bununla birlikte dar mükellefler, eğer kazançları artışı ve değer artışı kazançlarından oluşuyorsa kazancın, elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyan edilmesi ve aynı gün içinde de ödenmesi gerekmektedir.

Türk Kurumlar Vergisi'nde, kurumların son ödeyeceği vergi, eğer daha önceden ödenmiş veya kaynaktan kesilmiş vergiler varsa bunlar düşürülerek son vergiye ulaşılmaktadır. Şöyle ki; hesaplanan kurumlar vergisinden geçici vergi, yabancı ülkelerde ödenen vergiler ile kesinti yoluyla ödenen vergiler indirilerek kurumun ödeyeceği vergiye ulaşılmaktadır<sup>39</sup>.

Beyan edilip de ödenmeyen Kurumlar Vergisi borçları için her ay için, % 15 gecikme faizi uygulanmaktadır.

### **2.2.5. Teşvik Tedbirleri**

Kurumların faaliyet alanlarının ve yatırım faaliyetlerinin nisbi kârlılığını değiştirmeye yönelik vergi azaltılması ve tedbirler ile, ihracatı arttırmaya yönelik vergi tedbirlerine, teşvik tedbirleri denmektedir<sup>40</sup>.

Vergi sistemini oluşturan hemen hemen tüm vergilerde olduğu gibi, Kurumlar Vergisi'nde de bir çok indirim, muaflik ve istisnalar mevcuttur. Bunların içinde önemli olanlarına "matrahın tespiti" başlığı altında değindik. Bütün bu vergi kolaylıkları, büyük ölçüde koruma ve teşvik amacıyla konmuştur.

<sup>39</sup> Bildirici, a.g.e., s. 200.

<sup>40</sup> Özhan Uluatam, *Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, AÜ. SBF., Ankara, 1971, s. 9-20.

Ülkemizde vergi teşvik tedbirlerinin başlıcalarını, yatırımları teşvik edici vergi tedbirleri ile ihracatı teşvik edici vergi tedbirleri oluşturmaktadır. Bunlar içinde, Kurumlar Vergisi'nde vergi matrahı oluşumunu ve kurum kârını büyük ölçüde etkileyen ve dolayısıyla yatırım kararlarını değiştiren yatırımları teşvik edici vergi tedbirleri önemli bir yere sahiptir. Bu tedbir yatırımları teşvik edici vergi tedbirlerinden biri, yatırım indirimidir. Yatırım indirimi, yatırımları belli bölgelere yöneltmeyi amaçlamakta ve bu nedenle de bölgelere göre farklılıklar göstermektedir. Şöyle ki; "yatırım indiriminin oranı, yatırım miktarının % 30'udur. Bakanlar Kurulu bu oranı, kalkınmada öncelikli yöreler ile kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için % 100 oranına kadar artırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir" (GVK Ek Md. 3).

Yatırımları teşvik edici tedbirlerden bir diğeri ise, finansman fonudur. Finansman fonu, KVK'nda 2362 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kabul edilmiş bir müessesedir. Buna göre, "Sermaye şirketleri ile kooperatifler yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla kanunda belirtilen şartlarla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilirler (KVK. Mük Md. 8). Kanunda belirtilen şartlar şunlardır:

1. Ayrılacak finansman fonu kurumlar vergisi matrahının % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.
2. Finansman fonunun T.C. Merkez Bankası'nda açılacak her an paraya çevrilebilir devlet tahvili hesabına yatırılması mecburidir.
3. T.C. Merkez Bankası'nda açılacak hesaptan çekişler DPT'nca düzenlenecek çekiş belgelerine dayalı olarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.
4. Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ MODELİNE YAKLAŞTIRILMASI

Tek Pazar amacına, AB'ne üye ülkelerin her alandaki politikalarının uyumlaştırılması ve bütün üye ülkeler için geçerli olabilecek ortak bir politikanın oluşturulması ile ulaşabilir. Üye ülkeler arasında uyumlaştırma ise, danışma ya da üye ülkeleri bağlayıcı direktifler vermek suretiyle sağlanabilir. Üye ülkeler arasındaki ortak politika ise, her ülkenin kendi ulusal politikasından vazgeçerek, her konuda tek bir politika oluşturulmasıyla gerçekleştirilebilir. Türk vergi sisteminin AB vergi politikasına uyumu konusunda esas sorun ise, temel norm olan Anayasanın AB'nin siyasi ve hukuki felsefesine uygunluğu konusunda ortaya çıkmaktadır<sup>1</sup>.

AB ile tam üyeliğe yönelik bir ortaklık ilişkisi içinde bulunan ülkemizin, Birliğin mevcut ilkelerinin uygulanmasına imkan sağlayacak ölçüde kendi hukuk sisteminde bir takım değişiklikler yapması gerekecektir. Bunların başında ise, Anayasada yapılması gereken değişiklikler gelmektedir. Türkiye, Anayasasında gerekli değişiklikleri gerçekleştirmediği takdirde, AB Antlaşması'ndan doğan yükümlülükler itibarıyla, Antlaşma'nın 169. madde hükmünden sorumlu tutulacaktır<sup>2</sup>.

Ülkemizin AB'ne tam üye olması sürecinde yapması gereken değişiklikleri (ya da yakınlaştırmayı) Türk Anayasası açısından, vergi hukuku açısından ve Türk mevzuatı açısından aşağıda inceleyeceğiz.

#### 1. TÜRK ANAYASASI AÇISINDAN SORUNA YAKLAŞIM

Türkiye ile AB arasında gerçekleştirilen Ortaklık Antlaşması, tam üyeliğe geçişi belirleyen bir antlaşmadır. Bu antlaşmanın gereği olarak Türkiye'nin, hem ekonomik olarak, hem de hukuki olarak AB'ne uyumu gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Türkiye'nin ekonomik yapısının Birlik koşullarına uyumlaştırılması, Ortaklık Antlaşması'nda tam üyelik için bir ön koşul olarak belirtilmesine karşılık (Ortaklık Antlaşması'nın 4. maddesinin 3. fıkrası), Türkiye'nin hukuki yapısının Birlik koşullarına uyumlaştırılması, Birliğe üyeliğin tabii bir sonucu olarak kabul edilmiştir.

<sup>1</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 457.

<sup>2</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 457-458.

1982 Anayasası'na baktığımız zaman, Devletler Hukuku'nun Türk Hukuk düzeni üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Anayasamızın, 15., 16., 42. ve 92. maddeleri bazı konuların, Devletler Hukuku kuralları açısından Türk Hukuk düzeninde doğrudan hüküm doğurmasına olanak vermektedir. Ayrıca, bu maddeler dışında kalan diğer maddeler ise Devletler Hukuku kuralları bakımından, iç hukuk düzenimizde doğrudan hüküm doğurmamaktadır. Anayasamızın "milletlerarası anlaşmaları uygun bulma"yı düzenleyen 90. maddesinin son fıkrasında "usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir" ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye göre, usulüne uygun bir biçimde yürürlüğe konulmayan antlaşmalar, Türkiye'yi bağlamamaktadır.

AB antlaşmaları ile Birlik hukuku oluşturulmuştur. AB'ne tam üye olacak ülkeler, Birlik hukuku ile kendi ulusal hukukları arasında ileride herhangi bir sorunla karşılaşmamak için Anayasalarını, Birlik hukukunun gereklerine yaklaştırmaları gerekmektedir. Ülkemiz açısından bu yaklaşımın gerçekleştirilmesi Anayasamızda ulusal devlet anlayışının hakim olması nedeniyle kaçınılmazdır<sup>3</sup>. Bununla birlikte, yapılacak düzenlemelerde egemenlik haklarının devri gerekli değildir. Ancak, üye ülkelerin Birliğin egemenlik yetkilerine tabi alanlarda kendi egemenlik haklarını kullanmaktan vazgeçmeleri gerekmektedir<sup>4</sup>.

Diğer taraftan, Birlik hukukunun ülkelerin iç hukuklarında geçerli sayılabilmesi için Birlik Antlaşmalarının üye ülkeler anayasalarına uygun bir prosedüre göre onaylanması AET Antlaşması'nın 247. maddesine göre zorunludur. Böylece Birlik hukuku, onayı takibeden anayasa hükmü haline dönüşmektedir.

Türkiye AB'ne tam üye olarak girdiğinde, düzenleme açısından önünde iki yol bulunmaktadır. Bu yollardan birincisi, anayasada bir düzenlemeye gidilmesi, ikincisi ise, İngiltere modelinde olduğu gibi, anayasaya dayalı bir kanunla böyle bir düzenlemeye gidilmesi şeklindedir<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Uludağ, a.g.c., s. 142-143.

<sup>4</sup> Ayşe Füsün Arsava, *Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 545, Ankara, 1985. Zikr. Uludağ, a.g.c., s. 143.

<sup>5</sup> Uludağ, a.g.c., s. 143-144.



Anayasamız açısından konuyu incelediğimizde aşağıdaki hükümler dikkati çekmektedir. Bunlar:

- (i). Anayasamızda egemenlik yetkisine ilişkin hükümler,
- (ii). Anayasamızda yasama, yürütme ve yargı kuvvetlerine ilişkin hükümler,
- (iii). Anayasalarımızda vergiye ilişkin hüküm ve
- (iv). Anayasamızda diğer hükümler.

Bu konular aşağıda tek tek açıklanacaktır.

### **1.1. Anayasamızda Egemenlik Yetkisine İlişkin Hükümler**

Anayasamızın 6. maddesinde “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ, kaynağını Anayasa’dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz” hükmü yer almaktadır. Anayasanın bu hükmü (uluslararası kuruluşlara egemenlik hakkının kısmen dahi devredilmesine izin vermediği durum) karşısında, AB Hukuku’nun uluslararası niteliğine ilişkin, Anayasa’nın ilgili hükümlerinde değişiklik yapılması gerekmektedir. Bu değişiklik ilgili maddenin sonuna “Milletlerüstü yetkileri bulunan kuruluşlara üyeliği öngören andlaşma hükümleri saklıdır” şeklinde bir ifadenin konması ile sağlanabilir<sup>6</sup>.

Bununla birlikte, Anayasanın 90. maddesinde “Türkiye adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, TBMM’nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi haklarına ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde TBMM’nin bilgisine sunulur.

<sup>6</sup> Yüksel Talayman, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Milletlerarası Andlaşmalara Bakış Açısı ve Avrupa Toplulukları Hukukunun Anayasamız Çerçevesinde Ülkemizde Uygulanabilme İmkani”, *Adalet Dergisi*, Sayı 1989/2’nin eki, s. 60/61. Zikr. Selim Kaneti, “Avrupa Topluluğu Hukukunun Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”, *Anayasa Yargısı*, Anayasa Mahkemesi’nin 28. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No: 15, Ankara, 1990, s. 137-138.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların TBMM'nce uygun bulunması zorunluluğu yoktur. Ancak bu fikraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz" hükmü yer almaktadır. Bu maddenin son fıkrasının birinci cümlesinde "usulüne göre yürürlüğe konulmuş olan milletlerarası andlaşmalar kanunlara üstündür" şeklinde değiştirilmesini gerekmektedir<sup>7</sup>.

## **1.2. Anayasamızda Yasama, Yürütme ve Yargı Kuvvetlerine İlişkin Hükümler**

1982 tarihli Anayasamızın 7., 8. ve 9. maddelerinde yasama, yürütme ve yargı kuvveti ile ilgili genel ilkelere yer verilmiştir.

Anayasanın 7. maddesinde, "Yasama yetkisi Türk milleti adına, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez" hükmü yer almaktadır. Bu maddeden anlaşılacağı üzere, yasama yetkisi sadece TBMM tarafından kullanılmaktadır. Bu durum karşısında TBMM'nin Birliğe tam üyelik durumunda, Birliğe uyumlaştırılacak alanlarda yasama yetkisini kullanmaktan vazgeçmesi, koordine edilen alanlarda ise, yasama yetkisini Birlik hukukunun gereklerine göre kullanması gerekmektedir. Yasama yetkisi gibi, yürütme ve yargı yetkisinin de aynı şekilde kullanılması söz konusudur. Şöyle ki; Anayasanın 8. maddesinde "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir" hükmü yer almaktadır. Yargı yetkisi ise Anayasanın 9. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: "Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır."

Yukarıda belirtilen 8. madde hükmüne göre, yürütme organının Anayasa ve kanunlarda öngörülmeven konularda yetkili ve görevli olması mümkün değildir. Ancak,

<sup>7</sup> Talayman, a.g.m., s. 61-62. Zikr. Kancti, a.g.m., s. 138.

Birlik hukukunun üye ülkeler tarafından icrası gerekmektedir. Bu durum karşısında, yürütme yetki ve görevinin, bu ilkeyi sağlayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir<sup>8</sup>.

AB'nin yürütme organı, Komisyon'dur. Komisyon bu fonksiyonunu ulusal yürütme organlarının yetkilerini kullanmaktan feragat etmesi sonucu kullanabilmektedir. Bu durum özellikle Komisyon'un kapsamlı bir yürütme yetkisini haiz olduğu serbest rekabet alanında, ortaya çıkmaktadır. AET Antlaşması'nın 95. ve 86. maddelerinde öngörülen hükümlere benzer hükümlerin Türk iç hukukunda yer almaması nedeniyle Komisyon, Türkiye açısından yetkili kılınmamaktadır. Komisyon yetkili kılınmak istense de Anayasa'nın 8. maddesi aşılmaktadır. Bu nedenle Anayasanın 8. maddesi, Birliğe uyum sağlayacak şekilde genişletilmelidir<sup>9</sup>.

AB'nde Adalet Divanı'na baktığımızda, bu kurum, Birlik hukukunun yorumlanmasında ve uygulanmasında, hukuku korumakla yetkili ve görevlidir. Adalet Divanı, son yargı organları bakımından bir üst derece mahkeme statüsü durumundadır. Divan kararlarının bağlayıcı olması, Birlik Adalet Divanı içtihatlarında ortaya çıkan son gelişme nedeni ile büyük önem kazanmıştır. Ulusal mahkemeler bu içtihatla göre, anayasa mahkemesine başvurmayaya gerek kalmaksızın, Birlik hukukuna aykırı ulusal kanunu uygulamamakla yükümlüdür. Bu durum, üye ülkeler hukuk mekanizmasında, Birlik Adalet Divanı'nın kazandığı hiyerarşiyi açık olarak ortaya koymaktadır. Bu içtihat, Birlik hukukunun ulusal anayasalara nazaran önceliğini sağlama yolunda atılmış önemli bir adımdır. Ulusal mahkemelerin, ulusal yargı sisteminin dışında yer alan bir mahkemenin kararlarına bağlı olması ve Birlik hukukuna aykırı olduğu takdirde ulusal kanunları uygulamaması, Türk Anayasası'na yabancısıdır<sup>10</sup>. Ulusal kanunların anayasaya uygunluğu konusunda karar verme yetkisi sadece Anayasa Mahkemesi'ne aittir (Anayasa Md. 148).

Anayasanın 11. maddesinde "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz" hükmü yer almıştır. Bu hüküm bağlamında Anayasada bir değişiklik yapılmaksızın, Anayasanın öngördüğü bu sistemden ayrılarak Birlik Adalet Divanı kararlarına dayanarak ulusal kanunların uygulama dışı bırakılması mümkün değildir. Anayasamızda uluslararası antlaşmaların üstünlüğünü

<sup>8</sup> Uludağ, a.g.c., s. 146-148.

<sup>9</sup> Uludağ, a.g.c., s. 148-149.

<sup>10</sup> Uludağ, a.g.c., s. 146-147.

belirten bir hükmün olmamasına rağmen, mahkemelerin uluslararası antlaşmalara öncelik tanıyan yerleşmiş bir içtihatı da bulunmamaktadır. Birliğe tam üyelik, ulusal organların tasarruflarına sadece Anayasa kurallarını değil, Birlik hukununun da temel alınmasını, hatta Birlik hukuku ile Anayasanın uyumsuzluğa düşmesi durumunda Birlik hukukuna öncelik verilmesini gerektirmektedir. Bunun için de bir Anayasa değişikliğinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir<sup>11</sup>.

1982 Anayasası'nın üçüncü kısmının "Yargı" başlığını taşıyan üçüncü bölümünün 138. maddesi "mahkemelerin bağımsızlığı" kenar başlığını taşımaktadır. Anılan bu maddeye göre, "Hakimler görevlerinde bağımsızdırlar, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler".

Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise, "Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz".

Bu hükümler ışığında, Birlik düzenlemesi ile ulusal düzenleme arasında bir aykırılık doğması halinde ulusal yargıcın AET Antlaşması'nın 177. maddesine göre ön karar için Birlik Adalet Divanı'na başvurması ve onun yorumuna uyması mümkün değildir. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye'nin AB'ne tam üyeliğe girme durumunda, Birlikle ilerde bir çelişkiye düşmemesi için şimdiden Anayasasında Birlik hukununun gereklerine uygun değişiklikleri yapması gerekmektedir<sup>12</sup>.

### **1.3. Anayasalarımızda Vergiye İlişkin Hüküm**

Ülkemizde çeşitli tarihlerde kabul edilmiş ve günümüze kadar gelen anayasalarda vergileme konusunda temel hükümler yer almış ve bunlar ana ilkeler olmuşlardır. Bu anayasalardan ilki olan 1876 tarihli Anayasada vergilerin, bütün vatandaşlardan ödeme güçlerine göre alınacağı, bunun ise ancak kanunla düzenleneceği ilkesi getirilmiştir. 1924 tarihli Anayasada verginin tanımı yapılarak, verginin yine kanunla alınacağı belirtilmiştir. 1961 tarihli Anayasada ise herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergilerin kanunla alınabileceği açıkça belirtilmiştir.

<sup>11</sup> Uludağ, a.g.c., s. 147.

<sup>12</sup> Uludağ, a.g.c., s. 147-148.

1982 tarihli Anayasa incelendiğinde ise, Anayasada mevcut bulunan bir çok hükmün, vergi hukuku ile ilgili olduğu ve ona temel oluşturması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Fakat vergi ile ilgili en önemli hüküm, Anayasanın 73. maddesinde yer alan “vergi ödevi”dir<sup>13</sup>. Bu maddeye göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.”

AB’nde verginin konusu, Birlik direktifleri ile düzenlenmektedir ve Roma Antlaşması’nın 95. maddesi ve bunu takibeden maddeleri, üye ülkelerin aralarında ithalat ve ihracatta vergi, resim koymasını veya eş etkili bir tedbir uygulanmasını yasaklamıştır<sup>14</sup>. Bu durum yukarıda belirttiğimiz Anayasamızın 73. maddesinde değişikliklere gidilmesini gerekli kılmaktadır.

Bununla birlikte, Anayasamızın 167. maddesinde “piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi”ne ilişkin hüküm yer almaktadır. Bu maddeye göre, “Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirler alır, piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.

Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla, Bakanlar Kurulu’na yetki verilebilir.” Bu madde, AB’nin oluşumunda rol oynayan Roma Antlaşması’nda yer alan 12. ve 13. maddelerdeki “gümrük vergisine eş etkili yükümlülük”lerle çelişmektedir.

<sup>13</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.r., s. 22.

<sup>14</sup> Uludağ, a.g.c., s. 151.

#### **1.4. Anayasamızda Diğer Hükümler**

AB'ne tam üye olma yolunda yukarıda açıklanan temel Anayasa prensipleri haricinde, diğer AET anlaşmalarının temel prensiplerine ki, bunların başında serbest rekabet prensibi gelmektedir, bununla birlikte, Birlik ve üye ülkeler arasında yetki dağıtımını öngören hükümlere aykırı anayasa hükümlerinde ve ulusal kanunlarda da değişiklik yapılması gerekmektedir.

AET Antlaşması'nın 7. maddesinde Birliğe üye ülke vatandaşları arasında herhangi bir ayırım yapılması yasaklanmıştır. Bu durumda, Türk vatandaşları ile Birlik vatandaşları arasında ayırım yapan Anayasanın 16. maddesinde\* değişikliğe gidilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, AB ile entegre edilen alanlara ilişkin anayasa hükümleri ve diğer ulusal düzenlemeler, Birlik düzenlemeleri ile ikame olması gerekmektedir. Koordine edilen alanlarda ise Birlik düzenlemeleri ve ulusal düzenlemeler arasında uyum sağlanması gerekmektedir. Uyum sağlanması gereken düzenlemelerin belli başlıları şunlardır: Yerleşme ve seyahat hürriyeti (Anayasa Md. 23), çalışma ve sözleşme hürriyeti (Anayasa Md. 48), çalışma hakkı ve ödevi (Anayasa Md. 49), çalışma şartları ve dinlenme hakkı (Anayasa Md. 50), ücrette adalet sağlanması (Anayasa Md. 55), sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması (Anayasa Md. 56) ve sosyal güvenlik hakkı (Anayasa Md. 60).

## **2. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SORUNA YAKLAŞIM**

Türkiye'nin AB'ne tam üye olması durumunda, temel amaçlardan birisi olan vergisel birlik ilkesinin sağlanması gerekmektedir. Amaç, milli hukuk sistemlerinin ortak bir noktada birleştirilmesi olduğuna göre, hukuk sisteminin bir parçası olan vergi hukukunun da AB vergi hukukuna uyumunun sağlanması gerekmektedir.

Bir vergi sistemi genel olarak üç açıdan ele alınmaktadır: Mali, sosyal ve ekonomik. Türkiye'de vergiler uzun süreden beri mali hedefe yönelik olarak konulmuş, kaldırılmış veya değiştirilmiştir. Buna karşın gelişmiş ülkelerde vergi politikasının hedefleri arasında hem mali, hem sosyal, hem de ekonomik hedefler bir arada

\* Anayasa Madde 16: Yabancıların durumu: Temel hak ve hürriyetler, yabancılar için, milletlerarası hukuka uygun olarak kanunla sınırlanabilir.

bulunmaktadır. Nitekim, kamu harcamaları ile vergilerin uyumlaştırılması ve enflasyon politikalarına müdahale edilmesi hep vergi hukukunun içerisinde yer almaktadır<sup>15</sup>.

Mali sistemin en önemli parçası olan vergiler, uygulanan politikalar ne olursa olsun, gelir dağılımını etkilemektedir. Bu bakımdan, gelir grupları itibariyle vergi yükünün dağılımı, vergilerin gelir dağılımına olan etkilerini anlamak yönünden büyük bir önem taşımaktadır<sup>16</sup>. Aşırı vergileme, bazı durumlarda ekonomik istikrarı bozmakta ve buna bağlı olarak da, teşebbüs gücünü yok edici etkilere neden olmaktadır. Buna karşın, toplumun yarattığı ekonomik artı değerın vergilendirilmesinde, kimlerin ne oranda vergi yüküne tabi tutulacağı da hesaplanmaktadır. Burada amaç, vergi hasılatını arttırmak ise, vergiyi yansıtabilen kesimden ziyade, vergiyi üstlenen kesim vergi yükü altında ezilecektir. Bu durum, dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki oransal ilişkiyi ortaya çıkarmaktadır. Gelişmiş ülkelere baktığımızda, dolaylı ve dolaysız vergiler arasında oransal denklik bulunmaktadır. Buna karşılık gelişmekte olan ülkelerde ise bu oran, dolaylı vergiler yönünde ağır basmaktadır. Bu durum ise bilindiği üzere, geniş tüketici kitlelerinin satınalma gücünü azaltmaktadır. Bu tür ülkelerde de olması gereken, dolaysız vergilerin ağırlık kazanmasıdır.

AB'ne tam üye olma aşamasında, uyumlaştırılacak bir vergi politikası içinde vergi yükü önemli bir sorun teşkil etmektedir. Şöyle ki, bir vergi sistemi, uygulandığı ülkede sosyal denge ve ekonomik gelişmeyi desteklerken, ekonomik bütünleşmede yetersiz kalabilmektedir. Bu da, vergi politikalarının yaklaştırılmasında benzer vergi yüküne veya geneldeki ortalamaya ulaşılması, mal ve sermaye dolaşımında tek taraflı olumsuzlukları önleyebilir<sup>17</sup>. 1988 yılı itibariyle, AB ülkelerinde sosyal güvenlik primleri hariç vergi yükü % 29.2 olmasına karşın, Türkiye'de bu oran % 19.4'dür<sup>18</sup>. Bu oranın düşüklüğünde, vergi payının azlığı rol oynamaktadır. Bu ise, az gelişmişlikle açıklanmaktadır.

Türk vergi sisteminde verimsizliğe neden olan faktörlerden birisi de, vergi kayıplarıdır. Vergi kayıpları iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, mali idare

<sup>15</sup> Uludağ, a.g.e., s. 153.

<sup>16</sup> A. Merdan Tonguç, "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yükünün Dağılımı Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler", Vergi Sorunları, 1979/2, s. 133. Zikr. Metin Taş, *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992, s. 53.

<sup>17</sup> Uludağ, a.g.e., s. 154-155.

<sup>18</sup> İstanbul Ticaret Odası, *Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü*, Hazırlayanlar: Ömer Faruk Batırcı - İlhan Uçkun, Yayın No: 1991 - 10, İstanbul, 1991, s. 100.

uygulamalarına ve/veya vergi kanunlarına karşı gelinmesi sonucu ortaya çıkan vergi kaçakçılığı, ikincisi ise vergisel bağışıklıklardır<sup>19</sup>.

Ülkemizde vergi kaçakçılığının varlığı, yetkililer de dahil olmak üzere, hemen herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. Ancak, vergi kaçakçılığının boyutları hakkında fikir birliği sağlandığı söylenemez. Bunun nedeni, vergi kaçakçılığının gizliliği ile birlikte, farklı ölçüm yöntemlerinin varlığıdır.

Vergisel bağışıklıklar ise, istisna ve muafiyetlerden oluşmaktadır. Türk vergi mevzuatının bugünkü görüntüsü bir teşvikler, istisna ve muafiyetler mevzuatı şeklindedir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde yapılan bir çalışmada, 1989 yılında vergisel bağışıklıklar dolayısıyla alınmasından vazgeçilen verginin, toplanan vergilerin % 36.3'ünü oluşturduğu belirlenmiştir<sup>20</sup>. AB ülkelerinde % 5 düzeyinde olan bu oran, 1990 yılında % 30 düzeyine gerileyebilmiştir<sup>21</sup>.

İstisna ve muafiyetlerden başka vergi kayıplarına yol açan bir uygulamada götürü usulde vergilendirmedir (Götürü usulde vergilendirme zirai kazançlarda götürü gider usulü olarak uygulanmaktadır).

## **2.1. Dolaysız Vergilerde**

AB'nde bir vergi birliği konusu gündeme geldiğinde tartışmalar, çıkarlar etrafında birleşmektedir. Çünkü, farklı ekonomik etkilerin Birlik çerçevesinde dengelenmesi söz konusu olduğu için, üye ülkeler vergiye bağlı ekonomik etkileri kendi refah ölçülerine göre değerlendirmektedirler. Ancak, AB'nde Komisyona bakıldığında, bütünleşmeyi önce ekonomik, sonra da siyasi temele dayandırdığı görülmektedir. Üye ülkeler ise, kendi içlerinde ekonomik refahın en üst seviyeye çıkmasına, Birliğe katılmaktan daha öncelikli yaklaşmaktadırlar.

AB'nde Komisyon, vergi birliği için üç hedef ortaya koymuştur. Bunlardan birincisi, yapısal koordinasyon, ikincisi hukuki yetki prensibi değişikliği ve sonuncusu da, oranların uyumlaştırılmasıdır. Dolaylı vergiler alanında bu üç hedefe oldukça yaklaşılmış, hatta Katma Değer Vergisi ortaklık vergisi haline gelmiştir. Ancak dolaysız vergiler

<sup>19</sup> Taş, a.g.c., s. 43.

<sup>20</sup> Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, TOBB Yayınları, Ankara, 1992, s. 24.

<sup>21</sup> Taş, a.g.c., s. 50.



açısından aynı olumlu gelişme henüz sağlanamamıştır. Çünkü her üye ülkenin ekonomik, siyasal ve kurumsal çerçevesi birbirinden farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar nedeniyle de vergilerde ortak uygulama alanı, ortak bir vergi sistemi, ortak bir matrahın kabulü, yabancı ülkelerde mukim şirketlerle elde edilen kazançların vergilendirilmesi, mükellefiyet tayini ve kurumlar vergisine tabi olmanın sınırı gibi<sup>22</sup> konularda uyum sağlanamamıştır.

### **2.1.1. Gelir Vergisi**

Gelir vergisi, ileri kapitalizm devriminin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir ifadesidir<sup>23</sup>. Maliye politikasının aracı olarak, vergi adaletini gerçekleştirir ve gelir dağılımını düzenler<sup>24</sup>.

Türkiye’de uygulanmakta olan Gelir Vergisi temelde, AB’nin gelir vergisi uygulamaları ile fazla bir tezat oluşturmamaktadır. Bu bakımdan Türkiye’deki uygulanan şekli ile AB arasında detaylarda ortaya çıkan farklılıklar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

Gelir Vergisi’nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan ilki, mükelleflerin belirlenmesi konusudur. Türkiye’de Gelir Vergisi’nde kişisellik ilkesi bulunmaktadır ve gerçek kişiler vergi mükellefidirler. Ancak ülkemizde, adi ortaklıkta, kollektif şirketlerde ve adi komandit şirketlerde ortaklar, ortaklıktan elde ettikleri kazançlar nedeniyle gelir vergisi mükellefidirler. AB üyesi ülkelerde uygulanan gelir vergisi sistemleri arasında da bir çelişki bulunmaktadır. AB’ne üye ülkelerden Yunanistan ve İspanya’da bazı ortaklıklar ve şirketler gelir vergisi mükellefidir. Ayrıca Fransa ve İrlanda’da ortaklıklarda gelir vergisi ödemeyi seçenler kurumlar vergisi ödememektedirler.

Gelir Vergisi’nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan ikincisi, matrahın tespiti. Ülkemizde Gelir Vergisi, konusu itibarıyla gerçek kişi gelirlerini vergilendirmektedir. Bu gelirler ise GVK’nun 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. AB’nde Ortak Pazar vergi modelinde ise gelir, “bütün kaynaklardan elde edilen, devam eden maddede unsurları da kapsayan, ancak bu unsurlarla sınırlı bulunmayan bütün gelir çeşitleri”<sup>25</sup> olarak tanımlanmıştır. Matrahın

<sup>22</sup> Uludağ, a.g.c., s. 163-164.

<sup>23</sup> Turhan, a.g.c., s. 108.

<sup>24</sup> Uludağ, a.g.c., s. 166.

<sup>25</sup> Uludağ, a.g.c., s. 168.

tespitinde en önemli fark, matrahın tespit yöntemlerinde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, AB üyesi ülkelerde matrah, gerçek usule göre tespit edilirken, ülkemizde buna ek olarak götürü usule göre de matrah tespit edilmektedir.

Matrahın tespitinde ikinci önemli unsur, indirimler konusudur. Ülkemizde AB'nde olduğu gibi gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan tüm harcamalar ve belli şartları taşıyan bağışlar, safi kazançtan indirilmektedir. Ayrıca gelir vergisi içerisinde kişiselliği sağlayan en az geçim indirimi vergi sistemimizden çıkarılmıştır. Ancak bu düzenleme en az geçim indiriminin vergi sistemimizde ödeme gücüne göre ve adil vergilendirmeyi sağlama özelliğinden dolayı isabetli olmamıştır. Bunun yerine kişiselliği ve ödeme gücüne uygunluğu sağlayan ayırma ilkesi doğrultusunda indirimler başlığı altında özel indirim ve sakatlık indirimi uygulamaları getirilmiştir. Ayırma ilkesini zedeleyen uygulamalardan birisi de sermaye gelirlerinin 1980'li yıllarda beyannameye dahil edilmemesinden kaynaklanmıştır. Bunlarla birlikte, AB ile çelişen uygulamaların başında ise, hayat standardı esası gelmektedir. Hayat standardı esası, mükelleflerin (ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin) gerçek gelirlerinin vergisini ödemeye zorlanmasıdır. Şöyle ki, kanunda belirtilen tutara kadar gelir elde edememiş olsa bile mükellefler, belirlenen tutar kadar gelir elde etmiş sayılarak vergilerini ödemeye zorlanmaktadırlar. Bu durum da götürü usulde vergilendirilmeye yol açmaktadır. Ancak bu uygulama bir yerde denetim mekanizması olarak da çalışmaktadır. Oysa AB üyesi ülkelerde böyle bir uygulama görülmemekte, hatta bazı ülkelerde ilk gelir dilimine % 0 oranı uygulanmak suretiyle vergi ödememeleri sağlanmaktadır.

Matrahın tespitinde üçüncü önemli unsur, muafıkların ve istisnaların uygulanması konusudur. Çünkü, Türk Vergi Sistemi'nde muaf ve/veya istisna edilen bir konunun AB üyesi ülkelerin birinde vergilendirme kapsamında bulunması, o ülkedeki mükelleflerin vergi yükünü arttıracaktır. Bu bağlamda muafıkların ve / veya istisnaların uyumlaştırılması gerekmektedir. Gelir Vergisi uygulamamızda muafık ve istisnalar içinde en önemli yeri yatırım indirimi almaktadır. Ülkemizde yatırım indiriminden Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi mükellefleri yararlanmaktadır. AB üyesi ülkelere sadece Hollanda'da yatırım indirimi gelir vergisi mükelleflerine de uygulanmaktadır. Diğer üye ülkelerde yatırım indirimi, teşvik tedbirleri adı altında kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanmaktadır.

Matrahın tespitinde sonuncu unsur ise, eşlerin gelirlerinin nasıl vergilendirileceği konusudur. Ülkemizde eşlerin vergilendirilmesinde aile reisi beyanı kabul edilmiştir. Buna göre, aileyi meydana getiren bütün fertlerin (eş ve küçük çocukların) gelirleri toplanmakta ve aile reisi (koca veya eş) tarafından ilgili vergi dairesine bildirilmektedir. Ancak AB'nde de bu konuda bir uyum gözükmemektedir. AB'nde ülkelerin bazılarında eşlerin gelirleri toplanarak, bazılarında da eşlerin gelirleri ayrı ayrı ilgili vergi dairesine bildirilmektedir. Ancak eşlerin gelirlerini toplayarak bildiren ülkelerde de eşler isterlerse gelirlerini ayrı ayrı bildirmektedirler.

Gelir Vergisi'nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan üçüncüsü oranlardır. Ülkemizde gelir vergisi oranları, AB üyesi ülkelerde olduğu gibi artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Ancak artan oranlılığın derecesi konusunda önemli farklılıklar vardır. Şöyle ki, ülkemizde yedi dilimden oluşan tarifede, ilk gelir dilimine % 25, son gelir dilimine ise % 55 oranları uygulanmaktadır. AB üyesi ülkelerde ise, vergi tarifesindeki dilim sayılarında çok büyük farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, Danimarka'da iki dilim bulunmasına rağmen, İspanya'da onyedili dilim mevcuttur. Dilimlere karşılık gelen oranlar ise, ortalama olarak ilk gelir diliminde % 14.06, son gelir diliminde ise % 47.73'tür. Ancak ekstrem uygulamalar olarak, Hollanda'da ilk gelir dilimine % 38.25, son gelir dilimine % 60 oranı ve Danimarka'da da ilk gelir dilimine % 5, son gelir dilimine % 19 oranı uygulandığı görülmektedir. Danimarka'da oranların bu kadar düşük olmasının asıl nedeni, gelir vergisi haricinde üç verginin daha uygulanmasıdır (Bölge Gelir Vergisi, Belediyeye Ait Gelir Vergisi ve Özel Gelir Vergisi).

Gelir vergisi'nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan sonuncusu ise, beyanı ve ödenmesi konusudur. Ülkemizde Gelir Vergisi, AB üyesi ülkelerde olduğu gibi beyan esasına dayanmakta ve mükellef tarafından ilgili vergi dairesine verilmektedir. Bununla birlikte, vergilendirme dönemi açısından da ülkemiz ile AB üyesi ülkeler arasında bir sorun bulunmamaktadır. Çünkü bu ülkeler de, ülkemizde olduğu gibi vergilendirme dönemi, olarak takvim yılı esasını benimsemişlerdir.

Sonuçta, Gelir Vergisi'nin vergilendirme usullerinde bir takım değişikliklerin gerçekleştirilmesiyle uyumlaştırmaya gidilmesi mümkün görülmele birlikte, vergi üretkenliğini aynı seviyeye yaklaştırma konusunda, ekonomik ve vergileme potansiyellerinin farklılığından dolayı, zamana ihtiyaç duyulmaktadır.

### 2.1.2. Kurumlar Vergisi

Ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisi genel olarak, sermaye şirketlerinin vergilendirilmesini amaçlayan bir randıman vergisi niteliğindedir<sup>26</sup>. Kural olarak, Türkiye’de olduğu gibi, AB üyesi ülkelerde de gerçek usulde vergilendirilen şahsi nitelikteki Gelir Vergisi’nden ayrı olarak bir Kurumlar Vergisi uygulaması bulunmaktadır.

AB’nde Kurumlar Vergisi’nde, gelirin vergilendirilmesi konusunda iki yaklaşım yer almaktadır. Bu yaklaşımlardan birincisi, geliri elde edenin ikamet ettiği yere göre vergileme esaslarının uygulanması, ikincisi ise, gelirin kaynağı olan yere göre vergileme esaslarına yer verilmesidir. Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi açısından her iki yaklaşımda da, ikamet ilkesine göre uluslararası vergi, matrah ve oran uyumuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun nedeni, sermayenin kullanıldığı alanlardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde uyum gereğidir. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, kurumun işyeri merkezinin bulunduğu ülke esastır. Sermaye gelirinin vergilendirilmesinde, sermaye ihracatçısı ülkeler ikamet ilkesini, sermaye ithalatçısı ülkeler ise, kaynak ilkesini savunmaktadırlar. Uygulamada ise, her iki ilkeye göre vergilendirmeye gitmek imkansızdır<sup>27</sup>.

AB’nde halen uluslararası bir sınırı aşan sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde, farklı çifte vergi antlaşmaları nedeniyle uygulama birliği sağlanamamıştır. Bu durum, ülkeleri aralarında çifte vergilemeyi önlemeye yönelik acele antlaşmalar yapmaya itmektedir<sup>28</sup>.

AB bu tür gerçekleştirilen çifte vergileme antlaşmalarını önlemek için, belirli ülkeler etrafında kendi bünyesinde ortak bir şirket tipi kurulmasına ilişkin, hukuki yetki ilkesi üzerinde çalışmaktadır. Bu çalışmalar sonuçlandığında, bir şirketin mukim ülkede ticari faaliyette bulunmasında ayrıcalık yaratan çifte vergilemenin tamamen kaldırılması sağlanmış olacaktır<sup>29</sup>.

Dolaysız vergiler alanında, özellikle de Kurumlar Vergisi alanında yapılacak uyumlaştırma programı ilk kez, 26 Temmuz 1967 tarihinde Komisyon tarafından Konsey’e sunulmuştur. Değişik zamanlarda kurumların vergilendirilmesi üzerine

<sup>26</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 354.

<sup>27</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 354-355.

<sup>28</sup> Uludağ, a.g.c., s. 174.

<sup>29</sup> Mçtibay, a.g.c., s. 355.

memorandumlar hazırlanmış ve özellikle şirketlerin birleşmeleri, ayrılmaları ile aktif değer transferleri, ana şirket ve yavru şirketlerde uygulanacak ortak vergi düzenlemeleri incelenmiştir. Ancak bu incelemeler paket olarak uygulanır durumda değildir<sup>30</sup>.

AB'nde şu anda öncelikli durumda çözümü beklenen en önemli sorun hukuki yetki sorunudur. Bu soruna ilişkin hukuki yetki ilkesi, AB Hukuku içinde sürmektedir. Birlik Anayasası olarak kabul edilen Roma Antlaşması'nda üye ülkeler, vergilendirme alanındaki yetkilerinin bir kısmını birbirlerine karşı kullanmamayı kabul etmişlerdir. Ancak, Birlik adına ve aynı zamanda yararına vazgeçilen vergileme yetkisi tam olarak sadece KDV'nin uygulanmasında gerçekleştirilmiştir<sup>31</sup>.

Türkiye AB'ne tam üyeliğe kabul edildiğinde, ulusal vergi mevzuatında ortaklık hukuku çerçevesinde bir çok değişiklik yapmak zorunda kalacaktır. AB ile Türkiye arasındaki ortaklık antlaşmasında vergi uyumlaştırmasına ilişkin açık hükümler bulunmamaktadır. Buna rağmen, mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımında rekabeti etkileyecek bazı teşviklere, korumalara, engelleyici etkilere yol açan vergi ile ilgili tedbirlerin uygulanmasına son verilmesi gerekmektedir<sup>32</sup>.

Türkiye'de uygulanmakta olan Kurumlar Vergisi, AB'nin genel çerçevesine temelde uygundur. Farklılıklar detaylarda ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan Türkiye'deki uygulanan şekli ile Birlik arasındaki farklar aşağıda kısaca temel konulara göre açıklanmaya çalışılacaktır.

AB'nde Kurumlar Vergisi'nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan ilki, mükelleflerin belirlenmesidir. Çünkü mükelleflerin belirlenmesine gidilmeksizin, matrahın tespiti, sistem ve oranların uygulanması gibi konularda da uyumlaştırmaya gidilemez. Bu sorun, Türkiye açısından da önem arz etmektedir. Türkiye'deki kurumlar vergisi mükellefleri, altı grupta toplanmaktadır. AB ile ülkemiz arasında mükellefler bakımından farklılıklara aşağıda değinilecektir.

Sınırlı sorumlu ortaklıklardan olan sermaye şirketleri hem AB üyesi ülkelerde, hem de Türkiye'de temel vergi mükellefidirler. Şahıs şirketleri, tüzel kişilikleri bulunmasına rağmen, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Bu şirketlerde

<sup>30</sup> Uludağ, a.g.c., s. 174-175. Mektibay, a.g.c., s. 355.

<sup>31</sup> Mektibay, a.g.c., s. 355-356.

<sup>32</sup> Uludağ, a.g.c., s. 175.

ortakların sorumluluğu ise, şirkete koydukları sermaye ile sınırlı değildir<sup>33</sup>. AB’nde ise, şahıs şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olup olmadıkları, üye ülkelere göre değişmektedir. Şahıs şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi sayılmadığı, ülkeler İngiltere ve Almanya’dır. Belçika’da ise şahıs şirketleri, vergi mükellefi sayılmaktadır. Bu konu itibarıyla hala AB’nde farklılıklar bulunmaktadır.

Ülkemizde kooperatifler (KVK. Md. 3) kurumlar vergisi mükellefidirler. Ancak özel kanunla kurulan kooperatiflere çok geniş muafiyetlikler tanınmıştır. AB üyesi ülkelerde ise, kooperatif kapsamındaki kuruluşlar kurumlar vergisi mükellefidirler. Bununla birlikte, bazı üye ülkelerde, İtalya ve Fransa’da, tarım amaçlı kurulan kooperatifler Kurumlar Vergisi’nden muaf tutulmuşlardır.

Ülkemizde anonim şirket statüsündeki iktisadi kamu kurumları ile iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunlarla tüzel kişilik kazandıklarından dolayı kurumlar vergisi mükellefidirler. AB üyesi ülkelerin bir kısmında iktisadi kamu kurumları kurumlar vergisi kanununun dışında yer alırken, diğer bazı ülkelerde, bu kanun kapsamında yer almalarına rağmen muaf tutulmuşlardır. Belçika’da iktisadi kamu kurumları için ayrı bir Tüzel Kişiler Vergisi uygulaması bulunmaktadır<sup>34</sup>.

Ülkemizde dernek ve vakıflar, kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Dernek ve vakıflara ait ya da bağlı işletmeler Kurumlar Vergisi Kanunu’nun da yazılı şartlara sahiplerse, aynı kanununa göre vergilendirilirler. Bunun yanında AB üyesi ülkelere baktığımızda, bu ülkelerin bir çoğunda bulunan dernek, sendika ve vakıflara ait işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Ülkemizde iş ortaklıkları, kurumlar vergisi (3239 sayılı kanunla) kapsamına alınmıştır. AB üyesi ülkelerin hemen hepsinde bu tür ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefidirler. En çok kurumlaşmaya giden ülkeler İngiltere, İrlanda ve Fransa’dır.

AB’nde Kurumlar Vergisi’nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan ikincisi kurumlar vergisi matrahının tespitidir. Ülkemizde kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak, gerçek usulde ve bilanço esasına göre defter tutarlar ve vergilendirilirler. Ancak, Maliye Bakanlığı mükelleflerin, işin niteliği nedeniyle, işletme esasına göre vergilendirilmesine izin verebilir. Bununla birlikte, kurumlar vergisinde

<sup>33</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 357-358.

<sup>34</sup> Mehtibay, a.g.e., s. 360-361.

götürü usulde matrahın tespitine sadece yabancı ulaştırma kurumlarının kazançları bakımından yer verilmiştir. AB'ne üye ülkelerde kurumların vergilendirilebilir gelirleri, benzer yöntemlerle hesaplanmaktadır. Kaynakları ne olursa olsun, sınai ya da ticari kazançlar ve diğer bütün gelirler vergi matrahını oluşturmaktadır. Gelirin genel bir tanımı yapılmamasına rağmen, vergilenebilir gelir, işletmelerin kayıtları itibariyle muhasebe kurallarına göre hesaplanmaktadır. Bu da, ülkemiz ile AB üyesi ülkelerde aynı ilkelerin geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak diğer taraftan, Türkiye ile AB ülkeleri arasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilecek unsurlar, kurum kazancına eklenmesi gereken gelirler, vergiden istisna edilen kazançlar ve hesaplanan Kurumlar Vergisi'nden düşülmesi gereken vergiler gibi konularda nitelik ve kapsam bakımından uygulama farklılıkları görülmektedir. Bu uygulama farklılıklarına aşağıda değinilecektir. Uygulamada karşımıza çıkan bu tür farklılıkların zamanla azaltılması ve hatta tamamen ortadan kaldırılmasında fazla güçlükle karşılaşmayacaktır. Çünkü, hem üye ülkeler arasında, hem de Birlik modelindeki ortak matrah tasarısında, Türkiye'de olduğu gibi kazancın elde edilmesi aşamasında yapılan giderler, indirim konusu yapılmaktadır. Diğer bir deyişle, kural olarak vergilendirilebilir gelirin elde edilmesi ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için kullandığı aktiflerin korunmasına yönelik belli giderler indirilebilmektedir. Buna göre, işletmeye ait amortismanlar, vergi, resim ve harçlar, işle ilgili zarar ve/veya ziyan ve tazminatlar gibi safi kurum kazancının tespitine ilişkin unsurlar ortak noktalardır.

Kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde sermaye kazançlarının vergilendirilmesi ve amortisman uygulaması, önemli unsurları oluşturmaktadır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi konusunda ülkemiz ile AB üyesi ülkeler arasında farklı uygulama şekilleri görülmektedir. Birliğe üye ülkelere Almanya, Danimarka, Hollanda, İspanya, İngiltere, İtalya ve Lüksemburg'da sermaye kazançları normal kurumlar vergisi oranına göre vergilendirilmektedir. Sermaye kazançlarının normal kurum kazancından farklı oran ya da şekilde vergilendirilmesine ilişkin uygulamaların yer aldığı üye ülkeler ise Fransa, Belçika, İrlanda, Yunanistan ve Portekiz'dir. Ülkemizde ise, şirketlerin bu tür kazançlarına, açıklanan geçici istisna dışında farklı oranda vergilendirmeye gidilmesi söz konusu değildir.

Amortisman uygulamasına baktığımızda ise, AB ile ülkemiz arasında uygulamada yöntem ve ilkeler açısından bir birliktelik henüz bulunmamaktadır. Dolayısıyla

amortisman uygulamasında farklılık görülmesi, matrah teşkilinin de değişik şekilde ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu durum, matrah tespitinde uyumlaştırma açısından önemli bir engel teşkil etmektedir.

AB üyesi ülkeler ile Türk vergi usul kanunları incelendiğinde, amortisman unsurunun genel ilkeleri üzerinde aynı bakış açısına rastlamak mümkündür. Farklılıklar genellikle ekonomik politikanın uygulanması amacıyla getirilen, istisnai durumlar için söz konusu olmaktadır. Şöyle ki, farklılıklar, amorte edilecek aktif değerlerin özelliklerinde ve daha çok gayri maddi malların amortismanlarında görülmektedir. Örneğin; Türkiye ile AB üyesi ülkeler arasında bilimsel araştırma giderlerinin aktive yazılması ve amortisman ayrılmasını gerektiren hükümlerdeki farklılıklar en önemlisidir.

Amortisman yöntemi seçiminde Türkiye ile Birlik ülkeleri arasında bir birliklilik yoktur. Uygulanan yöntemler bir ülkeden diğerine farklılık göstermekle birlikte, en çok kullanılan yöntemler doğrusal amortisman ile azalan bakiyeler yöntemidir.

Türkiye ile AB üyesi ülkeler arasında amortisman uygulamasında görülen farklılıklardan biri de, uygulanan oranlara ilişkindir. Örneğin; doğrusal amortismanına uygulanan oran Türkiye, Almanya, Hollanda, Belçika ve Fransa'da en çok % 20 iken, bu oran Portekiz'de % 15, Lüksemburg'da % 10 ve İtalya'da % 33'dür.

AB'nde Kurumlar Vergisi'nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan üçüncüsü, Kurumlar Vergisi'nde vergi kolaylıklarıdır. Kurumlar Vergisi'nde vergi kolaylıkları iki başlık altında toplanmıştır. Bunlardan birincisi vergi muafıkları, ikincisi ise, Kurumlar Vergisi'nden istisna edilen kazançlardır.

Vergi muafıkları, genel olarak, kamu idarelerine bağlı olmalarına rağmen, piyasa için üretimde bulunmayan ya da devletin bazı sağlık ve sosyal hizmetlerini yerine getiren ya da bilim, fen ve güzel sanatların yapılması ve gelişmesi amacı ile faaliyette bulunan kuruluşlar, Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır.

Kurumlar Vergisi'nden istisna edilen kazançlar, iki gruba ayrılmıştır. Bunlar; kurum kazancından mutlaka düşülmesi gereken istisnalar ve hasılatın veya giderlerin bir yüzdesi olarak düzenlenen istisnalardır. AB'ne girme aşamasında, Birlik modeline uyumlaştırma açısından sistemimizde yer alan vergi kolaylıklarının kaldırılması gerekmektedir. Ancak Birlik, bölgesel karakterli vergi kolaylıklarında bilgi verilmek



kaydıyla esnek davranmaktadır. Çünkü, AB üyesi ülkelerde, vergi kolaylıkları (muaflik ve istisna) yerine, vergi indirim uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamaya giden ülkelerin başında Yunanistan ve İtalya gelmektedir.

AB’nde Kurumlar Vergisi’nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan dördüncüsü kurumlar vergisi oranının uygulanmasıdır. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (3946 sayılı kanunla), yapılan değişik sonucunda, vergi alacağı uygulamasına başlanmıştır. Vergi alacağına geçilirken de yeni bir kurum doğmuş ve kurumların ödemek zorunda bulunduğu “asgari kurumlar vergisi tabanı” oluşturulmuştur. Ülkemizde uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı % 25’dir. AB üyesi ülkelere baktığımızda, vergi alacağı bu ülkelerin çoğunda bazı farklılıklar olmasına rağmen uygulanmaktadır. Bununla birlikte, AB ülkelerinde uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı % 33 ile % 46 arasında değişmektedir. Bu durum karşısında ülkemizde uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranının uyumlaştırılması konusunda herhangi bir engel bulunmamakta hatta uyumlaştırma daha da kolay gerçekleşecek gibi gözükmektedir.

AB’nde Kurumlar Vergisi’nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan beşincisi, kurumlar vergisinin beyanı ve ödenmesi ile ilgili olanıdır. Türkiye’de Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi’nde olduğu gibi mükelleflerin beyanı üzerinden tarh edilmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi, ilgili hesap döneminin vergiye tabi kurumun kazancının tamamını kapsamaktadır.

Kurumlar Vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından tarh olunmaktadır. Vergi tarhiyatının muhatabı, vergi mükellefi olan tüzel kişilerdir. Kurumlar Vergisi’nde hesap dönemi, vergilendirme dönemidir.

AB’nde Kurumlar Vergisi’nin uygulanmasında verginin tarhi, tahakkuku, ödenmesi ve geçici vergi konularını her ülke farklı biçimde uygulamaktadır. Buna rağmen AB ülkeleri ile Türkiye arasında iç uygulama açısından benzerlikler bulunmaktadır. Bu benzerlikler aşağıda sıralanmıştır:

1. Takvim yılı mali yıl olarak kabul edilmiştir. Ancak, şirketlerin isteği üzerine takvim yılından farklı tarihlere de izin verilmektedir. Bu uygulamaya Türkiye ile birlikte, Lüksemburg ve Hollanda gitmiştir.

2. Kurumların beyanına dayanarak tarh ve tahakkuk, doğrudan doğruya ilgili vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu uygulamaya da Türkiye ile birlikte, Almanya, Yunanistan ve Hollanda gitmiştir.
3. Türkiye’de olduğu gibi AB ülkelerinin büyük bir kısmında (Danimarka, İngiltere ve İrlanda dışında) geçici vergi uygulamasına yer verilmiştir.

AB’nde Kurumlar Vergisi’nin uyumlaştırılması çalışmalarında öncelik taşıyan konulardan sonuncusu ise, teşvik tedbirleridir. Ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisi’nde teşvik tedbirleri içerisinde, yatırımları belli bölgelere çekmeyi amaçlayan yatırım indirimi uygulaması bulunmaktadır. Ülkemizde olduğu gibi Birliğe üye ülkelerin mevzuatlarında da yatırım ve üretimi teşvik etmek üzere bölgelerarası gelişmişlik farkını ortadan kaldırmak için çok sayıda teşvik tedbirleri uygulaması görülmektedir. Ülkelerin vergi mevzuatında görülen farklılıklar teşvik tedbirlerine ilişkin hükümlerde de söz konusu olabilmektedir. Örneğin; İngiltere, İrlanda ve Belçika’da yatırımların belli bir oranı ya da belirli yatırımların tamamı vergi matrahından indirilmektedir.

### 3. TÜRK MEVZUATI AÇISINDAN SORUNA YAKLAŞIM

Türkiye’nin AB’ne tam üye olmak için yapmış olduğu antlaşmaların yerine getirilmesi amacıyla, Türk mevzuatının AT hukuk düzenine yaklaştırılmasının bir gereği olarak bu alandaki çalışmalar ilk defa 1988 yılında AT Koordinasyon Kurulu’nun kararıyla DPT’nin (Devlet Planlama Teşkilatı’nın) koordinatörlüğünde düzenli bir şekilde başlamış ve o tarihten günümüze kadar devam etmiştir. Çalışmalara AT’nun mevzuatı incelenerek başlanmış, bu mevzuatın özelliğine göre konu 32 bölüme ayrılmış ve her bir bölüm içinde komiteler oluşturularak bunlara birer tane DPT koordinatörü verilmiştir. Bu çalışmalardan 26 tanesi birinci dönem sonu itibariyle olumlu sonuçlanarak, uyum çalışmalarının ikinci dönemine geçiş hazırlıkları tamamlanmıştır (1988-1992 dönemi)<sup>35</sup>.

Uyum çalışmalarının ikinci dönemi 1993 yılında DPT’nin öncülüğünde “Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu”nun oluşturulmasıyla başlamıştır. Komisyonun ilk toplantısında 11 öncelikli alan incelenmek üzere 11 alt komisyon oluşturulmuştur. Oluşturulan bu alt komisyonların isimleri şunlardır<sup>36</sup>:

<sup>35</sup> Tuğrul Arat, “Türkiye’de AT Mevzuatına Uyum Çalışmaları”, *Avrupa Birliği El Kitabı*, Avrupa Birliği ve Türkiye - Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Semineri (20-31 Mart 1995), Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayınları, Ankara, 1995, s. 240-241.

<sup>36</sup> Arat. a.g.c., s. 241.

- Şirketler Hukuku Alt Komisyonu,
- Rekabet Hukuku Alt Komisyonu,
- Kamu İhaleleri Alt Komisyonu,
- Devlet Yardımları Alt Komisyonu,
- Fikri ve Sınai Haklar Alt Komisyonu,
- Teşkilatlanma Alt Komisyonu,
- *Vergilendirme Alt Komisyonu*,
- Sınai Mevzuat Alt Komisyonu,
- Ulaştırma Alt Komisyonu ve
- Dış Ticaret ve Gümrükler Alt Komisyonu.

Oluşturulan bu komisyonlara katılımların artırılması amacıyla üniversite çevreleri ile bilim çevrelerinden komisyonlara üyeler alınmıştır. Komisyonlar 1995 - 2000 yıllarını kapsayan dönemde, Türkiye ile AT arasındaki ilişkilerin iyi işlemesi için, Türk mevzuatında Topluluk mevzuatına uygun olarak hangi değişikliklerin yapılması ve hangi yeni düzenlemelerin yürürlüğe konmasının uygun olacağını belirten raporlar dahilinde tablolar hazırlamışlardır. Hazırlanan bu raporlardan bazıları basılma aşamasındadır<sup>37</sup>.

DPT'nca oluşturulan Türk - AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu'nun oluşturduğu 11 alt komisyondan biri olan "Vergilendirme Alt Komisyonu", 1994 yılında bir rapor hazırlamıştır. Rapor üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, AB'nin hukuki durumuna, Birlik politikalarına ve KDV uygulamasına yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca, Türkiye'nin hukuki durumu ve KDV uygulaması da yer almıştır. İkinci bölümde AB ile Türkiye arasında KDV uygulaması açısından farklılıklara değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise, uygulanmakta olan KDV'ndeki mevcut farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde, diğer bir deyişle, yaklaştırma yolları üzerine nelerin yapılması gerektiğinden bahsedilmiştir<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> Arat, a.g.c., s. 242.

<sup>38</sup> Türk - AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu, *Vergilendirme Alt Komisyonu Raporu*, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara, 1994, s. i-iii.

## SONUÇ

1970'li yıllarda başlayan küreselleşme (globalizasyon) eğilimi tüm dünyayı sarmıştır. 2000'li yıllar bu eğilimin daha da yükseleceği yıllar olacaktır. Kuşkusuz küreselleşme ile birlikte, dünya üzerinde öncelikle küresel farklar ve sonra da bölgesel farklar ortaya çıkmaktadır. Küresel farklardan kastımız, kuzey ve güney yarımküre arasındaki ekonomik ve sosyal kalkınmışlık farklarıdır. Bölgesel farklardan kasıt ise, özellikle kuzey yarımkürede görülen kıtalar ve bölgeler arasında ortaya çıkan kalkınma düzeyi farklılıklarıdır. Bu kalkınmışlık farklılıkları zaman içerisinde özellikle teknoloji ve rekabet üstünlüğü olan güçlü ekonomilere sahip ülkeler lehinde gelişmiştir. Ancak zaman içerisinde güçlü ekonomilere sahip ülkeler bile, yoğunlaşan “küresel rekabet” sonucunda tek başlarına yeterli bir güç olamayacaklarını anlamışlardır.

Bu gelişmeler sonucunda özellikle gelişmişlik düzeyleri birbirine yakın ve aynı coğrafi bölgelerde yer alan ülkeler ekonomik işbirliği ve entegrasyon çabalarına girişmişlerdir. Ekonomik gelişmişlik düzeyi bakımından birbirine yakın olan ülkelerin oluşturduğu oluşumlara örnek olarak “G5”, “G7” ve “G8” sayılabilir. Aynı coğrafyada bulunan ekonomik entegrasyonlara verilebilecek en iyi örnek ise, günümüzde siyasal birliğe doğru giden eski adıyla “Avrupa Ekonomik Topluluğu” olan “Avrupa Birliği”dir.

1951 yılında “Avrupa Kömür Çelik Topluluğu” olarak kurulan bu birleşme, temelde ekonomik bir amaç taşımakta idi. Özellikle Fransa'daki kömür potansiyeli ile Almanya'daki çelik sanayiinin birbirini desteklemesi amacıyla kurulmuş olan bu ekonomik topluluk, bunlar dışında başka amaçlar da ihtiva ediyordu. Potansiyel bir dünya savaşının oluşum şartlarını ortadan kaldırmak ve zaman içerisinde bir ekonomik birlik oluşturmak, Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nun diğer hedeflerindendi.

1957 yılında “Avrupa Ekonomik Topluluğu” olarak yeni bir boyut kazanan oluşum, tarihsel süreç içerisinde üye kazanımlarını hızlandırarak altı üye ülke ile başladığı birleşme sürecini günümüzde onbeş üye ülke ile sürdürmektedir. Ancak bu serüven, içerisinde çok farklı ve çok boyutlu dinamikleri de sürüklemektedir. 1992 Maastricht Antlaşması ile “Avrupa Birliği” adını alan oluşum, üye ülkeler itibariyle farklılıklar gösteren bir gelişimle de eşanlı olarak hayat seyrini sürdürmektedir. Bu bağlamda Avrupa Birliği az çok farklılıklar gösteren sosyal, ekonomik, kültürel ve siyasal yapılara sahip üyelerini harmonize etme sorunuyla karşı karşıyadır.

Avrupa Birliği'nin üye ülkeleri harmonize etme konusundaki en büyük çabası denilebilir ki, üye ülkeler arasında ortaya çıkabilecek olan haksız rekabet koşullarını ortadan kaldırmak ya da en aza indirmektir. Haksız rekabetin ortaya çıkmasında önemli etkenlerden biri de üye ülkelerdeki vergi uygulamalarıdır.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin maliye politikaları ile vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır. Bu konuda ilk başarılı sonuç, 1967 yılında üye ülkelerde Katma Değer Vergisi'nin uygulamaya konmasıyla gerçekleşmiştir. Bu vergi dışında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'ne ilişkin ortak görüşü yansıtacak tasarıların tamamı hala Konsey'e sunulmamıştır.

Vergi politikası, Avrupa Birliği'nin temel amaçlarına ulaşmada bir araçtır. Ancak Birlik, anlaşmaların benimsediği ekonomik bütünleşme amacıyla, sınırlı bir vergi politikası uygulayabilir. Birlik, vergi politikalarını, ekonomik bütünleşme amacını aşan hedeflere ulaşmakta kullanamaz. Ayrıca Birliğin vergi politikasını, ekonomik bütünleşme sürecinin aşamalarını da gözönünde bulundurarak değerlendirmesi gerekmektedir. Şöyle ki; ilk planda Gümrük Birliği'ne geçilmesi nedeniyle vergi politikasında dolaylı vergilerde uyumlaştırma önem kazanmaktadır. Birliğin dolaysız vergilerde özellikle gelir ve kurumlar vergisinde uyumlaştırmaya yönelmesi ise daha sonra gerçekleşecektir.

Birlik, ekonomik bütünleşme ile sınırlı vergi politikasını, mal, hizmet, sermaye ve işgücünün, serbest dolaşımını sağlamak, serbest ticareti ve rekabeti gerçekleştirmek ve her alanda (ulaştırma, dış ticaret, tarım vb.) ortak politikaların daha etkin uygulanmasını gerçekleştirmek amacıyla kullanabilir. Böylece Birlik bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak ölçüde vergi uyumlaştırmasını hedeflemektedir. Bu açıdan Birliğin amacı, üye ülkelerdeki mevcut vergilerin tamamının standart hale getirilmesi ya da uyumlaştırılması değildir. Ayrıca günümüzde maliye politikası ilke olarak, üye ülkelerin ulusal yetki alanı içerisinde bulunduğundan Birliğin bu ülkelerde geçerli olan anlamda ekonomik ve sosyal amaçlı (gelir dağılımını iyileştirmek, fiyat istikrarını sağlamak ve istihdamı arttırmak gibi) tek başına bir vergi politikası uygulaması da söz konusu değildir.

Birliğin ekonomik (ve siyasal) bütünleşme sürecinin hızlanmasında, özellikle vergi alanında (dolaysız vergiler konusunda -gelir ve kurumlar vergisi-) uyumlaştırma çalışmaları yavaş ilerlemektedir. Bunun bir nedeni, karar verme sürecinin yavaş ilerlemesidir. Diğer bir neden ise, kararlara varmada sosyal ve ekonomik durumu

gösteren bütüncül perspektifin eksikliğidir. Esas önemli neden ise, üye ülkelerde mali egemenliğin ulusal egemenliğin en önemli bir aracı ve göstergesi olmasıdır.

Günümüzde Avrupa Birliği içerisinde vergilendirme politikası ile ilgili üç tür görüş ortaya atılmıştır. Bu görüşler, açık olarak birbiriyle bağlantılı olup, çözümler karşılıklı olarak birbirini pekiştirmektedir. Belirtilen bu politikalar ise, üye ülkelerin vergi gelirleri stabilizasyonu ile Tek Pazar'ın işlemesi ve istihdamın artırılmasıdır.

Bu bağlamda, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde Gelir Vergisi uygulaması temelde birbirlerine yakındır. Ancak Danimarka'da, İngiltere'de ve İtalya'da gelir vergisi adı altında birden fazla vergi uygulaması gözükmektedir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde, uygulanan Gelir Vergisi açısından mükellefiyet konusunda bir uyum gözükmektedir. Bununla birlikte, matrahın tespiti konusunda tüm ülkelerde maaşlar, ticari faaliyet net gelirleri, kira gelirleri ve kamu emeklilerinin aldığı maaşlar vergiye tabi gelir olarak nitelendirilmektedir. Sosyal yardım, faiz vb. gibi gelirler ise ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir.

Eşlerin vergilendirilmesi yöntemi de, Gelir Vergisi'nin işleyişini etkilemektedir. Bu konuda Avrupa Birliği ülkeleri arasında bir uyum yoktur. Şöyle ki; Belçika, Danimarka, Hollanda, İngiltere, İtalya, İspanya ve Yunanistan, evli çiftlerin maaş gelirlerini ayrı ayrı vergiye tabi tutarken, Almanya, Fransa, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz, eşlerin gelirlerini ortak kabul etmekte ve kümülatif vergi baremi uygulamaktadır. Ancak eşlerin gelirlerini ayrı ayrı değerlendiren bazı ülkeler istek üzerine, gelirlerin ortak değerlendirilmesine, aynı şekilde eşlerin gelirlerini ortak kabul eden bazı ülkeler de, gelirlerin ayrı ayrı değerlendirilmesine izin verebilmektedir.

Gelir Vergisi'nde indirimler konusunda ise her ülkede uygulama farklılıkları bulunmaktadır. İndirimleri kısaca dört grupta toplayabiliriz: Tüm vergi mükelleflerine sağlanan vergi indirimleri, mesleki gelir üzerinden yapılan indirimler, medeni hal ile bağlantılı indirimler ve çocuk sayısı ile bağlantılı indirimler.

Tüm vergi mükelleflerine sağlanan vergi indiriminin, mükelleflerin yaptığı harcamalar veya ailesel durumu ile hiç bir bağlantısı yoktur. Her üye ülkede belirlenmiş olan bazı şartları yerine getiren tüm vergi mükellefleri bu indirimden yararlanmaktadırlar. Bu indirimde üç metot uygulanmaktadır: Gelir düzeyinin hesaba katılmaması (Almanya,

Belçika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Portekiz ve Yunanistan), ilk gelir dilimine % 0 oranında vergi uygulanması (Almanya, Fransa, İspanya ve Lüksemburg) ve kaynaktan tevkif edilen bazı vergilerin vergi borcundan düşülmesi (Danimarka, İspanya, İtalya, Portekiz ve Yunanistan).

Mesleki gelir üzerinden yapılan indirim, vergi mükelleflerinin sadece mesleki geliri üzerinden gerçekleşmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere ailevi durum göz önüne alınmamaktadır. Bu indirimde dört metod uygulanmaktadır: Mesleki harcamaların götürü usulde indirimi (Almanya, Belçika ve Lüksemburg), mesleki harcamaların fatura ibrazıyla indirimi (Almanya, Belçika, Danimarka, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İtalya, Lüksemburg ve Yunanistan), mesleki gelire bağlı indirimler (Danimarka, Fransa, Hollanda, İspanya ve Portekiz) ve kaynaktan tevkif edilen bazı vergilerin vergi borcundan düşürülmesi (İtalya ve Lüksemburg).

Medeni hal ile bağlantılı vergi indirimine baktığımızda ise; bu konuda pek çok ülkede vergi indirimi yapılırken, vergi mükelleflerinin medeni halinin göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. Bu indirimin uygulama metodları dörde ayrılmaktadır: Gelirin bölünerek vergiye tabi tutulması (Almanya, İrlanda ve Portekiz), vergiye tabi gelirin belli bir orana bölünerek indirimi (Fransa ve Lüksemburg), gelirle bağlantılı olmayan indirim (Belçika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Yunanistan) ve kaynaktan tevkif edilen bazı vergilerin vergi borcundan düşülmesi (Danimarka, İspanya ve İtalya).

Çocuk sayısı ile bağlantılı vergi indirimi, Avrupa Birliği üyesi ülkelerin hepsinde, vergi mükelleflerinin bakımını üstlendikleri çocuk sayısı ile doğru orantılı olarak yapılmaktadır veya çocuk yardımı adı altında ödenek sağlanmaktadır. Bu indirimde uygulanan metodlar ise şunlardır: Vergiye tabi gelirin çocuk sayısına bağlı bir orana bölünmesi (Fransa ve Lüksemburg), gelirle bağlantılı olmayan sabit çocuk indirimi (Almanya, Belçika ve Yunanistan), kaynaktan tevkif edilen bazı vergilerin vergi borcundan düşülmesi (İspanya, İtalya ve Portekiz) ve vergi indirimi yapılmayarak çocuk yardımı sağlanması (Almanya, Danimarka, Hollanda, İngiltere ve İrlanda).

Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan Gelir Vergisi'nin en önemli özelliği, bu vergide farklı oranların uygulanmasıdır. Oranlara baktığımızda üye ülkelerin hepsinde farklı dilimlerde farklı oranların uygulandığını görmekteyiz. Ancak uygulanan bu oranların hepsinde artan oranlılık söz konusudur.

Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi'nde işgücü üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi, istihdamın artırılması ve Tek Pazar'ın işleme için gerekli uyum çalışmaları sürmektedir.

Avrupa Birliği ülkelerinde Kurumlar Vergisi uygulamasına baktığımızda, vergi matrahı ve vergi oranları, göz önünde tutulması gereken temel öğeler durumundadır.

Günümüzde kurumların vergilendirilebilir gelirleri bütün Birlik ülkelerinde benzer yöntemlerle hesaplanmaktadır. Üye ülkelerin hepsinde vergiye tabi gelirin kazanılması için yapılan harcamalar vergiden düşülmektedir. Ayrıca vergi matrahının genişletilmesi sonucu ülkeler, amortisman miktarı ve teşvik ayrıcalıkları konularında sıkı davranmaya başlamışlardır.

Avrupa Birliği ülkelerinin hepsinde ortaya çıkan temel sorunların başında, vergi matrahının enflasyonun etkilerinden korunması gelmektedir. Bu konuda ileri sürülen yaklaşım, vergi matrahının hesaplanması sırasında amortisman sistemi, sermayeden kazancı ve envanter hesaplarının enflasyona ayarlanarak yapılmasıdır. Amortisman yöntemlerine baktığımızda, çoğunlukla, doğrusal ve azalan bakiyeler yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemlerin dışında sadece Belçika'da normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisi oranlarına baktığımızda, iki ülkede (Belçika ve Lüksemburg'da) artan oran uygulaması görülmektedir. Diğer ülkelerde ise standart oran olarak, % 33 ile % 46 arasında değişerek uygulanmaktadır.

Ülkemizin Avrupa Birliği'ne tam üye olması durumunda, bazı güçlüklerle karşılaşabileceği ortadadır. Bu güçlüklerin başında ülkemizdeki yüksek enflasyon ortamı sonucu tarım ve sanayide rekabetin olmaması gelmektedir. Diğer bir güçlük ise Anayasamızdan kaynaklanmaktadır. Anayasamızda bu konuda ortaya çıkan güçlüklerin başında 6., 7., 8. ve 9. maddeler gelmektedir.

Vergi uyumlaştırılmasında, dolaysız vergiler alanında Avrupa Birliği, Katma Değer Vergisi'nde göstermiş olduğu başarıyı gösterememiştir. Bunun en önemli nedeni dolaysız vergiler alanında kaynak ülkede vergilendirme ilkesinin geçerliliğini korumasıdır.



Dolaysız vergiler alanında Türkiye'nin uyum çalışmalarında fazla güçlüklerle karşılaşmayacağı ortadadır. Bu konuda tam ve dar mükelleflerin vergilendirilmesindeki güçlüklerin ortadan kaldırılması, kurumlar vergisi oranındaki (% 25) azaltılma ve vergi alacağı uygulamasına geçilmesi, yaklaştırmanın kolay olacağını göstermektedir. Ancak Kurumlar Vergisi'nde uygulanmakta olan teşviklerin çokluğu en büyük engel durumundadır. Ayrıca, ülkemizdeki enflasyon oranının yüksekliği nedeniyle yeniden değerlendirme ile enflasyon muhasebesi tutulması gibi konular önem teşkil etmektedir.

Bu konuda VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda vergi düzenlemesine yönelik amaç, "kayıtdışı ekonominin vergi kapsamına alınması, iktisadi etkinliğin sağlanması ve yatırımların özendirilmesi ile vergi adaletinin gerçekleştirilmesi" şeklinde belirlenmiştir. Yine planda, vergi alanında kabul edilen temel strateji ise "Avrupa Birliği vergi politikası ve vergi yapısını dikkate alarak tüm ekonomik faaliyetleri kapsayan, üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünü azaltan, tüketim vergilerine ağırlık veren ve gayrimenkul rantlarını vergileyen bir sistemin oluşturulması"nın benimsenmesidir.

#### *Anayasa açısından soruna yaklaşım,*

Avrupa Birliği ile tam üyeliğe yönelik bir ortaklık ilişkisi içinde bulunan ülkemizin, Birliğin mevcut ilkelerinin uygulanmasına imkan sağlayacak ölçüde kendi hukuk sisteminde bir takım değişiklikler yapması gerekecektir. Bu değişikliklerin başında ise, Anayasada yapılması gerekenler gelmektedir. Anayasada yapılması gereken değişiklikler ana başlıkları itibariyle şunlardan oluşmaktadır: Egemenlik yetkisine ilişkin hükümler, yasama, yürütme ve yargı kuvvetlerine ilişkin hükümler, vergiye ilişkin hüküm ve diğer hükümler (yabancıların durumu (16. md.), yerleşme ve seyahat hükümleri (23. md), çalışma ve sözleşme hürriyeti (48. md.) gibi).

#### *Vergi hukuku açısından soruna yaklaşım,*

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üye olması durumunda temel amaçlardan birisi olan vergisel birlik ilkesinin sağlanması gerekmektedir. Amaç, milli hukuk sistemlerinin ortak bir noktada birleştirilmesi olduğuna göre, hukuk sisteminin bir parçası olan vergi hukukunun da Avrupa Birliği vergi hukukuna yaklaştırılmasının sağlanması gerekmektedir.

Konuyu Gelir Vergisi açısından incelediğimizde yapılması gerekenler, üç başlık altında toplanmaktadır. Birincisi, Avrupa Birliği ile Türkiye arasında kazancın tespiti usulünde farklılıklar bulunmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde kazanç gerçek usulde tespit edilirken, ülkemizde buna ek olarak götürü usulde de tespit edilmektedir. İkincisi, indirimler konusunda ortaya çıkmaktadır. İndirimler konusu özellikle ticari, zirai ve mesleki kazançların safi tutarlarının tespiti ile ücretlerin vergilendirilmesinde miktar ve yöntemler itibarıyla önem arz etmektedir. Çünkü ülkemizde indirimlerin miktarı çok geniş kapsamlı tutulmuştur. Üçüncüsü ise, muafiyetler konusunda ortaya çıkmaktadır. Muafiyetler ülkemizde, indirimlerde olduğu gibi, geniş kapsamlı tutulmuştur. Bu durum ise, ülkemizde yer alan bir muafiyetin Avrupa Birliği üyesi bir ülkede vergilendirme kapsamında olması, o ülkedeki kişilerin vergi yükünün artmasına neden olacaktır.

Uyumlaştırmaya gidilmesinde ayrıca, AB üyesi ülkelerin vergi uygulamalarında bulunmayan (vergi güvenlik önlemlerinden biri olan) hayat standardı esasının kaldırılması gerekecektir. Bir de, vergi denetimini sağlayan götürü usulünde etkin bir hale getirilmesi ya da kaldırılması gerekecektir. Ayrıca, ülkemizde muaflik ve istisnalar geniş yer tutarken “en az geçim indirimi” yürürlükten kaldırılmıştır. AB üyesi ülkelerde uygulanan gelir vergisi sistemlerinde minimum tutarlarda elde edilen gelirler için “% 0” gelir vergisi oranları uygulanmaktadır. Bu konudada uyumlaştırmaya gidilmesi için gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Yukarıda bahsedilen sorunlar, Gelir Vergisi’nin vergilendirme usullerinde bir takım değişikliklerin gerçekleştirilmesiyle giderilmesi mümkün görülmele birlikte, vergi üretkenliğini aynı seviyeye yaklaştırma konusunda ekonomik ve vergilendirme potansiyellerinin farklılığından dolayı zamana ihtiyaç duyulacaktır.

Konuyu Kurumlar Vergisi açısından incelediğimizde yapılması gerekenler, üç başlık altında toplanmaktadır. Birincisi, mükelleflerin belirlenmesidir. Ülkemizde şahıs şirketleri, tüzel kişilikleri bulunmasına rağmen, kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Avrupa Birliği’nde ise şahıs şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olup olmadıkları, üye ülkelere göre değişmektedir. Bu konuda Avrupa Birliği ülkelerinde de farklılıklar bulunmaktadır. Aynı sorun iktisadi kamu kurumları için de söz konusudur. İkincisi, matrahın tespiti yöntemidir. Türkiye ile Avrupa Birliği ülkeleri arasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilecek unsurlar, kurum kazancına

eklenmesi gereken gelirler, vergiden istisna edilen kazançlar ve hesaplanan kurumlar vergisinden düşülmesi gereken vergiler gibi konularda nitelik ve kapsam bakımından uygulama farklılıkları görülmektedir. Üçüncüsü, muafliklardır. Ülkemiz vergi sistemi içinde uygulanan muaflikların sınırlandırılması gerekmektedir.

Yukarıda bahsedilen temel sorunların çözümü bir problem teşkil etmemektedir.

#### *Türk Vergi Mevzuatı açısından,*

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üye olmak için yapmış olduğu antlaşmaların yerine getirilmesi amacıyla, Türk mevzuatının Avrupa Birliği hukuk düzenine yaklaştırılmasının bir gereği olarak bu alandaki çalışmalar ilk defa 1988 yılında Avrupa Topluluğu Koordinasyon Kurulu'nun kararıyla Devlet Planlama Teşkilatı'nın koordinatörlüğünde düzenli bir şekilde başlamış ve o tarihten günümüze kadar devam etmiştir. 1992 yılında ikinci döneme geçiş hazırlıkları tamamlanmıştır. İkinci dönem Devlet Planlama Teşkilatı öncülüğünde "Türkiye - Avrupa Topluluğu Mevzuat Uyum Sürekli Özel İhtisas Komisyonu"nun oluşturulmasıyla başlamıştır. Bu Komisyon ilk toplantısında onbir alt komisyon oluşturmuştur. Oluşturulan bu komisyonlardan biri olan "Vergilendirme Alt Komisyonu" 1994 yılında bir rapor sunmuştur. Rapor, Katma Değer Vergisi'ni içermektedir.

#### *Sonuçta;*

İlk olarak, Avrupa Birliği'nde Tek Pazar'ın işlemesi açısından, istihdamın artırılması için işgücü üzerine konan vergilerde (gelir vergisinde) bir azaltılmaya gidilmesi konusunda çalışmalar yürütülmektedir.

İkinci olarak, Avrupa Birliği'nde sermayenin serbest dolaşımını engelleyen ve rekabet koşullarını bozan sınırların kaldırılması için Kurumlar Vergisi alanında uyumlaştırma çalışmaları sürmektedir.

Üçüncü olarak Türkiye, Avrupa Birliği ile arasındaki antlaşmalardan dolayı uyum çalışmalarında bulunmaktadır. Bu konuda Türkiye en önemli uyumlaştırmayı Katma Değer Vergisi uygulamasına geçiş ile gerçekleştirmiştir.

Dördüncü olarak, Avrupa Birliği üyesi ölkeler arasında uyumlaştırma farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi Türkiye'nin uyum çalışmalarına katkıda bulunacaktır. Ancak bunun yanında, Türkiye ile Birlik ölkeleri arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin antlaşmalar da yapılmaktadır.

Son olarak ise, ölkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerine göre Gelir ve Kurumlar vergileri paralellik göstermektedir. Bu açıdan Türkiye ile Avrupa Birliği üyesi ölkeler arasında vergi sistemlerinin farklı olması doğaldır. Ancak Birliğe tam üye olunması durumunda ölkemiz açısından yararlar bulunacaksa, gerekli değişikliklerin yapılması uygun olacaktır.



## ÖZET

Avrupa Birliği, oluşum süreci içerisinde çok farklı dinamikleri sürükleyen oldukça karmaşık problemleri bir arada yaşayan ve bunları çözmeye çalışan bir tarihsel geçmişe sahiptir. Birlik üyesi ölkeler arasında yaşanan farklı ekonomik, sosyal ve siyasal sorunların Birlik potasında çözümlenmesi gereği, bir konsensusu (uzlaşmayı) ve Birlik gerçeği olan harmonizasyonu zorunlu kılmıştır.

Birlik üyesi ölkelerde uygulanan vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusu da bu harmonizasyon çabalarından birini oluşurmaktadır. Vergi konusundaki uyumlaştırmanın gereği, üye ölkeler arasında ortaya çıkabilecek bir haksız rekabetin önlenmesi açısından önemlidir. Bu bağlamda, üye ölkelerde uygulanan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, çalışmamızın temelini oluşurmaktadır. Bu sayılan vergi uygulamaları temelde farklılık arz etmemektedir. Farklılıklar, detaylarda ortaya çıkmaktadır. Detaylarda karşılaşılan bu farklılıklar da vergi uyumlaştırılması konusunda Avrupa Birliği'nde önemli bir sorun teşkil etmemektedir. Ancak bu sorunların çözümünde en önemli engel, milli egemenliğin devredilmesinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü, üye ölkeler mali bağımsızlıklarını yitirmek istememektedirler. Bu da Avrupa Birliği'nde, yukarıda sayılan vergiler bağlamında uyum çalışmalarının yavaş ilerlemesine yol açmaktadır.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik için başvurmuş olan ölkemiz açısından da vergi uygulamaları önem arz etmektedir. Türk Vergi Sistemi'ndeki uygulamaların Birlik standartlarına yaklaştırılması ya da bir diğer ifadeyle uyumlaştırılması, üye ölkeler için Türkiye karşısında maruz kalabilecekleri haksız rekabet açısından önem arz ederken, Türkiye için ise bu uyumlaştırma, tam üyeliğin olmazsa olmaz koşullarından biridir.

Günümüzde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında ekonomik ve sosyal standartlar bazında ve bu noktada vergi uygulamaları konusunda da bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Ancak Avrupa Birliği üyesi ölkeler ile Türkiye'de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamalarında görölen farklılıkların, ölkemiz açısından giderilmesi konusunda teorik olarak fazla bir güçlükle karşılaşılmayacağı söylenebilir. Uyum çalışmalarında karşılaşılabilecek en önemli sorunun ise Anayasamızda yapılması gereken değişiklikler konusunda ortaya çıkabileceği söylenebilir.

## SUMMARY

European Union, since its formation, has been living with and trying to solve its complex problems. Among the members of European Union, different economical, social and political problems require a necessity of accordance and harmonization in the Union basket.

The accordance of tax systems of member countries is one of the harmonization afford (afford of harmonization). The requirement of the tax system accordance is important to prevent a possible unfair competition among the members of Union. Therefore Income and Corporation taxes of members are the main subjects of our research. These tax systems are different in basis and these differences are in details. The differences faced in details cause important problems in European Union about tax harmonization. The national independence is an imparland barieen in the solving of problems. Because members want to keep their economical independee. So as we expressed above in the context of taxes, it causes harmonization workings maintained slowly in the European Union.

In the Turkey applying to the Union as a perfect member, these tax systems bring an importance. In the view of members of Union, this tax systems correspondance bring another importance because having a possible unfair competition on the other hand Turkey holds this accordance for a full membership.

There is a few differents in the economical and social standarts and the tax applications between Turkey and the Union members. Turkey seems to adopt easily these changes in the Income and Corporation Tax of basis. The most important barriers are the modifications that should be done in Turkish constitutions.

## EK - 1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE UYGULANAN VE KALDIRILAN VERGİLER\*

### 1. ALMANYA

#### *Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)*

- Gelir vergisi
- Maaşlar (ücretler) vergisi
- Sermaye hasılatları vergisi
- Kurumlar vergisi
- Köpek vergisi
- Av ve balıkçılık avı vergisi
- Servet vergisi
- Tereke ve veraset ve intikal vergisi
- Muamele vergisi - katma değer vergisi
- Madeni yağlar vergisi
- Tütün vergisi
- Alkol vergisi
- Köpüklü şarap vergisi
- Bira vergisi
- İçecekler (alkollü-meşrubat) vergisi
- Sigorta vergisi
- Yangın sigortası vergisi
- Eğlence vergisi
- Bahis ve kumar oyunları vergisi
- Arazi vergisi
- Motorlu taşıtlar vergisi
- Ticaret ve sanayi vergisi
- İçki satış vergisi
- Ara madde vergisi
- Kahve vergisi

#### *İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)*

- Şeker vergisi

\* European Commission, *Inventory taxes levied in the Member States of the European Union*, a.g.c., s. V - XLVI.

Kahve ve çay vergisi  
Tuz vergisi  
Lamba vergisi  
Sermaye vergisi  
Borsa işlemleri vergisi  
Police / ticaret senedi vergisi

## **2. BELÇİKA**

### ***Yürürlükteki Vergiler (Taxes in force)***

Kişisel gelir vergisi  
Kurumlar vergisi  
Tüzel kişiler vergisi  
Yabancılardan alınan vergi  
Miras ve intikal vergisi ve transfer vergisi  
Veraset ve intikal vergisini telafi edici vergi  
Katma Değer Vergisi  
Hasılat bakiyesi raporları ve borsa işlemleri üzerinden alınan vergi  
Borsada kayıtlı kıymetli değerler üzerinden alınan yıllık vergi  
Yıllık sigorta sözleşmeleri vergisi  
Yıllık kâra iştirak vergisi  
Senetler vergisi  
Madeni yağlar vergisi  
İşlenmiş tütün vergisi  
Etil alkol vergisi  
Şarap ve diğer mayalanmış içkiler vergisi  
Bira vergisi  
Alkolsüz içkiler vergisi  
Kahve vergisi  
Müşterek bahis ve şans oyunları vergisi  
Otomatik eğlence makinaları vergisi  
Tescil vergisi, ipotek vergisi ve mahkeme vergileri  
Motorlu taşıtlar vergisi  
Damga resmi (vergi)  
Mayalanmış içkilerin satışı için açılan şirketlerden alınan vergi



Mayalanmış içkilerin satışı için açılan mağaza yöneticileri tarafından beş yılda peşin ödenen vergi

İspirtolu içki satışı yapan perakendiciler tarafından yıllık ödenen vergi

İspirtolu içkilerin satışı için mağazalara ruhsat verme vergisi

Taşıt tescil vergisi

Ecotaxes

Enerji kullanımından alınan vergi

Ulusal akaryakıt denetleme / kontrol vergisi

Yarı mamul vergisi

Kollektif yatırım şirketleri yıllık vergisi

Tanzim merkezleri yıllık vergisi

Belirli kuruluşların ellerinde tuttıkları kazançlar üzerinden alınan özel vergi

Uzun vadeli tasarruflar vergisi

### ***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Tescil vergisi

Avcılık vergisi

Sıvılaştırılmış petrol gazları ve diğer sıvılaştırılmış hidrokarbonlu gazlar vergisi

Benzol ve benzeri ürünler vergisi

Şeker vergisi

Aracı mali kuruluşların sahip oldukları orta vadeli senetler üzerinden alınan özel vergi

### **3. DANİMARKA**

#### ***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Devlet gelir vergisi

Eyalet gelir vergisi

Belediyeye ait gelir vergisi

Kâr payı vergisi

Yürürlükteki senet / tahvil vergisi

Kilise vergisi

Özel gelir vergisi

Kurumlar vergisi

Piyango kazançları vergisi

Avcılık ruhsat vergisi

Servet vergisi  
İntikal ve Veraset ve bağışlama vergisi  
Miras bırakan kişilerin mülkleri üzerinden alınan devlet gelir vergisi  
Hidrokarbon vergisi  
Katma değer vergisi  
Elektrik vergisi  
Motorlu taşıtlar tescil vergisi  
Tütün vergisi  
Alkollü içkiler vergisi  
Bira, şarap ve meyveli şarap vergisi  
Maden suyu ve benzeri ürün vergisi  
Çay ve özel çay vergisi  
Özel kahve ve kahve bedeli vergisi  
Çikolata ve şekerli tatlı vergisi  
Dondurma vergisi  
Elektrik ampülleri ve elektrik sigortaları vergisi  
Bazı perakende plastik veya kağıt poşet ve ambalajlar vergisi  
Toplam bahis vergisi  
Arazi vergisi (ülke sınırları içinde)  
Arazi vergisi (belediye sınırları içinde)  
Kamu malları üzerine mali haciz  
Ticari mülk üzerine mali haciz  
Devlet kurumlarının gelir vergisi  
Gayrimenkul sahiplerinin yatırım fonundan ortaya çıkan rant üzerine vergi  
Damga resmi (vergi)  
Hisse senedi transferi vergisi  
Motorlu taşıtların ağırlığı üzerinden alınan vergi  
Motorlu taşıtlar ve benzerleri için üçüncü şahıslar üzerinden alınan vergi  
Gemi sigorta vergisi  
Bankalar ve tasarruf bankaları üzerine tarh edilen vergi  
Sigortacılar üzerine tarh edilen vergi  
Sermaye kâr / geliri vergisi  
Kanuni dava vergisi, kamu yönetimi mülküne ait vergi ve tescil  
Gayrimenkul mallar “derestriction” vergisi  
Kömür, linyit kömürü ve kok kömürü ve benzerleri vergisi

## Çevre vergileri

Bazı kloroflorkarbonlar ve halojenler vergisi

Atık ve hammadde vergisi

Kayıt edici plakalar ve CD'ler vergisi

Kumarhane oyunları vergisi

Bazı uçuş tipleri vergisi

Futbol şans oyunları ve loto vergisi

Emek fiyatı vergisi

Madeni yağ ve benzerleri üzerinden alınan enerji vergisi

Sigara kağıdı, çiğnenen ve burna çekilen tütün vergisi

Belirli enerji üretiminden alınan karbondioksit vergisi

Su boru hatları vergisi

Emeklilik planlanmasında vergileme

Belirli emekli sermayesi üzerinden alınan gerçek gelir / kâr / faiz vergisi

## *İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)*

Denizci / gemici vergisi

Emekli aidatı / kesintisi

Emeklilikte hastalık hakkı fonu

Petrol vergisi

Bazı benzin ürünlerinden alınan vergi

Gaz vergisi

Kibrit ve tutuşturucu vergisi

Bira vergisi

Parfüm, koku v.b vergileri

Radyo satın alanların vergisi

Televizyon ve video oynatıcı ve kaydedicisi ve belirli ev aletleri alanların vergisi

Oyun kağıtları vergisi

Şeker vergisi

Futbol şans oyunları vergisi

Sabit devlet mülkü vergisi

Sabit gerçek belediye mülkü vergisi

Sermaye vergisi

Tüketicilere ödünç verilen gelir üzerinden alınan vergi

Uçak taşıma vergisi

Emek piyasası vergisi

Ek toprak vergisi

Tarımsal arazi üzerinden alınan devlet vergisi

Özel emeklilik vergisi

Gerçek gayrimenkul ve menkul mallar satışı vergisi

Menkul kıymetler borsası damga resmi (vergisi)

Video kasetleri vergisi

Mali sektörde emek geliri vergisi

#### **4. FRANSA**

##### ***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Kişisel gelir vergisi

Yıllık tek fiyat vergisi

Temin edilmiş anlaşma vergisi

Kurumlar vergisi

İkametgahın taşınması üzerinden alınan vergi

Şirketler tarafından (peşin para ödeme (ihraç edilen) ile sunulan) kâr dağıtım senetleri vergisi

Veraset ve intikal vergisi

Katma değer vergisi

Petrol ürünleri vb. iç tüketim vergisi

Hidrokarbonlar için destekleme fonuna verginin tahakkuku

Tütün vergisi

İmal edilmiş tütün vergisi

Alkollü içkiler vergisi: tüketim vergisi ve üretim vergisi

Bira ve bazı alkolsüz içkilerden alınan özel vergi

İhriyari maden suyu vergisi

Şarap ve diğer mayalanmış içkilerin tüketim vergisi

Şeker pancarı vergisi

Şeker vergisi

İnsan tüketimi için oluşturulan petrol üzerinden alınan özel vergi

Sigorta vergisi

Altın ve gümüş gibi kıymetli madenlerin satış vergisi

Sinema koltuklarının fiyatları üzerinden alınan özel vergi

Eğlence vergisi

Bouling oyunu vergisi

Kira kontratı vergisi

İnşaatsız / binasız arazi üzerinden alınan emlak vergisi

Binalar üzerinden alınan emlak vergisi

Gümrük resmi (vergi)

1. Pul büyüklüğü
2. Ticaret senedi / poliçe pulu
  - a. Çek formu pulu
3. Makbuz pulu
4. Nakliye sözleşmesi pulu
5. Bazı ihraç edilen dökümanlar üzerinden alınan gümrük vergisi
6. Avcılık ruhsatı

Başlıca tescil vergileri

1. Gayrimenkul mülkiyeti devir muamelesi vergisi
2. Şirketlerin ödeyeceği tescil vergisi
  - a. Şirketin kuruluşu
  - b. Sermaye artışı
  - c. Birleşme
  - d. Şirket haklarının tesfisi ve dağılması
  - e. Transfer edilen hisse senetleri
3. Bir büroya sahip olma, kiralama hakkı ve firma değerinin transferi
4. Sabit sermaye tescil vergisi

Altın, gümüş ve platin gibi mal çeşitlerinin ayar damgası vergisi

Kadastro vergisi veya tescil vergileri ile fazla vergi yüklemek

Borsada devir işlemleri vergisi

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan fark gösterici vergi

Şirket arabaları üzerinden alınan yıllık vergi

Maaşlardan kesilen vergi

İnşaat sahibinin ortaklık gayreti (çabası)

Çıraklık sözleşmesi vergisi

İşletme vergisi

Bazı uçaklar üzerinden alınan özel vergi

İçki satışı için işletmelerden alınan özel vergi

İçki satışı için işletmelerden alınan transfer vergisi

İçki satışı için işletmelere verilen lisans vergisi  
Bazı karayolu taşıtları üzerinden alınan özel vergi  
Eğitim programlarının sürekli finansmanı için işveren ortaklıkları  
Orman ürünleri vergisi  
Lokal malzeme ve ek vergi  
Lokal malzeme için fazla vergi  
Park yerlerinin satışı üzerinden alınan vergi  
Aşırı hukuki yoğunluk sınırı için ödemeler  
Kitap yayın vergisi  
Yeniden kullanılmak üzere üretilen fotokopi makineleri ve fotokopi makineleri vergisi  
Sözleşmeye bağlı kâr üzerinden alınan vergi  
Tiyatroda sahnelenen pornografik gösteriler üzerinden ve şiddet veya pornografik filmler üzerinden alınan vergi  
Bazı yabancı şirketlerin yanında Fransa'da özel şirketlerin üzerinden alınan emlak vergisi  
Sigorta şirketlerinin artan karşılıkları üzerinden alınan vergi  
Servet üzerinden alınan müteselsil mesuliyet vergisi  
Hayvan kesimi üzerinden alınan sağlık vergisi  
Ile-de-France bölgesindeki işyeri arazisi üzerinden alınan vergi  
Hassas bölgeleri korumak için kısımlara ait (bölünmüş) vergi  
İlan vergisi  
Un, dövülmüş kabuksuz buğday veya yulaf ve genel buğday ürünleri üzerinden alınan vergi  
Yağlı ürünler üzerinden alınan vergi  
Tahıl vergisi  
Orman ve orman alanları vergisi  
Genel sosyal vergi

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Çay vergisi  
Un vergisi  
Et üzerinden alınan devlet sağlık vergisi  
Kredi borcu üzerinden alınan yıllık vergi  
Orman veya ormanlık arazi vergisi  
Yeşil alanları korumak için kısımlara ait (bölünmüş) vergi  
Otomatik eğlence makineleri üzerinden alınan mahalli vergi  
Bir şirketin idari masraflarının belirli standartları üzerinden alınan vergi

Kakao ve bazı diğer tropikal ürünler vergisi

Kahve vergisi

Makina sınıfı ile birlikte 16 beygir gücünün çok üstünde olan özel arabalar üzerinden alınan özel vergi

Motorlu taşıtların tescil ruhsatı vergisi

Sporla ilgili olaylar için giriş biletlerinin fiyatları üzerinden alınan özel vergi

Otomatik eğlence makinaları üzerinden alınan devlet vergisi

Servet vergisi

Kısımlara ayrılmış (bölünmüş) gelir vergisi

## **5. HOLLANDA**

### ***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Kişisel gelir vergisi

Ücret vergisi

Kâr vergisi

Gayrimenkuller üzerinden alınan belediyelere ait vergiler

Kurumlar vergisi

Şans oyunları vergisi

İşe geliş gidiş vergisi

Servet vergisi

Veraset ve intikal vergisi

Muamele vergisi - katma değer vergisi

Madeni yağ vergisi

Tütün vergisi

Şarap vergisi

Alkolsüz içkiler ve bazı diğer ürünler tüketim vergisi

Bira vergisi

Alkol vergisi

Yolcu arabaları ve motosikletler vergisi

Kanuni işlem vergisi

Taşıt vergileri

Akaryakıt vergisi

Gemilerin yanaştığı rıhtım vergisi

Kamu meslek kuruluşları lehine idari vergi

Köpek vergisi  
Su yüzeylerinin kirlenmesi vergisi  
Gürültü kirliliğine yolaçan özel uçaklar vergisi  
Kaynak suları vergisi  
Boş arazi vergisi / Çöp vergisi  
Petrol ürünlerinin stoklanması üzerinden alınan vergi  
Düzenli kullanım vergisi (Tax on the right of user)  
Bina arazisi vergisi  
Kamu ilanları vergisi  
Turistler vergisi  
Park yapma vergisi  
Ara mamül / ürün vergisi

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Şeker vergisi  
Alkol satış vergisi  
Hava kirliliği vergisi  
Madeni makina veya hidrolik yağ vergisi  
Kimyasal atıklar vergisi  
Karayolu trafiğince meydana getirilen gürültü kirliliği vergisi

**6. İNGİLTERE**

***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Gelir vergisi  
Gelir vergisi - çalışanların geliri  
Kurumlar vergisi  
Sermaye kazançları (kâr) vergisi  
Birleşik Krallıkta veraset vergisi  
Hidrokarbon yağı vergisi  
Tütün ürünleri vergisi  
Alkol vergisi  
Şarap ve şarap ürünleri vergisi  
Elma şarabı ve armut şarabı vergisi  
Bira vergisi



Petrol gelirleri vergisi  
Müşterek bahis için toplanan para ve genel bahis oyunları vergisi  
Bingo oyunu vergisi  
İşletme vergileri - İskoçya  
Oranlar / Vergiler - Kuzey İrlanda  
Damga resmi (vergi)  
Damga resmi karşılığı vergisi  
Taşıt vergisi  
Kumarhane ruhsatı vergisi  
Kumarhane makinaları ruhsatı vergisi  
Katma değer vergisi  
İşletme oranları (vergi) - İngiltere ve Galler  
Meclis vergisi - Büyük Britanya

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Birleşik Krallıkta sermaye transferi vergisi  
Arazi / toprak gelişim vergisi  
Kibrit ve mekanik çakmak vergisi  
Oranlar (Vergiler) - İngiltere ve Galler  
Halk vergisi - İskoçya  
Ek petrol vergisi  
Araba vergisi  
Halk vergisi - Büyük Britanya

**7. İRLANDA**

***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Gelir vergisi  
Kurumlar vergisi  
Veraset ve intikal vergisi  
Mali müessese vergisi  
Bir iktisadi kıymetin alım - satım kârı vergisi  
Katma değer vergisi  
Hidrokarbonlar vergisi  
Tütün ürünleri vergisi

İspirto vergisi

Şarap vergisi

Hazır şarap vergisi

Bira vergisi

Armut şarabı ve elma şarabı vergisi

Bahis oyunları vergisi

Oranlar (Rates)

Damga resmi (vergi)

1. Nakil resmi

2. Kira kontratı resmi

3. Menkul kıymet resmi

4. Devir resmi

5. Sabit damga resmi

6. Hayat sigortası poliçeleri damga resmi

7. Faizin ödenmesi üzerine alınan damga resmi

8. Sermaye şirketleri damga resmi

9. Kredi kartları damga resmi

10. Sigorta primleri vergisi (vergi toplamak gibi damga resmi)

11. Bankalar vergisi (vergi toplamak gibi damga resmi)

İkametgaha ait emlak vergisi

Taşıt vergileri

Motorlu taşıtlar vergisi

Motorsikletler vergisi

Ruhsatlar

Bazı ruhsatlar, siparişler ve yetkiler vergisi

Yurtdışına seyahat vergisi

Motorlu taşıtlar ve motorsikletler üzerinden alınan motor tescil vergisi

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Kibrit vergisi

Su levhaları vergisi

Mekanik çakmak vergisi

Kaydedici pikaplar vergisi

Televizyon vergisi

Video oynatıcısı vergisi

Boru ve lastik vergisi

Motorlu taşıt parçaları ve yedek parçaları vergisi

## 8. İSPANYA

### *Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)*

Kurumlar vergisi

Kişisel gelir vergisi

Servet vergisi

Katma değer vergisi

Alkollü içki ve sert içki vergisi

Bira vergisi

Hidrokarbon vergisi

İmal edilmiş tütün vergisi

Kanuni senet ve sermaye transferleri işlemleri vergisi

Veraset ve intikal vergisi

Mahalli vergiler

Arazi vergisi

Mekanik güçle çalışan taşıtlar vergisi

İktisadi faaliyetler vergisi

Şehirde bulunan arazilerin (toprakların) değer artışı vergisi

İnşaat, tesis ve çalışma üzerinden alınan vergi

Şarap ve diğer mayalanmış içkiler vergisi

Ara üretim vergisi

Bazı kara nakil vasıtaları vergisi

### *İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)*

Tüzel kişilerin servet / fon vergisi

Ülke emlak vergisi

Şehir emlak vergisi

İşletme ruhsatı vergisi

Estetik yönü bulunan ve mesleki faaliyetler için ruhsat vergisi

- a. Bina arazi vergisi
- b. Arazi değer artışı vergisi
- c. İşletme hakkı tesisi vergisi

Belediyeye ait yol vergisi

## 9. İTALYA

### *Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)*

Kişisel gelir vergisi

Tüzel kişiler gelir vergisi

Mahalli gelir vergisi

Halka ait gayrimenkullerin (sabit) değer artışı vergisi

Devlet kontrollü müşterek bahis oyunları vergisi

CONI ve UNIRE'nin nezdinde kontrollü müşterek bahis oyunları vergisi

Köpek vergisi

Veraset ve intikal vergisi

Katma değer vergisi

Madeni yağ vergisi

Sıvılaştırılmış petrol gazı vergisi

Endüstriyel olmayan amaç için akaryakıt gibi kullanıldığı zaman metan üzerinden alınan vergi

İmal edilmiş tütün üzerinden alınan tüketim vergisi

Kibrit vergisi

Alkol vergisi

Bira vergisi

Elektrik vergisi

Hükümet alkoller damga pulu

Eğlence vergisi

Milli piyango vergisi

Tombala oyunu vergisi

Elde edilen mükafatlar için lisans ve piyango vergisi

Bölgesel eşya piyangosu ve benzer olaylar piyango vergisi

Resmi ruhsat vergisi

Sigorta vergisi

Halka ait posta faturaları vergisi ve ilan vergisi

Damga resmi (vergisiz)

Menkul kıymetler borsası muamele vergisi

Tescil vergisi

Kadastro vergisi ve ipotek vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi

Bazı lastik teçhizatının üzerinden alınan tüketim vergisi

Naylon torba vergisi

Meslek veya sanat işi kullanma hak ve yetkisi üzerinden alınan halka ait vergi

Gayrimenkuller üzerinden alınan halka ait vergi

Şirket öz sermayesi vergisi

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Mekanik çakmak vergisi

Şeker vergisi

Şekerli olmayan tatlandırıcı madde vergisi

Kahve vergisi

Ateşli silahlar, kurşunlar ve patlayıcılar vergisi

Akaryakıt (petrol) ilk çıkış vergisi

Margarin yağ vergisi

Kakao vergisi

Muz vergisi

Motor itici kuvveti olarak akaryakıt gibi kullanılan metan üzerinden alınan vergi

Zeytin yağı vergisi

**10. LÜKSEMBURG**

***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Kişisel gelir vergisi

Elde tutulan ücret ve maaş vergisi (kişisel gelir vergilerinin toplanmasında özel metod)

Sermayeden elde edilen (elde tutulan) gelir üzerinden alınan vergi (kişisel gelir vergilerinin toplanmasında özel metod)

Kurumlar vergisi

Şirket yöneticisinin ücreti üzerinden alınan özel vergi

Spor olayları bahis oyunları vergisi

Tombala oyunu vergisi

Servet vergisi

Veraset (intikal) vergisi

Katma değer vergisi

Madeni yağ vergisi

İşlenmiş tütün vergisi  
İspirto üzerinden alınan gider vergisi ve tüketim vergisi  
Şarap ve diğer köpüklü ve köpüksüz mayalanmış içkiler vergisi  
Bira vergisi  
Yangın hizmetleri vergisi  
Arazi ve bina vergisi  
Gümrük resmi (vergisi)  
Tescil vergisi  
İpotek vergisi  
Motorlu taşıtlar vergisi  
Alım satım vergisi  
Ruhsatlı emlak vergisi  
Eğlence vergisi

Kumarhaneden dolayı kumar brüt kazancı vergisi  
Ürün sahipleri için genel uygulanabilir anlaşmalar vergisi  
Ara ürünler vergisi

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Sıvılaştırılmış petrol gazları ve diğer sıvılaştırılmış gazlı hidrokarbonlar vergisi  
Benzol ve benzer ürünler vergisi  
Şeker vergisi  
Madeni yağların inceltilmesi

**11. PORTEKİZ**

***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Kişisel gelir vergisi  
Kurum gelirleri üzerinden alınan vergi  
Belediyeye ait vergi  
(Aşın) Sermaye kazançları vergisi  
Gayrimenkul transferi vergisi  
İntikal ve veraset vergisi ve veraset ve intikal (hediye) vergisi  
Katma değer vergisi  
Tütün ürünleri vergisi  
Damga resmi (vergisi)

Motorlu taşıtlar vergisi  
Petrol ürünleri vergisi  
Yol vergileri - Yol taşımacılığı ve yol ruhsatı vergisi  
Kumar vergisi  
Silahın kullanılması, taşınması ve bulundurulması vergisi  
Eğlence vergisi  
Sigorta primi vergisi  
Taşıtlar üzerinden alınan belediyeye ait vergi  
Alkollü içkiler üzerinden alınan özel tüketim vergisi  
Alkol vergisi (ISA)

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Bazı alkollü içkiler üzerinden alınan özel tüketim vergisi  
Bira üzerinden alınan özel tüketim vergisi  
Kahve üzerinden alınan yerli tüketim vergisi  
Gemi ve uçak taşıtları vergisi  
Motor madeni yağları ve lamba yağları, başka türlü belirtilmiş olmayan alkol ve ether ve yağlar üzerinden alınan özel yerli tüketim vergisi  
Ücret / maaş vergisi  
Gece kulüpleri, diskotekler ve gece yarısından sonra açık olan benzer işletmeler vergisi  
Kadastroya ait vergi  
Satışlara ait ticari faaliyet vergisi  
Eczacılığa ait uzmanlıklar üzerinden alınan damga vergisi  
Ticaret filosu vergileri  
Silah ve savaş mühimmatları alış satış vergisi  
Orman imtiyazı gelişim vergisi  
Sanayiye ait (endüstriyel) vergi  
Tarımsal (zirai) vergi  
Gayrimenkul vergisi  
Stopaj vergisi  
Gelir vergisi  
Tamamlayıcı vergi (Kategori - A) - Gerçek kişiler  
Tamamlayıcı vergi (Kategori - B) - Tüzel kişiler  
Sermaye kazançları (kârları) vergisi  
Petrol gelirleri vergisi

Özel vergiler

Motorlu taşıtlar satış vergisi

Madencilik faaliyetleri vergisi

Balıkçılık faaliyetleri vergisi - Sabit oran (Tek fiyat) izni

Yangın hizmetleri vergisi

Alkollü içkiler tüketim vergisi

Bira tüketim vergisi

Kahve tüketim vergisi

Damga ve mali damga resmi (vergi)

Taşıtlar üzerinden alınan özel vergi

Yerli tüketim vergisi

Yol vergileri

Motorsiklet, benzer uçak ve gemi gibi hafif yolcu taşıtları özel vergisi

## **12. YUNANİSTAN**

### ***Yürürlükteki vergiler (Taxes in force)***

Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi

Tüzel kişilerden alınan gelir vergisi

Tescilli Yunan gemilerinin sahiplerinin / kiralayanların gelir kârı vergisi

Veraset ve intikal vergisi

Gayrimenkul transferi vergisi

Sermaye kârı / kazancı vergisi

Muamele vergisi

Katma değer vergisi

I. Tütün ürünleri üzerinden alınan KDV

II. Petrol ürünleri üzerinden alınan KDV

Damga resmi (vergi)

Sermaye hareketi vergisi

Banka işlemlerinden alınan özel vergi

Tütün ürünleri vergisi

Tütün yaprağı şeklinde imal edilen tütünün alınması üzerine vergi

Sigara kağıdı vergisi

Motorlu taşıtlar yol vergisi

Motorlu taşıtlarda küçük ek ödemeler vergisi



Petrol ürünleri özel vergisi

Alkol ve alkollü ürünler vergisi

Televizyon ilanları vergisi

Malta (arpa) vergisi

İspirtolu alkol vergisi

Zirai sigorta kuruluşları adına tarhedilen gelir vergisi

Bütün ithal edilmiş malların değeri üzerinden alınan ek % 0.5 vergi

Petrol ürünleri üzerinden alınan liman kullanım vergisi

Merkez Bankası tarafınca toplanan para

Ticaret filosu emekli sandığı adına tarhedilen para

Geçiçi olarak oturmak amacıyla alınan ev vergisi

Alkollü içkiler üzerinden alınan özel vergi

Muzlar vergisi

49/1968 nolu kararname ile özel tarh

383/1976 nolu yasa ile özel tarh

ELGA yararına toplanan para

Belediyeye ait Oniki ada vergisi

Ağır sanayi ve makinalar üzerinden alınan vergi

***İptal edilen veya kaldırılan vergiler (Taxes abolished or repealed)***

Gayrimenkuller vergisi

Aydınlatma ve orta dereceli yağ / akaryakıt vergisi

3829 nolu kararname gereğince bazı kalemler üzerinden alınan özel vergi (Yarış atlarının kiraya verilmesi üzerinden alınan özel vergi)

Motor yağları vergisi

Asansör donanımı vergisi

Şeker vergisi

1477/1984 nolu yasa ile alınan vergi

1069/1980 nolu yasa gereğince (üzerine yüklenilen) 1980, 1981, 1982, 1983, 1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990 ve 1991 yıllarında kanalizasyon planlaması ve su tüketim parası üzerinden alınan % 3 özel vergi

Bazı ithal edilmiş veya yerli imalat malları için OGA vergisi

OGA adına bira vergisi

Yunanistan'dan (Yunanistan'ın geri kalanından) ve yabancı ülkelerden Oniki adalara ithal edilen mallar üzerinden alınan özel vergi

İthal edilen taşıt lastikleri vergisi

Belediyelere ait alan içinde bulunan binalardan alınan % 3 özel gelir vergisi  
Kanalizasyon projesi fonu için Selanik bölgesindeki (alanındaki) binalardan alınan gelirden % 3 özel vergi  
Su arzı ve kanalizasyon projesi için Volos bölgesindeki binaların gelirlerinden % 3 özel vergi  
Tütün yaprağı şeklinde tütün imalatı üzerinden özel olarak toplanan para ve vergi  
İthalat üzerinden alınan vergi  
Tütün üretiminde ara vergi  
Özel kamyon vergisi  
Mum malzeme vergisi  
Temizlik maddesi vergisi  
Yerli üretim ve ithal edilen karamel vergisi  
Genel eğlence vergisi  
Genel eğlence merkezleri ve lüks işletmeler vergisi  
Maaşlardan kesilen vergi  
OGA ve belediye ve kaza / köy adına alınan vergiler  
Oyun kartları ve tuz vergisi  
Radyo reklamları vergisi

## EK - 2. TÜRKİYE'DE UYGULANAN VE KALDIRILAN VERGİLER

### *Yürürlükteki Vergiler*

Gelir vergisi

Kurumlar vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi

Veraset ve intikal vergisi

Dahilde alınan katma değer vergisi

Ek vergi

Taşıt alım vergisi

Akaryakıt tüketim vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisi

Damga vergisi

Harçlar

- Yargı harçları
- Noter harçları
- Vergi yargı harçları
- Tapu ve kadastro harçları
- Konsolosluk harçları
- Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
- Tasdik harçları
- Gemi ve liman harçları
- Trafik harçları

Gümrük vergisi

- Akaryakıt dışındaki maddelerden ithalde alınacak damga vergisi
- Akaryakıttan alınan gümrük vergisi
- Tek ve maktu vergi

İthalde alınan katma değer vergisi

İthalat damga resmi

- Akaryakıt dışındaki maddelerden ithalde alınacak damga resmi
- Akaryakıttan ithalde alınacak damga resmi

Rıhtım resmi

- Akaryakıt dışındaki maddelerden ithalde alınan rıhtım resmi
- Akaryakıttan alınan rıhtım resmi

Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi

Emlak vergisi

- Bina vergisi
- Arazi vergisi

Çevre temizlik vergisi

Eğlence vergisi

İlan ve reklam vergisi

Haberleşme vergisi

Elektrik ve havagazı tüketim vergisi

Yangın sigorta vergisi

***İptal Edilen veya Kaldırılan Vergiler***

Ekonomik denge vergisi

Net aktif vergisi

Ek motorlu taşıtlar vergisi

Ek gayrimenkul vergisi

İstihsal vergisi

Nakliyat vergisi

PTT hizmetleri vergisi

İlan ve reklam hizmetleri vergisi

Bina inşaat vergisi

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

AKDOĞAN, Abdurrahman,

*Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)*, Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No: 165, İİBF No: 54, Ankara, 1996.

AKSOY, Şerafettin,

*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)*, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

ALPAR, Cem - ONGUN, Tuba,

*Dünya Ekonomisi ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar 'az gelişmiş ülkeler yönünden değerlendirme'*, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İstanbul, 1988.

ARSAVA, Ayşe Füsün,

*Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 545, Ankara, 1985.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin,

*Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, Hukuk Fakültesi Yayın No: 1, Eskişehir, 1995.

BOZKURT, Veysel,

*Avrupa Birliği*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993.

BULUTAY, Tuncer - TEZEL, Yahya -

YILDIRIM, Nuri,

*Türkiye Milli Geliri (1923-1948)*, SBF Yayın No: 375, Ankara, 1974.

- BULUTOĞLU, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Cilt 1, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- ÇİMEN, Ahmet, *Gümrük Birliği ve Avrupa Topluluğu Türkiye İlişkileri*, Ankara, 1996.
- DEDEOĞLU, Beril, *Adım Adım Avrupa Birliği*, Birinci Baskı, Çınar Yayınları, İstanbul, 1996.
- ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku İlkeler - Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- KARLUK, Rıdvan, *Uluslararası Ekonomi*, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1991.
- KARLUK, Rıdvan, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Dördüncü Baskı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, İstanbul, 1996.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1992.
- MEHTİBAY, Yaşar, *Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi (Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme)*, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar: 4, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul, Eylül 1992.

- ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet -  
ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1993.
- ÖNEN, Sacit, *Uluslararası Mali Kuruluşlar*, Ankara, 1989.
- ÖZBALCI, Yılmaz, *Gelir Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1991.
- RÖDLER, J. Albert, *European Taxation of Supplementary Services*, International Bureau for Fiscal Documentation, Amsterdam, 1969.
- SEYİDOĞLU, Halil, *Uluslararası İktisat*, Genişletilmiş Altıncı Baskı, Gözem Yayınları, No: 2, İstanbul, 1988.
- SEYİDOĞLU, Halil, *Ekonomik Terimler (Ansiklopedik Sözlük)*, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992.
- TAŞ, Metin, *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992.
- TEKİN, Fazıl, *Uluslararası Maliye*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Eskişehir, 1990.
- TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- ULUATAM, Özhan, *Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, AÜ. SBF., Ankara, 1971.
- ULUDAĞ, Ramazan, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve

Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1988 / 302,  
Ankara, 1988.

YAŞA, Memduh,

*Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978)*, Akbank Kültür Yayınları, Apa Ofset Basımevi, İstanbul, 1980

### **Makaleler**

ARAT, Tuğrul,

“Türkiye’de AT Mevzuatına Uyum Çalışmaları”, *Avrupa Birliği El Kitabı*, Avrupa Birliği ve Türkiye - Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Semineri (20-31 Mart 1995), Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayınları, Ankara, 1995.

GÜNUĞUR, Haluk,

“Avrupa Birliği Bütünleşmesinin Tarihsel Gelişimi (Dünü, Bugünü, Yarını)”, *Avrupa Birliği El Kitabı*, Avrupa Birliği ve Türkiye - Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Semineri (20-31 Mart 1995), Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Yayınları, Ankara, 1995.

KABAALIOĞLU, Haluk,

“Avrupa’da Bütünleşme Hareketlerinin Tarihsel Gelişimi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mahmut R. Belik’e Armağan*, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Araştırma ve Uygulama Merkezi, İstanbul, 1993.

KANETİ, Selim,

“Avrupa Topluluğu Hukukun Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”, *Anayasa Yargısı*, Anayasa Mahkemesinin 28. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen



- Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No: 15, Ankara, 1990.
- NADAROĞLU, Halil, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, *II. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 1987.
- ÖZBUDUN, Ergun, “Avrupa Entegrasyonunun Siyasal Boyutları”, *Avrupa Entegrasyonu: Politik, Ekonomik, Sosyal ve Askeri Boyutları Semineri*, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi Yayın No: 6, Ankara, 1989.
- TALAYMAN, Yüksel, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Milletlerarası Andlaşmalara Bakış Açısı ve Avrupa Toplulukları Hukukunun Anayasamız Çerçevesinde Ülkemizde Uygulanabilme İmkânı”, *Adalet Dergisi*, Sayı: 1989 / 2, Ankara, 1989.
- TONGUÇ, A. Merdan, “Türkiye’de Gelir ve Vergi Yükünün Dağılımında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 2, 1979.

### ***Diğer Kaynaklar***

- Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Birliği’nin Kurumları*, Tesimat Basım Sanayii, Ankara, 1996.
- Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Bütünleşmesi Avrupa Birliği’nin Kökenleri ve Büyümesi*, Tesimat Basım Sanayii, Ankara, 1996.

Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Avrupa Komisyonu 1995 - 2000*, Tesimat Basım Sanayii, Ankara, 1996.

Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Tek Pazar*, Tesimat Basım Sanayii, Ankara, 1996.

Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, *Güncel Avrupa Dergisi*, Tesimat Basım Sanayii, Sayı: 1, Ankara, Ocak - 1996.

Avrupa Komisyonu Enformasyon

Temsilciliği,

*Avrupa Topluluğu Sözlüğü*, Avrupa Komisyonu Enformasyon Temsilciliği Yayını, Ankara, 1984.

Commission of the European

Communities,

*Taxation in the European Union*, Brussels, Sec (96) 487 Final, 1996.

Commission of the European

Communities,

*Taxation in the European Union Report on the Development of Tax System*, Brussels, COM (96) 546 Final, 1996.

*Corporate Taxes*,

A Worldwide Summary, Price Waterhouse Printed in New York, USA, 1994.

Devlet Planlama Teşkilatı,

*Vergi (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı)*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: DPT 2454, Ankara, Temmuz 1996.

Devlet Planlama Teşkilatı,

*Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*.

*Diğer Vergi Kanunları*,

Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi.

European Commission,

*Inventory of Taxes Levied in the Member States of the European Union (by the State*

- and Local Authorities*), 16<sup>th</sup> Edition, Office for Official Publications of European Communities, Luxemburg, 1996.
- Gelir Vergisi Kanunu,*** Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi.
- HEREKMAN, Aykut, ***Karşılaştırmalı Vergi Sistemleri,*** Yayınlanmamış Lisans Ders Notları, Eskişehir, 1993.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, ***Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları,*** İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, İKV 129, İstanbul, Kasım 1994.
- İstanbul Ticaret Odası, ***Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü,*** Hazırlayanlar: Ömer Faruk Batirel - İlhan Uçkun, Yayın No: 1991 - 10, İstanbul, 1991.
- Kurumlar Vergisi Kanunu,*** Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi.
- Taxation in Europe,*** Debitte Haskins et al, Printed in Great Britain by Ebenezer Baylis & Sons Ltd. UK, London, 1992.
- The European Union Encyclopedia and Directory 1996,*** 2<sup>nd</sup> Edition, Europa Publications Limited, London, 1995.
- Türk - AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu, ***Vergilendirme Alt Komisyonu Raporu,*** Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara, 1994.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, ***Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,*** TOBB Yayınları, Ankara, 1992.

T.C. Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, *Avrupa Topluluğu ve Türkiye*, İkinci Baskı,  
Avrupa Topluluğu Koordinasyon Genel  
Müdürlüğü, Ankara, 1993.  
Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi.  
*Yeni Anayasa 1982 (1987 - 1995 Değişiklikleri ile)*, Serhat Yayınları, İstanbul, 1995.  
*Vergi Usul Kanunu*.



**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU**  
**DOKÜMANTASYON MERKEZİ**