

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KURUMLARIN
VERGİLENDİRİLMESİ VE ÜYELİK SÜRECİNDE
TÜRKİYE'NİN UYUM ÇALIŞMALARI**

Gündüz ÇELİK

Danışman
Doç. Dr. Ahmet Erdal ÖZKOL

2010

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Avrupa Birliği’nde Kurumların Vergilendirilmesi ve Üyelik Sürecinde Türkiye’nin Uyum Çalışmaları**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

01 /03 / 2010

Gündüz ÇELİK

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Gündüz Çelik
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe
Tez Konusu : Avrupa Birliği'nde Kurumların Vergilendirilmesi ve Üyelik Sürecinde Türkiye'nin Uyum Çalışmaları
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet O
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

“Avrupa Birliği’nde Kurumların Vergilendirilmesi
ve Üyelik Sürecinde Türkiye’ nin Uyum Çalışmaları”

Gündüz ÇELİK

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Dünya ülkeleri arasında gelişen Küresel ticarete bağlı olarak hızla artan küresel rekabette etkili olabilmek için üye ülkelerin yer aldığı Ortak Pazarı kuran Avrupa Birliği, ortaya çıkan Ortak Pazarın potansiyeli de göz önünde bulundurularak, üye ülkelerin sistemlerinin birbirine yakınlaşması yoluyla ortak kuralların geçerli olabileceği düzenlemeler yapmaktadır.

AB, Ortak Pazarın etkinliğini arttırmak amacıyla uyumlaştırma ile ilgili pek çok alanda düzenleme yaptığı gibi vergi politikaları konusunda da düzenlemeler yapmıştır. AB, ulusal egemenliklerini kaybetme korkusu yaşayan üye ülkelere, vergilendirme konusunda hukuki kaynaklarını kullanarak çeşitli düzenlemeler önermekte, uygulamasını ise üye ülkelerin otoritelerine bırakmaktadır. Zaten AB tarafından yapılan düzenlemelerin amacı üye ülkelerin vergi sistemlerini aynılaştırmak değil uyumlaştırmasını sağlamaktır.

Çalışmamda, AB’nin vergilendirme düzenlemeleri ile tam üyelik yolundaki Türkiye’nin bu düzenlemelere uyum çalışmaları detaylı biçimde verilmiştir. Vergi teorisi ve Kurumlar Vergisi’nin teorik yapısı ile tarih içerisindeki gelişimi ve Türk vergi sistemi içerisindeki yeri aktarılmış, AB’nin vergilendirme ile ilgili hukuki kaynakları, AB’nin vergilendirme yetkisi ve KV uyumlaştırma çalışmalarında dikkat edilmesi gereken hususlar detaylarıyla açıklanmıştır. AB içerisinde üye ülkelerin vergi sistemlerini uyumlaştırma zorunluluğu AB’nin kuruluşundan günümüze KV ile ilgili tüm çalışmaları

detaylı bir biçimde incelenmiştir. Türkiye ile AB ilişkilerinin tarihi gelişimi, Türkiye'nin uyumlaştırma zorunluluğu ve AB'nin düzenlemelerine uyum sağlamak için yürüttüğü çalışmalara da kapsamlı olarak yer verilmiştir. Müzakere sürecinde bulunan Türkiye'nin uyumlaştırma çabaları ile elde ettiği sonuç ve bu hususta yapılması gerekenler konusunda öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Vergilendirme Yetkisi, Kurumlar Vergisi, Uyumlaştırma, Üyelik

ABSTRACT

Master Thesis

TAXATION OF CORPORATIONS IN E.U. AND TURKEY'S ADAPTATION ENDEAVOURS DURING MEMBERSHIP PROCESS

Gündüz ÇELİK

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department Business Administration
Accounting Program**

The European Union building the Common Market including member states to have a role on rapidly increasing global competition as a part of developing global trade between world countries , has been making regulations through converging of member states' systems by taking the Common Market potential into consideration.

The EU has made regulations about not only taxing policies but also on many fields about harmonisation aiming to increase the efficiency of the Common Market. The EU suggests various regulations to those countries of which have the fear of losing their national hegemonies by using their juridical resources on taxation, and at the same time leaves the applications if this for member states' authorities. The aim of regulations of EU already is not copying member states' taxing systems , but harmonizing them.

In this study, we discussed EU's taxation regulations and Turkey's, of which aiming full membership, harmonization to these regulations in details. Furthermore, Tax Theory, theoretical structure of Corporations Tax and its historical basis and role on Turkish Taxing System are also mentioned , taxing authority of EU and important issues on Corporation Tax harmonization studies are demonstrated. Again, we discussed historical base of Turkey-EU relations , Turkey's harmonizing necessity and studies of accordance with EU regulations comprehensively. Suggestions about Turkey's , of which in

negotiation process, harmonization experiences and what Turkey should do also developed through this study.

Key words: European Union, Taxation Authority, Corporations Tax, Harmonization, Membership

İÇİNDEKİLER
“AVRUPA BİRLİĞİ’NDE KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ
VE ÜYELİK SÜRECİNDE TÜRKİYE’NİN UYUM ÇALIŞMALARI”

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
EK TABLolar LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM
KURUMLAR VERGİSİ TEORİSİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
KURUMLAR VERGİSİNİN YERİ

1.1. VERGİ TEORİSİ	4
1.2. KURUMLAR VERGİSİ TEORİSİ	6
1.3. KURUMLAR VERGİSİ’NİN TÜRKİYE’DEKİ VE DÜNYA’DAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ	7
1.4. TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN YERİ	11

İKİNCİ BÖLÜM
AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ HUKUK SİSTEMİ VE AVRUPA BİRLİĞİNDE
KURUMLAR VERGİSİ UYUM ÇALIŞMALARI

2.1. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU TEORİSİ	18
2.1.1. AB Hukuku – Ulusal Hukuk İlişkisi	17
2.1.2. AB Vergi Hukuku Kaynakları	21
2.1.2.1. Birincil Kaynaklar (Antlaşmalar)	21
2.1.2.2. İkincil Kaynaklar	22
2.1.2.3. Uluslararası Antlaşmalar	23
2.1.3. Vergilendirme Yetkisi	24
2.1.4. Kurumlar Vergilendirilmesi Yönünden AB Hukukunda Temel Yaklaşımlar	26

2.1.4.1. Ayrımcılık Yasağı	26
2.1.4.2. Devlet Yardımları Yasağı	27
2.1.4.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	28

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1.	VERGİ UYUMLAŞTIRMASI NEDİR?	30
3.2.	AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINI ZORUNLU KILAN NEDENLER	31
3.3.	AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİ UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI	33
	3.3.1. Neumark Raporu	34
	3.3.2. Van Der Tempel Raporu	35
	3.3.3. Direktifler	36
	3.3.4. Ruding Raporu	37
	3.3.5. Diğer Çalışmalar	37
3.4.	KURUMLARIN VERGİLEMESİNE İLİŞKİN MEVCUT DÜZENLEMELER	38
	3.4.1. Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi	38
	3.4.2. Füzyon Direktifi	44
	3.4.3. Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi	49
	3.4.4. Şirket Kuruluşu ve Sermaye Arttırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisine İlişkin Direktif	52
	3.4.5. Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvansiyonu (Tahkim Anlaşması)	54
	3.4.6. Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi (Faiz ve Royalty Direktifi)	59
	3.4.7. Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmaları	64
3.5.	KURUMLARIN VERGİLEMESİNE İLİŞKİN GÜNCEL DÜZENLEMELER	68
	3.5.1. Lizbon Stratejisi ve Sonrasına Vergileme Yaklaşımı	68
	3.5.2. Zarar Mahsubu	70
	3.5.3. Çıkış Vergilemesi ve Üye Devletlerin Vergi Politikalarının Koordinasyonu	72
	3.5.4. Ana Devlet Vergilemesi	73
	3.5.5. Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Çalışmaları	75
	3.5.6. Bireylerin Kar Paylarının Vergilendirilmesi	78

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİ GELİŞİMİ VE KURUMLAR
VERGİSİ YÖNÜNDEN TÜRKİYE’NİN UYUM ÇALIŞMALARI

4.1.	TÜRKİYE-AB İLİŞKİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	80
4.2.	AB TARAFINDAN TÜRKİYE İÇİN YAYINLANAN BELGELERDE DOĞRUDAN VERGİLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	84
4.2.1.	Ankara Antlaşması	84
4.2.2.	Katma Protokol	85
4.2.3.	1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı	86
4.2.4.	Katılım Ortaklığı Belgelerinde Doğrudan Vergiler	88
4.2.4.1.	08 Mart 2001 Tarihli 2000 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi	90
4.2.4.2.	14 Nisan 2003 Tarihli 2003 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi	90
4.2.4.3.	23 Ocak 2006 Tarihli 2006 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi	91
4.2.4.4.	26 Şubat 2008 Tarihli 2007 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi	91
4.2.5.	İlerleme Raporlarında Doğrudan Vergiler	92
4.3.	TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ DOĞRUDAN VERGİLER HUSUSUNDAKİ ÇALIŞMALARINA UYUMU	94
4.3.1.	Türkiye’nin Kurumlar Vergisi Yönünden Vergi Uyumlaştırma Nedenleri ve Zorunluluğu	94
4.3.2.	Türkiye’nin AB’nin Mevcut Düzenlemelerine Uyumu	96
4.3.2.1.	Karşılıklı Yardım Direktifi	96
4.3.2.2.	Füzyon Direktifi	98
4.3.2.3.	Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi	101
4.3.2.4.	Şirket Kuruluşu ve Sermaye Arttırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisine İlişkin Direktif	103
4.3.2.5.	Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvansiyonu (Tahkim Anlaşması) Yönünden	104
4.3.2.6.	Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmaları	105
4.3.2.7.	Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi	107
	SONUÇ	109
	KAYNAKLAR	114
	EKLER	122

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
ATAD	: Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
b.	: bent
ECOFIN	: Avrupa Birliği Ekonomi ve Maliye Bakanları
f.	: fıkra
GKRY	: Güney Kıbrıs Rum Yönetimi
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İmp	: İmparatorluk
KOB	: Katılım Ortaklığı Belgesi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MÇB	: Müzakere Çerçeve Belgesi
Md.	: Madde
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OKKVM	: Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
UP	: Ulusal Program
Vb	: Ve Benzeri
Yy	: Yüzyıl

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: Avrupa Birliği Üye Ülkeleri 2009 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları	s.14
Tablo 2: OECD Ülkeleri, AB Ülkeleri ve Türkiye Kurumlar Vergisi Karşılaştırması	s.15
Tablo 3: Kurumlar Vergisinin GSYH İçerisindeki Payı	s.16

EK TABLO LİSTESİ

Ek Tablo – 1 Avrupa Birliği Ülkelerinde 2000 - 2009 Kurumlar Vergisi Oranı	s.123
Ek Tablo – 2 OECD Ülkelerinde 2000 - 2009 Kurumlar Vergisi Oranları	s.124
Ek Tablo – 3 Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'ya Oranı	s.125
Ek Tablo – 4 Kurumlar, Gelir Ve Katma Değer Vergisinin 1999-2008 Yılları Arasındaki Toplam Gelir Vergisi İçerisindeki Payları	s.126
Ek Tablo – 5 OECD ve AB Ülkelerinde Gelir Vergilerinin GSYH İçerisindeki Payı	s.127
Ek Tablo – 6 Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	s.128
Ek Tablo – 7 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	s.129

GİRİŞ

İkinci Dünya Savaşından sonra Avrupa'da meydana gelen ekonomik ve siyasi istikrarsızlığı ortadan kaldırmak amacıyla kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu 1993 yılında Maastricht Anlaşması ile Avrupa Birliği adını almıştır. Topluluk faaliyetlerine siyasi ve ekonomik koşullar çerçevesinde yön vermiştir. Siyasi alanda insan haklarının ve temel hak ve özgürlüklerini düzenlemeye yönelik ekonomik alanda ise üye ülke vatandaşlarının refah seviyelerini en üst seviyeye taşımaya yönelik pek çok düzenlemeye imza atılmıştır.

Global şartların değişimi, siyasi bir oluşum olma özelliği taşıyan Birliğin siyasi birlikten ziyade ekonomik birlik olma yönünde değişim yaşamasına neden olmuştur. Dünya ülkelerinde ticaretin yönünün ve niteliğinin hızlı bir ivmeyle yön değiştirmesi, rekabet koşullarının gittikçe ağırlaşması, Birliği ekonomik alanda hedeflediği amaca ulaşmak ve küresel pazarda etkinliğini arttırabilmek için düzenleme yapmaya zorlamıştır. AB tarafından ekonomik alanda yapılan düzenlemelerin temel amacı, kurucu anlaşmasında amaç olarak belirtilen Ortak Pazar'da malların, insanların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlamaktır. Kurucu Atlaşmada belirtilen dört unsurun serbest dolaşımını sağlamak, Ortak Pazarın rekabet etme gücünü yükseltmesini sağlayarak dünya pazarında Birliğin önemini arttıracaktır.

Çalışmamın esas konusu Kurumların Vergilendirilmesi konusunda Birlikte yer alan düzenlemeler ve Türkiye'nin bu düzenlemeler karşısında durumu olduğundan Birliğin siyasi konularda katettiği mesafeye ve yaptığı düzenlemelere yer verilmeyecektir.

Ekonomik alandaki temel amacı malların, insanların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlamak olduğundan Birlik, üye ülkelerin gelirlerinde büyük bir pay olan vergiler ile ilgili düzenlemelere ağırlık vermiştir. AB, üye ülkeler arasında malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlaması açısından gümrük vergisi konusunda birliğe öncelik vermiştir. Bu nedenle üye ülkeler ile Gümrük

Birliği Antlaşmaları imzalamıştır. AB'ye üye olmadan henüz üyelik sürecinde bu anlaşmayı imzalayan ilk ülke olması açısından Türkiye, Gümrük Birliği Anlaşmasını imza eden ülkelerden farklılık göstermektedir. Malların ve hizmetlerin serbest dolaşımı için Birlik dolaylı vergiler konusunda pek çok düzenleme yapmıştır. Hatta, Kurucu Anlaşmada dolaylı vergilerin uyumlaştırması için özel düzenleme yapılarak üye ülkelerin dolaylı vergileri uyumlaştırması zorunlu hale getirilmiştir. Dolaylı vergiler konusunda en çok Katma Değer Vergisi ile ilgili düzenlemelere ağırlık vermiştir.

İnsanların ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak için dolaysız vergilerden Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yönünde çalışmalar yapılmıştır. Ancak Kurucu Antlaşmada dolaysız vergilere ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmediği için amaç üye ülkelerin mevzuatlarını aynılaştırmak değil birbirlerine uyumlaştırmak olmuştur. Küresel rekabete uyum sağlayabilmenin üye ülkelerdeki şirketlerin gücüyle mümkün olabileceğinin farkında olan Birlik, Kurumların Vergilendirilmesi konusunu toplantılarında süreki gündem maddesi olmuş, bu konuda direktifler, raporlar, bildirimler yayınlamıştır. Kurumların Vergilendirmesi ile ilgili 2000'li yıllara kadar önemsiz denebilecek seviyede gelişmeler yaşanmış olsada 1998 yılında Lizbon'da belirlenen stratejinin ardından Birlik daha ciddi çalışmaları yürürlüğe geçirmiştir.

Çalışmamda, Türkiye'nin Avrupa Birliği ile neredeyse yarım asırdır devam eden ilişkileri nedeniyle, Birliğin düzenlemelerine Türkiye'nin vergi uyum çalışmalarına detaylı bir biçimde yer verilmiştir. Çalışma kapsamında olan Kurumların Vergilendirilmesi hususunda Türkiye Avrupa Birliği'ne mümkün olduğunca uyum sağlamaya çalışmıştır. Özellikle 2000'li yıllarda Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalara paralel olarak, Türkiye'de 2006 yılında kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Birlik ile uyum konusunda atılmış önemli bir adımdır. Sermayenin serbest dolaşımının sağlanabilmesi için atılmış olan bu adımdan sonra Türkiye için 2009 yılında vergilendirme faslı açılmış olması tam üyelik sürecinde müzakere halinde olan Türkiye için üyelik açısından ümit verici olmuştur.

Avrupa Birliği düzenlemelerinin hukuk yaratma yetkisi ile Birliğin hukuki kaynakları aktarılmış, ülkelerin tüm bu düzenlemelere uyum sağlamak zorundalığı ve Türkiye'nin vergi sistematığinin uyumlaştırmaya uygunluğu da ayrıca irdelenmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde, Kurumların Vergilendirmesine ilişkin Birlik tarafından yapılan düzenlemelere ve Türkiye'nin uyum çalışmalarına detaylı bir biçimde yer verilirken, Türkiye'nin bundan sonra yapacağı çalışmaların nasıl ve hangi yönlü olması gerektiği konularında da öneriler de sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ TEORİSİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE

KURUMLAR VERGİSİNİN YERİ

1.1 VERGİ TEORİSİ

Türk Vergi mevzuatında vergiye ilişkin herhangi bir tanım bulunmamakla beraber, vergi kavramı ile ilgili Anaysanın 73.maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında bir tanım mevcuttur. Bu maddeye göre vergi ödevi şöyle ifade edilmektedir; “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 yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Vergi tanımlamalarının kişilerin ihtiyacına veya bulunduğu zamana göre yapıldığı görülmektedir. Vergi; devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir.¹

Bir başka tanımda ise vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları tutarlardır.² Vergi; Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlamı; “hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir”.³

Teorik olarak verginin karşılıksız olduğu belirtilmiş olsa da, devletler, gerçek veya tüzel kişilerden elde ettiği vergi gelirlerini dolaylı veya direkt olarak toplumsal mal ve hizmetinin temini ve ifası için kullanmaktadır. Yani devlet, kendi

¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 1994, s.84

² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi** (Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10.Baskı), Beta Basım, İstanbul, 1998, s.216.

³ Nihat Sayar, “**Kamu Maliyesi - Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**”, İstanbul, 2000, s.125

sorumluluğunda olan kamusal hizmeti yerine getirebilmek için herhangi bir nedene dayanmaksızın yasalardan aldığı güçle gerçek veya yasalarla kurulmuş tüzel kişiliklerden vergi geliri sağlar.

Vergi sisteminin üç temel fonksiyonu vardır. Bu fonksiyonlardan en temeli mali bir araç olmasıdır. Ekonomik olarak gelişmiş veya Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler verginin mali araç olma fonksiyonuna ekonomik ve sosyal bir araç olma özelliğini de eklemiştir. Verginin mali araç fonksiyonu dışında ekonomik ve sosyal amaçlar için araç olması gerekliliğini ilk vurgulayan A.Wagner “ulusal ekonominin giderek fertçi organizasyondan toplumcu organizasyona geçmesi gerektiğine”⁴ vurgu yapmıştır.

Türk vergi sisteminin mali bir araç olma özelliği yanında, ekonomik ve sosyal bir araç olarak kullanılmasına özellikle 1980'li yılların başından itibaren ağırlık kazanmıştır. Avrupa Birliği'ne tam üye olma çalışmaları gereği 1963 yılından itibaren uygulanmakta olan yatırım indirimi teşviğine ilave olarak, 1980'li yılların başında dışa açık büyüme stratejisinin benimsenmesi, ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin vergi yoluyla teşviki de sisteme dahil edilmiştir. Ayrıca, sermaye piyasasını geliştirme isteği, son yıllarda kurumlar vergisinin ekonomik bir araç olma özelliğini daha da belirginleştirmiştir.

Vergileri en eski ayırım yöntemi ile dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasıtasız, doğrudan) olarak ikiye ayırmak mümkündür. Dolaysız vergiler vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişilerin veya kurumların elde ettikleri gelir üzerinden alınan vergilerdir. Dolaylı vergilerin vergi mükellefi ve ödeyicisi farklı olmakla birlikte gelir seviyesi ne olursa olsun yapılan harcama üzerinden alınan vergi oranı aynıdır. Dolaylı vergilere en iyi örnek Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisidir. Dolaysız vergilere en iyi örnek ise Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'dir. Aşağıdaki bölümde sadece KV ile ilgili bilgi verilecektir.

⁴ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi** (9. Baskı), Beta Basım, İstanbul, 1996, s.218-219

1.2 KURUMLAR VERGİSİ TEORİSİ

Kurumlar Vergisi, kurumların elde ettiği kazanç üzerinden alınan ve günümüz dünyasında gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin büyük bir çoğunluğunda uygulanmakta olan doğrudan, dolaysız veya vasitasız vergidir.

Kurumlar Vergisi, gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının, ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu safi kazançlarından alınan vergidir.⁵

Kurumlar Vergisi, böylesine geniş bir uygulama alanı bulmasına rağmen uygulama nedenleri vergi ve maliye literatürlerinde en çok tartışılan vergilerden biridir. Bu tartışmaların başlıca ve temel nedeni elde edilen kazanç üzerinden KVK' da belirtilen kurumların KV ödemesinin yanısıra kurumun ortaklarına dağıttığı kardan elde ettiği gelir üzerinden kişilerin GV ödemesi konusudur. Hem kurumun hem de ortakların vergi ödemesini geçerli bulanlar mevcutken tam aksini iddia edenler de vardır.

KV'nin varlığını geçerli bulanlar, kurumların hukuki olarak sahip olduğu tüzel kişiliklerinin gereği olarak kurumların elde ettiği kazancın gelir vergisinden ayrı olarak vergilendirilmesinin normal olduğunu iddia etmektedirler.⁶

KV'nin varlığını geçerli bulanlardan bir diğer görüşe göre; vergi idaresi açısından kurumların vergilendirilmesi diğer kaynaklara göre daha etkindir. Çünkü, mükellef sayısı görece olarak azdır ve kurumların vergi kaçırması daha zordur.⁷

KV'nin vergicilik ilkeleri ile bağdaşmadığını iddia eden entegrasyonist görüşe göre; kurumların elde ettiği kazançlar kurum ortakları arasında dağıtmakta ve ortaklar bu kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu

⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitapevi, Ankara, 1999, s.236

⁶ Richarde Abel Musgrave ve Peggy Boswell Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw Hill, 1984, s.387-388

⁷ Robin Boadway ve Anwar Shah, **How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries**, **The World Bank Working Papers**, November-1992, s.13

durumda, kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi almanın, vergicilik ilkeleri ile bağdaşmayacağı belirtilmektedir.⁸

Ayrıca KV'nin olmaması ve uygulanmaması durumunda hem devletin ödeme gücü yüksek hukuki olarak tüzel kişiliğe sahip olduğu kurumlardan elde edeceği kadar vergi geliri azalmış olacak hem de kazancı vergilendirilmeyen kurumun ortakları karı almayarak kurumda bırakma yoluna gidebileceklerdir. Yani bu durumda hem kurumun elde ettiği kazanç üzerinden vergi alınmamış olacak hem de ortakların hak ettiği temmetüyü almayarak gelir vergisi ödemeyeceği için vergi kaybı olacaktır.

1.3 KURUMLAR VERGİSİ'NİN TÜRKİYE'DEKİ VE DÜNYA'DAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Kurumlar Vergisine ilişkin ilk çalışmalar, XIX. Yüzyılın ortalarında, 1824 yılında Amerika Birleşik Devletleri tarafından genel servet vergisinin başarısızlığa uğraması üzerine ortaya çıkmıştır.⁹ Nitekim, Pennsylvania eyaletinde yılında bankaların temettüleri üzerine bir vergi konmuş ve bu vergi demir-çelik şirketlerine de uygulanarak yaygınlaştırılmıştır.¹⁰

XIX. yüzyılın sonlarında Sanayi Devrimi ile beraber gelişen sanayiye paralel anonim, limited türünde sermaye şirketleri kurulmaya başlanmıştır. Çeşitli adlar altında kişilerden alınan vergilere ek olarak tüzel kişiliklerin elde ettiği gelirleri de vergilendirme ihtiyacı doğmuştur. Gerçek kişileri yükümlü kılan gelir vergisine "tamamlayıcı bir vergi" olan kurumlar vergisinin konmasına yol açmıştır.¹¹ Ancak devletlerin siyasi, ekonomik ve diğer farklı özelliklerinden dolayı KV' ne geçiş farklı dönemlerde olmuştur.

⁸ Richarde Abel Musgrave ve Peggy Boswell Musgrave, a.g.e, s.386

⁹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982, s.164

¹⁰ Yaşar Methibay, **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1996, s.68

¹¹ Özkan Atila, **Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi ve Türkiye**, Vergi Dünyası eki, 2009, s.11

I.Dünya Savaşı'ndan önce Kurumlar Vergisi ile ilgili yaşanan gelişmelere rağmen KV'nin gerçek anlamda uygulanmaya başlanması savaşın gerektirdiği mali kaynaklar sebebiyle I.Dünya Savaşı'nı takip eden yıllarda olmuştur.¹²

ABD 1824 yılında bankalara uyguladığı temettü vergisinin ardından, 1909 yılında sermaye şirketlerin federal seviyede vergilendirmeye başlanması yapılan kongrede kabul edilmiş ve ABD anayasasına eklenmiştir. Gelir Vergisinin tamamlayıcısı olarak görülen bu vergi başlangıçta %1 olarak uygulanmaktaydı. Daha sonra bu oran 1918 yılında %14'e yükseltilmiş, bu tarihten sonra de gelir üzerinden alınan bağımsız bir vergi haline gelmiştir.¹³

Almanya'nın da Kurumlar Vergisi ile ilgili çalışmaları XIX. yy sonlarına doğru gerçekleşmiştir. 1892 yılında sermaye şirketleri Prusya Gelir Vergisi kapsamına alınmak suretiyle vergilendirilmeye başlanmıştır. 1920 yılında uygulanmaya çalışılan "Köpperschaftsteuer" adlı kurumlar vergisi Almanya'da meydana gelen büyük enflasyon yüzünden uygulanamamıştır.¹⁴ Ancak 1923 yılında yapılan vergi reformundan sonra 1925 yılında KV uygulanmaya başlanabilmiştir. 1925 yılında oluşturulan bu düzenlemenin ardından 1934 ve 1939 yıllarında gerçekleştirilen ufak değişikliklerle uygulanmaya devam etmiştir. Bugün Almanya'da yürürlükte olan KV ise 1950 yılında kabul edilmiş ve 1925'te kabul edilen KVK ile büyük benzerlik taşımaktadır.

İngiltere'de ise 1937 yılına kadar bu alanda kurumların net kazançları üzerinden ödedikleri vergiler dışında herhangi bir gelişme olmamıştır. 1937 yılında kabul edilen "Milli Savunma Vergisi" kurumların ayrı olarak vergilendirilmesini sağlamış olsada gerçek kişileri de kapsadığından Kurumlar Vergisi niteliği taşımamaktaydı. 1965 yılında "The Finance Act" ile gerçek anlamda KV uygulanmaya başlamıştır. Böylelikle kurumlar için ayrı bir vergilendirme sistemi

¹² Ercan Türkan, **Türkiye Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi**, Ankara, 1993, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf> (Erişim: 14.11.2009)

¹³ A.Yılmaz Özin, **Vergi Hukukunda Son Değişikliklerin Kurumlaşmaya Etkileri**, Vergi Dünyası, 1982, s.19

¹⁴ Avni Zarakolu, "**Alman Gelir Vergisi**", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Ankara, cilt:9, sayı:3, 1954, s.20, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/362/3802.pdf> (Erişim 15.11.2009)

oluşturulmuş, gerçek kişilerin gelirleri ayrı bir sınıfa alınmıştır. Japonya’da kurumlar vergisinin gerçek anlamda uygulanmaya başlanması 1940 yılında, Fransa’ da ise 1948 yılında olmuştur.

Türk Vergi sistemine Kurumlar Vergisinin gerçek anlamda girmesi tüm dünya ülkelerine yakın tarihlerde olmuştur. Türkiye açısından Kurumlar Vergisinin gelişimini incelemek için süreci Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası olarak ikiye ayırmak kanımca daha net bilgi edinmemizi sağlayacaktır.

XIX.yüzyılda kurumlar vergisi alanında gelişmeler yaşanırken, ticaretin pek önemli olmadığı ve dini vergilerin hakim olduğu Osmanlı İmparatorluğu’nun bu alandaki ilk çalışmaları XX.yy başlarında olmuştur. Osmanlı, yapılan savaşlar sonucu topraklarını kaybetmesi ve bu topraklardan ve topraklarda yaşayanlardan aldığı dini tabanlı vergi gelirlerinin azalması üzerine yeni vergi arayışına girmiştir. Gelir üzerinden alınan ve Temettü Vergisi olarak adlandırılan vergiyi uygulamaya geçirmiştir. Temettü Vergisi Osmanlı İmparatorluğunda asli kaynak olan kanunla değil, tali kaynak niteliğinde olan nizannamelerle düzenlendiği için adına Temettü Nizannamesi de denmekteydi. Temettü Vergisi Gelir Vergisi ile aynı olmakla beraber Osmanlı İmp.da kişilerin gelirlerini beyan etmesine izin vermemiş, devlet bizzat tahrir (sayım) usulüyle yapmaya çalışmıştır.¹⁵ Osmanlı İmp.nda uygulanan Temettü Vergisi, vergiyi ödeyecek kişiler arasında herhangi bir ayırım yapmaksızın ticaretle uğraşanların tümünün elde ettiği kazançları vergilendirme esasına dayanmaktaydı. Ancak, Osmanlı İmp.da yaşayan yabancılar, Osmanlı İmp.nun borçları yani verdiği kapitülasyonlar yüzünden temettü vergisi ödememişlerdir.¹⁶

Osmanlı İmparatorluğu döneminde kabul edilen ve ticaretle uğraşan gerçek ve tüzel kişilerden vergi alınması öngörülen Temettü Vergisi Cumhuriyetin ilk yıllarında 1926 yılında Kazanç Vergisi adı altında yürürlüğe girdi. Buna göre, gerçek kişilerden ticari ve sınai iş yapanların serbest meslek ve hizmet erbabının

¹⁵ Aylin Baykal, **Dolaysız Vergilerin AB’de ve Türkiye’de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması** (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008

¹⁶ Ercan Türkan , a.g.e., s.4

kazançlarıyla birlikte, kollektif, komandit, kooperatif, anonim ve limited şirketler ile kamu yararı gözetilen cemiyetlere ait kazançlar, söz konusu vergiye tabi bulunmaktaydı.¹⁷ Ancak bu kez Türkiye’de yerleşik olan herkesten alınması sağlanarak yabancıların da Temettü Vergisi ödemeleri sağlandı.

Avrupa ülkeleri ve diğer dünya ülkeleriyle birbirine çok yakın tarihte, Türkiye’de de kurumlar ile gerçek kişilerin birbirinden ayrı vergilendirilmesinin sağlanması açısından önemli reformlar yapıldı. II.Dünya Savaşından sonra, tahrir usulüyle alınan vergi yerine, beyan esasına dayalı Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi reformu yapılmıştır. 1949 yılında Kazanç Vergisi kaldırılarak yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri getirilmiştir. Ayrıca ayrı kanunlarda yer alan vergi usulüne dair hükümler tek bir kanunda Vergi Usul Kanunun’da birleştirilmiştir.¹⁸ 3 Haziran 1949 tarihinde kabul edilen, 1 Ocak 1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu Türkiye’de ilk defa kurumların ayrı olarak vergilenmesine imkan sağlamıştır.

Küreselleşen dünya ekonomisine katılmak isteyen ülkeler mevcut vergi sistemlerinde köklü değişiklikler yapmaya başlamışlardır. Kurumlar Vergisi açısından yeni düzenlemeler yapılmış, en köklü ve önemli değişiklik vergi oranlarının düşürülmesi olmuştur. Hem küreselleşen dünya ekonomisine hem de Avrupa Birliği tam üye adayı olan Türkiye, bu değişikliklere 13 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe soktuğu Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile cevap vermiştir. 2006 da kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5422 sayılı kanunun şablonu üzerine inşa edilmiş olsa da günümüz şartlarına uygunluğu ve beklenenleri karşılaması açısından farklılıklar göstermektedir.

¹⁷ A.Yılmaz Özin, a.g.m., s.21

¹⁸ Şükrü Kızılot, Cem Kılıç ve Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Cem Web Ofset, Ankara, 2006, s.13

1.4 TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN YERİ

Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarının yine aynı maddede sayılan kurumların elde ettiği kazançlar üzerinden, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine alınan dolaysız bir vergidir. Kanunda kurum ile ifade eden tüzel kişilikle, başta kar elde olmak üzere aynı amaçlar doğrultusunda insanların veya diğer kurumların bir araya gelmesiyle meydana gelen yapı kastedilmektedir. Kurumlar Vergisi ise meydana gelen bu kurumun ayrı hukuki kişiliklerinin oluşması sonucu safi kazançları üzerinden alınan vergi türüdür.¹⁹

Türkiye'de hem Osmanlı İmp.dan beri alınmakta olan 1907 ve 1914 tarihli temettü vergilerinde hem de 1928'de temettü vergisinin yerine kabul edilen kazanç vergisinde, gerçek kişilerin gelirleri yanında sermaye şirketleri de vergilendirilmekteydi. Ancak, gösterdikleri özellikler açısından, bu vergileri sadece kurum kazançlarına yönelik bir kurumlar vergisi örneği olarak ele almamak gerekmektedir. Bugünkü biçimiyle Kurumlar Vergisi Türk vergi sistemine 1950 reformu sonrasında, 1 Ocak 1950'de yürürlüğe giren, 3 Haziran 1949 tarih ve 5422 sayılı KVK ile girmiştir.²⁰

1949 yılında yaşanan büyük vergi reformuyla beraber yürürlüğe giren KVK 1950-1960 yılları arasında bir takım değişiklikler yapılmış olmasına rağmen sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi konusunda yeterli verim sağlanamamıştır. Türkiye için Avrupa Birliği tarafından düzenlenen tavsiye niteliğindeki raporlarda vergilendirme sistemi ilgili bir takım değişiklikler yapılması öngörülmesi üzerine KV'da köklü değişiklikler ve yenilikler yapılmak zorunda kalmıştır. Bu konuyla ilgili geniş bilgi daha sonraki bölümlerde yer verilecektir.

1980-1993 tarihleri Kurumlar Vergisi Türkiye için önemli bir tarihtir. Bu dönemde Kurumlar Vergisi ile değişiklikler, düzenlemeler ve yenilikler yapılmıştır.

¹⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi** (8.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s.237

²⁰ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara,2000, s.319

Planlı kalkınma döneminde ise yatırım indirimi kavramı, azalan bakiyeler ile amortisman ayrılması, zarar mahsubu ve vergi uzlaşması gibi yeni kavramlar göze çarpanlardır. Yapılan en dikkat çekici değişiklik, 26 Aralık 1993 tarihinde kabul edilen 3946 sayılı yasa ile getirilen Vergi Alacağı kavramı sonucu Kurumlar Vergisi oranının %50 seviyelerinden % 25 seviyesine indirilmesidir. 1 Ocak 1995 yılında uygulanmaya başlanan Vergi Alacağı Avrupa Birliği ülkelerinde 1965 yılından beri uygulanmakta idi. Vergi Alacağı, kurumların dağıttığı kar üzerinden gelir vergisi ödemeyi sağlayan, bu vesileyle verginin işlevlerini arttıran bir sistemdir. 1993 tarihli değişikliklerde daha önce uygulanmakta olan kurumlar vergisi istisnası da mükelleflerden elde edilen vergi gelirlerini artırmak amacıyla kaldırılmıştır.²¹ Kanunda yer alan istisnaların pek çoğunun kaldırılmasına paralel olarak asgari kurumlar vergisi uygulaması ise tamamen kaldırılmıştır.²²

Vergi alacağı kavramının uygulanmaya başlaması, KV’de yer alan istisnaların kaldırılması ve buna paralel asgari kurumlar vergisi uygulamasının kaldırılması Avrupa Birliği tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye ile Avrupa Birliği arasında uyumun sağlanmasına neden olmuştur.

1990’ lu yıllardan sonra dünyada küreselleşme kavramı siyasi, politik ve ekonomik alanlarda tam olarak hissedilmeye başladığı dönem olmuştur. AB’ nin tek Pazar yaratma çalışmaları, küreselleşme sonucu dışa açılma zorunluluğu, rekabet seviyesinin her geçen gün hızla artması, Türkiye’nin oluşan dünya pazarında rekabet edebilme gücünü arttırması için yurtiçinden ve yurtdışından uzun vadeli yatırım çekebilme çabası ve AB yasaları ile uyum çabası Türkiye’yi Kurumlar Vergisi alanında yenilik yapmaya sevk etmiştir. Kurumlar Vergisi sisteminde yapılacak değişikliklerde, yeni yapılacak yasanın mükelleflerin anlayabileceği sadelikte ve çağdaş dil ile yazılmış olması, vergi kaçırmayı en az seviyeye indirgeyecek teşvik edici unsurların olması, sürekli değişebilir olmaması, vergi toplama sisteminin bilgi teknolojilerini daha etkin kullanarak kaliteli hizmet vermesi faktörleri göz önünde bulundurulmuştur.

²¹ Yaşar Methibay, a.g.e., s.328-337

²² Şükrü KIZILOĞLU, Cem KILIÇ, Okan MÜDERRİSOĞLU, a.g.e., s.40-41

1949 yılından beri yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi 21 Haziran 2006 yılında 5520 sayılı kanun ile bir çok değişiklik ve yenilikle beraber kabul edilmiştir. Yeni kabul edilen KVK'da transfer fiyatlandırmasında uluslararası standartlara uygun kriterler getirilmiş, muafiyet ve istisnalar kısmi olarak kaldırılmış, kontrol edilen yabancı kurum kazancının ve vergi cenneti ülkelere yapılan ödemelere uygulanan kesinti ile ilgili düzenlemeler yapılmış, bölünme, birleşme ve tasfiye konularında düzenlemeler yapılmış, açık ve sade modern Türkçe kullanılmış, daha önce tartışılmakta olan ihtilaflı konulara açıklık getirilmiş, beyanname verme süreleri değiştirilmiş, dar mükellefiyetlerle ilgili yenilikler yapılarak kurumlar vergisi oranında indirimle gidilmiştir. Kanımca yapılan bu değişikliklerin en önemlisi, vergi mükelleflerinin üzerindeki vergi yükünün hafifletmiş olması ve yatırımcıyı teşvik edici seviyeye düştüğü için vergi oranındaki değişikliklerdir. Kurumlar Vergisi oranında yapılan değişiklikten sonra AB ve OECD' de uygulanan Kurumlar Vergisine yaklaşmamızı Ekte sunulan "Ek Tablo – 1 Avrupa Birliği Ülkelerinde 2000-2009 Kurumlar Vergisi Oranı" ve "Ek Tablo – 2 OECD Ülkelerinde 2000-2009 Kurumlar Vergisi Oranları" tablosu incelendiğinde daha rahat anlaşılacaktır.

Aşağıdaki Tablo – 1 incelediğinde ise günümüzde AB ülkelerinde uygulanan KV oranı ile Türkiye'de uygulanan KV oranını karşılaştırma şansını bulabilmekteyiz. AB ülkelerinden birliğe en son dahil olan ülkeler hariç diğer ülkelerin bir çoğundan daha aşağıda oran uygulanıyor olması küresel pazarda rekabet gücümüzü arttıracak yatırımlar için daha cazip olmaktadır. Türkiye' de 2006 yılında kabul edilen Kurumlar Vergisi ile K.V. oranı %20 ye düşürülmüş, AB ile uyum sürecinde istenilen seviyeye indirgenme sağlanmıştır.

Tablo - 1 Avrupa Birliği Üye Ülkeleri 2009 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları

Almanya	29%	İtalya	31 %
Avusturya	25%	Kıbrıs	10%
Belçika	34%	Letonya	15%
Bulgaristan	10%	Litvanya	20%
Çek Cumhuriyeti	10%	Lüksemburg	28%
Danimarka	25%	Macaristan	16%
Estonya	21%	Malta	35%
Finlandiya	26%	Polonya	19%
Fransa	33%	Portekiz	25%
Hollanda	25%	Romanya	16%
İngiltere	28%	Slovakya	19%
İrlanda	12%	Slovenya	21%
İspanya	30%	Yunanistan	25%
İsveç	28%	Türkiye	20 %

Kaynak:

http://www.kpmg.com.tr/dbfetch/52616e646f6d4956604e3b9aa6384584d19a64c0db87a264/2009_kurumlar_vergisi_ve_dolayl_vergiler_ara_t_rmas_.pdf

Tablo – 2 incelendiğinde ise Türkiye'nin Kurumlar Vergisi ortalamasının 2006 yılından sonra OECD ülkelerinin ve AB Üye ülkelerinin KV ortalamasının altında olduğunu görmekteyiz. 2006 yılından önce uygulanan yüksek oranda Kurumlar Vergisi oranı nedeniyle OECD ve AB ortalamasının epey üstünde seyretmekteydi.

Tablo– 2 OECD Ülkeleri, AB Ülkeleri ve Türkiye Kurumlar Vergisi Karşılaştırması

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
OECD	33	32	31	30	29	28	28	27	26	26
AB	32	31	30	28	27	25	25	24	23	23
TÜRKİYE	33	33	33	33	33	30	20	20	20	20

Kaynak:

http://www.kpmg.com.tr/dbfetch/52616e646f6d4956604e3b9aa6384584d19a64c0db87a264/2009_kurumlar_vergisi_ve_dolayl_vergiler_ara_t_rmas_.pdf

Tablo – 3 te Kurumlar Vergisinden elde edilen gelirin ülkemiz GSYH içerisinde aldığı yeri yıllar itibariyle göstermektedir. 1998 yılında toplam KV gelirinin GSYH' da yaşanan artış %48,99 iken Kurumlar Vergisinin oranındaki değişim % 0,015 olarak gerçekleşmiş, KV oranının düşürüldüğü 2006 yılında sanıldığı gibi büyük bir vergi tahsilatı sıkıntısına yol açmamıştır. 2007 yılında GSYH' da gerçekleşen artış %11,18 iken Kurumlar Vergisi gelirlerinin payı %26,28 olmuştur. 2007 ve 2008 yıllarında tahsilattaki artış GSYH içerisindeki oranını da arttırmıştır. Ek Tablo – 3 te ise GSYH' nın yıllar itibariyle tutarsal ve oransal olarak değişimi sırasında Kurumlar Vergisinin yarattığı etkiyi yıllar itibariyle analiz edebiliriz.

Tablo – 3 Kurumlar Vergisinin GSYH İçerisindeki Payı

YILLAR	GSYH (TL)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	GSYH İÇERİSİNDEKİ PAYI %
1999	104.595.916,0	1.549.524,7	0,015
2000	166.658.021,0	2.356.787,0	0,014
2001	240.224.083,0	3.675.665,0	0,015
2002	350.476.089,0	5.575.494,7	0,016
2003	454.780.659,0	8.645.345,4	0,019
2004	559.033.026,0	9.619.359,0	0,017
2005	648.931.712,0	11.401.986,0	0,021
2006	758.390.785,0	12.447.354,0	0,016
2007	843.178.421,0	15.718.474,0	0,019
2008	950.098.199,0	18.658.195,0	0,020

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm
(Erişim Tarihi: 22.11.2009)

Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını “Ek Tablo – 4 Kurumlar, Gelir ve Katma Değer Vergisinin 1999-2008 yılları arasındaki Toplam Gelir Vergisi İçerisindeki Payı” tablosunda görebilirsiniz. Ayrıca Ek Tablo – 5 OECD ve AB Ülkelerinde Gelir Vergilerinin GSYİH İçerisindeki Payı incelenerek Türkiye’nin vergi gelirleri ile karşılaştırma yapmak mümkün olmaktadır.

2006 yılında kabul edilen Kurumlar Vergisi Kanunu ile büyük AB ile büyük ölçüde uyum sağlanmış ve küresel rekabetime can veren Kurumları teşvik edici yeniliklerin getirilmesiyle Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisi alanında köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle beraber korkulan şey olmamış ve Kurumlar Vergisi tahsilatında tutarsal ve miktarsal olarak büyük kayıplar yaşanmamıştır. Aksine düşen Kurumlar Vergisi oranı, mükelleflerin cesaretini yerine getirmiş, yatırımlarına hız vermiş, vergilerini elde ettikleri gerçek gelirler üzerinden

ödemeye gayret etmelerini sağlamıştır. Yatırım yapmak isteyen ancak bunun için zeminin hazır olmadığını düşünen 47.620 adet kurum ticaret siciline kayıt ile tüzel kişiliklerini maydane getirerek faal olarak vergi mükellefiyetlerini başlatmışlardır. Mükellef sayıları ilgili artış ve değişim oranını Ek Tablo - 6 Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları tablosunda inceleyebilirsiniz.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ HUKUK SİSTEMİ VE AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİ UYUM ÇALIŞMALARI

2.1 AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU TEORİSİ

2.1.1 AB Hukuku – Ulusal Hukuk İlişkisi

Avrupa Birliği Hukuku, Birliğe üye devletlerin, iç hukuklarında sahip oldukları egemenlik yetkilerinin bir kısmını Topluluğa devretmeleri sonucu oluşan “sui generis” bir hukuk düzeni olup, ulusal hukuka üstün (supremacy), doğrudan uygulanabilir, ulus üstü (supranational) bir hukuk düzeni olarak tanımlanır.²³

AB Hukukunun doğrudan üye devletlerde uygulanması, AB hukuku diğer ve üye devlet hukuku olmak üzere iki farklı hukuk düzeninin aynı anda uygulanması sorununu yarattı. Özellikle bu iki hukukun birbiriyle çeliştiği uyuşmazlık durumlarında üye devletlerin hangisini uygulayacağı veya hangisine öncelik vereceği sorunu ortaya çıktı. Şekil olarak uluslararası antlaşmalara benzeyen AB Kurucu anlaşmalarının içerik olarak farklı olduğunu görmekteyiz. Uluslararası anlaşmaların çoğunda anlaşmanın taraf devlet iç hukukunda uygulanabilmesi için bir uygun bulma yasasına ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak Birliği oluşturan anlaşmalar böyle bir uygun bulma yasasına gerek duymadan doğrudan ve üye devlet mahkemeleri tarafından iç hukuk kuralı olarak uygulanabilmektedir.²⁴ Avrupa Topluluğu Adelet Divanı uluslararası hukuk kurallarının AB Hukukuna uygulanması durumunda bölünme yaşanabileceğini ve AB Hukukunun iç hukuka üstünlüğünün anlaşmalarda yer almadığını göz önünde bulundurarak Costa-Enel davasında aldığı kararla AB Hukukunun üstünlüğünü açıklamıştır. Bu dava da Mahkeme “Birlik Hukuku, üye devletler hukuk sisteminde yer alan hukuk sujeleri bakımından hak ve yükümlülükler doğurur ve bu hukuk sistemlerinde öncelikle uygulanır” kararını vermiştir.²⁵ Alınan

²³ Billur Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Kitapevi, İstanbul, 2002, s.1

²⁴ Arif Köktaş, Enver Bozkurt ve Mehmet Özcan, **Avrupa Birliği Hukuku**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2001, s.114

²⁵ Haluk Günöğür, **Avrupa Topluluğu Hukuku**, Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara, 1996, s. 74-75

bu kararlarla birlikte hukukta devrim niteliğinde gelişmeler yaşanmıştır. Uluslararası uyuşmazlık durumlarında her durumda, üye ülkeler koşulsuz olarak AB Hukukunun üstünlüğünü kabul edeceklerdi.

Kurucu antlaşmalarda yer alması da alınan çeşitli kararlarda mutlak üstünlüğü kabul edilen AB Hukuku, alanında yapılan ilk uygulama olması nedeniyle özgün bir yapıdadır. AB Hukuku, özgün yapısıyla Adalet Divanı'nın içtihatlarıyla oluşmuş bir hukuk sistemidir. Avrupa Birliği Hukuku ile ulusal hukuk ilişkisini belirleyen prensipler şunlardır:²⁶

- **Topluluk Hukukunun Birliği:** ATAD, ilk dönemlerden itibaren Toplulukları (AET,AKÇT,AAET) oluşturan üç temel antlaşmanın fonksiyonel birliğini getirmiştir. Bu birliğin anlamı, kurucu antlaşmalarda yer alan hükümlerin diğer antlaşmalardan yararlanarak yorumlanmasıdır.

- **Topluluk Hukukunun Özerkliği:** Bu prensip, bir yandan “birlik” kavramına, diğer yandan yetkilerin ve görevlerin ayrılması prensibine dayanır. Yetkilerin ayrılması prensibi, Topluluk Hukuku Çerçevesinde, üye devletlerle topluluk organları arasında görev/yetki ayırımı ve Topluluk mahkemesiyle ulusal mahkemeler arasında yargısal faaliyetlerin yürütülmesinde ayırım anlamına gelir. Topluluk Hukuku, üye devletlerce yapılan yasal düzenlemelerden bağımsızdır. Topluluk Hukuku, üye devletlerin ortaya çıkardığı bir örgüt tarafından belirlenmekle birlikte, bu hukuki düzeni üye devletlerce ve aynı biçimde ve bir örnek olarak, ulusal mahkemelerce de özgün biçimde uygulanmak zorundadır. Topluluk Hukukunun yorumlanmasında bir örneğin sağlanması, ATAD’ dan istenen ön karar yoluyla olur.

- **Topluluk Hukukunun Doğrudan Uygulanabilirliği ve Doğrudan Etkisi:** Doğrudan uygulanabilirlik prensibi, ulusal otoritelerin müdahalesi ve yardımı olmadan, doğrudan Topluluk hükümlerine dayanarak haklar elde edebilmesi ve yükümlülükler konulabilmesidir. Kararların, tüzüklerin ve belirli durumlarda direktiflerin Topluluk düzeyinde bağlayıcı etkiye sahip olmasını sağlamak için, üye devletlerin yardımına ve müdahalesine gerek yoktur. Öte yandan, üye devletler,

²⁶ Arif Köktaş, Enver Bozkurt ve Mehmet Özcan, a.g.e., s.134-142

Topluluk Hukukunun uygulanmasını olumsuz yönde etkileyecek hiçbir tasarrufta bulunmama yükümlülüğü altındadır.

Doğrudan etki kavramı ise, ulusal hukuka dahil olan bir Topluluk hukuk normunun, gerçek ve tüzel kişiler lehine haklar doğurması ve bu hakların ulusal yargı organları önünde hak sahipleri tarafından doğrudan ileri sürülebilmesi anlamına gelmektedir.

- Topluluk Hukukunun Üstünlüğü: Uluslararası hukukun temel bir prensibi olan, ulusal hukuk ile çatışma halinde uluslararası hukukun üstünlüğü prensibi, aynı zamanda Topluluk Hukuku için de geçerlidir. Bu nedenle, ulusal hukukun hiçbir hükmü Topluluk Hukuka üstün gelemez. Öte yandan Topluluk Hukukunun özerkliği ile Topluluk Hukukunun bütün üye devletlerde bir örnek olarak uygulanması ve yorumlanmaması zorunluluğu, otomatik olarak, bir çatışma durumunda, Topluluk Hukuku hükümlerinin üstün olmasını gerekli kılar. Topluluk Hukukunun üstünlüğü kendisiyle çatışan ulusal hukuk kurallarının uygulanmasını durdurması anlamına gelir.

Görüldüğü gibi Avrupa Birliği Hukukunu bugünkü AB' nin kuruluşuna kadar var olan diğer toplulukların kurucu anlaşmaları oluşturmuştur. Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nu kuran 1951 tarihli Paris Antlaşması, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğunu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşması hükümleridir.

Avrupa Birliği hukuku üye ülkelerin hukuk sisteminden tamamiyle bağımsızdır. Olası bir ihtilaf durumunda Topluluk Hukuku iç hukuka karşı üstündür ve alınacak kararların ulusal düzeyde örnek alınarak uygulanması gerekmektedir.

Ulusal düzeyde istediği sonuçları alamayan üye ülkede yaşayan tüzel veya gerçek kişiler haklarını Topluluk Hukuku düzeyinde arayabilir ve bundan menfaat temin edebilirler. Kişilerin elde ettiği bu hak ve menfaatleri üye ülkelerin uygulamama tasarrufu yoktur.

Topluluk Hukukunun tüm ulusal hukuklara üstünlüğü üye ülkelerce kabul edilmektedir. Ancak AB vergilendirme konusunda özellikle dolaysız vergiler konusunda kesin uygulama zorunluluğu getirememiştir. Bununda temel nedeni ulusların bağımsızlıklarını koruma çabasıdır. Bu yüzden ki AB Hukukunda dolaysız vergilendirmeye ilişkin ulusal hukuka mutlak üstün gelebilecek kuralları bulunmamaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkisi AB’ni kanun çıkarmaktan ziyade tavsiye niteliğinde veya uyumlaştırma amaçlı direktifler veya raporlar yayınlamakla sınırlı tutmuştur. Vergilendirme yetkisi ile ilgili bilgi daha sonraki bölümlerde verilecektir.

2.1.2 Vergi Hukuku Kaynakları

Avrupa Birliği Vergi Hukuku kurallarının ulusal hukuka üstünlüğünü belirttikten sonra, AB Vergi Hukukunun kaynaklarını açıklamak, üye ülkelerin neden AB Hukukuna uygulama zorunluluğunda olduğunu daha iyi anlamamızı sağlayacaktır.

2.1.2.1 Birincil Kaynaklar (Antlaşmalar)

AB Hukukunun birincil (asil) kaynakları Kurucu Anlaşmalar ve Anlaşmaları Tamamlayıcı nitelikteki diğer belgelerdir. Avrupa Kömür Çelik Topluluğu’nu kuran 18 Nisan1951 tarihli Paris Antlaşması (Antlaşma 50 yıllık bir zaman dilimi için imzalanmış olup 23 Temmuz 2002 itibariyle yürürlüğü tamamlanmıştır. Bu tarihten itibaren kömür ve çelik sektörü Avrupa Topluluğu Antlaşmasının kapsamında kalmaktadır.²⁷), Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu’nu kuran 25 Mart 1957 tarihli Roma Antlaşması AB’ nin kurucu antlaşmaları arasında yer alır.

1957 tarihinde imzalanan Roma Antlaşması esas kuruluş antlaşması olarak kabul edilmektedir. Roma Antlaşmasının kurucu anlaşma kabul edilmesinin nedeni,

²⁷ Ömer Faruk Altıntaş, **Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları**, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 2007, s.2, <http://www.abgm.adalet.gov.tr/dokumanlar/abhkayn.pdf> (Erişim:20.11.2009)

Topluluk içinde malların, sermayenin, işgücünün ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için buna engel olan gümrüklerin, yasaklamaların ve kısıtlamaların kaldırmasını öngörmesidir.²⁸

Roma Anlaşmasının değişik hükümlerinde vergilendirmeye ilişkin hükümler bulunmaktadır. Malların serbest dolaşımına ilişkin Gümrük Birliği ve miktar kısıtlamaları düzenlemeleri, sermaye ve ödemelere ilişkin düzenlemeler, devlet yardımlarına ilişkin düzenlemelerden söz edilmektedir. Roma Anlaşmasında doğrudan vergilerle ilgili ilk çalışmalar yapılmıştır. Doğrudan vergilendirme konusunda üye ülkelerin mevzuatlarını müktesebata uygun hale getirmesi için yasaları belirleyen anlaşma olmuştur. Anlaşmanın 100.maddesinde ortak pazarın serbest bir şekilde kurulmasını etkileyen kanunları birbirine yaklaştırmayı ve bu suretle de uyumlu hale getirilmiş doğrudan vergilere duyulan ihtiyacı kabul etmeyi zorunlu görmektedir denmektedir.

Topluluğu meydana getiren Kurucu Anlaşmaları tadil eden anlaşmalarda asli kaynaklar arasında sayılmaktadır. 1986 yılında imza edilen Avrupa Tek Senedi, 1992 yılında Avrupa Birliği' ni tesis eden Maastricht Antlaşması, 1997 tarihli Amsterdam Antlaşması ve 2001 yılında kabul edilen Nice Antlaşması kurucu antlaşmaları tadil eden ve birincil kaynak olarak kabul edilen antlaşmalardır.

2.1.2.2 İkincil Kaynaklar

AB Hukuku ikincil kaynakları, kurucu Anlaşma olan Roma Anlaşması md.249 da düzenlenmiştir. Anlaşmalar Topluluk hukukunun birincil kaynağını, topluluk kurumlarının kendilerine anlaşmalarla devredilmiş yetkileri kullanırken oluşturdukları mevzuat, Topluluk hukukunun ikincil kaynağı olarak nitelenir.²⁹ Avrupa Birliği amaçlarına ulaşmak için üye ülkelerin yakın düzenlemeler yapmasına imkan tanıyan ikincil kaynaklar, Tüzükler, Direktifler, Kararlar, Tavsiye ve Görüşlerdir.

²⁸ Yaşar Methibay, a.g.e., s.45

²⁹ <http://www.inisiyatif.net/document/25.asp> (Erişim: 20.11.2009)

Tüzükler (Regulations); Üye ülkelerde hiçbir düzenlemeye gerek kalmadan tüzükte belirlendiği tarihten itibaren doğrudan uygulanma, kişilere hak ve yükümlülükler getirme, Anlaşmaya göre genel düzenleyici nitelikte olma özellikleri tüzüklerin temel özellikleridir. Bakanlar Konseyi ve Komisyon tarafından çıkarılabilen tüzükler, üzerinde belirtilen tarih yoksa AB Resmi Gazetesinde yayınlanmasından 20 gün sonra yürürlüğe girer.

Direkifler (Directives); Tüzük gibi üye ülkeleri bağlayıcı nitelikte olan direktifler genel düzenleyici niteliğinden daha çok üye ülkelerin yasalarının Topluluk kurallarına uyumlu hale getirilmesi yükümlülüğünü getirir. Üye ülkelere ne yapılması gerektiği konusunda talimat verilirken nasıl yapılması konusunda yetki ülkelere bırakılmaktadır. Ancak, ATAD'ın verdiği bir kararda direktiflerin üye ülkelere takdir yetkisi vermemesi durumlarda, tüzüklerde olduğu gibi direktiflerinde doğrudan etkili olacağı, üye ülkeler tarafından henüz yürürlüğe sokulmamışsa bile iç mevzuattan önce uygulanması gerektiği belirtilmiştir.³⁰ Bakanlar Konseyi ve Komisyon tarafından çıkarılabilirler.

Kararlar (Decisions); AB Konseyi tarafından veya ortak karar almak suretiyle, Konsey ile Parlamento, Komisyon veya Avrupa Merkez Bankası tarafından alınabilirler. Hitap ettikleri taraflar için bağlayıcı niteliktedir. Topluluk, Kararlar ile üye devletlere ya da tüzel veya gerçek kişilere haklar ve ödevler koymaktadırlar.

Tavsiye ve Görüşler (recommendations and opinions); Üye Devletler için hukuki bağlayıcılığı olmayan tavsiye ve görüşler, muhattap tarafa ilgili konuda yapılması gerekenle ilgili fikir verme amacındadırlar.

2.1.2.3 Uluslararası Antlaşmalar

AB hukukunun bir diğer kaynağı da uluslararası anlaşmalardır. Uluslararası anlaşmaları iki gruba ayırmak mümkündür. Bunları, devletlerin birbirleri arasında

³⁰ Nurettin Bilici, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2005, s.146

yaptıkları anlaşmalar ve Topluluk tarafından imza edilen anlaşmalar olarak sınıflayabiliriz.

Buna göre devletlerarası yapılan anlaşmaları AB'yi kuran anlaşmalardan önce imza eden üye devletler, AET anlaşmasının 234. maddesinde yer alan hükme göre, Roma Anlaşmasından etkilenmeyecektir. Bu maddeye göre, üye devletlerin önceden yaptıkları anlaşma ile AB'yi kuran anlaşma arasında çelişki olması halinde üye devlet, bu durumu gidermek için gereken önlemleri almak ve tüm yolları denemek zorundadır. Roma anlaşmasının 228.maddesine göre AB'nin yaptığı anlaşmalar üye devletler bakımından bağlayıcı nitelik taşımaktadır.

2.1.3 Vergilendirme Yetkisi

Devletin kamu ihtiyaçlarını karşılaması için gerçekleştireceği kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla gerekli olan finansmanı büyük ölçüde vergi gelirleri ile sağlamaktadır. Gelişmiş toplumlarda vergilendirme, ekonomi politikasının öyle bir aracı haline gelmiştir ki, tüketici davranışlarının etkilenmesi, iş hayatının etkilenmesi ve ekonominin siyasetçiler tarafından arzu edilen tarafa yönlendirilmesi gibi amaçlara yönelik olarak kullanılabilir. ³¹ Devletin gerek duyduğu finansmanı karşılaması gerekse sosyal ve ekonomik amaçları yerine getirebilmek için kullandığı yetki vergilendirme yetkisidir.

Anayasa'da vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organına bırakılmakla birlikte, ekonomik ve teknik gelişmelere uyum sağlanması bakımından hızlı karar alma gereksiniminden hareketle, vergilendirme açısından yürütme organına çeşitli yetkilerin verildiği görülmektedir. ³²

Avrupa Birliği hukuku düzenlenirken ve alınan tüm kararlarda, üye ülkelerin hukuk sistemlerinin tamamıyla AB müktesebatıyla uyum içerisinde olması gerektiği

³¹ Stefano Fantorini ve Hakan Uzeltürk, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu**, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2001, s.8

³² Fatih Saraçoğlu, **Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi,cilt:5, sayı:3, 2003, s.175 http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/5/3/12.pdf (Erişim: 21.11.2009)

belirtilmiştir. Avrupa Birliği Hukuku, ülkelerin kendi ulusal düzenlemelerini geri çekmelerini ve ulusal alanda Birlik Hukukuna yer açmalarını istemektedir.³³ Üye ülkeler, topluluğun hukuki düzenlemelerini kendi iç hukukuna üstünlüğünü kabul etmişlerse de vergi düzenlemeleri konusunda daha hassas davranmaktadırlar. Avrupa Birliği' nin sahip olmak istediği finansal ve mali yetkilere sahip olabilmesi için vergiler ile birlikte kaynaklarını da içerecek şekilde bu yetkiyi devremeleri gerekmektedir. Ancak, üye ülkeler mali egemenliklerini kaybetme korkusu nedeniyle tam anlamıyla bir vergilendirme yetkisi devretmemekte, bu yüzden vergi alanında düzenlemeler yetersiz kalmaktadır.³⁴

Avrupa Birliği' nin yetkilendirme konusunda ilk çalışmaları Roma Anlaşmasında yapılmıştır. AB içinde rekabet edebilirliği artırmak, tek pazar oluşumu ile sermayenin serbest dolaşımını sağlamak amaçlarıyla Roma Anlaşmasının 3/h maddesinde üye ülke mevzuatlarının birbirlerine uyumlaştırmasını ve yakınlaştırılmasını hükmetmekte, yine aynı anlaşmanın 3/g maddesinde Tek Pazar dahilinde rekabetin ihlal edilmemesini sağlayacak bir rejimin kurulmasını hükmetmektedir.

Vergilendirme konusunda uyumlaştırma ve yakınlaştırma kavramlarının kullanıldığını görmekteyiz. Dolaylı ve dolaysız vergiler için yapılan çalışmalarda bu iki kavram farklı anlamlarda karşımıza çıkmaktadır. Dolaylı vergilerin uyumlulaştırılması Roma Anlaşmasının 99.maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre Komisyon, üye devletler arası uygulanacak ticarete uygulanacak telafi edici tedbirler de dahil olmak üzere, üye devletlerin Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve diğer dolaylı vergilerine ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması konusunda yetkilidir. AB'de malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında özellikle Katma Değer Vergisi'nde ve Özel Tüketim Vergisi'nde yoğunlaşmıştır. 1970'li yıllarda KDV'ne ilişkin ilk direktifler

³³ Füsun Arsava, **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1985, s.135

³⁴ Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.5

çıkarılmaya başlanmış, 1993'te iç pazarın tamamlanmasıyla AB üye ülkeleri arasında oran yönünde büyük bir uyum sağlanmıştır. İç pazarın tamamlanması sürecinde ÖTV'ye ilişkin uyumlaştırma mevzuatı düzenlenmiştir.

Dolaysız Vergiler alanında ise dolaylı vergiler alanındaki kadar ilerleme kaydedilememiştir. İç pazarın işleyişinde direkt ekti yarattığı alanlar kısıtlı olduğu için, dolaysız vergiler Roma Antlaşmasınının 100.maddesinde yarattığı etki kadar yakınlaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

Dolaylı vergiler ve muamele vergileri mal ve hizmetler üzerinden alındığı için, tek pazarın işleyişi üzerinde derhal ve doğrudan bir etkiye haizdirler ve bu sebepten ötürü de uyumlaştırma ihtiyaç gösterirler. Oysa doğrudan vergiler, tek Pazar üzerinde daha çok dolaylı bir etkiye sahip olup, çok sınırlı olarak doğrudan ekide bulunurlar. Bu türlü doğrudan bir etkinin meydana gelmesi durumlarında ise yakınlaştırılma öngörülmüştür.³⁵

Dolaysız vergilere ilişkin antlaşmada herhangi bir düzenleme olmamakta, üye ülkeler ulusal vergi politikalarını kendileri belirlemektedir. Topuluğun yetki alanında olmayan konularda üye ülkelere düzenleme yapma yetkisi verilmiş, üye ülkelerin yaptığı düzenlemelerin yeterli olmadığı konularda Topluluğun düzenleme yapabileceği yetki ikamesi, Roma Antlaşmasınının 5.maddesinde düzenlenmiştir.

Topluluk doğrudan vergiler ile ilgili yapılan düzenlemeleri değerlendirirken malların, hizmetlerin, insanların ve sermayenin serbest dolaşımı özgürlüklerini ve bir sonraki bölümde anlatacağımız ayrımcılık ve devlet yardımları yasağı ile çifte vergilendirmenin önlenmesi ilkelerini göz önünde bulundurur.

2.1.4 Kurumlar Vergilendirilmesi Yönünden AB Hukukunda Temel Yaklaşımlar

2.1.4.1 Ayrımcılık Yasağı

Ayrımcılık yasağı, Roma Anlaşmasında esas olarak dolaylı vergiler ile ilgili düzenlenmişken, aynı antlaşmanın 12.maddesinde dar kapsamlı olarak dolaysız

³⁵ Stefano Fantorini ve Hakan Uzeltürk, a.g.e., s. 9

vergiler için de düzenlenmiştir. Buna göre, muamele vergileri, ÖTV ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan yükümlülükler bakımından, diğer üye devletlere yapılan ihracatlarda vergi iadesi veya indirim uygulanması ve diğer üye ülkelerden yapılan ithalatta telafi edici vergi uygulaması ancak Komisyonun teklifi üzerine Komisyon nitelikli çoğunlukla alacağı karar ve sınırlı bir süre için söz konusu olabilir.

Doğrudan vergilerde ayrımcılık yapılmaması Roma Anlaşmasının 12.maddesinde özel düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla uyrukluk esasına dayalı ayrımcılığın yasaklandığı ve Avrupa Konseyi'nin bu türden ayrımcılığı yasaklamaya yönelik kurallar kabul edebileceğini belirtmiştir.

Vergilemeye yönelik ayrımcılık yasağına ilişkin hükümler bir taraftan ulusal bir bakış ve değerlendirme ile ayırım yapılmamasını diğer yandan ise üye devletlerin vergi sistemleri arasında rekabeti bozucu farklılıkların giderilmesini sağlamaktadır. Gerçekten üye devletlerin vergi sistemleri arasında belli konularda farklılıklar bulunmasının, gümrük engellerinin sürdürülmesine benzer etkileri vardır. Böylece vergilendirme alanında ayırım yapmama ilkesi kabul edilerek gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülükler koyma yasağı daha güçlendirilmiş olmaktadır.

Dolaysız vergilerde ayrımcılık yasağına en fazla ATAD kararlarında rastlanılmaktadır. ATAD'ın artık yerleşik hale dönüşen şu içtihatı iyi bir örnektir:³⁶

“..dolaysız vergiler kendi yetki alanlarına kalmış olsa bile, üye devletlerin bu yetkilerini herşeye rağmen Topluluk hukukuna uygun olarak kullanmak ve uyrukluk temelinde ayrımcılıktan kaçınmak zorunda oldukları unutulmamalıdır.”

2.1.4.2 Devlet Yardımları Yasağı

Devlet yardımlarının kontrolü kavramı topluluğun rekabetin kısıtlanmadığı ortak bir ekonomi isteği üzerine ortaya çıkmıştır. Roma Anlaşmasının 81.,82.,86. ve

³⁶ Billur Yaltı Soydan, a.g.e., s.78

89.maddelerinde ortak pazarda rekabetin işleyişi ile ilgili temel düzenlemeler yapılmışken 87.maddede rekabeti bozucu ve engelleyici devlet yardımlarının yasaklanması ele alınmaktadır. Söz konusu maddenin 1.bendine göre ortak pazara uygun olmayan devlet yardımı özellikleri şöyle sıralanmıştır:

- Sadece belirli malların üretimini desteklemesi
- Rekabeti bozucu yapıda olması
- Üye ülkeler arasında ticareti olumsuz yönde etkilemesi

Yine aynı maddenin 2.bendinde ve 3.bendinde ortak pazara uygun olan devlet yardımı özellikle şöyle sıralanmıştır:

- Destek verilen malın kaynağında ayırım yapmadan, bireysel tüketicilere sağlanan sosya yardımlar
 - Doğal afetler gibi olağanüstü durumların sebep olduğu zararlar için yapılan yardımlar
 - Ortak Pazarda rekabeti ve ticari olumsuz yönde etkilemeyecek kültür yardımları
 - Ekonomik olarak gelişmemiş bölgelere yapılan yardımlar.

2.1.4.3 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Çifte vergilendirme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde eden ülkenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirilmenin konusuna Gelir ve Kurumlar Vergisi ile servet üzerinden alınan vergiler girmektedir.

AB vergi uyum sürecinde dolaysız vergiler ile ilgili yaşadığı sıkıntıyı çifte vergilendirmede de yaşamaktadır. Topluluk hukukunda çifte vergilendirmeye ilişkin düzenleme sadece Roma Anlaşmasının 293.maddesinde yer almaktadır. Bu madde üye ülkelerin vatandaşlarının menfaati için çifte vergilendirme önleme antlaşması imzalamaları gerektiğini belirtmektedir. Komisyonun çok sayıda yayınlanan

analizleri ve ATAD kararlarına rağmen, üye ülkeler model olarak hiçbir bağlayıcılığı olmayan OECD modelini esas almaktadırlar. Topluluk, çifte vergilendirme ilgili bağlayıcı bir uyumlaştırma direktifi yerine, üye ülkeler arasında ikili anlaşmalarla konu ile ilgili sorunların aşılmasını beklemiştir.³⁷

Türkiye' nin de çifte vergilendirmeyi önlemek için AB üyesi olan ve olmayan diğer dünya ülkeleriyle imza edilmiş 71 tane anlaşma mevcuttur. Yürürlükte bulunan çifte vergiyi önleme anlaşmalarına ilişkin Ek Tablo – 7 ekte mevcuttur.

³⁷ Mehmet Yüce ve Rahmi YÜCEL, **AB'ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması**, Alfa Aktüel Yayınevi, İstanbul, 2006, s.121. (99- 141).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1 VERGİ UYUMLAŞTIRMASI NEDİR?

Vergi uyumlaştırmasını özele indirgemedi genel haliyle yorumladığımızda, ülkelerin ortak bir vergi sisteminin işleyişine engel unsurları etkisiz kılmak, vergi uygulamalarını tamamını veya kısmi olarak uyumlu hale getirmek için kendi istekleri doğrultularında mevzuatlarında değişiklik, iptal veya yeni bir düzenleme yapmayı birlikte kabul etme yolunu seçerek uygulamaların yapıldığı süreç olarak değerlendirebiliriz. Bu çalışmaların temel nedeni ekonominin bir çok alanında değişikliklere neden olan küreselleşmedir. Küreselleşen dünya yapısı içerisinde yaşanan vergi uygulamalarının farklılıkların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Bir başka deyişle vergi hukuku sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişiklik çalışmaları olarak tanımlanabilir.

Ülkeler arası üretim faktörlerinin hareketliliğinin, vergi eşitsizliği nedeniyle ticareti saptırıcı sonuçlara neden olmaması ve rekabeti engellememesi için üye ülkeler arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması gerekliliği duyulmuştur. Bu doğrultu da zararlı vergi rekabetinin yarattığı olumsuz etkileri gidermek üzere AB ve OECD tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. OECD tarafından vergi uyumlaştırması için atılan en belirgin adımlar Transfer Fiyatlandırması Çalışmaları, zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalar ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. OECD tarafından yapılan bu çalışmaların herhangi bir zorlayıcılığı olmasa da ülkeler kendi mevzuatlarını düzenlemede yapılan bu çalışmaları model alması sonucu arzu edilen vergi uyumlaştırmasını belli ölçüde sağlayabilmektedir.

Genel olarak vergi politikası ülkelerin sosyal ve ekonomik koşullarına göre belirlenmekte, yapılacak değişiklikler ülkenin kendi egemenlik alanında kalmaktadır. Ancak, uluslararası bütünleşmeler, malların serbest dolaşımına vergi düzenlemelerinin engel oluşturmaması için, ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesini ve düzenlenmesini gerektirmektedir.³⁸ Ekonomik bir birleşim olan AB de küresel bir ihtiyaç olarak ortaya çıkan vergi uyumlaştırma çalışmaları yapmaya mecbur kalmıştır.

3.2 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINI ZORUNLU KILAN NEDENLER

AB’de vergi uyumlaştırmasının amacı, bireylerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı içi engel teşkil eden olumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır.³⁹

AB’nde vergi uyumlaştırılması birliğe üye devletler arasında sıkı bir iktisadi ilişkinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmelerin sağlanması ve ticaret saptırıcı ve rekabeti önleyici vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması amacıyla üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasını ifade etmektedir.⁴⁰

Vergi uyumlaştırılması, devletler arası vergi farklılıklarını ortadan kaldırarak, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeniyle bozulmasını önlemek ve böylece mal ve faktör piyasaları açısından birlik üyesi devletler arası optimum dağılım gerçekleştirerek toplum refahını yükseltmek amacını gütmektedir.⁴¹

Vergilerde uyum sağlamak, üye devletleri tek bir devlet gibi düşünerek, verginin konusu, mükellefiyeti, matrah ve tarifesi, muafiyet ve istisnası, indirimler ve

³⁸ Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s.13

³⁹ Metin Sağlam, “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırmasına İlişkin Düzenlemeler ve Öneriler”, Vergi Dünyası, sayı:291, Kasım, 2005, s.143

⁴⁰ Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s.10

⁴¹ İzzettin Önder, “Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler”, Maliye Yazıları, Sayı:7, Haziran-Temmuz, 1987, s.65

diğer özel haller dikkate alınarak beyan edilmesi gereken diğer hususların mümkün olduğunca yakınlaştırılmasını ifade etmektedir.⁴²

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasındaki iktisadi ve mali ilişkinin geliştirilmesi, mal ve hizmet hareketlerinin tek bir ülke gibi hareket edebilmesi için çeşitli politikaların yanı sıra, üye ülkelerin vergi mevzuatlarının da uyumlaştırılması gerekmektedir.

AB ortak Pazar amacına vergi uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmadan ulaşamayacaktır. Aynı zamanda tek Pazar hedefine ancak vergi rejimlerinin piyasalara tarafsız kalması durumunda istenildiği şekilde ulaşacaktır. Vergi sistemlerinin, yaratılan tek pazara tarafsız bir yapıya kavuşması AB'nin temel vergi hedefidir.⁴³

AB'nin vergi uyumlaştırmasında amacı birlik üyesi ülkelerin vergi sistemlerinin tek ve eşit hale getirilmesi değildir. Vergi uyumlaştırmasının amacı;⁴⁴

- Üretim faktörlerinin serbest hareket edebilmesi
- Vergi yapısı farklılıkların ortadan kaldırılması
- Bu çerçevede birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı bir ilişkinin kurulması biçiminde özetlenebilir.

Yukarıda anlatılan nedenlerden dolayı yapılması zorunlu olan vergi uyumlaştırmasında, AB'nin belirlediği amaçlara ulaşabilmesi için uyması gereken ilkeleri vardır. Bunlardan en önemlisi üye ülkelerin farklı vergi sistemlerinden dolayı diğerlerinden daha fazla maliyete katlanmamasıdır. Ayrıca vergi uyumlaştırılması ile ayırimcılığın ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, istenmeyen vergi dışı kalmanın önlenmesi ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi gerekmektedir.

⁴² Hüseyin Kandemir, "AT'de Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:6, Eylül, 1993, s.47

⁴³ Fatih Kemal Ebiçlioğlu, "Avrupa Birliği'nde Vergi Hedefleri", Vergi Dünyası, sayı:201, Mayıs, 1998

⁴⁴ Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s.11

Vergi uyumlaştırması ile ilgili olarak tüm çalışmalara rağmen AB içinde bugüne kadar yapılan çalışmalarda istenilen ilerlemenin olmadığı görülmektedir. Vergi uyumlaştırması ile ilgili yapılan çalışmaların bir çoğu ülkelerin egemenlik haklarının en önemli göstergelerinden biri olan vergilendirme konusunda yetki devrinde bulunma isteksizliklerine takılmıştır⁴⁵. Bununla beraber verginin ulusal düzeyde bir siyasi olarak kullanılabilceği, verginin devletin en önemli gelir kaynağı olmasının ve ülkeler arasındaki ekonomik ve sosyal gelişmişlikleri arasındaki farklılıklar yüzünden ilerleme kaydedilememiştir.

3.3 AVRUPA BİRLİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİ UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Avrupa Birliğinde ekonomik ve parasal birliğin sağlanmasının ardından Avrupa ölçüsünde birleşmiş büyük bir pazarın oluşturulması; sermayenin serbestçe hareket edebilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet koşullarının daha eşit olmasını gerektirmektedir. Şirketler AB üye ülkelerini bir bütün halde düşünürken farklı ülkelerdeki farklı vergilendirme sistemleri şirketlerin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Bu nedendir ki üye devletlerin farklı vergi sistemlerinden üretim maliyetleri, yatırım yerleri, yatırılan sermayenin hasılası, gereksiz yere etkilenmeyecek şekilde işletmeler üzerindeki vergi yükünün yakınlaştırılması gerekmektedir.⁴⁶

Genel olarak, kurumlar vergisi sisteminin uyumlaştırılması, ortak bir uygulama alanı, ortak bir vergi sistemi, benzer vergi oranları ve ortak bir matrah kabul edilmesini kapsamaktadır. Ayrıca yeni yapılanmada kurumlar vergisinde, ekonomik depresyonların maliyetini, faiz harcamalarını ve üretim aşamasında

⁴⁵ Funda Başaran Yavaşlar; “**Rekabet İstemi Zoru Gerçekleştiriyor mu? , AB ve Konsolide Bir Kurumlar Vergisi Matrahı’**, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Maliyesinin Uyumı”, Türmob Yayınları, sayı:185, Mayıs, 2002, s.352

⁴⁶ Kemalattin Koç, “**Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirlerine Yakınlaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi”**, Vergi Dünyası, Sayı:72, Ağustos, 1987, s.32

uğranılan diğer zararları Şirketlerin mahsup etmelerine izin verecek Şekilde dőzenlemeler yapmak gerekmektedir.⁴⁷

Avrupa Birliği'nde 1986 yılında ortak bir mali alan yaratılması amacıyla sermaye hareketlerinin serbestleŐtirilmesi programı hazırlanmıştır. Bu kapsamda, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması, menkul sermaye iratları üzerine konulan stopaj vergisinin yaygınlaŐtırılarak uyumlaştırılması, vergi kaŐakçılıđı ile mőcadele edilmesi, üye devletlerin vergi sistemlerinin kendi menkul kıymetleri lehine ayırım yaratan dőzenlemelerin kaldırılması hedeflerine yer verilmiştir. Birliğin “İç Pazar” ya da “Tek Pazar” hedefine ulaşabilmesi için belirli bir dőzeyde kurumlar vergisi konu, matrah ve oran uyumunun sağlanması gerektiği kabul edilmektedir.⁴⁸

Avrupa Birliğinde üye Őlkeler arasında kurumlar vergisi yönünden bir çok konuda bulunan farklılıkları ortadan kaldırmak böylelikle Birlik içinde sermaye ve yatırım hareketlerinin Őlkelerdeki vergi sistemlerinden direkt olarak etkilenmelerini önlemek ve rekabet eŐitliđini sağlamak amacıyla Birliğin kurulduğu günden beri çalışmaları devam etmektedir. AŞağıdaki bölümde AB nezdinde Kurumlar Vergisi ile ilgili yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

3.3.1 Neumark Raporu

Neumark Raporu, Avrupa Birliği vergi politikasının temelini oluşturmaktadır. 1962'de yayınlanan bu raporda, AB'nde ideal tek bir vergi sisteminin kurulamayacağı açık bir Şekilde ortaya konmuştur. Bu sebeple AB'nde ana hedeflerin gerçekteŐtirilmesini engelleyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği ilke olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak AB'nde vergilerin homojenleŐtirilmesi amaçlanmamıŐ ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir.⁴⁹

⁴⁷ Jack Mintz, “**The Corporation Tax**”, The Economics of Tax Policy, Oxford University Press, 1996, s.141

⁴⁸ Nami Çağan, **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**, Ankara Őniversitesi, Ankara, 1991, s.28

⁴⁹ Rıdvan Karluk , **Avrupa Birliği ve Tőrkiye** (2. baskı), Beta Basımevi, Eskişehir, 1994, s.205

Neumark Raporu, ATKA'nın ilgili maddelerine dayanarak AB'nin refah düzeyinin yükseltilmesi için vergi farklılıklarının kaldırılması gerektiği tezini ileri sürmüştür. Bu temel çerçevede içinde öngörülen amaç doğrultusunda, Neumark Komisyonu pratik çözüm önerilerini iki temel kavram üzerine oturtmuştur. Bu öneriler bir yandan üye ülke vergi uygulamalarının uyumlaştırılması, diğer yandan vergileme otoritesinin belirlenmesini içerir. Ancak, böyle geniş bir operasyonun zorluğu karşısında Neumark Komisyonu, ilk olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını ele almış ve uygulama esaslarını getirmiştir.⁵⁰

Avrupa Birliği Neumark Raporu ile dolaysız vergiler alanında da çalışmalara başlamıştır. Komite AB'nde serbest rekabeti gerçekleştirmek için üye devletler arasındaki gümrük sınırlarının yanı sıra vergi sınırlarının da kaldırılmasını, ilke olarak da çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesinin kabul edilmesini önermiştir. Bu komitenin önerileri büyük oranda zamana bırakılmıştır.⁵¹

Dağıtılan karlar üzerine dağıtılmayan karlara göre daha düşük oranda vergilendirme öngörülmüştür. Neumark Raporu ile 1967 yılında ortaya atılan 'uyumlaştırma programı' AB'nin bu konuda yapmış olduğu ilk çalışmalardır.⁵²

3.3.2 Van Der Tempel Raporu

Çalışma grubu 1967 yılında dolaysız vergileri uyumlaştırma memorandumunu hazırlamış, Kasım 1969'da ise Komisyon tarafından görevlendirilen Van Der Tempel, Toplulukta uygulanmakta olan sistemlere ilişkin rapor ve öneriler yayınlamıştır.

Bu raporda kurumlar vergisi sistemi olarak üç ana sistem öngörülmektedir; "Klasik Sistem" yönetimi kolay ve uluslararası sermaye hareketlerine karşı tarafsız, "Kısmi Bütünleşme Sistemi" temettüleri üzerindeki stopaj oranlarının

⁵⁰ İzzettin Önder, a.g.m., s.65

⁵¹ Metin Sağlam, a.g.m., s.142

⁵² İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları**, Sayı:129, Nisan, 1995, s. 67

uyumlaştırılması amacına yönelik ve “Tam Bütünleştirme Sistemi” ise dağıtılmamış kurum kazançlarının vergilendirilmesinde bir ortak sistem olarak nitelendirilmişlerdir.⁵³ Bu rapora göre; Topluluk içinde özellikle temettülere, hisse senedi, sabit faizli tahvil vb faizlere uygulanan vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasının sağlanması ile ilgili olan klasik kurumlar vergisi sistemi savunulmuştur.

3.3.3 Direktifler

1969 yılında Komisyon, uyumlaştırma konusundaki çalışmalarını somutlaştırarak Birleşme ve Ana Şirket-Yavru Şirket Direktifi için tasarıları ortaya koymuştur.

1975 yılında yayınlanan taslak direktifte Vergi Alacağı sistemi önerisi ortaya konmuştur. Kurumlar vergisine tabi olmayan şirketlerin sahipleri, kazancın işletmede kalıp kalmaması göz önüne alınmaksızın, artan oranlı gelir vergisine tabidirler. Kazancın yüksek olması halinde, bu kişiler çoğunlukla, kurumlar vergisinden daha yüksek oranda vergi vermektedirler. Vergi alacağı sistemi ile birlikte KV oranı yükselmekte, böylece gelir vergisi en yüksek oranı ile kurumlar vergisi oranı arasındaki fark da azalmaktadır. Sonuçta, kurumlar vergisine tabi olmayan şirketler aleyhine işleyen bu vergi faktörü, işletme şekillerinin tercihinde belirleyici unsur olmaktan çıkmaktadır.⁵⁴

Komisyon 1975 yılında ayrıca, kurumlar vergisi sistemi, matrah ve oranlar için sınırlı seviyede bir uyumlaştırma amacıyla direktif taslağı ve daha sonra çok taraflı anlaşmaya dönen tahkim direktifi taslağını 1976 yılında sunmuştur. Bununla beraber tüm girişimlerin sonuçsuz kalması üzerine Komisyon, 1975, 1984 ve 1985 yıllarında önerilen direktifleri geri çekmiş ve 1990’da ikincilik (subsidiarity) ilkesi etrafında bütün girişimlerin üye ülkelere danışma usulü altında geliştirilmesini önermiştir.

⁵³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2003, s.98

⁵⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s.114

1990 yılının sonlarında Komisyonun Kurumların Vergilendirilmesine ilişkin iki direktif ve bir anlaşmayı kabul ederek gözle görülür, elle tutulur ilk adımlar atılmıştır. Bunlar; Şirket Birleşmeleri (Füzyon) Direktifi (Merger Directive – 90/434/AET), Ana Ortaklık-Bağlı Ortaklık Direktifi (Parent-Subsidiary Directive- 90/435/AET) ve Tahkim Anlaşmasıdır (Arbitration Directive 90/436/AET).

3.3.4 Ruding Raporu

1992 yılında yayınlanan rapor eski Hollanda maliye bakanı Onno Ruding başkanlığında görevlendirilen komite tarafından hazırlanmıştır. Bu raporda, üye ülkelerin birbirinden bağımsız olan kurumlar vergisi sistemindeki farklılıklar ile bu farklılıkların sahip olacağı etkilerin sonucu ortak pazarın işleyişini bozan uyumsuzlukların ortadan kaldıracak tavsiyeler bildirilmiştir.

Ortak bir kurumlar vergisi oranı, ülkelerin kendi şirketlerine ilişkin ayrımcı düzenlemelerin değiştirilmesi, yatırımcıya verilen teşvikler gibi pek çok konuda farklılıkların değiştirilemeyeceği anlaşılmış, üye ülkelerin AB ile uyumlu çalışma gerekliliği vurgulanmıştır.

3.3.5 Diğer Çalışmalar

1996 yılında AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi (ECOFIN Council) tarafından üye ülkelerin vergi gelirlerinin istikrara kavuşturulması, tek pazarın düzgün işleyişinin sağlanması ve istihdamın artırılması amacıyla Yeni Yaklaşım sunulmuştur. Yeni Yaklaşımın somutlaşmış sonucu olarak 01 Aralık 1997’ de Vergi Paketi kavramı ortaya çıkmıştır. Üç bölümden oluşan vergi paketinin bölümleri şöyledir;

- Şirketlerin Vergilendirilmesinde Temel Kurallar (Code of Contact for Business Taxation)
- Topluluk içerisinde faiz gelirlerinin asgari seviyede vergilendirilmesine ilişkin direktif önerisi
- Bağlı Şirketler arasında faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerine

ilişkin direktif önerisidir.

Bu yönerge önerilerinden sadece Bağlı Şirketler Arası Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerine İlişkin Yönerge hayata geçirilebilmiştir. Vergi paketinin amacı zararlı vergi rekabetinin üstesinden gelmek ve ortak pazardan sapmaların önüne geçilmesi ve aynı zamanda, emeğin artan vergilendirilmesine ilişkin eğilimleri tersine çevirerek vergi sistemlerini daha fazla istihdam sağlayan bir yapıya kavuşturmak.⁵⁵

AB Komisyonu AB’nde analitik bir Kurumlar Vergisi çalışma yapmak için akademisyenler ve ticaret birliklerinin ve şirketlerin gönderdiği uzmanlarla 1998 yılı sonlarında iki panel düzenlemiştir. 23 Ekim 2001 de sonuç bildirgesi tek cilt olarak yayınlanmıştır. Yayınlanan bu bildirme, 2002 yılında Brüksel’de üye ülkelerin efektif Kurumlar Vergisi seviyeleri arasındaki farklılıkları analiz etmek için yapılacak olan Şirketlerin Vergilendirilmesi Konferansının konusunu oluşturacaktır. Brüksel’de düzenlenen panelde bütünlük için zorunlu uyumlaştırılmış vergi matrahı genel çerçevesinde dört öneri öne çıkmıştır. Bunlar;⁵⁶

- Ana Devlet Vergilemesi
- Genel (Konsolide) Vergi Matrahı
- Avrupa Birliği Şirket Vergisi
- Uyumlaştırılmış Vergi Matrahıdır.

3.4 KURUMLARIN VERGİLEMESİNE İLİŞKİN MEVCUT DÜZENLEMELER

3.4.1 Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi

Dolaysız vergiler ve sigorta primlerinin vergilendirilmesi alanlarında üye devletlerin yetkili kurumları arasında karşılıklı yardımlaşmanın sağlanması amacıyla 19 Aralık 1977 tarih 77/799/AET sayılı Karşılıklı İdari İşbirliği Direktifi kabul edilmiştir.

⁵⁵ Batuhan Levent Bozkurt, “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi”, Maliye Dergisi, Sayı:150, Ocak-Haziran, 2006, s.104

⁵⁶ Metin Sağlam, a.g.m., s.143

Direktifinin önsözünde direktife ihtiyaç duyulma nedenleri detaylı olarak açıklanmıştır. Bu nedenler temel olarak ele alındığında;

- Üye ülkelerin sınırları ötesinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarının, vergide adalet ilkesinin çığnemesi ile birlikte üye ülkeleri bütçe kayıplarına uğrattığı ve sermaye hareketlerinde ve serbest rekabet şartlarında birtakım haksızlıklara yol açtığı ve bu çeşit faaliyetlerin Ortak Pazar'ın işleyişini olumsuz yönde etkilediği,

- Bu sorunun uluslararası niteliğini de göz önünde bulundurularak, bir üye ülkenin yalnızca kendi sınırları için aldığı ulusal tedbirlerin yeterli olmadığı ve gittikçe uluslararası bir nitelik kazanan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile ilgili yeni girişimler karşısında üye ülkelerin etkisiz kaldığı,

- Özellikle, farklı üye ülkeler de kurulmuş olan işletmeler arasında gerçekleştirilen hayali kar transferlerinin söz konusu olduğu durumlarda veya iki üye ülkede kurulu bulunan işletmeler arasındaki buna benzer işlemlerin, vergi avantajlarından yararlanabilmek amacıyla üçüncü bir ülke aracılığı ile gerçekleştirilmesi durumunda gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla yararlı olabilecek tüm bilgilerin, talep olmaksızın da üye ülkeler arasında değiştirilmesinin gerektiği,

- Aynı işletme grubu içinde karların hayali transferleri ile ilgili mücadele konusunda, elde edilmiş tecrübelerin değişiminin gerektiği hususları dikkate alınarak bu direktif kabul edilmiştir.

Doğru bir vergi tarhiyatının etkin olabilmesini mümkün kılacak her türlü yardımın verilmesini ve değiştirilmesini sağlayacak dolaysız vergiler alanında üye ülkelerin yetkilileri tarafından yapılacak karşılıklı yardımlara ilişkin bir direktifi kabul etti.⁵⁷

⁵⁷ Fikret Erkan, “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü”, T.C.Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Sayı: 399, 2009, s.45,

<http://www.sgb.gov.tr/Publications/Avrupa%20Birliđi'nde%20Dolaysız%20Vergilerin%20Uyumlařtırılması%20Ve%20Avrupa%20Birliđi%20Mahkemesi'nin%20Bu%20Konudaki%20Rolü.pdf>
(Erişim:03.12.2009)

Bu direktif farklı üye ülkelerde şirketler arasında suni bir kar transferi olduğunun görülmesi ya da kimi ticari işlerin vergi avantajı sağlamak için üçüncü taraf vasıtasıyla iki üye ülke içinde şirketler arasında gerçekleştirilmesi durumunda bilginin kendiliğinden değiştirilmesi gerektiğini açıkça ifade etmektedir.⁵⁸

Üye ülkelerin yetkili makamları arasındaki bilgi değişimini ve işbirliğini arttırmayı düzenleyen kuralların belirlenerek sorunların çözümünü sağlamak amacıyla, dolaysız vergilendirme alanında üye ülkelerin yetkili maliye idareleri tarafından yapılması öngörülen 19 Aralık 1977 tarih 77/799/AET Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi Konsey tarafından onaylandı.

Başlangıçta 13 maddeden oluşan bu direktif günümüze kadar çok sayıda düzenlemeye maruz kalmıştır. 92/12/AET sayılı direktif ile direktifin kapsamı genişletilmiş ve Özel Tüketim Vergisi direktif kapsamına dahil edilmiştir. 2003/93/AET sayılı direktif ile direktife sigorta primleri üzerinden alınan vergiler dahil edilmiştir. 2004/56/AT sayılı direktif ile üye ülkeler arasındaki iş birliği olanaklarını arttıracak yeni maddeler eklenerek direktif madde sayısı 15'e yükselmiştir. 2004/106/AT sayılı direktifte direktifin başlığı değiştirilerek Özel Tüketim Vergisi kapsam dışı bırakılmıştır. Son olarak 2006/98/AT sayılı direktifte Birliğe yeni dahil olan ülkelere ilişkin düzenlemeler dahil edilmiştir.

Direktifin 1.maddesinin 1.bendinde, direktifin genel çerçevesi, üye ülkelerin yetkili makamlarınca, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve sigorta primleri üzerinden alınan vergilerin tesis edilmesi amacına yönelik olarak yarar sağlayabilecek tüm bilgilerin değişebileceği olarak belirlenmiştir. 1.maddenin 2.bendinde, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin kapsamı, tahsilat sistemi ne olursa olsun sermaye değer artış kazançlarından alınan vergilerle birlikte işletmeler tarafından ödenen ücret miktarı üzerinden alınan vergiler ve menkul veya gayrimenkul malların devrinden doğan kazançlardan alınan vergiler de dahil olmak üzere servet veya gelir unsurlarından ya da toplam servet ve toplam

⁵⁸ Ben Terra, Peter Wattel, **European Tax Law**, Kluwer Law International Third Edition, London - The Hague- New York, 2001, s.17

gelir üzerinden tahsil edilen vergiler olarak ifade edilmiştir. 1.maddenin 5.bendinde ise üye ülkelerdeki yetkili otoriteler Ekonomi ve Maliye Bakanı veya temsilcisi ve Gelir Komisyoneri veya temsilcisi olduğu belirtilmiştir.

Direktifin 2.,3. ve 4.maddelerinde üye ülkeler arasındaki bilgi değişimi şekilleri düzenlenmiştir. Madde sıralamasına göre bilgi değişim şöyledir;

Direktifin 2.maddesinde,Talep Üzerine Bilgi Değişimi ; Bir üye ülkenin yetkili makamı, direktifte öngörülen bilgilerin kendisine iletilmesi amacıyla yönelik olarak diğer bir üye ülkenin yetkili makamına talepte bulunabilir. Bu bilgilerin iletilmesi amacıyla, kendisine başvuru alan üye ülkenin yetkili makamı gerekli hallerde, söz konusu bilgilerin derlenmesi için gerekli incelemeleri başlatacaktır. Ancak, talepte bulunan üye ülkenin yetkili makamı, bilgileri talep eden ülkenin kendi doğal bilgi kaynaklarına yeterince başvurmadığı ve istenen sonuca ulaşılmada söz konusu bilgileri elde etmek için bir takım kaynakları daha kullanabileceği kanaatine varır ise kendisine yapılan bilgi talebine uygun cevap vermeyebilir. Kendisinden bilgi istenilen üye devlet, bilgileri toplamak amacıyla kendi hesabına bilgi talep etmiş gibi veya üye devletin başka bir otoritesi bilgi talep etmiş gibi usul izler.

Direktifin 3.maddesinde, Otomatik Bilgi Değişimi; Üye ülke yetkili makamları, karşılıklı görüşmeler için açıklanan danışma prosedürü çerçevesinde tespiti yapılan durumlar için, önceden talepte bulunmaksızın ve düzenli olarak, direktifte verilmesi öngörülen bilgileri karşılıklı olarak değişirler.

Direktifin 4.maddesinde, Kendiliğinden Bilgi Değişimi; Kendiliğinden yapılması gereken bilgi değişimi direktifin 4.maddesinde kurala bağlanmıştır. Anılan maddeye göre, her üye ülke yetkili makamı, önceden herhangi bir talepte bulunmaksızın aşağıda bulunan durumlarda kendiliğinden bilgi değişiminde bulunabilirler;

- Bir üye ülke yetkili makamı, diğer bir üye ülkede anormal bir vergi

muafiyetinin veya indiriminin mevcut olduğu kanısını uyandıran nedenlere sahip olduğunda;

- Bir vergi mükellefinin, diğer bir üye ülkede kendisine ek bir vergi mükellefiyeti veya vergi artışı getiren bir vergi ayrıcalığını ya da indirimini elde etmesi durumunda;

- Bir üye ülkenin mükellefi ile diğer bir üye ülkenin mükellefi arasındaki bir ya da birçok ülkede kurulu olan sabit bir işyerine bağlı olarak ortaya çıkan işlemler, bir ülke ya da diğer bir üye ülkede veya her ikisinde birden bir vergi indirimine yol açacak nitelikte ise;

- Bir üye ülkenin yetkili makamı, aynı işletme grubu içinde hayali kar transferlerinden doğan vergi indiriminin söz konusu edildiğini ileri sürmesi durumunda;

- Bir üye ülkenin diğer bir üye ülke yetkili makamından aldığı bilgiler, bu söz konusu diğer üye ülkede verginin doğmasına yol açacak nitelikte olması.

Direktifin 5.maddesinde, üye devletlerin yetkili makamları kendilerinden talep edilen bilgileri mümkün olan en hızlı şekilde göndermeleri gerektiği, bilgilerin sağlanmasında zorluklar yaşanıyorsa veya bilgilerin verilmesi kabul edilmiyorsa, karşılaşılan engeller veya bilgi verilmesinin nedenlerini içerecek şekilde bilgi talep eden üye devletin derhal bilgilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Direktifin 6.maddesinde, ilgili iki üye ülkenin kabul etmesi durumunda, bilgi isteyen ülkenin memurlarını bilgi veren devlette, istişare süreci çerçevesinde, bizzat bulunma konusunda yetkilendirebileceği hüküm altına alınmıştır.

Direktifin 7.maddesinde, Üye ülkelerin vergi idareleri arasında yapılacak işbirliği çerçevesinde elde edilecek bilgilerin, Topluluk işletmeleri ve vatandaşlarının temel haklarına saygı duyulması amacıyla yönelik olarak, yetki verilmemiş personele/kişilere açıklanmaması şart koşulmuştur.

Direktifin 8.maddesinde, bilgi değişiminin sınırları belirlenmiştir. Bu maddeye göre bilgi değişiminin yapılamayabileceği durumlar şöyle sıralanmıştır;

- Bilgileri sağlaması gereken üye ülkenin idari uygulaması ve mevzuatı, bu ülkenin yetkili makamına, bilgileri araştırma, derleme ve kullanma konusunda yetki vermemesi durumunda,

- Açıklanması kamu düzenine aykırı düşecek bir bilginin veya sınai, ticari ve mesleki sırları ya da ticari bir girişimi açığa çıkaracak olan bilgi olması,

- Usul ve hukuki nedenlerden dolayı, ilgili ülke eş değerdeki bilgilerin iletilmesini gerçekleştirecek durumda değil ise, bir üye ülke yetkili makamı bu bilgilerin değişimini reddedebilir.

Direktifin sonradan eklenen 8/a maddesinde ilgililerin bilgilendirilme esasları yani uygulama yada kararların ilgililerine tebliği düzenlenmekte, 8/b maddesinde ise eş zamanlı denetimlerin esasını düzenlemektedir.

Direktifin 9.maddesinde, direktifin uygulanması bakımından gerekli görüldüğü hallerde bir komite içinde üye devletlerin yetkili makamları arasında istişare edebileceğine, yetkili makamların birbirleriyle doğrudan iletişim kurabileceğine işaret etmektedir.

Direktifin 10.maddesinde, üye ülkelerin bu direktif hükümlerine Komisyon ile beraber uyulacağı ve özellikle grup şirketleri arasındaki transfer fiyatlandırması konusunda bilgi değişimi yapacaklarını düzenlenmektedir.

Direktifin 10., 11. ve 12. maddelerinde direktifin diğer hukuk dalları arasındaki bilgi değişimi ile ilgili etkisi, yürürlük tarihi ve imzalanması düzenlenmiştir.

19 Aralık 1977 tarih 77/799/AET sayılı direktif ile sağlanan otomatik bilgi alışverişinin, dolaysız vergiler alanında hazırlanmış uyumlaştırma çalışmasından daha çok vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin bireysel suçların önlenmesine

ilişkin düzenleme niteliğinde olması, direktifin etkinliğinin istenen seviyeye ulaşamama nedeni olarak gösterilebilir.

3.4.2 Füzyon Direktifi

Avrupa Birliği üye ülkelerindeki şirketlerin devir, bölünme, birleşme ve hisse değişimi uygulamalarında ortak bir vergilendirme sistemini oluşturabilmek için 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/434/AET sayılı, Farklı Üye Ülkelerin Şirketleri İle İlgili Birleşme, Bölünme, Aktif Devri ve Hisse Değişimi Ortak Vergilendirme Rejimi adlı direktif Komisyon tarafından kabul edilip onaylanmıştır.

Füzyon Direktifi ile farklı üye ülkelerdeki şirketlerde devir, birleşme, bölünme ve hisse değişiminde ortak vergilendirme rejimi belirlenmiş ve Birlik şirketlerinin uluslar arası planda gücünü arttırmak için birleşmelerini teşvik edici düzenlemeler getirilmesi, birleşmelerin vergi maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmıştır.⁵⁹

İç pazarın oluşturulmasını ve iyi işleyişini sağlamak ve iç pazarın gerektirdiği şartları oluşturmak için, üye ülkelerin şirketleri arasında birleşme, bölünme, sermaye koyma ve hisse senedi değişimi işlemlerinin üye ülkelerdeki özellik arz eden kısıtlamalar, dezavantajlar ve sapmalar nedeniyle engellenmemesi ve üye ülkelerde bulunan firmaların ortak pazara adapte olabilmesine imkan verilmesi ve uluslararası planda verimliliklerini ve rekabete dayalı durumlarının kuvvetlendirilmesi gerekliliği direktifin kabul edilmesinde temel alınan unsurlar olmuştur.

Bu direktif sınır ötesi birleşme, bölünme, sabit kıymet transferi ve hisse değişimi önünde, işlemin yapıldığı tarihte gizli değer artış kazançlarının vergilendirilmesi yoluyla oluşabilecek mali engelleri kaldırmayı garanti altına alır. Bu direktif, sadece üye ülkelerde mukim şirketler arası işlemlere uygulanır. Söz konusu işlemler bir üye devlette mukim şirketler arasında yapıldığında, değer artış

⁵⁹ Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s.64

kazançları fiilen realize edildikleri tarihe kadar ertelenmektedir. Direktif aynı sistemin sınır ötesi işlemlere de uygulanmasını sağlamaktadır.⁶⁰

Füzyon Direktifi olarak da adlandırılan bu direktif, farklı üye ülkelerin şirketleriyle ilgili hisselerin değişimi, varlıkların transferi, birleşme ve bölünmeler durumunda vergi tarafsızlığının sağlanması için direktifte öngörülen kuralları üye ülkelerin kendi iç hukukuna adapte etmesini şart koşmaktadır.⁶¹

1967 yılında Komisyon, Topluluk içerisinde şirket birleşme ve tasfiyesi nedeniyle ortaya çıkan vergi hareketlerinin uyumlaştırılmasının gerekliliği hususunda “dolaysız vergilerin uyumlaştırılması için bir program” yayımlamış, 1969 yılı Ocak ayında Komisyon’un Topluluk içi sınır ötesi birleşmelerde vergi engellerinin ortadan kaldırılmasına ilişkin bir direktif önerisiyle sonuçlanmıştır. Bu önerinin de başarısızlığa uğramasının ardından 1990 yılında Komisyonun, Kurumlar Vergisinde tam uyum hedefinin iptal edilmesinin ardından 23 Temmuz 1990 tarih 90/434/AET sayılı Füzyon Direktifi kabul edilmiştir.

23 Temmuz 1990 tarihinde kabul edilen direktifin içeriği 24 Mart 2005 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilen 2005/19/AT sayılı direktif ile düzenlenmiş ve genişletilmiştir. Başlangıçta 13 maddeden oluşan direktifin 2005 te kabul edilen düzenlemeyle sayısı 17’ye yükseltilmiştir.

Direktifin 1.maddesinde iki veya daha fazla ülkenin şirketleriyle ilgili birleşme, bölünme, aktif devri ve hisse senedi değişimlerine bu direktifin uygulanacağı belirtilmiştir.

Direktifin 2.maddesinde direktifin özünü oluşturan birleşme, bölünme, aktif devri ve hisse senedi kavramlarının açıklaması yapılmıştır.

Birleşme:

- Bir veya birkaç şirketin; birleşilen mevcut şirketin sermayesini

⁶⁰ Billur Yaltı Soydan, a.g.e., s.23

⁶¹ Fikret Erkan, a.g.e., s.52

oluşturan hisse senetlerinin ortaklarına verilmesi, gerekirse nominal değerin %10'unu aşmayan nakit ödeme yapılması ve nominal değerin olmaması durumunda bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklara verilmesi karşılığında, aktif ve pasifleriyle bütün mal varlığını başka şirkete devrederek tasfiyesiz dağılması,

- İki veya daha çok şirketin; yeni kurulan şirketin sermayesini oluştururan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi, gerekirse nominal değerin % 10'unu aşmayan nakit ödeme yapılması ve nominal değerin olmaması durumunda bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklara verilmesi karşılığında, aktif ve pasifleriyle bütün mal varlığını yeni kurdukları bir başka şirkete devrederek tasfiyesiz dağılması,

- Bir şirketin, sermayesini oluştururan hisse senetlerinin tümüne sahip olan şirkete aktif ve pasifleriyle bütün mal varlığını devrederek tasfiyesiz dağılması hali.

Bölünme; Bir şirket devralan şirketin sermayesini oluştururan hisse senetlerinin verilmesi, gerektiğinde nominal değerin %10'unu aşmayan nakit ödeme yapılması, nominal değerin olmaması durumunda bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklarına verilmesi karşılığında mal varlığını bütünü, aktif ve pasifleriyle yeni veya daha önce kurulmuş olan iki ya da daha fazla şirkete devretmesi olarak ifade edilmiştir.

Aktif Devri; Bir şirketin, hisseleri karşılığında diğer bir şirketin mal varlığını ve çalışma branşının bir veya bir kaçını ya da hepsini devralması olarak tanımlanmıştır.

Hisse Senedi Değişimi; Hisse senedi değişimi ile bir şirket, diğer şirketin, ortaklarına şirketin sermayesini oluştururan hisse senetlerinin verilmesi, gerekirse nominal değerin %10'unu aşmayan nakit ödeme yapılması veya nominal değer söz konusu olmadığında değiştirilen hisse senetlerinin karşılığı olan paranın verilmesi karşılığında, bu şirketin sermayesine sahip olacağı oy hakkı çokluğuyla anılan şirkette iştirake sahip bulunması durumu ifade edilmektedir.

Kısmi Bölünme; Bir şirket ortadan kalkmadan devralan şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin verilmesi, gerektiğinde nominal değer %10'unu aşmayan nakit ödeme yapılması, nominal değer olmaması halinde bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklarına verilmesi karşılığında, faaliyet dallarından birini yada daha fazlasını mevcut ya da yeni kurulacak şirketlere her birine en az bir faaliyet dalı düşmek üzere devretmesidir.

Direktifin 4.maddesinin 1.fıkrasında, düzenlenmiş ve devredilen aktif ve pasif unsurların gerçek değeri ile mali değeri arasındaki farka göre belirlenen değer artışlarının birleşme ve bölünme durumunda vergilendirilmemesi öngörülmüştür. 4.maddenin 4.fıkrasında Birleşme ve bölünme gerçekleşmemiş ise, bu kuraldan yararlanabilmek için devralan şirketin devredilen aktif veya pasif unsurlara ilişkin değer artışlarını veya azalışlarını ve yeni amortismanları devrolan şirketlerin veya şirketin yaptığı şekilde hesaplaması şartına tabi kılınmıştır.

Direktifin 5.maddesinde, kısmen veya tamamen vergiden istisna tutulan, yurtdışında kurulu sürekli işyerlerinden kaynaklanmayan yedek akçe ve provizyonların devralan şirkette de aynı şekilde vergiden istisna olması sağlanmıştır.

Direktifin 6.maddesinde, devrolan şirket veya şirketlerin henüz mahsup edilmemiş zararlarının devralan şirketçe mahsup edilmesi sağlanmaktadır.

Direktifin 7.maddesinde, devralan şirket devrolan şirketin sermayesinde bir iştirake⁶² sahip olduğunda, iştirakinin feshi dolayısıyla devralan şirket tarafından elde edilen değer artışı vergilendirilmemesi gerektiği öngörülmüştür.

Direktifin 8.maddesinde birleşme, bölünme veya hisse senedi değişimi dolayısıyla devralanan veya ortak olunan şirketin ortağına devralan veya ortak olan şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin verilmesi, bu sonuncu şirketin sermayesini oluşturan hisse senetleri karşılığında, bu ortağın elde edeceği değer artışlarının, karların veya kazancının vergilendirilmemesi öngörülmüştür. Kısmi

⁶² İştirak oranı başlangıçta %25 iken 2005/19/AT sayılı direktif ile 01.01.2009 tarihinden itibaren kademeli olarak %10'a indirilmiştir.

bölünmede de ortakların vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak bu maddenin uygulanabilmesi için bir takım şartlar belirtilmiştir. Hisse senedinin değerinin birleşme, bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişiminden önceki değerinden yüksek belirlenmemesi ve ortağa farklı muamelenin uygulanması konusunda seçimlik hakkı olduğunda bu farklı muameleyi tercih etmemeleri şart olarak belirtilmiştir.

Direktifin 9.maddesinde, yukarıda birleşme, bölünme ve hisse değişiminde öngörülen vergilendirme esaslarının aynen aktif devri için de geçerli olduğu vurgulanmıştır.

Direktifin 10.maddesi 2005 yılındaki düzenlemeyle kapsamlı bir hale getirilmiştir. Direktifin 10.maddesinde;

- Devrolunan şirketin başka ülkedeki işyerine ilişkin durumlar,
- Şirketin doğrudan veya dolaylı ortaklarına Direktif hükümlerinin uygulanamayacağı haller,
- Şirketin ülke değiştirmesi nedeniyle mukimliğin sona ermesine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Direktifin 11.maddesinde, bir üye devletin direktifte öngörülen vergilendirme esaslarının tamamının veya bir kısmını uygulamayı reddedebileceği durumları sıralamıştır. Bu maddeye göre üye devlet;

- Birleşme, bölünme, kısmi bölünme, aktif devri ve hisse değişimi işleminin temel amacı veya temel amaçlarından biri vergi kaçırma veya vergiden kaçınma olması,
 - İşleme katılsın veya katılmasın bir şirket sözü edilen işlemde önce uygulanabilir şekillere göre şirketin organlarında çalışanların temsili için gerekli şartları yerine getirmemiş olması,
- durumlarında vergilendirme esaslarının tamamının veya bir kısmını uygulamayı reddedebileceği hüküm altına alınmıştır.

Direktifin diğer maddelerinde direktifin yürürlük tarihi, imzalanması, üye ülkelere bidirim ve yaptırım zorunluluğunu düzenlemektedir.

Farklı üye ülkelerin iki ya da daha fazla şirketlerinin birleşmelerinden doğan vergi problemlerini çözmek için yayınlanan direktifin dar mükellef kurumları kapsamaması, işletmenin hukuki formunu değiştirmesi halinde söz konusu olabilecek her türlü mali yükümlülüğü kapsamaması, her ülkede uygulamasının farklı olmasından kaynaklı ortaya çıkan zararlar bu direktifin zayıf yönlerini oluşturmaktadır.

3.4.3 Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi

Farklı üye ülkeler içinde yerleşik iki şirketin bulunması durumunda ana şirkete, bağlı şirketinden sağlanan kar payları ödemelerinin vergilendirmesine ilişkin 90/435 sayılı Farklı Üye Ülkelerin Ana Şirketleri ve Bağlı Şirketlerinin Vergilendirmesinde Ortak Kurallar başlıklı direktif 23 Temmuz 1990 tarihinde Komisyon tarafından yayınlanmıştır.

Direktifin önsözünde belirtilen; Ortak Pazar'ın kuruluşunu ve iyi işleyişini sağlamak için, değişik üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin bir araya gelmeleri durumunda üye ülkelerde özellik arz eden kısıtlamaların, dezavantajların ve sapmaların engellenmesi, söz konusu bir araya gelmelerin ana şirket ve bağlı şirketlerin oluşumuna yol açması ve bu şekilde oluşan değişik üye ülkelerde faaliyet gösteren ana şirketler ile bağlı şirketleri arasındaki ilişkileri düzenleyen aktüel mali hükümlerin bir üye ülkeden diğerine değişebilmesi, genelde bu hükümlerin bir üye ülkede faaliyet gösteren ana şirket ve bağlı şirket arasındaki ilişkilere uygulanandan daha az elverişli olması nedeniyle değişik üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketler arasındaki işbirliğinin aynı üye ülkede faaliyet gösteren şirketler arasındaki işbirliğine göre engellenmesi gibi olumsuz etkenler bu direktifin kabul edilmesine neden olmuştur.

Direktifin temel amacı AB'nde yer alan yatırımlardan kaynaklanacak olumsuzlukları önlemek için gruplar arası karın vergilendirilmesinin

uyumlaştırılmasıdır. Ana şirket ve bağlı şirketlerin vergilendirmesine ilişkin direktif, ana şirket ile diğer üye bir devlette bulunan bağlı şirket arasında söz konusu olan kar dağıtımını üzerindeki çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.⁶³

1990 yılında kabul edilen 90/435/EEC sayılı bu direktifin amacı; bir yavru şirketin, diğer bir üye ülkede kurulu ana şirkete dağıttığı karlar üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasıdır.

Direktifle bağlı şirketten ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi konusu düzenlenmiş; çifte vergilendirmenin olmaması için vergilendirmenin bağlı şirketin bulunduğu ülkede yapılmasına karar verilmiştir.

22 Aralık 2003 tarihinde bu direktifin işlerliğini artırmak ve kapsamını genişletmek amacıyla Avrupa Konseyi 2003/123/AET sayılı Direktifi kabul etmiştir. Bu yeni direktif, Komsiyon'un 8 Eylül 2003 tarihindeki önerisi üzerine yürürlüğe girmiştir ve 9 maddeden oluşmaktadır.

Direktifin 1.maddesinde direktifin uygulanacağı koşullar belirtilmiştir. Buna göre ;

- Üye ülkedeki şirketlerin, diğer üye ülkelerdeki bağlı şirketlerinden elde ettiği kar dağıtımlarına,
- Üye ülkede faaliyet yürüten şirketlerin, diğer üye ülkede bulunan ana şirketlerine yaptıkları kar dağıtımlarına,
- Üye ülkede bulunan diğer üye ülkelerin daimi işyerlerinin, daimi işyerinin bulunduğu ülke dışında bulunan bağlı şirketlerden elde ettiği karların dağıtılmasına,
- Üye ülkede faaliyet yürüten şirketlerin diğer üye ülkelerde bulunan bağlı şirketlerinin daimi işyerlerine yaptıkları karların dağıtılmasına bu direktif uygulanacaktır.

⁶³ Stefano Fantorini ve Hakan Uzeltürk, a.g.e., s.56-57

Direktifin 2.maddesinde bir üye ülkenin şirketi ve daimi işyeri kavramları tanımlanmıştır.

- **Bir üye ülke şirketi;** direktifin madde ekinde sayılan sermaye şirketlerinden birinin niteliğinde olması, üye ülkenin vergi mevzuatına göre bu ülkede yerleşik olması ve kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

- **Daimi işyeri ;** Bir üye ülkede, başka bir üye ülkenin şirketinin faaliyetinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü ve elde ettiği kar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoksa ulusal kanunlar uyarınca bu ülkede vergilendirilen sabit işyeridir.

Direktifin 3.maddesinde ise ana şirket ve bağlı şirket kavramları tanımlanmış ve oranlar belirtilmiştir. Ana şirket, direktifin 2.maddesinde sayılan nitelikleri taşıyan ve diğer bir ülkedeki şirketin sermayesinin belli bir oranına sahip olan şirket, bağlı şirket ise sermayesinin belli bir oranı bu şekilde başka bir şirketin sahip olduğu şirket olarak açıklanmıştır. 90/435 sayılı direktifte bu oran %25 iken, 2003/123/AET sayılı direktif ile ilk etapta %20, 1 Ocak 2007'den 31 Aralık 2008' kadar %15, 01 Ocak 2009' dan itibaren ise %10 olarak belirlenmiştir.

Direktifin 4.maddesinde üye ülkelere kar dağıtımının vergilendirmesi ile ilgili 2 alternatif sunulmaktadır. Buna göre, ana şirket veya onun daimi işyeri, bağlı şirketin tasfiyesi hariç, ana şirketin, bağlı şirketinin ortağı olması nedeniyle dağıtılan karları aldığı anda, ana şirketin olduğu ülke ve onun daimi işyerinin olduğu ülke, ya bu karları vergilendirmez ya da karlarla ilgili bağlı şirketin veya daha alt düzeydeki bağlı şirketlerin vergi kısmını aynı nitelikteki ulusal vergi miktarını aşmayacak şekilde, 2. ve 3. maddelerdeli koşullara tabi olarak, vergiden indirmeye bu şirketin ve daimi işyerinin yetkili olduğunu dikkate alarak, karları vergilendirir. Bağlı şirketin kar dağıtımında oluşan değer kayıpları ya da iştirake bağlı giderleri ana şirketin matrahından düşülmeyecektir. İştirake bağlı yönetim masrafları götürü olarak tespit edilmiş ise götürü miktar bağlı şirketin dağıttığı karların %5ini aşmayacaktır.

Direktifin 5. ve 6.maddeerinde bağılı şirketler tarafından dağıtılan karlar üzerinden vergi tevkifatı yapılamayacağı belirtilmiş, 8.ve 9.maddelerinde direktifin yürürlük tarihi, imzalanması, üye ülkelerin direktif karşısında yapması gerekenler ve direktife uyuma dair hükümler bulunmaktadır.

2003/123/AT sayılı direktifle, iç pazarda sermaye transferlerinin artması ve işyeri kurma serbestisinin kolaylaşması iç pazarın etkinliğini arttırmış, AB üye ülkelerindeki grup şirketlerinin vergilendirmesini düzenleyerek çifte vergilendirmeyi önlemede önemli katkıda bulunmuştur. Ancak bununla beraber, iştirak için belirli bir oranın şart koşuluyor olması nedeniyle grup içi kar dağıtımını ödemelerinde vergi kesilmemesi uygulamasından tüm Kurumlar Vergisi mükellefleri faydalanamamaktadır.

3.4.4 Şirket Kuruluşu ve Sermaye Arttırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisine İlişkin Direktif

Sermayenin serbest dolaşımını etkileyen; sermaye şirketlerinin kurulması, bu şirketlere sermaye konulması ve arttırılması, bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüşmesinde, herhangi bir şirketin AB dışındaki yasal veya fiili iş merkezinin AB üyesi bir ülkeye taşınması gibi işlemlerde uygulanan damga vergisini 9 Nisan 1973 tarihinde çıkardığı 73/80/EEC sayılı bir direktif ile düzenlemiştir.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması anlamında Topluluk kapsamında ilk yasal düzenleme sermayenin serbest dolaşımını sağlamak için damga vergisi alanında olmuştur. Bu vergi aslında hukuki muamele vergisi olarak isimlendirilen dolaylı vergi özelliği taşımasına karşın kurumlarla ilgisi olmasından dolayı kurumlar vergisi alanında bir direktif olarak kabul edilmektedir.⁶⁴

Konsey Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşmayı ve özellikle 94. maddesini (eski 99 ve 100. maddelerini) dikkate alarak, ortak sermaye piyasasının işleyişindeki engelleri en aza indirmek amacıyla 17 Temmuz 1969 tarihinde sermaye

⁶⁴ Nurettin Bilici, ag.e.,s.253

artışı üzerindeki dolaylı vergiler hakkında (69/335/EEC) bir direktifi kabul etti. Bu direktifin kimi maddeleri 1973, 1974 ve 1985 yıllarında değiştirildi. Anılan direktif menkul değerler üzerindeki damga vergilerinin ve aynı özelliklere sahip öteki dolaylı vergilerin uyumlaştırılması yoluyla sermayenin serbest dolaşımını ilerletme amacına yönelik olarak kabul edilmiştir.

Ayrımcılığa, çifte vergilendirmeye ve sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili farklılıklara sebep olan, senetler üzerindeki damga vergisinin ve şirketlere sermaye konması üzerine yüklenen halihazırda üye ülkelerde yürürlükte bulunan sermaye artışı üzerindeki bu tür vergilerin uyum yoluyla elimine edilmesi amaçlanmaktadır.

Bir üye ülkenin kendi topraklarında düzenlenen veya başka üye ülkelerden gelen senetler üzerine damga vergisi yüklenmesinin Ortak Pazar kavramına aykırılığı, ayrıca iç borçlanma için çıkarılan senetlerden ve yabancı senetlerin üye bir ülkenin pazarında sunulması veya çıkarılmasından damga vergisi alınmasının ekonomik açıdan arzu edilmediği hususları sözü edilen direktifin çıkarılmasına etken olmuştur.

Avrupa Konseyi 1976 yılından itibaren damga vergisinin oranını % 1 olarak belirlemiştir. Direktifte damga vergisi ödenecek haller şöyle açıklanmıştır:

- Sermaye şirketinin kuruluşu,
- Sermaye şirketlerine sermaye eklenmesi,
- Sermaye şirketlerini içeren yeniden yapılanma işlemleri,
- Belli menkul kıymet ve tahvillerin çıkarılması
- Herhangi bir şirketin Topluluk dışında bir ülkede bulunan yasal veya fiili iş merkezinin Topluluk ülkesi içerisinde bir ülkeye taşınmasıdır.

Direktifte yer alan uygulamalardan yararlanabilecek olanlar direktifin 2.maddesinde şöyle sıralanmıştır;

- Direktifin ekinde sayılı şekillerdeki şirketlerden olması,

- Sermaye veya varlıklarına ait hisselerinin borsada alım satımı yapılabilen herhangi bir şirket, kuruluş veya tüzel kişi,
- Ortakları, önceden izin almadan kendi hisselerinin satışı hakkına sahip olan ve şirket, kuruluş veya tüzel kişinin borçlarından kendi hisseleri oranında sorumlu olan kar amaçlı çalışan herhangi bir şirket, kuruluş veya tüzel kişi.

Sermaye yatırımlarını vergilendirmenin, yatırımları caydıracağına ait endişeler dikkate alınarak, direktifte belirtilen işlemlerde ve belirtilen sabit oranda damga vergisi alınması hususunda Birlik içerisinde uyumlaştırmayı sağlanmıştır.

3.4.5 Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvasyonu (Tahkim Anlaşması)

İç pazarda, işletmelerin iştirakleri ile arasında gayri maddi hakların ve hizmetlerin akışında artışın ortaya çıkması nedeniyle ATKA'nın 293.maddesi (eski madde 220) temel alınarak, bağlı işletmelerin karlarının düzenlenmesi ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik tahkimi sağlayan 20.08.1990 tarih ve 90/436/AET sayılı sözleşme imzalanmıştır. Bu sözleşme ile bir üye devletteki şirket karlarının ve işyerinin çifte vergilendirmesini önlemek için bir takım önlemler getirilmiştir. Anlaşma, farklı üye devletlerde bulunan ana ve bağlı şirketler arasındaki ilişkileri şirketlerin kendi gücü açısından bir değerlendirmeye tabi tutarak, çifte vergilendirmeyi önlemeyi hedefleyen kurallar içermektedir.⁶⁵

Uluslararası çapta iş yapan şirketler tarafından karşılaşılan ve hala çözülemeyen vergi problemi; bir şirketten diğer bir şirkete hizmetlerin, maddi olmayan hakların (telif hakkı, patent, lisans ve marka ismi gibi) ve malların sınır ötesi fiyatlarının vergi yetkilileri tarafından ayarlanmasıyla neden olunan bir tür çifte vergilendirme. Uluslararası çifte vergilendirme uygulanması gereken vergiden daha yüksek vergi yüküne yol açmaktadır. Bu nedenle adaletsiz sonuçlar doğurmaktadır.

⁶⁵ Stefano Fantorini ve Hakan Uzeltürk, a.g.e., s.58

Uluslararası alanda iş yapan şirketlerin vergi yetkilileri vergi problemi doğuran işlem olarak fiyat transferini işaret etmektedir. Üye ülkelerde vergi matrahında, vergi oranlarında farklılıklar olması nedeniyle bir ülkenin vergi yetki alanından diğerine gruplar arası ticari işlerin fiyatlandırılması grubun genel görünümüyle ilgili önemli sonuçlar doğurabilmektedir. İştirak halinde şirketler kendi içerisinde “aynı kolun uzantısı” (bağımsız olmayan grup gibi) olarak bağımsız şirketler arasında olmayan daha yüksek vergi yetkisinden daha düşük vergi yetkisine ticari işlerini taşıma amacına sahip olabilirler. Bu nedenle ulusal vergi yetkilileri şirketlerin çok uluslu gruplar arasında sınır ötesi fiyat transferini ayrıntılı olarak incelemektedirler.⁶⁶

Transfer fiyatlandırması ile ilgili konularda üye ülkelerin vergi yönetimleri arasındaki görüş farklılıklarından doğan problemleri çözmek sözleşmenin kabul edilmesinde temel unsur olmuştur. Üye ülkeler bağlı işletmelerin karlarının düzenlenmesinde çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlamak için çifte vergilendirmeyi hakem kararı ile önleme konvansiyonu (tahkim) başlıklı anılan direktifi imzalamışlardır.⁶⁷

AB Komisyonuna göre transfer fiyat ayarlaması ve uluslararası kaynaklı çifte vergilendirme Kurucu Anlaşmanın 94. md. Kapsamında Ortak Pazar’ın işleyişi ve kurulmasını doğrudan etkilemektedir. Komisyon ulusal hukukun, direktifler yoluyla uyumlaştırılması gerektiğini vurgulamışsa da Tahkim Anlaşmasını 94. maddeyi değil 293. maddeyi yasal temel olarak kabul etmiştir.

Tahkim Anlaşması 3 temel bölüm ve 22 maddeden oluşmaktadır. Antlaşmanın 1.bölümü uygulama alanının belirlendiği 2 temel maddeden oluşmaktadır. Anlaşmanın 1.maddesi 1.fıkrasına göre, Tahkim sözleşmesi, vergilendirme amaçlarına uygun olarak, bir üye ülkenin herhangi bir işletmesinin kazancına dahil olan karlar diğer üye ülkenin işletmesinin kazancına dahil olduğunda ve/ veya olacağında uygulanacaktır. 1.md. 3.f. göre ise sözleşme’nin hükümleri, işyerlerinden herhangi birinin, kar etmesi yerine zarar etmesi durumunda da uygulanması kabul edilmiştir. Sözleşme’nin uygulanmasında, diğer bir üye ülkede

⁶⁶ Ben Terra, Peter Wattel, a.g.e., s.403-404

⁶⁷ Fikret Erkan, a.g.e., s.66

kurulmuş olan bir üye ülkenin işletmesi, kurulduğu ülkenin işyeriymiş gibi kabul edilecektir. Sözleşme'nin 2. maddesi uyarınca; Sözleşme her üye ülke için belirtilen gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır. Buna ilaveten üye ülkelerin yetkili makamları, kendi milli mevzuatlarına getirdikleri değişikliklerden birbirlerini haberdar etmesi durumunda Sözleşme'nin imza edilmesinden sonra hazırlanan benzer veya aynı nitelikteki vergilerin ve halen uygulanan vergilere ilave edilen ya da yerleri değiştirilen vergilerin Sözleşme'nin kapsamı içerisinde olması öngörülmüştür.

Anlaşmanın 2.bölümü 3 kısımdan oluşmakta ve 3.md-14.md.lerini kapsamaktadır. 1.kısımın, sadece tanımlamaların yer aldığı 3.maddesinde ise yetkili makamlar tanımlanmış ve anlaşmanın tanımlarında yer almayan terimlerin, çifte vergilendirme alanında ilgili devletlerin sonuçlandığı aşamalarda sahip olduğu anlama karşılık geleceği belirtilmiştir.⁶⁸

Anlaşmanın 4.maddesinde uygulanması gereken temel vergilendirme ilkelerinden söz edilmiştir. Anlaşmanın 4.maddesinde;

1. Bir üye ülkenin işletmesi, diğer bir üye ülke işletmesinin sermayesine veya yönetimine dolaylı ya da dolaysız olarak katıldığında,
2. Aynı kişiler, bir üye ülke işletmesinin ve diğer üye ülkenin işletmesinin sermayesine veya yönetimine dolaylı veya dolaysız olarak katıldığında.

Yukarıda sayılan iki durumdan herhangi birisi gerçekleştiğinde, işletmelerin iki bağımsız işletme olarak kabul edilmesi, mali ve ticari ilişkileri birbirine bağlanmış ise bu koşullara bağlı olmaksızın işletmelerden biri tarafından gerçekleştirilen ancak ilişkiler nedeniyle söz konusu edilmeyen karlar ile ilgili işletmenin karına dahil edilerek vergilendirilmesi kabul edilmiştir. İştirakler ile ana şirket arasında yani; bir üye ülkenin işletmesi, diğer bir üye ülkede kurulan sabit bir işyeri aracılığı ile faaliyet gösterdiğinde, sabit bir işyeri olan işletme tam bağımsız bir

⁶⁸ Özkan Atilla , a.g.e., s.58

şekilde hareket ederek karları bu işletmenin hesabına geçirilmesi Sözleşmenin 4.md.sinde temel ilke olarak belirlenmiştir.

Anlaşmanın 5.maddesinde ise 4.md.de sayılan durumlar ile karşılaşıldığında ne yapılacağı açıklanmaktadır. Madde metni şöyledir;

“4.maddede söz edilen ilkelerin uygulanmasında akit devlet bir işletmenin karlarını düzeltmek istediğinde, bu niyetini işletmeye bildirecek ve işletmeye, diğer akit devlete zamanı bildirmeye izin verecek şekilde diğer işletmeyi haberdar etme fırsatını verecektir. Bununla birlikte bu bilgiyi sağlayan akit devlet kavranan düzeltmeyi gerçekleştirmekte engellenmemektedir. Söz konusu bilginin iletilmesinden sonra, şayet bu iki işletmeye diğer akit devlet düzeltmeyi kabul ediyor ise, 6. ve 7. maddeler uygulanmayacaktır.”

Anlaşmanın 6.md ve 14.md.si ise ikinci bölümün 3.kısımını oluşturmaktadır. Bu maddelerde karşılıklı anlaşma, danışma komisyonu ile ilgili bilgiler ve uzlaşma hükümleri yer almaktadır. Anlaşmanın 6.md.hükümleri şöyledir;

- 1. İş bu anlaşmanın uygulandığı herhangi bir durumda işletme, 4.maddede sözü edilen ilkelere uymadığı kanısına varır ise, ilgili akit devletlerin iç kanunlarınca öngörülen kanuni yollardan bağımsız bir şekilde, durumu işyerinin bulunduğu veya mukimi olduğu akit devletin yetkili makamına sunabilir. Bu durum 1.maddedeki anlamıyla çifte vergilendirmeye yol açabilen veya yol açan tedbirin ilk tebliğini izleyen üç yıl içinde sunulmalıdır. Aynı zamanda işletme, eğer bu durumla diğer akit devletlerde kavranıyor ise, olayı yetkili makama açıklayacaktır. Yetkili makam hemen süresiz bir şekilde bu diğer akit devletleri haberdar edecektir*
- 2. Yetkili makam, yapılan şikayeti haklı bulur ise ve olaya tatminkar bir çözüm getirmede kendisi tam olarak yetkili değilse bile 4.maddede söz edilen ilkelerin temelinden çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, ilgili diğer akit devletin yetkili makami ile karşılıklı anlaşma yolu ile duruma çözüm getirmeye çaba gösterecektir.*

Anlaşmanın 7.maddesinde, 6.maddeye göre durumun yetkili makamlardan birinin yargısına bırakıldığı ilk tarihten itibaren iki yıllık bir süre içinde, ilgili yetkili makamlar çifte vergilendirmeyi önleyecek bir anlaşmaya varamazlar ise, söz konusu çifte vergilendirmeyi önleyecek bir görüş hazırlamakla (sunmakla) görevli bir danışma komisyonu oluşturacaklardır denmektedir. 7.maddeye göre, danışma komisyonunun konuyu ele alıp incelemesi, idari yaptırımların uygulanmasını amaçlayan yargılama usullerinin veya adli kovuşturmalarının yapılmasına engel değildir.

Anlaşmanın 9. maddesi Danışma Komisyonu'nun oluşumuna ilişkin kuralları düzenlemektedir. Bu düzenlemeye göre; Danışma Komisyonu; ilgili üye ülkenin yetkili makamların her birinin iki temsilcisi, üye ülkeler tarafından önerilen bağımsız kişileri kapsayan "bağımsız kişiler listesi"nden yetkili makamlarca anlaşılabilir ya da kura yoluyla seçilen iki kişi, seçilen bu bağımsız kişilerin ve temsilcilerin bağımsız kişiler listesinden seçtikleri bir başkan olmak üzere 7 kişiden oluşmaktadır.

Anlaşmanın 10.maddesine göre, ilgili işletmeler karar alınmasında faydalı olabilecek belgeleri ve diğer tüm bilgileri Danışma Komisyonu'na sağlayacaklardır. İşletmeler ve ilgili üye ülkelerin yetkili makamları gerekli olan bilgileri elde etmeyi amaçlayan Danışma Komisyonu'nun tüm taleplerini yerine getirmekle görevlidirler.

Anlaşmanın 11.maddesine göre, danışma komisyonu üyelerin basit çoğunluğu ile konuyu ele aldığı tarihten itibaren 6 aylık süre içerisinde görüşünü ortaya koyar. Danışma komisyonunun görüşü 4.madde hükümlerine uygun olmaz zorundadır. Danışma komisyonunun prosedürü ilgili giderleri, akit devletlerce eşit bir şekilde paylaşılır.

Anlaşmanın 14. maddesi ile de; yürütülen bu aşamalar sonucunda ulaşılması gereken hedef yani karların çifte vergilendirilmesinin hangi şartlarda önlenmiş olacağı düzenlenmiştir. İş bu Anlaşmanın yürütülme amaçlarına uygun olarak, kazançların çifte vergilendirilmesi;

- Kazançlar, sadece bir üye ülkede vergiye tabi tutuluyorsa,
- Kazançların bir üye ülkede tabi tutulduğu vergi miktarı, diğer ülkeye göre indirilmiş ise önlenmiş kabul edilecektir.

Anlaşmanın 3.bölümünde anlaşmanın uygulanacağı ülkeler, yürürlük ve onay işlemleri yer almaktadır. Tahkim Anlaşması 5 yıllık süreyi kapsayacak dönem için yapılmıştır, ancak süre bitiminden 6 ay önce üye devletlerden biri AB Konseyi Genel Sekreterliğine itirazını iletmezse bu sürenin 5 yıl uzayacağı hüküm altına alınmıştır.

Anlaşmanın hükümleri değerlendirildiğinde, sözleşme vergi hukukunun iki temel kuralını içermekle beraber çoğunlukla prosedürlerle ilgili düzenlemelere yer verilmektedir. OECD Modeline dayanan karşılıklı vergi anlaşmalarının 11 büyük bir kısmıyla karşılaştırıldığında, Tahkim Sözleşmesi zaman sınırlaması olsa bile üye ülkelerin kendilerini sözleşmeye tabi olmaya hazırladığı için daha ileridedir.⁶⁹

Bu sözleşme, farklı üye ülkelerdeki uluslararası alanda iş yapan şirketler ile bağlı şirketler arasında gerçekleşen mali ilişkilerden kaynaklanan örtülü kazancın tespiti neticesinde yapılan vergilendirme sorunu nedeniyle meydana gelen çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilişkili düzenlemelerle ilgilidir.

Zayıf bir uyumlaştırma aracı olması, üye ülkelerin egemenliklerini terk etmemesi gerekliliği, şirketlere daha az yasal koruma sağlaması sözleşmenin etkisinin fazla olmamasının temel nedenidir.

3.4.6 Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi (Faiz ve Royalty Direktifi)

Avrupa Birliğinde farklı üye ülkelerin bağlı şirketleri arasında faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerine uygulanabilecek ortak bir vergilendirme sisteminin kurulmasının sağlanması ve faiz üzerindeki vergi yükünün fazla olması nedeniyle rekabet gücünün zayıflamasını engelleyerek sermayenin Birlik dışına çıkması engellenmesi amaçlanarak 3 Haziran 2003 tarihinde 2003/49/AT sayılı Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemeleri isimli direktif çıkarılmıştır.

Yurtiçi pazarın özelliklerine sahip bir AB iç pazarında, farklı üye ülkelerin şirketleri arasındaki işlemlere uygulanan vergisel koşulların, aynı üye devlette kurulmuş şirketler arasında gerçekleşen işlemlere uygulananlardan daha az tercih edilir ve ağır olmamasının sağlanması gerekliliği bu direktifin çıkış sebebinin oluşturmaktadır.⁷⁰

⁶⁹ Ben Terra, Peter Wattel, a.g.e., s.409-410

⁷⁰ Batuhan Levent Bozkurt, a.g.m., s.101-102

2003/49/AT sayılı “Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemeleri” isimli direktif, AB’nin Ortak Pazar düşüncesini olumsuz yönde etkileyen faiz üzerindeki vergi yükü ve gayri maddi haklar için yapılan ödemelerde yapılan çifte vergilendirmeyi önlemeyi düşünen Komisyonunu iki ayrı direktif teklifi hazırlamıştır. Bu iki direktiften birincisi 4 Mart 1998 tarihinde Birliğe üye ülkelerin bağlı şirketleri arasındaki faiz ve royalty ödemelerinde uygulanan stopajın kaldırılmasını önermekte, ikincisi ise 20 Mayıs 1998 tarihinde bireysel tasarruflara ödenen faizler üzerinden minimum bir vergi alınmasını içermektedir. Uzun süren çalışmalar sonunda bu iki ayrı direktif AT Antlaşması’nın 94. maddesi dikkate alınarak Konsey tarafından 3 Haziran 2003 tarihinde kabul edilmiştir.

Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve bağlı şirketler arasında ödemelerin üzerinde kaynaktan kesinti yapılmasını (stopaj) ortadan kaldırılması için ilk direktif önerisi 6 Aralık 1990’ da Avrupa Komisyonu tarafından sunulmuştur. Birlik içerisinde böyle bir direktifin varlığına acil olarak ihtiyaç duyulsa da Konsey’de bu direktifle ilgili anlaşma sağlanamamış ve Komisyon 1994 yılında öneriyi geri çekmiştir.

Avrupa Birliği’nde zararlı vergi rekabetiyle mücadele için hazırlanan pakete ilgili olarak 5 Kasım 1997 tarihli Komisyon toplantısıyla başlayan tartışmalar üzerine 1 Aralık 1997 tarihinde ECOFIN Konseyi, faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerinde stopajın ortadan kaldırılması için yeni bir direktifi Avrupa Komisyonu’na sunmaya karar vermiştir.⁷¹ ECOFIN’ in bu önerisi ile paralel 1998 yılında Komisyon farklı ülkelerdeki ilişkiler arasındaki faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinin stopaja tabi tutulmaması ve ortak bir vergilendirme sistemi kurmak amaçlı bir direktif önerisinde bulunmuştur.

AB üye ülkelerin Komisyonun önerisi üzerinde yaptığı çalışmalar sonucu anlaşma sağlanması üzerine 2003/49/AT direktifi onaylanmıştır. 11 maddeden oluşan bu direktif başlangıçta Yunanistan, İspanya ve Portekiz’de bütçe üzerindeki ortaya

⁷¹ Paulo Troinao, “**The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective**”, International Tax Review Inter Tax, Sayı:27, Kasım, Hollanda, 1999, s.325

çıkabilecek etkilerini sınırlamak için uygulanmaya başlanmamış olsada 2004/76/AT sayılı direktifi ile bu ülkeler için değişiklikler yapılmıştır.

11 maddeden oluşan bu direktifin önsözünde direktifin temel amacı Ortak Pazar'ın eksikliklerini gidermek olarak belirtilmiştir. Direktifin önsözünün ilk ifadesinde direktifin genel amacı; farklı üye ülkeler arasındaki iş ilişkilerine uygulanan verginin bir üye ülke içindeki şirketler arası benzer iş ilişkilerinde uygulanandan daha fazla vergiye tabi tutulmamasını sağlamak olarak belirtilmiştir.⁷²

Bu çatı içerisinde direktifin içerdiği özel amaçlar:⁷³

- Çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilerden muafiyetin ya da muaf tutulmayla ilgili ilave idaresel yüklerin önlenmesi,
- Verginin kesilmesi ve vergi mahsubunun indirilmesi zamanı arasında zamanaşımıyla neden olunan nakit akış problemlerinin önlenmesi,
- Şirketlerin elde etmiş olduğu faiz ve royalti ödemelerinin tek bir üye ülkede ve tek seferde vergilendirilmesinin sağlanması olarak ortaya çıkmaktadır.

Direktifin 1.maddesinde, direktifin hükümlerinden yararlanabilmesi için şirketlerin yerine getirmek zorunda olduğu şartları düzenlemektedir. Maddeye göre;

- Faiz ya da gayri maddi hak bedeli yararlanıcısı başka bir üye devletin şirketi veya bir üye devletin şirketinin başka bir üye devletin şirketinin başka bir üye devlette bulunan daimi işyeri olması koşuluyla, bir üye devlette ortaya çıkan faiz ve gayri maddi hak ödemeleri, bu tür ödemeler ister stopaj ister beyan suretiyle uygulansın her vergiden istisnadır.

- Bir üye devletin şirketi veya başka bir üye devlette bulunan daimi

⁷² Fikret Erkan, a.g.e., s.73

⁷³ Dennis Weber. "The Proposed EC Interest And Royalty Directive", EC 200 Tax Review, 2001, Kluwer Law International, Hollanda, s.15

işyeri tarafından yapılan bir ödeme bu üye devlette doğmuş sayılır ve bu devlet Kaynak Devlet sayılır.

- Bir üye devletin şirketi, bu ödemeleri kendi yararına alması ve acenta, vekil, yetkili imza eden gibi başka bir kişi için aracı olarak almaması koşuluyla, faiz ve gayri maddi hak bedelinin yararlanıcısı olarak kabul edilir.

- Birinci madde, sadece faiz ve gayri maddi hak bedeli ödeyicisi olan bir şirket veya daimi işyeri, bu faiz veya gayri maddi hak bedelinin faydalanan şirketi veya daimi işyeri ilişkili bir şirket ise uygulanacaktır.

- Üye ülkenin şirketinin üçüncü bir ülkede bulunan ve şirket işlerinin tamamen veya kısmen yapıldığı daimi işyeri tarafından yapılan veya bu işyerine yapılan faiz veya gayri maddi hak bedeli ödemelerine uygulanmayacaktır.

- Eğer ödemeyi yapan şirket veya daimi işyeri bu Direktife göre istisna olması gerekirken stopaj yaptıysa, kaynakta yapılan bu vergi kesintisinin iadesi talep edilebilir. İade başvurusu faiz veya gayri maddi hak bedelinin ödendiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde yapılmalıdır.

Direktifin 2.maddesinde, faiz ve gayri maddi hak bedeli (royalty) kavramları açıklanmıştır. Direktifin uygulanması bakımından;

- Faiz; ipotek ve gayrimenkul rehininden sağlanan yada borç verenin karına katılacak bir hakkın yerine getirilmesi gibi her türlü borç vermeden elde edilen gelir ve özellikle bir kısım bono ve tahviller için verilen ikramiye ve hediyeler dahil bono ve tahvillerden elde edilen kazançlar ifade edilmektedir. Ancak, geç ödeme nedeniyle katlanılan cezalar faiz olarak kabul edilmeyecektir.

- Gayri maddi hak bedeli (Royalty) , film ve ses bantları, patent, marka, ticaret unvanı, alameti farika, teknik resim, plan, model, bilimsel, endüstriyel ve ticaretle ilgili bilgi dahil edebi, sanatsal ya da bilimsel yapıtların kullanımı, kullanım hakkı ya da telif hakkı için yapılan ödemeler için kullanılmaktadır.

Direktifin 3.maddesinde üye devlet şirketi, ilişkili şirket, daimi işyeri kavramları açıklanmıştır.

- **Bir üye devlet şirketi;** Direktif ekinde belirtilmiş olan şekillerde olan bir üye devlette mukim ve Direktifte belirtilen vergilere (Kurumlar Vergisi) veya benzer vergilere tabi şirketlerdir.

- **İlişkili Şirket;** Bir şirketin ikinci bir şirket ile ilişkili şirket olması için, birinci şirketin ikinci şirketin sermayesinin en az % 25'ine sahip olması veya ikinci şirketin birinci şirketin sermayesinin en az % 25'ine doğrudan sahip olması veya üçüncü bir şirketin hem birinci hem de ikinci şirketin sermayesinin en az % 25'ine doğrudan sahip olması gerekir.

- **Daimi İşyeri;** Başka bir üye devletin şirketinin işlerinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü diğer bir üye devlette kurulu yükümlü işyerleridir.

Direktifin 5.maddesinde, hile ya da suistimali önlemek için ülkelerin iç uygulama ya da karşılıklı antlaşmalar yoluyla oluşturdukları hükümleri yok saymaktadır. Direktif, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma amacıyla bir iş ilişkisinin varlığı durumunda ilgili üye ülkeye bu direktifi uygulamayı reddetme yetkisi tanımaktadır.

Direktifin 6.maddesinde Yunanistan, İspanya ve Portekiz için geçiş hükümleri düzenlenmiştir.

Direktifin uygulamaya başlaması, Avrupa Konseyinin üye ülkelerle görüşmesinin ardından 2004 yılında olmuştur. Birlik üyelerinin iç hukuk düzenlemelerinde değişikliğe neden olacak bu direktifin iç hukuk sistemlerine adaptasyonu üye ülkelere bırakılmıştır.

Sonuçta, kurumların iştiraklerinin elde etmiş olduğu kurum kazancının vergilendirilmesinde kaynak ülkenin vergilendirme hakkı olduğu kabul edilmesine karşın, faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinde öngörülen şartların varlığı durumunda vergilendirme hakkının kurumların yerleştiği olduğu ülkeye ait olduğu kabul edilmiştir.⁷⁴

⁷⁴ Fikret Erkan, a.g.e., s.77

3.4.7 Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmaları

Literatürde vergi rekabeti kavramı, vergilendirme ve rekabet kavramlarını içermekte olup, çok değişik tanımlamalarla açıklanmaya çalışılmaktadır. Dünyada son zamanlarda çok hızlı bir biçimde ilerleyen teknoloji ile birlikte ülkeler arasındaki ticaretin boyutu önemli ölçüde değişmiştir. Mal veya hizmetlerin daha hızlı bir biçimde yer değiştirebiliyor hale gelmiş olmasından ve sermayenin sanal ortamlarda daha hızlı bir şekilde yer değiştirebiliyor özelliği kazanmış olmasından dolayı, dünya ülkeleri sermayeyi kendi ülkelerine çekebilme gayretine girmişlerdir. Dolayısıyla kendi ülkelerini sermaye için cazip hale getirmek isteyen ülkeler için vergilendirme sistemlerinde düzenleme yapmak kaçınılmaz olmuştur.

Vergi rekabeti, mobil üretim faktörlerinin ulusal iktidar alanına çekilmesi amacıyla vergi oranlarında indirimle gidilmesi ve çeşitli ayrıcalıklar getirilerek vergi yükünün düşürülmesi⁷⁵ vergi rekabeti için yapılan kapsamlı bir tanımlamadır.

Vergi rekabetinin yararlı ve zararlı etkisinin olacağı kaçınılmazdır. Vergi rekabetinin yararları ancak vergi rekabeti ile elde edilen getiriler ile açıklanabilmektedir. Vergilendirme alanında tekel gücüne sahip otoritelerin yetki alanında bulunan mükellefler, vergi yükünün düşürülmesini konu alan rekabetçi vergi politikalarından çeşitli yararlar sağlayabilmektedir.⁷⁶ Vergi rekabeti konusunda yapılan düzenlemeler, mükelleflerin cesaretlerini arttırarak, üretim faktörlerini ekonomiye kazandırma istekleri artacak, devletin temel gelir kaynağı olan vergileri ödemede şirketler sağlanan avantajlara duyarsız kalmayacaktır. Mükelleflerin, bu tutumda olması devletin vergi gelirlerinin de artmasını sağlayacaktır. Vergi rekabeti, kamu ekonomisi hacminin daha fazla büyümesini de önlemekte ve ulusal idarelerin sağladıkları geliri daha tutumlu kullanmalarını da teşvik etmektedir.⁷⁷

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuşkusuz zararlı vergi rekabeti kavramıdır. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve

⁷⁵ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.213

⁷⁶ Özkan Atilla, a.g.e., s.74

⁷⁷ Özgür Saraç, a.g.e., s.139

artan teknolojik olanaklar, vergi otoriteleri açısından bir yandan yeni olanaklar yaratırken, diğer yandan ciddi problemleri de beraberinde getirmektedir.⁷⁸ Özellikle finansal işlemler olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin yarattığı cazibe, ülkeleri bu konuda bir rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona sebebiyet verebilmektedir.⁷⁹

Zararlı vergi rekabeti konusu üzerinde temel olarak üzerinde durulan konu, ülkelerin izlediği rekabetçi vergi politikalarının hareketli üretim faktörleri üzerinde saptırıcı etkiler meydana getirmesi ve bu bağlamda ülkelerin birbirleri üzerlerine olumsuz mali dışsallıklar oluşturmamasıdır.⁸⁰

Şirketlerin, ülkelere yatırım yapma düşüncesini uygulamadaki temel kriter, üretim faktörlerinin ve ekonominin diğer faktörlerinin konumu iken, ülkeler tarafından vergilendirme sisteminde yapılan değişiklikler ile ölçütün vergilendirme esasları olmasına neden olmaktadır. Ekonomik faktörler yerine vergi esaslarının temel alınmaya başlanması kaynak tahsisinde etkinlik kaybını ortaya çıkaracaktır.

Bir vergi uygulamasının zararlı olup olmadığını belirleyen kriterler, OECD raporunda yer almaktadır. Bu kriterler ev sahibi ülkenin kendi vergi yasalarını uygulamasına müsaade eden bilgi mevcudiyeti üzerine sorunun doğasıyla tutarlı bir şekilde yoğunlaşmaktadır. Bu yüzden, bilgi alışverişi ve şeffaflık, anahtar kriterlerdir.⁸¹

Yapılan ampirik ve teorik açıklamalarda, bazı durumlarda vergi rekabetinin yararlı, bazı durumlarda zararlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bir vergisel teşvikin zararlı olup olmadığını nitelendirmek üzere genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şöyledir:⁸²

⁷⁸ Yudum Biçenel, **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar:Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme** (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosya Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.19

⁷⁹ Yüksel Karaca, **Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?**, Vergi Dünyası, sayı:238, Haziran, 2001, s.90

⁸⁰ Özkan Atilla, a.g.e., s.75

⁸¹ N. Semih Öz, **Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:139, Temmuz, 2004, s.210

⁸² Filiz Giray, **Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler**, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan, 2004, s.23

- Vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için geçerli olması,
- Çok uluslu şirketler lehine uluslar arası kabul edilen prensipler dışındaki prensiplere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan vergi teşviklerinin uygulanması,
- Saydamlıktan yoksun vergi teşvikleri,
- Vergi rekabeti sonucu hareketli ve daha az hareketli üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsisi için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması,
- Diğer ülkelerin vergi kanunları ile uyumlu olmayan teşvikler, avantajlarının garanti edilmesi.

Temel amacı iç pazarda sermayenin, malların, hizmetlerin ve kişilerin serbest dolaşımını sağlamak olan AB’nde, üye ülkelerdeki şirketlerin birbirleriyle serbest ortamda rekabetini sağlamaktadır. Serbest rekabetin yaşanacağı bu durumda, AB içinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının ve eşit rekabet şartlarının oluşumuna yönelik çalışmalar yapılmıştır.⁸³

Zararlı vergi rekabeti ile ilgili AB’nin yaptığı en önemli düzenleme, 1 Aralık 1997 tarihinde yayınlanan Şirketlerin Vergilendirilmesinde Temel Kurallardır (code of conduct for business taxation). Bundan sonraki bölümlerde eylem kodu olarak anılacaktır.

1997 yılında yayınlanan eylem kodunda zararlı vergi düzenlemelerin tespitinde kriterler getirilmiştir. Buna göre;

- İlgili ülkenin genel vergileme seviyesinden önemli ölçüde düşük vergi oranları,
- Yabancılara tanınan vergisel kolaylıklar,
- Yerli ekonomiden ayırık tutulan ve bu nedenle ulusal vergi tabanını etkilemeyen vergi teşvikleri,
- Gerçek bir ekonomik faaliyet olmasa dahi tanınan kolaylıklar,

⁸³ DPT, 8.Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2001, s.41
www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf (Erişim:06.12.2009)

- Çok uluslu şirketlerin matrahlarının tespitinde uygulanan uluslararası standartlardan özellikle OECD tarafından belirlenenlerden sapan uygulamalar,
- Şeffaflık eksikliğidir.

Yayınlanan eylem kodunun ardından 1999 yılında AB Maliye Bakanları konu üzerinde anlaşmaya varmışlar ve zararlı vergi rekabeti ile ilgili bir rapor yayınlamışlardır. Bu raporda yer alan kriterlere uyan finansal birimler, holding şirketleri ve iş merkezlerine ilişkin rejimler zararlı olarak tanımlanmıştır.⁸⁴

AB Maliye Bakanlarından oluşan Eylem Kodu Grubu (1999 yılında raporu yayınlayan grup) haksız vergi rekabeti uygulamalarını şöyle açıklamıştır;

1. Finansal hizmetler, grup içi finansman ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri: Vergi istisnaları, düşük vergi oranları, gayri maddi hak bedeli ödemelerine ilişkin götürü vergi uygulamaları
2. Sigorta: Vergi istisnaları, düşük vergi oranları, götürü vergi uygulamaları
3. Grup içi hizmetler: Uluslararası kabul görmüş transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması
4. Holding Şirketler: Elde edilen karın vergilendirilmesi, bağlı şirketlerin satışında ortaya çıkan kar yada zarara ilişkin vergi rejimi
5. Vergiden muaf şirketler ile off-shore şirketler: Sadece dar mükelleflerin muafiyetlerden yararlanması, tam mükelleflerin yararlanma imkanının olmayışı, hareketli sermayeyi hedef alan düzenlemeler
6. Muhtelif düzenlemeler: Serbest bölgelere düşük vergi oranı uygulanması veya istisna tanınması, bazı bölgelerde bulunan bazı faaliyet kollarına indirim veya istisnalar uygulanması.

Zararlı Vergi rekabeti ile ilgili 21 Ocak 2003'te Brüksel'deki ECOFIN tarafından yapılan kongrede üye ülkelerde tespit edilen zararlı vergi uygulamalarının

⁸⁴ Mustafa Yavuz Öner, **Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:11,Haziran, 2004, s.11

öngörülen tarihte bitirilmesini öngören direktif kabul edilmiştir. Bu direktifte alınan en çarpıcı karar, zararlı vergi hükümlerinin düzenlemeyi bozan kısmının vergi sistemlerinden çıkarılması ve bunun bir anda değil aşamalı olarak yapılması olmuştur. Örnek olarak, bir düzenleme sadece dar mükelleflere uygulanabilir olmasıyla zararlı olarak kabul ediliyorsa ve başkaca zararlı özellikleri yoksa, üye devlet bu hükmü kaldırmak veya dar mükellef kurumları de kapsayacak şekilde genişlemek hususunda seçim yapacaktır.⁸⁵

Avrupa Komisyonu tarafından zararlı vergi rekabeti ile ilgili 2004 tarihinde Finansal ve Kurumsal Yolsuzluğun Önlenmesi ve Yolsuzlukla Mücadele konulu tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ, finansal hizmetler, şirketler hukuku, muhasebe, vergi, denetim, ve uygulama alanlarında finansal yolsuzlukların risklerini azaltmak için bir strateji içermektedir. Komisyon kurumlar vergisinde daha fazla şeffaflık ve bilgi değişimini önermekte ve şeffaflık ve bilgi sistemini sağlayacak şekilde kıyı bankacılığı ile ilgili birbiriyle uyumlu AB politikaları sağlanması istenmektedir.⁸⁶

3.5 KURUMLARIN VERGİLEMESİNE İLİŞKİN GÜNCEL DÜZENLEMELER

3.5.1 Lizbon Stratejisi ve Sonrasına Vergileme Yaklaşımı

Avrupa Birliği için 23-24 Mart 2000 yılında Lizbon'da yapılan zirvenin ardından açıklanan strateji bir çok konuda olduğu gibi dolaysız vergiler konusunda da yepyeni bir başlangıç olarak kabul edilmektedir. Dolaysız vergiler konusunda stratejinin amacına paralel olarak üye ülkelerin vergi sistemleri arasında yeni uyumlaştırma çabaları başlamıştır.

Avrupa Birliği Konseyi'nin Lizbon'da yaptığı zirvenin amacı sonuç bölümünde şöyle açıklanmıştır: "Avrupa Konseyi, bilgiye dayalı ekonominin parçası olarak istihdamı, ekonomik reformları ve toplumsal uzlaşmayı güçlendirmek üzere Birlik için yeni bir stratejik hedef üzerinde anlaşmaya varmak amacıyla 23-24 Mart 2000 tarihlerinde Lizbon'da özel bir toplantı düzenlemiştir". Yapılan bu toplantının

⁸⁵ Stefano Fantorini ve Hakan Uzeltürk, a.g.e., s.60

⁸⁶ Özkan Atilla, a.g.e., s.79

ardından Konsey tarafından 2010 yılında AB'nin dünyada dinamizmi ve rekabet gücü en yüksek bilgi toplumu olma hedefini sağlayacak, ekonomik ve sosyal reformları gerçekleştirme kararı Lizbon stratejisi olarak tanımlanmıştır.

Tek Pazarın serbestleşmesinin tamamlanması, üye ülkelerin ortak hedefler için ekonomik ve sosyal politikalarının eşgüdümünün sağlanması, bu hedefi gerçekleştirmede önemli adımlar olarak görülmektedir.⁸⁷

Lizbon stratejisinde belirtilen amaca paralel olarak, 23 Ekim 2001 tarih COM(2001) 582 sayılı Vergi Engelleri Olmayan Bir İç Pazar'a Doğru tebliğ Komisyon tarafından kabul edilmiş, yayınlan bu tebliğde kurumlar vergisi ile ilgili global stratejiler belirlenmiştir. Vergilemeye ilişkin yayınlanan bu tebliğde tüm dikkatler iç piyasada faaliyette bulunan kişi ve işletmelerin karşılaştığı vergi sorunlarına yönelmektedir.⁸⁸

2001 yılında kabul edilen tebliğde AB'de vergilemeye ilişkin çok sayıda düzenlemeye yer vermiş, özellikle, uzun dönemde üye devletlerin şirketlerinin AB düzeyindeki faaliyetlerinden elde ettikleri kar üzerinden verginin hesaplanmasında tek bir birleştirmiş vergi matrahını kullanmalarına izin vermeleri gerektiği sonucuna ulaşmıştır.⁸⁹ Zaten 2001 yılından sonra Komisyon tarafından bu konuyla ilgili çok sayıda çalışma yapmıştır. Komisyonun yaptığı bu çalışmalarla ilgili geniş bilgi ilerleyen bölümlerde verilecektir.

Lizbon stratejisinin belirlenmesinden sonra yayınlanan tebliğde, Kurumlar Vergisi ile ilgili belirlenen global stratejilere uygun olarak yapılacak düzenlemelerde göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkeler adalet, etkinlik, etkililik, basitlik, kesinlik, şeffaflık ve ekonomik refah olarak belirlenmiştir.

⁸⁷ <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/Lizbon.html>

⁸⁸ Mircan Tokathoğlu Yıldız, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa Basımevi, İstanbul, 2004, s.89

⁸⁹ Özkan Atilla, a.g.e., s.80

3.5.2 Zarar Mahsubu

19 Aralık 2006'da yayınlanan COM (2006) 824 sayılı Sınır Ötesi Durumlardaki Zararlara İlişkin Vergi Muamelesi tebliğ, üye devletlerin doğrudan vergileme sistemlerinin koordinasyonuna ilişkin tebliğle aynı doğrultuda, şirketlerin yurtiçinde veya yurtdışında uğradıkları zararın mahsubu ile ilgili ilkeleri belirlemek ve yaşanan problemleri çözmek amacıyla yayınlanmıştır.

Zarar mahsubu uygulamaları özellikle büyük ölçekte firmaların yatırım insiyatiflerini kullanırken baz aldığı önemli konulardan bir tanesidir. Zarar mahsubu konusundaki sıkıntılar kimi zaman şirketlerin hem kendi ülkelerine hem de diğer ülkelere olan yatırım yapmaktan vazgeçmelerinde rol oynayabilmektedir.

Zarar mahsubu ile ilgili yayınlanan bu tebliğde sınır ötesi zarar mahsubu, şirket bünyesinde sınır ötesi zarar mahsubu yapılması ve grup şirketleri bünyesinde sınır ötesi zarar mahsubu yapılması olarak iki ayrı bölümde incelenmiştir.

Şirket içi zarar mahsubu; tüm üye ülkelerde tam mükellefler şirketlerde yurtiçinde kendiliğinden yapılmaktadır. Ancak, buldukları ülkede vergilendirilmelerine rağmen daimi işyeri durumundaki dar mükellef şirketler için uygulamada sıkıntı yaşanabilmektedir. AB Hukuku bu konuda daimi işyerlerinin tam mükellefler gibi vergilendirilmesi gerektiğini söylemektedir.

Daimi işyerlerinin karlarının vergilendirilme hakkı, çifte vergiyi önleme anlaşmalarında öncelikli olarak bulunduğu ülkeye verilmiştir. Ancak, şirket merkezinin bulunduğu ülkeye de daimi işyerlerinin elde ettiği karlar üzerinden vergilendirme hakkı verilmektedir. Bu durumda daimi işyerinin karının iki kere vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Üye ülkeler, çifte vergilemeyi önlemek için OECD çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşmasının 23.maddesinde yer alan mahsup veya istisna yöntemlerinden birini seçerler.⁹⁰

⁹⁰ Özkan Atilla , a.g.e., s.86

Mahsup yönteminde, merkeze bağlı şirketlerin diğer ülkelerde elde ettiği karlar, şirket merkezinin hesaplarında toplanarak merkezin bulunduğu ülkede vergilendirilir, diğer ülkelerde ödenen vergiler merkezin bulunduğu ülkede hesaplanan vergiden mahsup edilir. İstisna yönteminde ise, yurtdışında elde edilen karlar merkezin bulunduğu ülkede matraha dahil edilmezken zarar mahsupu iki yöntemle yapılmaktadır. Bunlardan birincisi, yurtdışında elde edilen karlar gibi yurtdışında maruz kalınan zarar da şirket merkezinin bulunduğu ülkede dikkate alınmaz. İkinci yol ise, sınırlı zarar mahsubudur. Daimi işyerinin maruz kaldığı zarar, şirket merkezi kar ettiyse şirket merkezinin karından mahsup edilmektedir ancak daimi işyerinin sonraki dönemlerinde kar etmesi durumunda mahsup edilen zarar matraha eklenmelidir.

Grup içi şirketler bünyesinde zarar mahsubu; uygulamada şirket bünyesinde yapılan zarar mahsubuna göre çok kısıtlı görülmektedir. Halen AB içinde 27 üyenin 19'u grup şirketlerinin tek bir ekonomik birim olarak ele alındığı vergi düzenlemelerine sahipken, geri kalan 8 üyede her bir grup şirketi ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedir.⁹¹

COM (2006) 824 sayılı tebliğe göre üye ülkelerde grup şirketlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler ve yurtdışı zarar mahsubu yöntemleri de anlatılmaktadır. Grup şirketleri üye ülkelerde 3 şekilde vergilendirilmektedir.

1. Grup içi zarar transferi; zarar eden şirketin zararı, kar eden şirkete transfer edilerek kardan mahsup edilir veya tersi bir uygulamayla kar eden şirketin karı zarar eden şirkete transfer edilerek mahsup orada gerçekleştirilir.

2. Grubun Vergi Sonuçlarının Bir Havuzda Toplanması; Grup içindeki tüm şirketlerin tüm sonuçları ana şirketin hesabında toplanarak beyan edilir.

3. Tam Vergi Birleştirmesi; ana şirket hesabında toplanan kar değerlendirilerek tek bir kar-zarar durumu ortaya çıkar ve grup içi şirketlerinin hiç birinin tüzel kişilikleri olsa dahi mükellefiyetleri yoktur.

⁹¹ Özkan Atilla , a.g.e., s.86

Yurtdışı zarar mahsubu yurtiçinde olduğu kadar basit olmaması nedeniyle, grup şirketlerinin yurtdışı zarar mahsubu için farklı teoriler üretilmiştir.

1. Tam Zarar Transferi; grup şirketlerinin uğradığı zarar geri alınmamak şartıyla bir ülkeden diğerine transfer edilir. Zarara uğranılan ülke ile mahsubun yapıldığı ülke arasında vergiden kaçınma yaşanmaması için vergi sistemlerinde uyum olmalıdır.

2. Geçici Zarar Transferi; Bağlı şirketin uğradığı zarar ana şirket kar elde etmişse karından mahsup edilmekte, ancak bağlı şirketin kar etmesi durumunda zarar geri alınmaktadır.

3. Bağlı Şirketin Cari Vergilendirilmesi; Bağlı şirketlerin uğradığı zarar veya elde ettiği kar belirli dönemlerde ana şirketin hesabına aktarılır. Bağlı şirketin ödediği vergiler ana şirketin hesaplarında mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenmiş olur. Ancak bu yöntemde bağlı şirket kar veya zararını ana şirketin vergi sistemine göre hesaplamaktadır.

Komisyon tarafından çıkarılan bu tebliğde, önceliği yurtiçi zarar mahsubuna vermiş yurtdışı zarar mahsubunun ağır da olsa yürütülmesi gerektiğini vurgulamıştır.

3.5.3 Çıkış Vergilemesi ve Üye Devletlerin Vergi Politikalarının Koordinasyonu

Komisyon tarafından 19 Aralık 2006'da yayınlanan COM (2006) 825 sayılı Çıkış Vergilemesi ve Üye Devletlerin Vergi Politikalarının Kooordinasyonu tebliği, mükelleflerin ikametgahlarını veya mal varlıklarını başka bir üye devlete naklettiklerinde, varlıkların değer artışı üzerinden alınan vergilerin yaratacağı çifte vergilendirme etkisinin azaltılması, istenmeyen vergilemeye sebep olunmaması amacıyla üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması ve üye devletlerin doğrudan vergiler hususunda koordinasyonunu sağlamak amacıyla çıkarılmıştır.

Üye ülkelerdeki uygulamalara bakıldığı zaman mükelleflerin varlıklarında meydana gelen artıştan dolayı vergi aldığı görülmektedir. Ancak vergileme yurtiçi ve yurtdışı uygulamalarında farklılık göstermektedir. Yurtiçinde varlıkların satılması

veya herhangi bir yöntemle elden çıkarılmasının ardından vergileme yapılırken, ikametgahını veya mal varlıklarını başka bir üye devlete taşıması durumunda vergileme varlığın elden çıkarılmasının ardından değil devir tarihi itibarıyla yapılmaktadır. AB Hukuku, üye devletlerin şirketlerinin ikametgahlarını veya malvarlıklarını başka bir ülkeye taşımaları durumunda vergilendirme yapılmasına müsaade etsede ATAD aldığı kararlarda, vergilemenin devir tarihinde değil, elden çıkarılma tarihinde yapılması gerektiğini belirtmiştir.

ATAD, varlıkların başka bir üye ülkeye transferi durumunda realize olmayan kazançlar üzerinden yapılan vergilemeyi kuruluş özgürlüğü prensibine aykırı bulmaktadır. Varlıklarını başka bir ülkeye transfer eden mükellefler, yurtiçi benzer nakillerin aksine realize olmamış karları üzerinden vergiye tabi tutulmak suretiyle, ayrımcılığa maruz kalmaktadırlar.⁹²

Bu tebliğle çözülmesi istenen bir diğer husus ise, varlıkların yer değiştirmesi durumunda değerlemeye tabi tutulacakları değerler hususunda farklılıklardır. Kimi ülkeler net defter değeri üzerinden vergileme yaparken kimi ülkeler piyasa bedeliyle değerlendirilmektedir.

3.5.4 Ana Devlet Vergilemesi

Birçok üye ülkede faaliyette bulunan şirketlerin, faaliyette buldukları her üye ülkede farklı vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi sorununu çözüme kavuşturmak amacıyla AB düzenleme yapma gerekliliği duymuştur.

Bu konuyla ilgili olmak üzere Ana Devlet Vergilemesi (Home State Taxation) kavramı ilk olarak 23 Ekim 2001 tarihli COM(2001) 582 sayılı tebliğde gündeme getirilmiştir. Bu tebliğde Ana Devlet Vergilemesi kavramının tanımlaması yapılmış ve Ana Devlet Vergilemesinin uygulama amacı aktarılmıştır.

⁹² Özkan Atilla, a.g.e., s.89

COM (2001) 582 sayılı tebliğde yapılan Ana Devlet Vergilemesi tanımlaması, 24 Kasım 2003 tarih COM (2003) 726 sayılı tebliğle teyit edilmiş, yine aynı yıl içerisinde konuyla ilgili konferans düzenlenmiştir. Haziran 2004'te konuyla ilgili yapılan bir anket ve detaylı bir çalışma olan "KOBİ'lere Ana Devlet Vergilemesinin deneysel bir uygulamasının muhtemel taslağı" yayınlanmıştır.⁹³

Ana Devlet Vergilemesi ile ilgili yapılan en önemli çalışma 23 Aralık 2005 tarih COM (2005) 702 sayılı tebliğdir. Tebliğde AB üye ülkelerinde faaliyette bulunan işletmelerin birden fazla şirketi olması durumunda katlandıkları vergi uyum maliyetleri ve dolaysız vergiler alanında yaşadıkları diğer sorunlarla ilgili çözüm yolları sunulmuştur.

Bu tebliğ göre, ana devlet (home state), ana şirketin veya şirket merkezinin bulunduğu ülke, bağlı şirket veya daimi işyerinin bulunduğu ülke ev sahibi ülke(host state) olarak adlandırılmaktadır.

Üye ülkelerin işletmeleri karlarını, ana şirketin veya şirket merkezinin bulunduğu ülkenin vergi kanunlarına göre hesaplayabileceklerdir. Böylelikle başka bir ülkede bağlı şirket veya daimi işyeri kurmak isteyen ana şirket vergi hesaplamasını aşına olduğu, öteden beri kullandığı, ikamet ettiği ülkesinin vergi sistemine göre yapmaya devam edecektir.

Ana Devlet Vergileme Sistemi ile ilgili üzerinde durulması gereken en hassas konu, vergilemenin sadece ana devlet tarafından yapılmayacağıdır. Uygulamada şirketler karlarını ana devletin kanunlarına göre göre hesaplayacak, bağlı şirketin veya daimi işyerinin bulunduğu ev sahibi ülke ise, ülkesinde faaliyet gösteren bağlı şirket veya daimi işyerinin payına düşen karın basit ancak ekonomik temelleri sağlam olan bir formülle hesaplanmasının ardından, kar payına kendi vergi kurallarını uygulayacaktır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, ana devlet vergileme sistemi, üye ülkelerin vergi sistemlerini, düzenlemelerini karşılıklı olarak tanımına ve işbirliğine dayanmaktadır. Komisyon üye ülkelerin birbirine olan

⁹³ Özkan Atilla , a.g.e., s.94

güvenin netleşmesi açısından, tebliğde uygulamaya taraf devletlerin gerektiği hallerde ortak denetim birimleri kurarak birbirlerinin denetlemelerine olanak sağlamaktadır.

AB tarafından yapılan araştırmalar neticesinde, üye ülke şirketlerinin sınır ötesi faaliyetlerinde en çok maliyete katlandıkları uygulama Kurumlar Vergisidir. Tebliğe göre, gönüllü olarak uygulanacak sistem için ülkeler 5 yıllığına pilot bölge uygulaması yaşayacaklar, pilot bölge uygulamasına ise sadece kurum elde ettiği kazanç üzerinden elde edilen Kurumlar Vergisi dahil edilecektir. Pilot bölge uygulamasına başlanmasının ardından, üye ülkeler dilerlerse süre bitiminden sonra ana devlet vergileme sistemini sürdürebilir, dilerlerse süre dolmadan özel şartlarla uygulamadan ayrılabilirler.

Uygulamanın uygulanabilirliği açısından biraz zahmetli gibi görülmese, uygulaması işletmelerin sınır ötesi faaliyetlerinde yaşadığı vergisel zorlukların aşılmasına çok önemli destek sağlayacaktır.

3.5.5 Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Çalışmaları

Küresel düzen içerisinde artan mükellef sayıları ve vergi matrahlarının hızla değişimi nedeniyle gittikçe karmaşıklaşan vergi sistemlerine, uluslararası düzeyde ticaret yapan işletmelerin uyum sağlamanın maliyetinin artması ve yarattığı çifte vergilendirme etkisinin giderilmesi için yapılacak en iyi düzenlemenin Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı olduğu tespiti yapılmıştır. AB üye ülkelerdeki bu sorunun giderilmesi için Komisyonun bu konudaki ilk çalışması 23 Ekim 2001 tarihli “Vergi Engelleri Olmayan Bir İç Pazar’a Doğru – Şirketlerin AB Çapındaki Faaliyetleri için Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Sağlayan Strateji” başlıklı ve COM (2001) 582 sayılı tebliğdir. Bu tebliğde 2000 yılında kabul edilen Lizbon Stratejisindeki “AB’yi dünyanın en rekabet edilebilir ve dinamik bilgi temelli ekonomisi haline getirme kararı” teyit edilmiştir. Vergilendirme Komiseri Firts Bolkestein da bir konuşmasında bu çabayı destekleyerek, Birliğin kurumlar vergisi politikasının, 2010 yılı itibariyle AB’ni dünyanın en rekabet edilebilir ekonomisi

yapma amacını desteklemesi gerektiğini belirtmiştir.⁹⁴ Komisyon ayrıca, AB bünyesindeki kurumlar vergisi rejiminin devam eden küreselleşme ve ekonomik entegrasyon trendine uygun olmadığını ve uygulanan oranlardan ulusal hükümetlerin sorumlu olduğunu, AB'nin bu konu ile ilgili rolünün sınır geçiş faaliyetlerindeki vergi engellerinin kaldırılması olduğunu kabul etmiştir.⁹⁵

COM (2001) 582 sayılı tebliğde çok önemli sorunlara ve çözümlerine değinilmiştir. Ortak Pazar'da konsolide kurumlar vergisinin sahip olması gereken niteliklere, üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıklara ve yarattığı olumsuz etkilere, iki Boyutlu yeni stratejinin özelliklerine ve Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (Common Consolidated Tax Base-CCTB) ile ilgili konulara değinilmiştir.

Genelgede bahsedilen “İki Boyutlu” stratejinin ilk boyutu; ekonomik ajanların, İç Pazarın tüm imkanlarından yararlanmaları önünde vergi düzenlemelerinin hala bir engel yaratmakta olması, ikincisi ise; küreselleşme ile beraber genel ekonomik çerçevede son yıllarda e-ticaret ve şirketlerin sınır-ötesi birleşmeler ve diğer yapılanmalar sonucu evrenselleşmesi gibi önemli değişimlerle karşı karşıya bulunmaktır. Bu nedenle de şirketlerin AB çapındaki faaliyetleri için konsolide bir kurumlar vergisi matrahı ihtiyacı kaçınılmaz olmuştur.⁹⁶

OKKVM ile ilgili vurgulanan başka bir husus ise AB'nin, ülkelerin Kurumlar Vergisi yapma yetkilerini ellerinden almadığıdır. AB içerisinde tüm üye ülkelerle ticaret yapan işletmelerin, kurumların Kurumlar Vergisi sistemi ile ilgili yaşadıkları sıkıntıları AB bünyesinde düzenlenmiş KV sistemine göre çözebilmeleri böylelikle katlandıkları sıkıntıların, maliyetin minimuma indirgenmesi amacıyla OKKVM ile düzenlemelerin yapılacağı vurgulanmıştır.

94

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/01/1468&format=HTML&aged=1&language=en&guiLanguage=en>

⁹⁵ Elizabeth De Bony, “Corporate Taxes: Slow Ahead Towards Harmonisation”, EIU European Policy Analyst, Mart, 2003, s.80-81

⁹⁶ İrem Acarkan, **Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi** (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosya Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s.37

Komisyon tarafından OKKVM matrahı ile ilgili yapılan bir diğerk düzenleme 24 Kasım 2003 tarih ve COM (2003) 726 sayılı tebliğdir. Bu tebliğ, 2001 yılında kabul edilen ve yukarıda bahsi geçen COM(2001) 582 sayılı tebliğın teyidi niteliğindedir. 2003 yılında kabul edilen bu tebliğın ardından 2004 yılında ECOFIN tarafından yapılan ve resmi niteliği olmayan bir toplantının ardından, OKKVM ile ilgili geniş kapsamlı çalışma yapması amacıyla “çalışma grubu” kurulması karara bağlanmıştır. Başlangıçta 3 yıllık bir periyot için kurulan Çalışma grubunun amaçları ise şöyle sıralanmıştır;

- AB içinde işlem yapan şirketler için Konsolide Vergi Matrahının belirlenmesini teknik perspektiften incelemek/gözden geçirmek.
- Temel vergi prensiplerini tartışmak,
- Ortak konsolide vergi matrahının temel yapısal unsurlarını tartışmak,
- Konsolide vergi matrahının üye ülkeler arasında paylaşımı gibi diğerk teknik ayrıntıları tartışmak olarak belirlenmiştir.⁹⁷

Çalışma grubunun çalışmaları, mevcut 6 adet alt çalışma grubuyla beraber hızla devam etmekte ve çalışmalar sonucu oluşturulan veriler yılda 4 kez raporlanarak AB resmi internet sayfasında yayınlanmaktadır.

Komisyon, bu tebliğden sonra sırasıyla 23 Aralık 2005 tarih COM(2005) 702 sayılı “İç Pazarda Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Karşılaştıkları Kurumlar Vergisi Engelleri-Olası Ana Vergileme Pilot Bölge Uygulama Taslağı” tebliğinde, 5 Nisan 2006 tarihli COM (2006) 157 sayılı “Konsolide Vergi Matrahına Doğru Gelecek Adımlar ve Bugüne Kadar Olan Gelişmeler” tebliğinde ve son olarak en güncel haliyle 2 Mayıs 2007 tarih COM (2007) tarih ve 223 sayılı tebliğde OKKVM ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu çalışmalarda OKKVM ile ilgili düzenlemelerin KOBİ’ lere etkisine, OKKVM çalışmalarına ihtiyaç duyulma nedenlerine, bu düzenlemelerin sahip olması gereken özelliklere ve uygulandığında sağılayacağı avantajlara, Çalışma grubu ve çalışma grubunun alt gruplarına ilişkin

⁹⁷ Özkan Atıla , a.g.e., s.99

çalışma usul ve esaslarına ve Çalışma grubu ile buna bağlı alt grupların OKKVM ile ilgili bugüne kadar yaptıkları ve bundan sonra yapacakları faaliyetlere değinilmiştir.

Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahının uygulanması ile iç pazarda oluşacak ortak kuralların yaratacağı maliyet düşüşü nedeniyle rekabet gücü artacak olan işletmelerin diğer dünya ülkeleriyle rekabet edebilme gücünü arttıracak böylelikle Ortak Pazarın büyüme ve istihdama yönelik amaçlarına ulaşması sağlanacaktır.

3.5.6 Bireylerin Kar Paylarının Vergilendirilmesi

Komisyon tarafından 19 Aralık 2003' te yayınlanan COM (2003) 810 sayılı İç Pazarda Bireylerin Kar Paylarının Vergilendirilmesi tebliği, bireylerin kurumların elde ettiği kardan aldıkları payların da vergilendirilmesinin yarattığı çifte vergilendirme etkisini azaltmak için yayınlanmıştır.

Her ne kadar tebliğin konusu Gelir Vergisi kapsamında olsa da, ortaya çıkan sorunun temeli Kurumlar Vergisi uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Kurumların faaliyet dönemleri boyunca elde ettikleri kar, önce Kurumlar Vergisine tabi tutulmakta, vergi sonrası kar bireylere kar payı olarak dağıtılmaktadır. Kar payı elde eden bireylerden ise ayrıca Gelir Vergisi kesintisi yapılmaktadır. Hukuki açıdan Kurumların veya elde edilen kar paylarının vergilendirilmesinde bir sıkıntı yokmuş gibi görülsede, yarattığı çifte vergilendirme etkisi nedeniyle, kar paylarının vergilendirilmesinin düzenlenmesiyle ilgili bu tebliğ yayınlanmıştır.

Ana şirket-bağlı şirket direktifinde Kurumların Vergilendirilmesi hususunda üye devletlere yol gösterici niteliğindeyken, COM (2003) 810 tebliği bireylerin kar payı vergilendirmesinde yol gösterici niteliğindedir.

Bu tebliğde vergilendirme ile ilgili klasik sistem ve sedüler sistem olarak iki uygulamadan söz edilmektedir. Klasik sistemde, kurumların elde ettikleri kara Kurumlar Vergisi uygulandıktan sonra, bireylerin elde ettiği kara ayrıca Gelir Vergisi uygulanır. Klasik sistemde çifte vergilendirme en yüksek seviyededir. AB üye

lkelerinden sadece İrlanda'da uygulandığı görülmektedir. AB ye ülkelerinin bir çok ülkesinde uygulanan Sedler sistemde ise, üç seçenekli bir vergilendirme sistemi önerilmektedir. Bunlardan birincisi olan tek oran uygulamasında oran %15-30 arasında belirlenip ifte vergilendirmenin yaratacağı etki en yüksek gelir vergisi oranını geçmemesi sağlanabilir. Çoklu oran uygulaması olan ikincisinde ise, elde edilen kar paylarına gelir vergisi tarifesine uygun olarak birden fazla oran uygulanabilir. Son olarak ise yarı istisna-gelir uygulamasında söz edilmektedir. Őöyleki, kurumlar elde ettiği karın vergilendirilmesinin ardından, bireylerin elde ettiği karın yarısı gelir vergisi istisna edilip yarısı vergilendirilmektedir.

Tebliğde ye ülkelerin, ifte vergilendirmeyi azaltmak için isnat veya istisna sistemleri uyguladığı tespiti yapılmıştır. İsnat sisteminde, hesaplanarak denen Kurumlar Vergisi Gelir Vergisinden mahsup edilmektedir. İstisna yönteminde ise, bireylerin elde ettiği karların tamamı müstesna edilmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE – AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİ GELİŞİMİ VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN TÜRKİYE’NİN UYUM ÇALIŞMALARI

4.1 TÜRKİYE-AB İLİŞKİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Cumhuriyetin kurulduğu tarihten günümüze kadar ülkemizde batılılaşma ile modernleşme eş anlamda tutulmuştur. Buda Türkiye’yi Avrupa’da veya Avrupa merkezli siyasi ve ekonomik tüm oluşumların içerisinde olma gayretine sevk etmiştir. Avrupa’nın en önemli entegre ekonomik ve siyasi oluşumu olan Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kuruluşu olan 1958 yılından kısa bir süre sonra Türkiye AET’ne tam üyelik başvurusunda bulunmuştur. Ancak Türkiye’nin AET’den aldığı cevap topluluğa tam üye olabilecek kalkınma seviyesinde olmadığı yönündeydi. AET Türkiye tam üyelik koşullarını yerine getirinceye kadar geçerli olacak bir ortaklık sözleşmesi önerilmesi üzerine AET ile Türkiye arasında 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Anlaşması imzalanmıştır.

Ankara Anlaşması, Türkiye’nin üyelik için giriştiği süreci hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve son dönem olarak üç devreye ayırmıştır. Geçiş döneminin sonunda gümrük birliğinin tamamlanması planlanmıştır. Anlaşmada öngörülen Hazırlık döneminin sona ermesiyle birlikte, 13 Kasım 1970 tarihinde imzalanan ve 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokolde geçiş döneminin hükümleri ve tarafların üstleneceği yükümlülükler belirlenmiştir.

1970-1982 yılları arasında yaşanan ekonomik krizler ve siyasi istikrarsızlıklar yüzünden Ankara Anlaşmasında ve Katma Protokolünde öngörüldüğü gibi sorumluluklar yerine getirilmemiş, Türkiye ile Avrupa Birliği ile ilişkiler dondurulacak seviyeye düşmüştür. Ancak 1983 yılında sivil idarenin yeniden yönetime geçmesi, 1984 yılından itibaren ithal-ikame politikalarını terkedip ATE’nin istediği dışa açılma stratejisini hayata geçirmeye başlaması yavaşlamış olan üyelik sürecinin hızlanmasına neden olmuştur.

Bütün bu gelişmelerin ardından Türkiye AET'ye 14 Nisan 1987'de tam üyelik için başvurusunu yenilemiştir. AET Komisyonu Türkiye'nin tam üyelik müracaatına 1989 yılında verdiği yanıtta, Türkiye'nin AET'na üyelik konusundaki ehliyetini kabul etmekle birlikte, Topluluğun kendi içindeki derinleşme sürecini tamamlanmasına ve gelecek genişlemesine kadar beklenmesini ve bu arada Türkiye ile gümrük birliği sürecinin tamamlanmasını önermiştir. Bu teklif bizim tarafımızdan da uygun görülmüş ve gümrük birliği ile ilgili çalışmalar hızlandırılmış bir biçimde devam etmiştir.

Türkiye ile Avrupa Birliği (1993 yılında Maastricht anlaşmasıyla AB olmuştur) arasında 5 Mart 1995 tarihinde Ortaklık Konseyi toplantısında alınan karar uyarınca Gümrük Birliği 1 Ocak 1996 yılında yürürlüğe girmiştir.

Türkiye, 10-11 Aralık 1999 tarihlerinde Helsinki'de yapılan AB Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesi'nde oybirliği ile Avrupa Birliği'ne aday ülke olarak kabul ve ilan edilmiş, diğer aday ülkelerle eşit konumda olacağı açık ve kesin bir dille ifade edilmesiyle Avrupa Birliği ile ilişkilerimiz yeni bir döneme girmiştir.

Türkiye'nin AB'ne adaylığının hukuki zeminini oluşturan Katılım Ortaklığı Belgesi'nin 8 Mart 2001 tarihinde AB Konseyince onaylanmasının ardından ülkemiz Katılım Ortaklığı belgesinde yer alan önceliklerin hayata geçirilmesine ilişkin Ulusal Programı 26 Mart 2001 tarihinde Komisyona tevdi etmiştir. AB ile ilişkilerimiz bu tarihten itibaren sözkonusu belgelerde kayıtlı önceliklerimiz kapsamında şekillenmeye başlamıştır. Ulusal Program, Katılım Ortaklığı Belgesi'nde yer alan kısa ve orta vadeli önceliklere geniş bir şekilde cevap vermekte olup, Programın hayata geçirilmesi konusunda çalışmalar devam etmektedir.

AB üyelik sürecinde 2004-2005 yıllarına önemli gelişmeler yaşanmıştır. Aralık 2002 de yapılan Kopenhag Zirvesi sonunda hazırlan rapor ve komisyon tavsiyesi Ekim 2004 te yayınlanmıştır. Ayrıca Türkiye AB üyeliğinin yaratacağı olumlu ve olumsuz tesirleri içeren bir Etki Değerlendirmesi Çalışması da

yayımlanmıştır.⁹⁸ 17 Mart 2004'te AB Konseyi, Türkiye'nin geniş kapsamlı reform sürecinde kaydettiği belirleyici ilerlemeyi memnuniyetle karşılamış ve Türkiye'nin reform sürecini devam ettirmesine olan güvenini ifade etmiştir. AB Konseyi, Helsinki'de, Türkiye'nin diğer aday ülkelere uygulanan aynı kriterler temelinde Birliğe katılması mukadder bir aday ülke olduğu üzerinde mutabık kaldığını ve bilahare Aralık 2004'teki toplantısında, Türkiye'nin Kopenhag siyasi kriterlerini yerine getirdiğinin Komisyon'un hazırladığı bir rapor ve tavsiyeye dayanarak kararlaştırması halinde, Avrupa Birliği'nin Türkiye'yle katılım müzakerelerini gecikmeksizin başlatacağına ilişkin olarak Türkiye hakkında kabul ettiği geçmiş sonuç bildirimlerini göz önünde bulundurdu AB Konseyi, Komisyonu Türkiye'yle müzakerelerin çerçevesi hakkında bir öneri sunmaya davet etti. 3 Ekim 2005 tarihinde müzakereleri açmak üzere, Konsey'i bu müzakere çerçevesi üzerinde anlaşma sağlamaya çağırdı.⁹⁹

17 Aralık tarihinde Brüksel'de yapılan zirveye ait bildiride Komisyona iki ana belge hazırlanması görevi verilmiştir. Birincisi Müzakerelerin Çerçeve Belgesi diğeri ise AB Komisyonu'nun AB ile Aday Ülkeler Arasındaki Sivil Toplum Diyaloguna ilişkin Bildirimidir.

MÇB istek üzerine AB Komisyonu tarafından 29 Haziran 2005'te yayınlanmış onay için ise Konseye sunulmuştur.¹⁰⁰ AB Dışişleri Bakanlığı tarafından onaylanmış ve Türkiye ile müzakerelerin başlanılmasına karar verilmiştir. Bu tarihte ayrıca Türkiye ile AB üyesi ülkeler arasında ortaya çıkabilecek önyargıları ortadan kaldırmak ve ayrıca bu ülkeler arasında bilgi eksikliğini gidermek amaçlı AB Komisyonu'nun AB ile Aday Ülkeler Arasındaki Sivil Toplum Diyalogu Bildirimin yayınlamıştır.

Avrupa Birliği'nin Genişlemesinin Ardından Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşmaya Ek Protokol 29 Temmuz 2005

⁹⁸ Özkan Atilla, a.g.e., s.107

⁹⁹ <http://www.mfa.gov.tr/17-aralik-ab-devlet-ve-hukumet-baskanlari-zirvesi-sonuclarinin-turkce-tercumesi.tr.mfa>

¹⁰⁰ Özkan Atilla, a.g.e., s.108

tarhinde, Avrupa Birliği Dönem Başkanlığı (İngiltere), AB Komisyonu ve Türkiye arasında mektuplaşma yoluyla imzalanmıştır.

Ek Protokolün giriş kısmında ye devletler zikredilirken ‘‘Kıbrıs Cumhuriyeti’’ ifadesi kullanılmaktadır. Ülkemiz tarafından Ek Protokolün imzalanmasının bir başka deyişle, GKRY’den ‘‘Kıbrıs Cumhuriyeti’’ olarak bahseden bir belgenin altına Türkiye Cumhuriyeti olarak imza atılmasının, lkemizin GKRY’ni tanıdığı anlamına gelmemesini teminen tarafımızdan bir deklarasyon yapılmıştır. Buna karşılık AB lkemizin Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşmaya Ek Protokolüne ilişkin yayınladığı deklarasyona karşılık 2005 Eylül’de karşı deklarasyon yayınlamıştır.

AB Katılım Mzakerelerimiz 3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg’da yapılan Hkmetlerarası Konferansta alınan karar uyarınca, 20 Ekim 2005 tarihinde başlatılan katılım mzakerelerimiz 35 fasıl üzerinden yürütülmektedir. Katılım mzakerelerimizin ilk aşamasını oluşturan tarama süreci 20 Ekim 2005 tarihinde başlamış ve 13 Ekim 2006 tarihinde tamamlanmıştır. Bu srekte 66 heyetimiz Brüksel’de AB Komisyonu yetkilileriyle tanıtıcı ve ayrıntılı tarama toplantılarında biraraya gelmiştir. Tanıtıcı tarama toplantılarında AB Komisyonu her fasıldaki AB müktesebatı hakkında bilgi vermiş, ayrıntılı tarama toplantılarında ise ülkemizin ilgili fasıldaki mkteseбата uyum durumu heyetlerimizce izah edilmiştir.

Halen devam etmekte olan 35 fasıldan sadece 25 numaralı Bilim ve Araştırma faslı tamamlanarak kapanmıştır. AB lkelerinin 11 Aralık 2006 tarihinde yapılan Genel İşler ve Dış İlişkiler Konseyi’nde aldıkları karara göre, lkemiz Ankara Anlaşması’na Ek Protokol’den kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirene dek, (Malların Serbest Dolaşımı, İş Kurma ve Hizmet Sunumu Serbestisi, Mali Hizmetler, Tarım ve Kırsal Kalkınma, Balıkçılık, Ulaştırma Politikası, Gümrük Birliği ve Dış İlişkiler fasıllarında) müzakereler aılamayacak; ayrıca diğer fasıllar da geçici olarak kapatılamayacaktır.

Son olarak Çek Cumhuriyeti'nin başkanlığını yaptığı dönemin son günü olan 30 Haziran 2009'da Vergilendirme faslının açılmasıyla 35 müzakere başlığından 11'i açılmış olacaktır.

4.2 AVRUPA BİRLİĞİ TARAFINDAN TÜRKİYE İÇİN YAYINLANAN BELGELERDE DOĞRUDAN VERGİLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

4.2.1 Ankara Antlaşması

12 Eylül 1963 tarihinde imzalanan Ankara Antlaşması, gümrük birliğinin esasları, mal, kişi, sermaye ve hizmetlerin serbest dolaşımı, ulaştırma, tarım, rekabet, mevzuat ile ekonomik ve ticari politikaların uyumlaştırılması, ortaklık organları, Türkiye'nin tam üyelik imkanları, ortaklık ilişkisinde çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü konusunda hükümler içeren bir çerçeve anlaşması olma niteliğini taşımaktadır. Çerçeve anlaşmanın 2.md.1.f. anlaşmanın amacı şöyle açıklanmıştır: Anlaşma'nın amacı, Türkiye ekonomisinin hızlandırılmış kalkınmasını ve Türk halkının çalıştırılma seviyesinin ve yaşama şartlarının yükseltilmesini sağlama gereğini tümü ile gözönünde bulundurarak, taraflar arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri aralıksız ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektir. Aynı maddenin 2.fıkrasında ise gümrük birliğinin usüllere göre oluşması gerektiği vurgulanmaktadır.

Ankara antlaşmasında vergilendirmeye ilişkin açıklama 16.maddede yapılmıştır. Bu maddeye göre; Akit Taraflar, Topluluğu kuran Anlaşma'nın üçüncü büyük bölümünün 1. kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler. Bu madde ile Avrupa Toplulukları Anlaşması'na atıfta bulunularak Topluluk içindeki karşılıklı ticari işlemlerde, gerek ithalat, gerekse ihracat açısından, serbest rekabet koşullarını bozucu nitelikteki uygulamalarını ortadan kaldırmayı amaçlanıldığı bir kere daha belirtilmektedir.¹⁰¹

¹⁰¹ Yaşar Methibay,a.g.e., s.319

Ayrıca Ankara Anlaşması, Topluluğa üye ülkelerin temsilcileri ile Türk hükümeti temsilcilerinden oluşan bir ortaklık konseyi kurmuştur. Konsey’de kararlar oybirliği ile alınmaktadır. Ayrıca 14 Mayıs 1965’te anlaşmanın 24.maddesine dayanılarak, Ortaklık Konseyine yardımcı olması amacıyla AT Konseyi, Komisyon’u ve Türk hükümetini temsil etmeye yetkili kişilerden oluşmuş bir Ortaklık Komitesi de kurulmuştur. Bu Komite tavsiye niteliğinde kararlar alabilmektedir.¹⁰²

4.2.2 Katma Protokol

AET ile Türkiye ilişkilerinde diğer önemli bir çerçeve ise 23 Kasım 1970’te imzalanan Katma Protokol’dür. Bu protokol, Ankara Antlaşmasında AET ile Türkiye arasında kurulacak olan ve üç aşamada gerçekleştirilmesi planlanan Gümrük Birliği’nin ikinci aşaması olan ve 22 yıl sürecek olan Geçiş Döneminin hukuken başlangıcıdır.

Katma Protokolde vergilendirilmeye ilişkin düzenlemeler Kısım-III, Bölüm-1 de “Rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması” başlığı altında 43.-48. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

43.md.1.fıkırdaki Ortaklık Konseyinin bu Protokol’ün yürürlüğe girişinden sonra altı yıllık bir süre içinde, AET’yi kuran Anlaşma’nın 85, 86, 90 ve 92. maddelerinde (rekabet ve devlet yardımlarına ilişkin düzenlemeler) belirtilen ilkelerin uygulama şartlarını ve usullerini tespit edilebileceği ve geçiş döneminde Türkiye, Topluluğu kuran Antlaşma’nın 92. md.3fıkrasında (toplulukla uyumlu sayılabilecek devlet yardımı halleri) öngörülen durumda sayılabileceği belirtilmiştir. Bu bakımdan Türkiye’nin ekonomik kalkınmasının kolaylaştırılmasına yönelik yardımlar, alışveriş şartlarını Akit Taraflar’ın ortak çıkarına aykırı düşecek ölçüde değiştirmedikçe, ortaklığın iyi işlemesi ile bağdaşır kabul edileceği de belirtilmiştir.

¹⁰² Haluk Günuğur, **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri-Anlaşmalar, Kararlar, Belgeler, Uyum Yasaları**, EKO Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara, 2003, s.6-7

44. maddede akit tarafların birbirlerinin mallarına uyguladıkları dolaylı veya dolaysız vergilerde milli mallara uyguladıklarından farklı vergi oranı uygulayamazlar. 45.maddede ise 44.maddenin devamı olarak dolaylı vergiler dışında vergilerde ayırıcı vergileme veya aşırı vergi iadesini engellemek için önceden alınacak tedbirlerin, sınırlı bir süre Konseyce (ortaklık konseyi) onaylanması şartına bağlanmıştır.

48.maddede ise şu belirtilmektedir: “Bu Protokol hükümlerinin kapsamına girmemekle beraber ortaklığın işlemlerini doğrudan doğruya etkileyen veya bu hükümler kapsamına girdiği halde bunlarla ilgili herhangi bir özel usul öngörülmemiş olan alanlarda Ortaklık Konseyi, Akit Taraflardan her birine, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yaklaştırılmasına yönelik tedbirler almalarını tavsiye edebilir.”. Bu madde ile amaçlanan ise akit taraflar arasında vergilendirme konusunda yakınlaşmayı mümkün kılabilmeğdir.

4.2.3 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı

Ankara Antlaşması ve Katma Protokol çerçevesinde yürütölen müzakereler sonucunda 6 Mart 1995 tarihinde Ortaklık Konseyi tarafından Gümrük Birliğı kararı imzalanmıştır. Bu karar Avrupa Parlamentosu tarafından onaylandıktan sonra 1 Ocak 1996 tarihinde yürürlüğe girerek Türkiye’yi AB’ye tam üye olmadan AB ile Gümrük Birliğı kuran ilk ve tek ülke konumuna getirmiştir.¹⁰³

Konsey kararında gümrük vergileri ve dolaylı vergiler ile ilgili çalışmalar vergilendirmeye ilişkin çalışmaların ağırlıklı bölümünü oluşturmaktadır. Alınan bu kararın Bölüm-I 4.md. “Topluluk ile Türkiye arasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili vergi ve resimler bu Karar’ın yürürlüğe girdiğı tarihte tamamen uygulamadan kaldırılır. Topluluk ile Türkiye o tarihten itibaren yeni ithalat ve ihracat vergileri ile eş etkili vergi ve resimleri uygulamaya koymaktan kaçınırlar. Bu hükümler mali nitelikte gümrük vergilerini de kapsar.”. Kararın Bölüm-II

¹⁰³ Avrupa Komisyonu Türkiye Delegasyonu Resmi Sitesi,
<http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&pId=4&fId=3&prnId=1&hnd=0&ord=0&docId=342&fop=0>

5.maddesinde ise miktar kısıtlamalarının ve eş etkili tedbirlerin kaldırılması ile düzenlemeler yer almıştır. İthalat ve ihracatta miktar sınırlamaları ve eş etkili önlem tedbirleri yasaklanmıştır. Bölüm-IV ün 13.-21. maddelerinde ise ortak gümrük tarifesinin kabulü ve tercihli tarife politikaları açıklanmıştır.

1/95 sayılı kararın Bölüm-V 49.maddesi dolaysız vergiler ile ilgilidir. İlgili maddesi şu şekildedir;

Bu Kararın hiçbir hükmü;

1. İki Taraftan birinin bağlı bulunduğu herhangi bir uluslar arası anlaşma veya düzenlemeyle vergi alanında verdiği avantajları diğer tarafa teşmil etmez,
2. İki Taraftan birinin vergiden kaçınılmasını veya vergi kaçakçılığını önlemeyi amaçlayan herhangi bir önlemini almasını veya uygulamasını engellemez,
3. İki Taraftan birinin, yerleşik oldukları yer itibariyle aynı konumda olmayan vergi mükelleflerine kendi vergi mevzuatında yer alan hükümlerini uygulama hakkını engellemez.

Bu maddeyle birlikte ülkelerin dolaysız vergiler konusunda serbestisi büyük ölçüde artmaktadır. Kendi ülkesinde ikamet eden ile etmeyen mükelleflere farklı vergileme tekniği kullanılabileceği kabul edilmektedir.

1/95 sayılı kararın Bölüm-V 50.maddesi dolaylı vergiler ile ilgilidir. İlgili madde:

1. Taraflardan hiçbiri diğer tarafın ürünlerine benzer ulusal ürünlere dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladığından daha yüksek dolaylı veya dolaysız bir iç vergi uygulayamaz.
2. Taraflardan hiçbiri, diğer tarafın ürünlerine, başka ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte iç vergi uygulayamaz.
3. Taraflardan herhangi birine ihraç edilen ürünler, bu ürünler üzerinden dolaylı veya dolaysız olarak alınan iç vergileri aşan miktarda dolaylı iç vergi iadesinden yararlandırılmaz.
4. Taraflar bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihte yukarıdaki kurallara aykırı tüm hükümleri yürürlükten kaldırırlar.

Alınan bu kararda Ortaklık Konseyi'nin tavsiye bulunabileceği alanlar genişletilmiştir. Bu karar kapsamında olmayan ancak Konseyin işlerliğini doğrudan etkileyen konularda Konseyin kanun, yönetmelik veya idari hükümleri uyumlaştırma için tavsiyede bulunabilecektir.

4.2.4 Katılım Ortaklığı Belgelerinde Doğrudan Vergiler

Avrupa Birliği 1999 Helsinki Zirvesi'nde yaptığı Kopenhag Kriterleri'nin yerine getirilmesi gerektiği vurgusunu, daha sonra Aralık 2000'de kabul ettiği "Katılım Ortaklığı Belgesi" ile somutlaştırmıştır.¹⁰⁴ Katılım ortaklığı, 2001 yılında yayınlanan ilk katılım ortaklığı belgesinde yazan tanıma göre Türkiye'nin üyelik hazırlıkları için gerekli öncelik alanlarını belirlemektedir.¹⁰⁵

Katılım ortaklığı belgesi, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılma çerçevesinde için kısa ve orta vadede yerine getirmesi gerekli siyasi ve ekonomik kriterleri göstermekte ve Komisyon tarafından İlerleme raporlarında öncelik gösterilmesi gereken konular için gerekli olan mali yardım çerçevesini ve bu yardımların yapılabilmesi için koşulan şartların tek bir çerçevede birleşmesini ifade etmektedir. AB Konseyi tarafından resmen 8 Mart 2001 tarihinde kabul edilen Katılım Ortaklığı Belgesi, kısa ve orta vadede AB'nin katılım kriterlerinin karşılanması yönünde ilerleme kaydedilmesi amacıyla Türkiye için önceliklerin belirlendiği bir yol haritasıdır.

Türkiye de bu belgeye dayanarak, adaylığının tam üyelik aşamasına gelebilmesi için yapmayı taahhüt ettiği düzenlemeleri detaylı olarak belirtilen yükümlülüklerini bir takvime bağlayan ilk "Ulusal Program"ı 19 Mart 2001 tarihinde AB'ye sunmuştur. Daha sonra 2003 ve en son 2006 yılında gözden geçirilmiş Katılım Ortaklığı Belgeleri ile paralel 2003 yılında Ulusal Programlar yayınlanmıştır. Türkiye'nin Ulusal Programı (UP) son gelişmeler çerçevesinde yeniden

¹⁰⁴ Katılım Ortaklığı Belgesi 2000, http://www.belgenet.com/arsiv/ab/kob_2000.html (Erişim:13.12.2009)

¹⁰⁵ Katılım Ortaklığı Belgesi 2001, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2001.pdf (Erişim:13.12.2009)

güncellenerek 24 Temmuz 2003'te Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kamuoyuna açıklanan gözden geçirilmiş UP'de kısa vadeli (2003) ve orta vadeli (2004 yılı sonuna kadar) hedefler net bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre kısa vadeli öncelik, oranlar, muafiyet ve vergilendirme kapsamı ve vergi yapısı olmak üzere tüketim vergileri ve KDV'de uyum çalışmalarına başlanması, yeni vergi önlemlerinin kurumlar vergisi işleyiş prensipleri ile uyumlu olmasının güven altına alınması ile ayırıcı önlemlerin bertaraf edilmesi yöntemi ile AB müktesebatına uyum sürecinin başlanmasıdır. Uzun vadede ise ulusal düzeyde uygulanan mevzuatın AB müktesebatına tam uyumuyla sonuçlanacaktır.

Program geniş çaplı bir siyasi ve ekonomik reform gündemi ortaya koymaktadır. Eş zamanlı olarak UP'ın uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine ilişkin bir kararname de kabul edilmiştir. 15 ve 16 Haziran 2001'de Göteborg'da yapılan Avrupa Konseyi'nde UP, olumlu bir gelişme olarak tanımlanmış ve Türkiye, katılım öncesi stratejisinin mihenk noktası olan Katılım Ortaklığı'nın önceliklerini hayata geçirmek için somut adımlar atmaya teşvik edilmiştir.

2002 yılındaki Kopenhag Zirvesi'nde Türkiye ile ilgili olarak;

- Gözden geçirilmiş Katılım Ortaklığı Belgesi'nin(KOB) hazırlanması
- Müktesebat uyum çalışmalarının yoğunlaştırılması
- Gümrük Birliğinin geliştirilip, derinleştirilmesi
- Mali işbirliğinin önemli miktarda artırılması
- Türkiye'ye verilecek mali yardımların katılım başlıklı bütçe kalemine

alınması yönünde karar alınmıştır.

Buna bağlı olarak 14 Nisan 2003 tarihinde, Türkiye için Gözden Geçirilmiş Katılım Ortaklığı Belgesi açıklanmıştır. AB Komisyonu, Katılım Ortaklığı Belgesi ile Türkiye'ye 2004-2006 yılları arasında toplam 1 milyar 50 milyon Euro hibe yardımı yapmayı taahhüt etmiştir.

AB tarafından yayınlanan KOB'da vergilendirmeye ilişkin açıklamalar yer almıştır. Vergilendirmeye ilişkin yapılan açıklamalardan dolaysız vergiler ile ilgili olanlara aşağıdaki açıklamalarda yer verilecektir.

4.2.4.1 08 Mart 2001 Tarihli 2000 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi¹⁰⁶

2000 yılına ait 8 Mart 2001' de yayınlanan KOB'da, tam üyelik hazırlıkları içerisinde olan Türkiye'nin, müktesebatın üstlenilmesine ilişkin bir Ulusal Program hazırlaması gerektiği, Katılım Ortaklığında kaydedilen öncelikleri ve ara hedeflerin gerçekleştirilmesi için bir takvim ortaya koyması ile kısa vadede dolaylı vergilerde yeni vergi önlemlerinin Uygulama Kuralları ile uyumlu olmasının sağlanması ve ayırıcı önlemlerin ortadan kaldırılması gerektiği açıklanmıştır.

4.2.4.2 14 Nisan 2003 Tarihli 2003 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi¹⁰⁷

2003 yılına ait 14 Nisan 2003' te yayınlanan KOB'da, daha önceden belirlenen kısa ve orta vadeli öncelikler ve ara hedefler çerçevesinde özellikle uygulanan oranlar, muafiyet işlemlerinin kapsamı ve vergi yapısı bakımından ayırıcı uygulamalara yol açabilecek vergi önlemlerinin kaldırılması, çıkartılacak mevzuatın işletmeler için vergilendirme usul ve esasları ile uyumlu olmasının sağlanması gerektiği açıklanmıştır. 2000 yılından yayınlanan KOB' da yapılmasına devam edilmesi gerektiği söylenen çalışmalara ek olarak vergi mükelleflerinin yükümlülüklerinin yerine getirilmesinin sağlanması ve vergi gelirlerinin toplanmasının iyileştirilmesi amacıyla vergi idaresinin modernizasyonu ve güçlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

¹⁰⁶ Katılım Ortaklığı Belgesi 2001, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2001.pdf (Erişim:13.12.2009)

¹⁰⁷ <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kob/2003.pdf> (Erişim:13.12.2009)

4.2.4.3 23 Ocak 2006 Tarihli 2006 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi¹⁰⁸

2005 yılına ait 23 Ocak 2006'da yayınlanan KOB'da, daha önceden belirlenen kısa ve orta vadeli öncelikler ve ara hedefler çerçevesinde kısa vadede ayrımcı muamelelere yol açabilecek vergi tedbirlerinin tasfiye edilmesine devam edilmesi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya karşı önlemlerin uygulanmasının kolaylaştırılması amacıyla AB üyesi ülkelerle bilgi değişimini öngören hükümler dahil olmak üzere, doğrudan vergilendirme alanındaki müktesebat ile uyumlaştırmanın sürdürülmesi, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerine daha fazla riayet etmelerini sağlamak ve KDV'nin yanı sıra doğrudan vergilerin, gümrük gelirlerinin ve diğer dolaylı vergilerin tahsilatını iyileştirmek amacıyla, Vergi İdaresinin modernize edilmesine ve güçlendirilmesine yönelik çabaların yoğunlaştırılması, sahtekarlıkla mücadeleye ilişkin etkili araçlar oluşturulması, AB ve üye ülkelerle elektronik veri değişimini mümkün kılmak amacıyla gerekli bilişim teknolojisi sistemlerinin geliştirilmesi için hazırlıklara başlanması gerektiği açıklanmıştır.

4.2.4.4 26 Şubat 2008 Tarihli 2007 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi¹⁰⁹

2007 yılına ait 26 Şubat 2008'de yayınlanan KOB'da daha önceden belirlenen kısa ve orta vadeli öncelikler ve ara hedefler çerçevesinde yeni açıklamalara yer verilmemekle birlikte alkollü ürünler, ithal tütün ve ithal sigaralara ilişkin ayrımcı vergilerin önemli ölçüde azaltılmasına yönelik uygulanabilir adımların atılması ve bunların dışında kalan ayrımcı vergilendirmenin ivedilikle kaldırılması amacıyla, Komisyon'un da kabul ettiği ve kilometre taşlarının belirlendiği bir planın sunulması gerektiği, dolaylı vergiler konusunda uyumun artırılması gerektiği, vergi gelirlerinin toplanmasının iyileştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması amacıyla Bilgi Teknolojisi sektörü de dahil olmak üzere vergi idaresinin güçlendirilmesine ve modernizasyonuna devam edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

¹⁰⁸ <http://www.ikv.org.tr/pdfs/KOB-2005-duzeltmee.pdf>

¹⁰⁹ http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2007.pdf

4.2.5 İlerleme Raporlarında Doğrudan Vergiler

İlerleme raporu, Avrupa Komisyonu'nun, aday ülkelerin yıllık üyelik yolunda Kopenhag kriterlerini yakalayabilmek için yapılan çalışmaların belirlendiği ve kriterlere uyum derecesinin tespit edilip üye ülkeler ile müzakerelere başlanıp başlanılmaması ile ilgili görüşlerini Konseye ilettiği rapor niteliğindedir. İlerleme raporları standart bir üsluba ve şekle sahiptir. Şekil ve üslup standartı özellikle ülkelerin AB müktesabatına uyum çalışmalarının değerlendirilmesinde raporda kullanılan bilgi ve belgelere raporda yer vermekle birlikte detaya girmeden ana hatlarıyla ortaya konmasında ve aday ülkenin güncel siyasi ve idari durumunun gözönünde bulundurulmadan değerlendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır. Uyum kapsamında değerlendirmeler yapılırken aday yetkili mercilerinin görüşlerinden ziyade uluslararası kuruluşların standartları göz önünde bulundurularak değerlendirilme yapıldığından aday ülkelerin durumunu bütünüyle ortaya koyduğu söylenemez.

İlerleme raporları her yıl yayınlanmaktadır. Yapılan tespitler sonucu müzakerelere başlanması halinde ilerleme raporları her yıl yayınlanmaya devam etmektedir. AB'ne aday ülkeler ile katılım müzakerelerin başlatılması ve aday ülkenin AB'ne katılımının sağlanması kararlarında Komisyonun hazırladığı İlerleme raporları kilit rol oynamaktadır.¹¹⁰ 1998'de Türkiye için yayınlanmaya başlanan İlerleme Raporlarının sonuncusu 14 Ekim 2009'da yayınlanmıştır. Böylelikle Türkiye için uygulanan 12.İlerleme Raporu yayınlanmıştır.

İlerleme raporlarından ilki 1998 yılında yayınlanmış ancak yayınlanan bu raporda ve daha sonra ard arda 1999 ve 2000 yıllarında yayınlanan ilerleme raporlarında dolaylı vergiler ayrı bir başlık altında değerlendirilmemiş bu konuda herhangi bir görüş bildirilmemiştir. Yayınlanan ilk 3 yıllık raporda KDV'ye ilişkin tespitlerde bulunulmuş, AB'ye uyum çerçevesinde yapılması gereken değişiklikler anlatılmıştır.

¹¹⁰ Mehmet Aslan, "Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde İlerleme Raporlarından Avrupa Birliği'nin Türk Vergi Sistemine Bakışı, Vergi Dünyası, sayı:325, Eylül, 2008

2001 yılında yayınlanan raporda dolaysız vergilere değinildiği 10.bölümde;

“Doğrudan vergilendirme konusunda, Türkiye, Haziran 2001’de mevcut mevzuata bir dizi değişiklik getiren düzenleme yapmıştır. Şirketlerin birleşme, bölünme ve hisse değişimlerinden kaynaklanan sermaye iratları üzerinden alınan kurumlar vergisine, Topluluğun iç işlemlerindeki birleşme, bölünme, varlıkların transferi ve hisse değişimi konusundaki ilgili müktesebatına uygun olarak muafiyet tanınmıştır. Bunun yanı sıra şirketlerin sermaye artışları üzerinden alınan dolaylı vergi oranlarında da, ilgili müktesebat uyarınca indirime gidilmiştir.”

ifadesi kullanılmaktadır.

2002 yılında yayınlanan raporda dolaylı vergilerle ilgili çalışmada AB uyum kapsamından önemli gelişmeler yaşandığını belirtirken dolaysız vergiler ile ilgili idari kapasite ve karşılıklı yardım alanlarında ilerleme kaydedilemediği belirtilmiştir.

2003 ve 2004 yıllarında yıllarında yayınlanan raporlarda dolaysız vergiler alanından herhangi bir gelişme kaydedilemediği ve bu alanda AB müktesebatına uyum çalışmalarına ağırlık vermesi gerektiği bildirilmiştir.

2005 yılında yayınlanan raporda doğrudan vergilendirme alanında bazı ilerlemeler kaydedildiği belirtilmiştir. Türkiye, serbest bölgelere ilişkin mevzuatında, 2008 yılına kadar kademeli olarak vergi teşviklerine son verilmesi yönünde ve mevcut durumdan geri gidilmesine engel olan hükmü (standstill clause) içeren değişiklikler getirmiştir. Yeni yasa çerçevesinde, serbest bölgelerde faaliyet göstermeye ilk defa başlayanlar için teşviklerden faydalanamayacaklardır. Doğrudan vergilendirme alanında müktesebatla uyumlaştırmanın tamamlanması için daha fazla çaba sarfedilmesi gerekmektedir. Bu çabaları yaparken, Türkiye'nin işletme vergilendirmesi davranış kuralları ilkelerine aykırı düşecek yeni vergi önlemleri getirmekten kaçınması gerekmektedir.

2006 yılından yayınlanan raporda sınırlı bir ilerlemenin olduğu belirtilse de 2006 yılında kabul edilen Kurumlar Vergisi kanunuyla şirket bölünmesi ve şirket

ayrılması gibi konulara hitap edebilecek şekilde biraz daha uyumlaştırma sağlandığı belirtilmiştir.

2007 yılında yayınlanan raporda dolaylı vergiler konusunda hiçbir ilerleme kaydedilemediği belirtilirken dolaysız vergiler konusunda yeni Kurumlar Vergisi ile şirket bölünmesi, şirket ayrılması ve transfer fiyatlandırması kavramlarının getirilmesi ile kısmi olarak ilerleme kaydedildiği belirtilmiştir.

2008 yılında yayınlanan raporda Doğrudan vergilendirme alanında bir miktar ilerleme kaydedildiği, Türkiye, Gelir Vergisi Kanunu'nu, gözden geçirilmiş Kurumlar Vergisi Kanunu ile uyumlaştırmak için değiştirdiğini, bu değişiklik ve transfer fiyatlandırması gibi alanlardaki uygulama mevzuatının kabulü, zararlı vergi uygulamalarının giderilmesi ve ticari vergilendirme alanındaki uygulama kurallarına dair ilkelere saygı gösterilmesi bakımından olumlu gelişmeler olduğunu belirtmiştir.

2009 yılında yayınlanan raporda doğrudan vergilendirme konusunda bazı ilerlemeler kaydedildiği, asgari ücret üzerindeki vergi yükünün azaltılmış olması ve gelir vergisi dilimleri arttırılması gelişmeler olarak belirtilmiştir. Türkiye'nin kurumlar vergisi konusundaki uygulama kuralları ilkelerine aykırı önlemler almaktan kaçınması gerektiği de vurgulanmıştır.

4.3 TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ DOĞRUDAN VERGİLER HUSUSUNDAKİ ÇALIŞMALARINA UYUMU

4.3.1 Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Yönünden Vergi Uyumlaştırma Nedenleri ve Zorunluluğu

AB Kurucu Anlaşmalarında dolaylı vergiler için belirli bir uyumlaştırma şekli belirtilmişken dolaysız vergiler konusunda herhangi bir şekil öngörülmemiştir. AB müktesebatına aykırı uygulamalar olmadığı sürece üye ülkeler kendilerine en uygun olan vergi sistemini seçmekte serbesttirler.

Roma Anlaşması'nı değiştirerek Avrupa'nın ekonomik ve parasal birliğe geçişini hazırlayan Maastricht Anlaşması da vergiye yönelik bu genel yaklaşımı değiştirememiştir. Bu bakımdan AB'nde ortak bir Avrupa Vergi Politikasının mevcut bulunmadığı söylenebilir.¹¹¹

Ancak bunun yanında AET Kurucu Anlaşması olan Roma Antlaşması'nın 94.maddesinde ortak pazarın kurulmasını ya da işleyişini doğrudan etkileyecek düzenlemelerinin ve yasalarının birbiriyle yakınlaştırılması öngörülmekteyken yine aynı maddede üye ülkelerin, ulusal vergi kanunlarının, Kurucu Anlaşma ile sağlanan temel özgürlüklere saygılı olmak zorunda olması gerektiği vurgulanmıştır.

Amsterdam Antlaşması'nın 90.,91,93. ve 94.maddelerinde vergilendirmeye ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Amsterdam Antlaşması 90.md.sinde “Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, niteliği ne olursa olsun, benzer yerli ürünlere doğrudan ya da dolaylı olarak uygulananlardan daha yüksek iç vergileri uygulayamaz” denmektedir. Bu madde ile üye ülkelerin menşeyini ya da üreticisini esas alarak bir ürünün, aynı nitelikteki ürünler arasında ayrımcılığa sebep olacak şekilde vergilendirilmesi yasaklanmıştır.¹¹²

Amsterdam Antlaşması'nın 90.md. “Öte yandan hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç vergiler koyamaz.” demektedir. Bu madde ile ise üye ülkelerin vergi önlemleri ile doğrudan ya da dolaylı olarak yerli ürünleri rakip yabancılara karşı korunmasını sağlayacak düzenlemeler yapmamaları ve ayrımcılık yapmama prensibine uymaları amaçlanmıştır.

Vergilendirme politikalarının belirlenmesinde verginin genel tüketim düzeyini etkilemesi, tasarrufu teşviki, yatırıma özendirme veya kurumların kuruluş ve işleyiş biçimlerini belirlemesi gibi düzenleme etkisi göz önünde bulundurulmalıdır. Her ülkenin vergi sisteminin ve yarattığı etkinin birbirinden farklı

¹¹¹ Mircan Tokatlıoğlu Yıldız, a.g.e., s.89

¹¹² Sema Çapanoğlu Gençay, “Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası”, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, Sayı:3 Eylül, 2003, s.6

olması uyumlaştırma çabalarının istenen seviyeye gelinememesine ve AB'nin arzu ettiği Ortak Pazarın etkin biçimde devreye girememesine neden olmaktadır. Vergi sistemindeki farklılıklar daha önce de belirtildiği gibi AB'nin kuruluşunda amaçladığı serbest rekabet ortamını ve sermayenin dolaşımı serbestisini engellemekte, zararlı vergi rekabetine neden olarak, üye ülkeler arasında eşitsizliğin oluşmasına neden olmaktadır. Farklılıkların neden olduğu bu etkinin giderilmesi için AB'nin kuruluşundan beri uyumlaştırılması ve uygulanması şart koşulan Kurumlar Vergisi ile ilgili çalışmalar devam etmektedir.

Kuruluş Anlaşmasında dolaysız vergilere ilişkin zorunlu bir düzenleme olmasa da müzakare aşamasında bulunan ve AB'ye tam üye ülke olma yolunda emin adımlarla yürüyen Türkiye'nin, üye ülkeler arasında sermayenin serbest dolaşmasını engellediği Kurumlar Vergisi sistemini belirlerken AB'nin uyumlaştırma amacının ve AB'nin belirlediği bütünleşme modelinin göz önünde bulundurulması üyelik sürecinde etkili olacaktır.¹¹³

4.3.2 Türkiye'nin AB'nin Mevcut Düzenlemelerine Uyumu

4.3.2.1 Karşılıklı İdari İşbirliği Direktifi¹¹⁴

77/799/AET sayılı Karşılıklı İdari İşbirliği Direktifi, üye ülkeler arasında vergi kaçakçılığı ile hayali kar transferi yollarıyla vergiden kaçınmayı önlemek için üye ülkelerin yetkili vergi müesseseleri arasında karşılıklı bilgi alış verişinin sağlanması amacı ile yayınlanmıştır.

Türkiye'deki bu konudaki uygulamalar ile direktifin amaçları kıyaslandığında Türkiye'nin bu direktif ile ilgili çok önemli adımlar attığı görülmektedir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma amacıyla hayali kar transferini tamamen önlemeye yönelik düzenlemeler dikkat çekmektedir.

¹¹³ Metin Sağlam, a.g.m., s.143

¹¹⁴ The Mutual Assistance Directives

5520 sayılı KVK' nın 11.maddesinde Kabul Edilmeyen İndirimler kısmı düzenlenerek örtülü sermaye, örtülü kazanç ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümler eklenmiştir. KVK' nın 11.maddesi;

a- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin,

b- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin,

c- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği şeklinde düzenlenmiştir.

Yine KVK' nın 12.maddesi de direktife uygun bir biçimde düzenlenerek örtülü sermaye kavramı yeniden düzenlenmiştir. 12.maddeye göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı KVK' nın 13.maddesinde düzenlenmiş olan Transfer Fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç kavramı hukuk sistemize girmiş yeni bir kavramdır. 13 maddede transfer fiyatlandırma konusunda özellikli durumlardan söz edilmiştir. 13.madde; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği kurala bağlanmıştır. Maddede yer alan emsallere uygunluk kavramı OECD tarafından yayınlanan Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberine göre düzenlenmiştir.

Türkiye, Karşılıklı İdari İşbirliği direktifi kapsamında yapılan vergisel düzenlemelerin yanısıra üye ülkelerin vergi otoriteleri ile bilgi değişimini sağlamak

için de önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergi otoritesinin etkinliğini arttırmak amacıyla merkez teşkilatı ile yerel teşkilatlar arasında iletişimi güçlendirecek ve sorumluluğu arttıracak yasal düzenleme ile birlikte teknik olarak katedilen mesafe çok önemlidir. Türkiye'nin vergi gelirlerinin %95'ini tahsil eden toplam 300 vergi dairesi bilgisayar ağına dahil edilmiştir. Bu gelişmeleri desteklemek amacıyla da VEDOP ve benzeri projeler geliştirilerek 38 milyon vergi mükellefi için vergi kimlik numarası uygulanmasına geçilmiş ve mükelleflerin ve faaliyetlerinin izlenmesi bilgi toplama ve değerlendirme imkanı oluşturulmuştur.¹¹⁵

Gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisinde yapılan düzenlemeler gerekse idarenin teknik altyapısındaki düzenlemeler ve gelişmeler, direktifin vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve bilgi değişimi gibi konularda beklentilerini büyük ölçüde karşılamaktadır. KVK'da yapılan düzenlemelerle birlikte, Vergi Usul Kanununda yapılacak düzenlemeler de çok önemli olacaktır.

4.3.2.2 Füzyon Direktifi¹¹⁶

23 Temmuz 1990 tarih 90/434/AET sayılı Farklı Üye Ülkelerin Şirketleri İle İlgili Birleşme, Bölünme, Aktif Devri ve Hisse Değişimi Ortak Vergilendirme Rejimi adlı direktif, iki ya da daha fazla üye ülkenin şirketleriyle ilgili birleşme, bölünme, varlıkların transferi, sermaye koyma ve hisse senedi değişimi konularında uygulanacak ortak bir vergilendirme sistemi kurabilmek amacıyla yayınlanmıştır.

Türkiye'de 5520 sayılı KVK'nın 18.maddesinde Birleşme ve birleşme işleminin vergilendirilmesine düzenlemelerine yer verilmişken, 19. ve 20.maddelerinde Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi işlemleri ile bu işlemlerin vergilendirilme esasları düzenlenmiştir. Bölünme ve Hisse Değişimi kavramları vergi sistemimize 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiş yeni kavramlardır.

KVK.'nın 18 .maddesine göre, bir veya birkaç kurumun birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar açısından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede

¹¹⁵ Fikret Erkan, a.g.e., s.159

¹¹⁶ The Mergers Directive

tasfiye karı yerine birleşme kararının vergiye matrah olacağı belirtilmiştir. Birleşme kararının tescil edildiği tarih ile bilançonun kesinleştiği arasında geçen zaman birleşme dönemidir. Birleşme döneminin başındaki servet değeri ile birleşme sonundaki servet değeri arasındaki fark birleşme karıdır ve vergi bu kar üzerinden hesaplanır.

KVK'nın 19.maddesinin 1.fıkrası (a) ve (b) bentlerinde birleşmenin özel bir türü olarak devir şöyle düzenlenmiştir;

(a) Birleşme neticesinde infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,

(b) Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilanço değerleri birleşilen (devralan) kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançoya geçirilmesi.

Maddede belirtilen şartların oluşması sonucu durumun birleşme değil devir olacağı, dolayısıyla birleşme kararının oluşmayacağı için vergilendirme işleminin olmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak devrolan şirketin devir tarihine kadar elde ettiği kar üzerinden vergilendirilme yapılabilecektir.

KVK'nın 19/3-a ve 19/3-b bendlerinde bölünme iki kısma ayrılarak ayrı ayrı tanımlanmış, 19/3-c bendinde ise hisse değişimi kavramı açıklanmıştır. Aynı kanunun 20.maddesi ise tüm bu işlemlerden dolayı vergilendirme esaslarını düzenlemektedir.

KVK 19/3- a bendine göre ;

Tam bölünme; Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına

devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi tam bölünme hükmünde sayılmıştır.

KVK 19/3- b bendine göre;

Kısmi Bölünme; Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi kısmi bölünme hükmünde sayılmıştır.

KVK 19/3- c bendine göre;

Hisse Değişimi; Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi hisse değişimi hükmünde sayılmıştır.

KVK' nın 20.maddesinde bölünme işleminde, devrolan şirketin bölündüğü tarihe kadar elde ettiği kazançlar nedeniyle vergilendirileceği, kısmi bölünme veya hisse değişimi işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak karın vergilendirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

2006 yılında yürürlüğe giren KVK'da zaten var olan bölünme ve devir düzenlemelerine birleşme ve hisse değişimi ile ilgili hükümlerin eklenmiş olması Kurumlar Vergisinin AB'nin 23 Temmuz 1990 tarih 90/434/AET sayılı Farklı Üye Ülkelerin Şirketleri İle İlgili Birleşme, Bölünme, Aktif Devri ve Hisse Değişimi Ortak Vergilendirme Rejimi direktifi ile uyumunu büyük ölçüde sağlamıştır. Ancak birleşmenin geçerli sayılması için münfesi kurum ile birleşilen kurumun dar mükellef olamaması direktifle uyumsuzluk göstermektedir.

4.3.2.3 Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi¹¹⁷

90/435/AET sayılı Farklı Üye Ülkelerin Ana Şirketleri ve Bağlı Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Ortak Kurallar (Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi) Direktifi, farklı üye ülkeler içinde bulunan iki şirketin bulunması durumunda ana şirkete onun bağlı şirketinden sağlanan kar payları ödemelerinin nasıl vergilendirileceğini düzenlemiş, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla vergilendirmenin bağlı şirketin bulunduğu ülkede yapılması ve ana şirkete yapılan kar payı ödemelerine tevkifat uygulanmaması kararlaştırılmıştır.

Türkiye'deki uygulamaları direktif doğrultusunda incelemek gerekirse mükellefiyet türüne göre iki aşamada değerlendirmek daha doğru olacaktır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisinin 5. maddesinde tam mükelleflerin kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler yer almakta, 30.maddesinde ise dar mükelleflere ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

Buna göre KVK'nın 5/1-a maddesine göre Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar ve Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları Kurumlar Vergisinden istisna edildiği gibi, tevkifata tabi tutulmayacağı da belirtilmiştir.

Ancak tam mükelleflerin dar mükelleflerden elde ettikleri kar payı ise belirli şartlarda müstesna tutulmuştur. Bu şartlar KVK 5/1-b maddesinde şöyle düzenlenmiştir.

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

¹¹⁷ The Parent – Subsidiary Directive

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması.

3) Yurt dışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

5520 sayılı Kurumlar Vergisinde, tam mükelleflerin tam mükelleflerden elde ettiği karlar 90/435/AET ile uyumlu iken, tam mükelleflerin dar mükelleflerden elde ettiği karların istisna için aranan şartları taşımadığında Kurumlar Vergisinden istisna edilmemesi ve elde edilen kar payları nedeniyle yurtdışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi için aranan %25 lik iştirak oranı şartının kademeli olarak %10'a düşürülmelidir.

KVK'nun 30.maddesinde dar mükelleflerin kar payı elde etmeleri durumunda vergilendirmenin nasıl olacağı düzenlenmiştir. KVK 30/6.maddesinde Tam mükellef kurumlar tarafından dar mükelleflerin Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerine ödenen kar payları tevkifata tabi olmadığı, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Yine 30/3.maddesinde;

Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci

aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır denmektedir.

30/4.maddesinde ise anonim veya limited şirketler tarafından elde edilen kazançlar üzerinden dar mükelleflere yapılacak kar payı ödemesinde yapılacak tevkifat oranının %15'in yarısından fazla olamayacağı belirtilmiştir. 30/4.madde şöyledir;

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

Dar mükelleflere yapılan kar payı ödemeleri ve dar mükelleflerin elde ettiği karların ana merkeze transferi sırasında vergi tevkifatı yapılması direktif ile uyumlu değildir. 2006 yılında kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu direktife uyum büyük ölçüde sağlanmış, ana şirket-bağlı şirket direktifi uygulanmaya başlanmıştır. Ana şirketin bağlı şirketlerden elde ettiği kar payları iştirak kazancı olarak değerlendirilmekte ve gerekli şartları karşılaması durumunda tam veya dar mükellef olduğuna bakılmaksızın vergiden istisna edilmektedir.

4.3.2.4 Şirket Kuruluşu ve Sermaye Arttırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisine İlişkin Direktif

9 Nisan 1973 tarih ve 73/80 sayılı Direktif ile; Konsey, 1976 yılından itibaren; bir sermaye şirketinin kuruluşunda, bir şahıs işletmesinin sermaye

işletmesine dönüşmesinde, sermaye şirketlerinde her türlü sermaye artırımını esasında, herhangi bir şirketin AB dışında bir ülkede bulunan yasal veya fiili iş merkezinin AB ülkesi bir ülkeye taşınmasında, ilgili sermaye şirketinin fiili ve kanuni iş merkezinin bulunduğu ülke tarafından işlemin yapıldığında %1 damga vergisi alınmasını kararlaştırmıştır. Ülkemizde ise; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun birinci bölümünde damga vergisinde mükellefiyet ve istisnalar düzenlenmiş olup, istisnalar başlıklı 9. maddesinde de bu kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinden istisna edilerek 4 kısımda toplanmıştır. 4. kısımda yer alan Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar bölümünde;

- Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar,
- Sermaye Piyasası araçlarının ihracına ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar, istisnalar arasında sayılmıştır. Direktifteki düzenlemeler ve Türk mevzuattaki düzenlemeler göz önünde alındığında sermaye üzerinden alından Damga Vergisi yönünden uyumun sağlanmış olduğunu görmekteyiz.

4.3.2.5 Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvansiyonu (Tahkim Anlaşması) Yönünden¹¹⁸

Tahkim Anlaşması bağlı işletmelerin karlarının düzenlenmesinde ortaya çıkan sorunun üye ülkeler arasında çözümlenememesi durumunda çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla tahkime gitme imkanı sağlayan bir düzenlemedir. Diğer bir ifadeyle tahkim anlaşması, transfer fiyatlandırması ile ilgili konularda farklı üye

¹¹⁸ Arbitration Convention

ülkelerin vergi yöntemleri arasındaki farklılıklarından doğan problemleri giderme amacına yöneliktir.

Türkiye diğer ülkelerle arasında çifte vergilendirme ile ilgili ortaya çıkan sorunlarını çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile düzenlemeye çalışmaktadır.

2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere yer verilmesi çifte vergilendirmeyi önleme ile ilgili yapılan önemli bir çalışmadır. Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu ile ilgili düzenlemeler 5520 sayılı KVK'da yapılmış olup, bu düzenlemede başta OECD tarafından belirlenen kriterler olmak üzere uluslararası kurallar esas alınmıştır.

Türkiye açısından, Avrupa Birliği'ne dahil olunması durumunda, Birlik üyesi ülkeler ile ortaya çıkacak bağlı işletmelerin karlarının düzenlenmesine dair vergi anlaşmazlıklarının çözümü hususunda tahkim anlaşmasında açıklanan usul ve esasları içeren bir yasal düzenleme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.¹¹⁹

4.3.2.6 Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmaları

İç pazarda sermayenin, malların, hizmetlerin ve kişilerin serbest dolaşımını sağlamak amacıyla AB'de, üye ülkelerdeki şirketlerin birbirleriyle serbest ortamda rekabetini sağlamak, serbest rekabetin yaşanacağı bu ortamın sağlanmasından sonra AB içinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının ve eşit rekabet şartlarının oluşumuna yönelik çalışmalar zararlı vergi rekabetini önleme kapsamında yapılmıştır. Avrupa Birliği'nin zararlı vergi rekabetine yönelik yaptığı en önemli düzenleme, 1 Aralık 1997 tarihinde yayınlanan Şirketlerin Vergilendirilmesinde Temel Kurallardır. Zararlı Vergi Rekabeti kapsamında Türkiye'nin uyum sağlamaya sağlayacağı temel düzenleme bu düzenlemedir.

¹¹⁹ Fikret Erkan, a.g.e., s.169

2000 yılında OECD tarafından yayınlanan raporda Türkiye' nin off-shore kıyı bankacılığı ve serbest bölgelerle ilgili vergisel düzenlemeler zararlı vergi rekabeti kapsamında değerlendirilmiştir. Raporun ardından Türkiye'de bir takım değişikliklerin ardından 2006 yılında Türkiye ile ilgili yapılan incelemelerde İstanbul off-shore kıyı bankacılığının sona erdiği ve serbest bölge mevzuatında yapılan düzenlemelerle zararlı vergi rekabetine yol açan nedenlerin kaldırıldığı dikkat çekmektedir. Zararlı vergi rekabetine neden olan serbest bölgelerle ilgili 2004 yılında düzenlemeler yapılmıştır. Daha önce serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli veya yabancı tüm işletmeler kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mevcut istisnalar nedeniyle alınmaktaydı. Ancak, 2004 yılındaki düzenlemeyle bu istisna tamamiyle kaldırılmıştır. Sadece serbest bölgede faaliyet gösteren ve istisna süresi ruhsatta belirtilmiş olanlar için süre istisnalar ruhsat süresinin bitimine kadar devam edecektir..

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunda zararlı vergi rekabeti ile mücadele konusunda önemli çalışmalar bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi Kurumlar Vergisine yeni eklenen Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı başlıklı 7.maddedir. KVK 7.maddeye göre, Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir:

- a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması
- c) Yurtdışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000-TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Kurumlar Vergisine eklenen bu maddeyle Türkiye’de yatırım yapan mükellefler ile ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurtdışında düşük oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğini giderilmesi amaçlanmıştır.¹²⁰

Ayrıca 5520 sayılı KVK’ nın 30/1.fikrasına göre vergi cenneti ülkelerdeki mükelleflere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması düzenlenmektedir.Bu maddeye göre; Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Kurumlar Vergisindeki bu düzenlemeyle vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye’deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçip zararlı vergi rekabetinin uygulanmasının önüne geçilecektir.

4.3.2.7 Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi¹²¹

Türkiye’de 5520 Sayılı KVK’nın 30. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendinde menkul sermaye iradına ilişkin dar mükellefiyette vergi kesintisi hususunda düzenleme yapılmıştır. Madde hükmüne göre; Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere elde edilen menkul sermaye iratları üzerinde % 15 oranında kesinti yapılması öngörülmüştür. Her nevi alacak faizlerinden ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 10 numaralı bendinde yazılı (her çeşit senetlerin

¹²⁰ Özkan Atıla , a.g.e., s.135

¹²¹ The EU Interest and Royalty Directive

iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri) menkul sermaye iratlarından % 10 oranında vergi kesintisi yapılması kurala bağlanmıştır.

5520 sayılı KVK'nın 30/2. maddesinde; ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce 01/01/2007 tarihinden itibaren % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür.

Bu yasal düzenleme uyarınca; kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı kurumlarca merkez firmanın aktifine kayıtlı gayrimenkullerin ve hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen irat, gayrimenkul sermaye iradidir. Dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen bu gayrimenkul sermaye iratları üzerinden, KVK'nın 30/2. maddesi hükmüne göre, kurumlar vergisi stopajı yapılması zorunludur. Bu itibarla, dar mükellefiyete tabi kurumların sahip olduğu ve aktiflerine maddi olmayan duran varlık olarak kayıt edilen telif haklarının kiralanması mukabilinde bu kurumlara yapılan ödemeler gayrimenkul sermaye iradidir. Yapılan ödemelerden 01/01/2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince % 20 kurumlar vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatında bağlı şirketlere ödenen faiz ve gayrimaddi hak ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin 2003/49/AT Direktifi ile getirilen hükümlere uyumlu olmadığı görülmektedir. Tam uyumun sağlanması için faiz ve gayri maddi hak bedeline yapılan vergi kesintisinin uygulamadan kaldırılması veya üyelik sürecinde geçiş sürecinde olan diğer ülkeler gibi stopaj oranını sıfıra indirmek için çalışmalar yapılmalıdır.

SONUÇ

Kuruluşundan bugüne siyasi ve ekononik olarak dünyada bir güç olmayı hedefleyen Avrupa Birliği, global değişimlere uyum sağlayabilmek adına pek çok konuda düzenlemeler yaparak bugünkü halini almıştır. Birliğin temel amacı, Roma Antlaşmasının ikinci maddesinde açıklanmış, malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin üye ülkeler arasında özgürce dolaşabileceği Ortak (Tek) Pazarı kurmak olarak belirtilmiştir.

Birliğin, amaçladığı Ortak Pazarda yapılacak ticarete şirketler arasında eşitliği sağlayabilmesi gerekmektedir. Kuşkusuzki ticaretteki rekabeti etkileyen en önemli unsur vergilerdir. Üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerindeki farklılıkların yatırımı amaçlayanların yatırım kararı vermesindeki rolü büyük olacaktır.

Avrupa Birliği, üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin farklılıklarını asgari seviyeye indirgeyerek bu amacına ulaşmaya çalışmaktadır. Bu nedenle üye ülkelerin vergi uyumlaştırma çabalarına hangi yönde ağırlık vermeleri gerektiği konusunda AB zaman zaman direktiflerle, bildirimlerle, raporlarla yön vermektedir.

AB, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerle ilgili önceliği vergi gelirleri arasındaki payının fazlalığı nedeniyle dolaylı vergilere vermiş ve önemli mesafeler katetmiştir. Dolaysız vergilerle ilgili çalışmalarına vergilendirme yetkisi yüzünden ağırlık verememiştir. 1960 yılından sonra dolaysız vergilerle ilgili düzenlemeler yapılmaya çalışılmışsada Kurucu antlaşma veya diğer hukuki kaynaklarında dolaysız vergilere ilişkin düzenleyici hükümlerin olmaması nedeniyle çalışmaların etkisinin olmadığı söylenebilir.. Dolaysız vergileri düzenleme yetkisinin, üye ülkelerin egemenliklerini yitirme korkusu nedeniyle Birliğe verilmemiş olması ve düzenleme yetkisinin üye ülkelerde olması nedeniyle süreç epey yavaş ilerlemiştir. Birlik, üye ülkelerin tek başlarına çözüme kavuşturamayacakları durumlarda veya üye ülkeler arasında vergi uyumlaştırması aşamalarında ülkeler arasında iletişim sağlanması gerektiğinde rol oynamaktadır.

AB' ye üye 27 ülkenin her birinin, Kurumlar Vergisi sistemi oranlarında, verginin konusunda, matrahındaki farklılıklar, istisnalar, muafiyetler gibi pek çok husus Ortak Pazarda ve dünyada rekabet etmeye çalışan kurumların vergi yükleri üzerinde farklılık olmasına neden olmakta, bu farklılık kimi kurumlara avantaj sağlarken kimilerine aynı etkiyi göstermemektedir. Bu farklılıkların doğurduğu sonuçlar etkin rekabetin olmasını engellemekte, sermayenin üye ülkeler arasında dolaşmasına engel olmaktadır.

1998 yılında Lizbon'da yapılan toplantıdan çıkan "Avrupa Birliği'ni dünyanın en iyi rekabet edebilen ve dinamik, bilgiye dayalı bir iktisadi alanı haline getirmek" stratejik amacının ardından dolaysız vergiler konusunda çok önemli gelişmeler olmuştur. Birlik, AB'yi dünyada rekabet edebilecek seviyeye getirebilmek için başrol oynayan kurumların vergilendirmesi hususunda üye ülkeler arasında uyum çalışmalarının hızlı adımlarla yapılması gerektiğini anlamıştır.

Avrupa Birliği, Kurumların Vergilendirmesine ilişkin günümüze kadar, çalışmamın içerisinde detaylı bilgilerini aktardığım, beş direktif, bir Konsey kararı, bir tane de Gelir Vergisi direktifi olmak üzere çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan Kurumların Vergilendirilmesine ilişkin direktifler kronolojik sıra ile;

- Şirket Kuruluşu ve Sermaye Arttırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisine İlişkin 9 Nisan 1973 tarih ve 73/80 sayılı Direktifi,
- Dolaysız vergilendirme alanında karşılıklı yardımlaşmaya ilişkin üye ülkelerin vergi otoritelerine yetki veren, 19 Aralık 1977 tarihli 77/799/AET Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi
- Farklı üye ülkelerin şirketlerindeki hisse değişiklikleri, şirket birleşmesi, bölünmesi ve aktif devri ile ilgili 23 Temmuz 1990 tarihli 90/434/AET sayılı Füzyon Direktifi,
- Farklı üye ülkelerde ana şirket ve bağlı şirket olması durumunda uyulması gereken ortak vergi sistemine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli 90/435/AET sayılı Ana Şirket – Bağlı Şirket Direktifi,

AB’de mukim bağılı şirketler arasında faiz ve telif hakları ödemelerinin vergilendirilmesinde ortak uygulamaların düzenlenmesine ilişkin 01.04.2004 tarihli 2003/49/AT sayılı Bağılı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri (Faiz ve Royalty) Direktifi ile beraber , farklı üye ülkelerde yer alan bağılı işletmelerin veya daimi iş merkezlerinin karlarının çifte vergilendirmesinin önlenmesini sağlamak için 20/08/1990 tarihli 90/436/AET sayılı Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvansiyonu (Tahkim) Anlaşması imza edilmiştir.

Gelir Vergisi kapsamında ise Bireylere Ödenen Kar Paylarının vergilendirilmesine ilişkin 2003/48/AT sayılı direktif yayımlanmıştır.

AB düzeyinde yukarıda sayılan düzenlemelerin dışında çalışmaları halen devam eden düzenlemeler de mevcuttur. Bunlar,

- Farklı üye ülkelerde faaliyetini sürdüren şirketlerin veya grup şirketlerinin sınır ötesi zarar mahsubunun uygulanmasıyla ilgili düzenleme,
- Farklı üye ülkelerde faaliyette olan KOBİ’lerin merkezinin olduğu ülke kanunlarına göre matrah tespitini öngören mukim devlet vergisi düzenlemesi,
- Farklı üye ülkelerde bulundan şirketlerin başka üye ülkeye transferi veya merkezini taşıması durumunda uygulanan çıkış yeri vergilemesi düzenlemesi,
- Sınır ötesi işlemlerde kötüye kullanılabilme riskine karşılık ülkeler arasında bilgi akışını öngören düzenlemelerdir.

Avrupa Birliği düzeyinde Kurumların Vergilendirilmesine ilişkin çalışmalar incelendiğinde, AB kuruluş anlaşmasında ulaşmayı amaçladığı malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşabileceği Tek Pazarı etkinleştirebilmek ve Lizbon’da belirtilen dünyada en yüksek seviyede rekabet gücüne sahip olabilmek için mevcut düzenlemeler olumlu olarak yorumlanabilse de sürecin yavaş ilerlemesinden dolayı sıkıntı yaşanmaktadır. Dolaylı vergiler alanında katedilen mesafenin dolaysız vergiler alanında da alınması gerekmektedir. Özellikle sermayenin serbest dolaşımını sağlayacak olan kurumların vergilendirilmesi ile ilgili

Birlik yeni düzenlemeler yapmak zorundadır. Öncelikli olarak kuruluş antlaşmasına dolaysız vergiler ile ilgili ek bir madde konulmalı veya yeni bir düzenleme yapılmalıdır. Bu ek madde veya düzenleme, üye ülkelerin vergi uyumlaştırma zorunluluğunu kurucu anlaşmaya dayandırarak uygulama zorunluluğunu getirmelidir. Kanımca, üye ülkelerin ulusal egemenliklerini garanti altına alarak vergilendirme yetkisini paylaşma yolu ile sürecin hızlanması sağlanacaktır.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik parolasıyla 1959'da yola çıkan Türkiye için vergi uyumlaştırması hem bir zorunluluk hem bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. 30 Haziran 2009 yılında vergilendirme faslının açılmasıyla beraber uyumlaştırma kavramı daha bir önem kazanmıştır.

2004 yılında yapılan AB zirvesinde, Türkiye ile müzakerelerin 3 Ekim 2005'te başlayacağını açıklanması üzerinde Türkiye – AB arasında yeni bir döneme girilmiştir. Türkiye için artık gelişim ve değişim kaçınılmaz olacaktı. Müzakere sürecinin başlamasından kısa bir süre sonra Kurumların Vergilendirilmesine ilişkin en önemli çalışma olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılında kabul edilmiştir. 5520 sayılı kanun ile birlikte Türkiye KVK mevzuatı AB müktesebatına büyük ölçüde yakınlaşmıştır. Kurumlar Vergisi oranındaki düşüş, zararlı olarak görülen serbest bölgelere ilişkin düzenlemeler, kötü amaçlı paranın çıkışını engelleyen tranfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenleme, örtülü sermaye düzenlemesi, şirketlerin sınır içi veya sınır ötesinde uğradığı zararın mahsubu, kurumlardan yapılan stopaj kesintileri, şirketlerde hisse değişimi, aktif devri, bölünme ve birleşme usullerine ilişkin düzenlemeler, yatırım indirimi kavramının mevzuattan kaldırılmış olması, Kurumlar Vergisinin Avrupa Birliği'nin düzenlemelerine paralel değişiklikler olmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi ile hayatımıza giren tüm düzenlemeler, mevzuatımızı AB'ye uyumlaştırma adına önemli adımlar olsada üzerinde çalışılması gereken ve AB müktesebatına uyumlu olmayan çalışmaları içermeye devam etmektedir. Öncelikle mevzuatta hala tam mükellef-dar mükellef ayırımından kaynaklanan farklı vergileme usullerinin uygulanması ayrımcılık ilkesinin ihlal

edilmesi yönünde büyük bir sorun teşkil etmektedir. Ayrıca, Füzyon direktifinde belirtilen usullerin uygulanması hususuna AB şirketlerinin dahil edilmemiş olması, dar mükellef durumundaki bağlı şirketlere ödenen faiz ve gayrimaddi hak bedellerine hala stopaj uygulanıyor olması, dar mükelleflere ödenen kar paylarına hem de dar mükelleflerin ana merkezlerine transfer ettikleri kar paylarına stopaj uygulanıyor olması, yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu için tam mükellef-dar mükellef arasındaki iştirak oranının %10 değilde %25 olması Türkiye’de Kurumların Vergilendirilme ilkeleri ile Avrupa Birliği’nde Kurumların Vergilendirilmesine ilişkin ilkelerin birbiriyle uyuşmayan maddeleridir. Söz konusu uyuşmazlıkların Türkiye tarafından bir an önce giderilerek vergi uyumlaştırılmasının sağlanması gerekmektedir. Söz edilen farklılıklarla beraber Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan ancak şimdilik zararlı vergi rekabetine yol açtığı ifade edilmeyen istisna, indirim ve muafiyetlerinde gözden geçirilmesi müzakere aşamasında olan Türkiye’nin lehine olacaktır.

Avrupa Birliği’ne tam üye ülke Türkiye için bundan sonra Kurumların Vergilendirilmesine ilişkin yapılacak tüm çalışmalar hem Kurucu Anlaşma hem de Lizbon Stratejisinin destekleyici ve tamamlayıcısı niteliğinde olacak hem de AB üyelik sürecine katkı sağlayacaktır. Kurumların Vergilendirilmesi konusunda AB’nin vergilendirme yetkisine ilişkin düzenleme yapma beklentisi üye ülkelerde yüksektir. Birlik, Kurumların Vergilendirmesine ilişkin yasa yapma veya yasa kaldırma yetkisini Topluluk bünyesine dahil etme yoluna gidebilir. AB’ nin yapacağı olası bir düzenleme Türkiye’ nin de düzenleme yapmasını kaçınılmaz kılacaktır. Vergi kanunlarında ve Anayasa’da yetkilendirmeye ilişkin düzenleme yapması gereken olan Türkiye’nin ulusal egemenlik kavramının önemini mutlaka göz önünde bulundurması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

ACARKAN, İrem. “Avrupa Toplulukları’nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosya Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitapevi, Ankara, 1999.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi (8.Baskı)**, Gazi Büro Kitapevi, Ankara, 2002.

ALTINTAŞ, Ömer Faruk. **Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları**, Ankara, 2007, <http://www.abgm.adalet.gov.tr/dokumanlar/abhkayn.pdf> (Erişim:20.11.2009)

ARSAVA, Füsün. **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1985.

ASLAN, Mehmet. “Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde İlerleme Raporlarından Avrupa Birliği’nin Türk Vergi Sistemine Bakışı”, **Vergi Dünyası**, sayı:325, Eylül, 2008.

ATİLA, Özkan. “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi ve Türkiye”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını Eki**, Ağustos, 2009.

BAYKAL, Aylın. “Dolaysız Vergilerin AB’de ve Türkiye’de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

BİÇENEL, Yudum. “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar:Kurumlar Vergisi Üzerine Bir

Değerlendirme”, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

BİLİCİ, Nurettin. **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2005.

BOADWAY, Robin ve Anwar Shah. “How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries”, **The World Bank Working Papers**, November-1992.

BOZKURT, Batuhan Levent. “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150, Ocak-Haziran, 2006.

ÇAĞAN, Nami. **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**, Ankara Üniversitesi, Ankara, 1991.

DE BONY, Elizabeth. “Corporate Taxes:Slow Ahead Towards Harmonisation”, **EIU European Policy Analyst**, Mart, 2003.

DPT. “8.Beş Yıllık Kalkınma Planı”, **Vergi Özel İhtisas Raporu**, Ankara, 2001.
www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf (Erişim:06.12.2009)

EBİÇLİOĞLU, Fatih Kemal. “Avrupa Birliği’nde Vergi Hedefleri”, **Vergi Dünyası**, sayı:201, Mayıs, 1998.

ERKAN, Fikret. “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü”, **T.C.Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Sayı: 399, 2009.
<http://www.sgb.gov.tr/Publications/Avrupa%20Birliği'nde%20Dolaysız%20Vergilerin%20Uyumlaştırılması%20Ve%20Avrupa%20Birliği%20Mahkemesi'nin%20Bu%20Konudaki%20Rolü.pdf> (Erişim:03.12.2009)

FANTORINI, Stefano ve Hakan Uzeltürk, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2001.

GENÇAY, Sema Çapanoğlu. "Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası", **İktisadi Kalkınma Vakfı**, Sayı:3, Eylül, 2003.

GİRAY, Filiz. "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan, 2004.

GÜNUĞUR, Haluk. **Avrupa Topluluğu Hukuku**, EKO Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara, 1996.

GÜNUĞUR, Haluk. **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri-Anlaşmalar, Kararlar, Belgeler, Uyum Yasaları**, EKO Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara, 2003.

İKTİSADİ KALKINMA VAKFI. "Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları", **İktisadi Kalkınma Vakfı**, Sayı:129, Nisan, 1995.

KANDEMİR, Hüseyin. "AT'de Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:6, Eylül, 1993.

KARACA, Yüksel. "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", **Vergi Dünyası**, sayı:238, Haziran, 2001.

KARLUK, Rıdvan. **Avrupa Birliği ve Türkiye (2. baskı)**, Beta Basımevi, Eskişehir, 1994.

KIZILOT, Şükrü, Cem Kılıç ve Okan Müderrisoğlu. **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Cem Web Ofset, Ankara, 2006.

KOÇ, Kemalattin. “Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirlerine Yakınlaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:72, Ağustos, 1987.

KÖKTAŞ, Arif, Enver Bozkurt ve Mehmet Özcan. **Avrupa Birliği Hukuku**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2001.

METHİBAY, Yaşar. **Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1996.

MINTZ, Jack. “The Corporation Tax”, **The Economics of Tax Policy**, Oxford University Press, 1996.

MUSGRAVE, Richarde Abel ve Peggy Boswell Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw Hill, 1984.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi (Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10.Baskı)**, Beta Basım, İstanbul, 1998.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi (9. Baskı)**, Beta Basım, İstanbul, 1996.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2003.

ÖNDER, İzzettin. “Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler”, **Maliye Yazıları**, Sayı:7, Haziran-Temmuz, 1987.

ÖNER, Mustafa Yavuz. “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:11, Haziran, 2004.

ÖZ, Semih Öz. “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139, Temmuz, 2004.

ÖZİN, A.Yılmaz. “Vergi Hukukunda Son Değişikliklerin Kurumlaşmaya Etkileri”(Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, **Hesap Uzmanları Kurulu**, Aralık, 1982.

PEHLİVAN, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 1994.

SAĞLAM, Metin, “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırmasına İlişkin Düzenlemeler ve Öneriler”, **Vergi Dünyası**, sayı:291, Kasım, 2005.

SARAÇ, Özgür. **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

SARAÇOĞLU, Fatih. “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, cilt:5, sayı:3, 2003.
http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/5/3/12.pdf (Erişim: 21.11.2009)

SARAÇOĞLU, Fatih. **Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

SAYAR, Nihat. **Kamu Maliyesi - Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İstanbul İdari ve Ticari İlimler Yayınevi, İstanbul , 1975.

SOYDAN, Billur Yaltı. **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Kitapevi, İstanbul, 2002.

TERRA, Ben ve Peter Wattel, **European Tax Law**, Kluwer Law International Third Edition, London - The Hague- New York, 2001.

TROINAO, Paulo. “The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective”, **International Tax Review Inter Tax**, Sayı:27, Kasım, Hollanda, 1999.

TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982.

TÜRKAN, Ercan. “Türkiye Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yayınlanmış Uzmanlık Tezi), **Devlet Planlama Teşkilatı**, Ankara, 1993. <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf> (Erişim: 14.11.2009).

ULUATAM, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

WEBER, Dennis. “The Proposed EC Interest And Royalty Directive”, **EC 200 Tax Review**, Kluwer Law International, Hollanda, 2001.

YAVAŞLAR, Funda Başaran. “Rekabet İstemi Zoru Gerçekleştiriyor mu? , AB ve Konsolide Bir Kurumlar Vergisi Matrahı’, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Maliyesinin Uyumu”, **Türmob Yayınları**, sayı:185, Mayıs, 2002.

YILDIZ, Mircan Tokatlıoğlu. **Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa Basımevi, İstanbul, 2004.

YÜCE Mehmet ve Rahmi Yücel, **AB’ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması**, Alfa Aktüel Yayınevi, İstanbul, 2006.

ZARAKOLU, Avni. “Alman Gelir Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Ankara, cilt:9, sayı:3, 1954. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/362/3802.pdf> (Erişim 15.11.2009)

Yararlanılan İnternet Siteleri

1. <http://www.inisiyatif.net/document/25.asp> (Erişim: 20.11.2009)
2. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.doreference=IP/01/1468&format=HTML&aged=1&language=en&guiLanguage=en> (Erişim: 27.10.2009)

3. <http://www.mfa.gov.tr/17-aralik-ab-devlet-ve-hukümet-baskanlari-zirvesi-sonuclarinin-turkce-tercumesi.tr.mfa> (Erişim:24.10.2009)
4. <http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&pId=4&fId=3&prnId=1&hnd=0&ord=0&docId=342&fop=0> (Erişim: 15.11.2009)

İlerleme Raporları

1. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2001.pdf (2001 İlerleme Raporu)
2. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2002.pdf (2002 İlerleme Raporu)
3. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2003.pdf (2003 İlerleme Raporu)
4. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2004.pdf (2004 İlerleme Raporu) / SEC (2004) 1201
5. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2005.pdf (2005 İlerleme Raporu) / SEC(2005) 1426
6. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2006.pdf (2006 İlerleme Raporu) / SEC(2006) 1390
7. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2007.pdf (2007 İlerleme Raporu) / SEC(2007)1436
8. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2008.pdf (2008 İlerleme Raporu) / SEC(2008)2699
9. http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2009.pdf (2009 İlerleme Raporu) / SEC(2009)1334

Katılım Ortaklığı Belgeleri:

1. http://mebgep.meb.gov.tr/tr/dokumanlar/katilim_ortakligi_belgeleri/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2001.pdf 2001 Katılım Ortaklığı Belgesi / 2001/235/AT

2. http://mebgep.meb.gov.tr/tr/dokumanlar/katilim_ortakligi_belgeleri/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2003.pdf 2003 Katılım Ortaklığı Belgesi
3. http://mebgep.meb.gov.tr/tr/dokumanlar/katilim_ortakligi_belgeleri/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2006.pdf 2006 Katılım Ortaklığı Belgesi / 2006/35/AT
4. http://mebgep.meb.gov.tr/tr/dokumanlar/katilim_ortakligi_belgeleri/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2007.pdf 2007 Katılım Ortaklığı Belgesi / 2008/157/AT

Direktifler

1. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:EN:HTML> (Karşılıklı İdari İşbirliği Direktifi – The Mutual Assistance Directives 77/799/EEC)
2. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf (Füzyon Direktifi - The Mergers Directive 90/434/EEC)
3. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsiary_directive/index_en.htm (Ana Şirket - Bağlı Şirket Direktifi - The Parent – Subsidiary Directive 90/435/EEC)
4. http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=61990J0164&lg=en (Şirket Kuruluşu ve Sermaye Arttırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisine İlişkin Direktif 73/80/EEC)
5. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm (Tahkim Anlaşması - Arbitration Convention)
6. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm (Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi - The EU Interest and Royalty Directive)

EKLER

Ek Tablo – 1 Avrupa Birliği Ülkelerinde 2000 - 2009 Kurumlar Vergisi Oranı

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Almanya	51	38	38	39	38	38	38	38	29	29
Avusturya	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25
Belçika	40	40	40	34	34	34	34	34	34	34
Çek Cumhuriyeti						15	15	15	15	15
Danimarka	32	30	30	30	30	28	28	28	25	25
Finlandiya	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26
Fransa	37	35	34	34	34	33	33	33	33	33
Hollanda	35	35	34	34	34	31	29	25	25	25
İngiltere	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28
İrlanda	24	20	16	12	12	12	12	12	12	12
İspanya	35	35	35	35	35	35	35	32	30	30
İsveç	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
İtalya	41	41	41	38	38	38	38	38	31	31
Lüksemburg	37	37	30	30	30	30	30	30	30	28
Macaristan	18	18	18	18	16	16	16	16	16	16
Polonya	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19
Portekiz	37	35	33	33	27	27	27	25	25	25
Slovenya	25	25	25	25	25	25	25	23	22	21
Yunanistan	40	37	35	35	35	32	29	25	25	25
Estonya						24	23	22	21	21
Kıbrıs		28	28	15	15	10	10	10	10	10
Letonya	25	25	22	19	15	15	15	15	15	15
Litvanya						15	15	15	15	20
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Slovakya	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19
Romanya		25	25	25	25	16	16	16	16	16
Türkiye	33	33	33	33	33	30	20	20	20	20
Bulgaristan						15	15	10	10	10

Kaynak:

http://www.kpmg.com.tr/dbfetch/52616e646f6d4956604e3b9aa6384584d19a64c0db87a264/2009_kurumlar_vergisi_ve_dolayl_vergiler_arastirmas.pdf (Erişim tarihi: 20.11.2009)

Ek Tablo – 2 OECD Ülkelerinde 2000 - 2009 Kurumlar Vergisi Oranları

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ABD	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
Almanya	51	38	38	38	38	38	38	38	29	29
Avustralya	36	34	30	30	30	30	30	30	30	30
Avusturya	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25
Belçika	40	40	40	34	34	34	34	34	34	34
Çek Cumhuriyeti						15	15	10	10	10
Danimarka	32	30	30	30	30	28	28	28	25	25
Finlandiya	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26
Fransa	37	35	34	34	34	33	33	33	33	33
Hollanda	35	35	34	34	34	31	29	25	25	25
İngiltere	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28
İrlanda	24	20	16	12	12	12	12	12	12	12
İspanya	35	35	35	35	35	35	35	32	30	30
İsveç	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
İsviçre	25	25	25	25	24	21	21	21	21	21
İtalya	41	41	41	38	37	37	37	37	31	31
İzlanda	30	30	18	18	18	18	18	18	15	15
Japonya	42	42	42	42	42	40	40	40	40	40
Kanada	44	42	38	36	36	36	36	36	33	33
Kore	30	30	30	29	29	27	27	27	27	24
Lüksemburg	37	37	30	30	30	30	29	29	29	28
Macaristan	18	18	18	18	16	16	16	16	16	16
Meksika	35	35	35	34	33	33	33	33	30	30
Norveç	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
Polonya	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19
Portekiz	37	35	33	33	27	27	27	25	25	25
Slovenya	25	25	25	25	25	25	25	23	22	21
Türkiye	33	33	33	33	33	30	20	20	20	20
Yeni Zellenda	33	33	33	33	33	33	33	33	30	30
Yunanistan	40	37	35	35	35	32	29	25	25	25

Kaynak:

http://www.kpmg.com.tr/dbfetch/52616e646f6d4956604e3b9aa6384584d19a64c0db87a264/2009_kurumlar_vergisi_ve_dolayl_vergiler_ara_t_rmas_.pdf (Erişim

Tarihi 20.11.2009)

Ek Tablo – 3 Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'ya Oranı

YILLAR	GSYH	ARTIŞ (%)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	ARTIŞ (%)	KURUMAR VERGİSİ TAHS.PAYI
1999	104.595.916,0	48,99	1.549.524,7	107,05	0,015
2000	166.658.021,0	59,34	2.356.787,0	52,10	0,014
2001	240.224.083,0	44,14	3.675.665,0	55,96	0,015
2002	350.476.089,0	45,90	5.575.494,7	51,69	0,016
2003	454.780.659,0	29,76	8.645.345,4	55,06	0,019
2004	559.033.026,0	22,92	9.619.359,0	11,27	0,017
2005	648.931.712,0	16,08	11.401.986,0	18,53	0,018
2005	648.931.712,0	16,08	13.583.291,0	18,89	0,021
2006	758.390.785,0	16,87	12.447.354,0	-8,36	0,016
2007	843.178.421,0	11,18	15.718.474,0	26,28	0,019
2008	950.098.199,0	12,68	18.658.195,0	18,70	0,020

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm
(Erişim Tarihi: 22.11.2009)

Ek Tablo – 4 Kurumlar, Gelir Ve Katma Değer Vergisinin 1999-2008 Yılları
Arasındaki Toplam Gelir Vergisi İçerisindeki Payları

YILLA R	VERGİ GELİRLER İ TAHSİLAT I	GELİR V. VERGİ GELİRLER İ İÇİNDEKİ PAYI%	KURUMLA R VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI%	K.D.V. VERGİ GELİRLER İ İÇİNDEKİ PAYI%	VERGİ GELİRLER İ İÇİNDEKİ PAYI%
1999	14.802.280	33,3	10,5	28,1	72,0
2000	26.503.698	23,4	8,9	31,6	64,0
2001	39.735.928	29,1	9,3	31,3	69,7
2002	59.631.868	23,0	9,3	34,2	66,6
2003	84.316.169	20,2	10,3	32,1	62,6
2004	101.038.904	19,5	9,5	34,0	63,0
2005	119.250.807	19,1	9,6	32,1	60,8
2005	131.948.778	20,3	10,3	32,0	62,7
2006	151.271.701	21,0	8,2	33,5	62,7
2007	171.098.466	22,2	9,2	32,4	63,8
2008	189.980.827	23,4	9,8	31,6	64,8

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm

Ek Tablo – 5 OECD ve AB Ülkelerinde Gelir Vergilerinin GSYH İçerisindeki Payı

	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2006
OECD Toplam	31,1	33,8	35	36,1	36,9	37,3	35,9
OECD Amerika Kıtası	30	25,5	26,9	26,9	27,9	28	27,3
OECD Pasifik Bölgesi	23,5	26,8	29,3	28,8	28,8	29	30,5
OECD Avrupa	32,8	36,5	37,4	38,7	39,5	39,9	38,0
AB 19	38,5	38,5	39,2	40	41,1	41,6	38,7

Kaynak: Oecd, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2008 (Table 1-2)

Ek Tablo – 6 Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları

	FAAL MÜKELLEF SAYISI	ARTIŞ	DEĞİŞİM ORANI
2001-ARALIK	565.556		
2002-ARALIK	585.981	20.425	3,61%
2003-ARALIK	605.020	19.039	3,25%
2004-ARALIK	632.093	27.073	4,47%
2005-ARALIK	593.166	-38.927	-6,16%
2006-ARALIK	608.981	15.815	2,67%
2007-ARALIK	634.569	25.588	4,20%
2008-ARALIK	640.679	6.110	0,96%
2009-ARALIK	640.786	107	0,02%

Kaynak:

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2009/TABLO_9.xls.htm

Ek Tablo – 7 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

	Taraf Devlet	İmza Tar.	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tar.	Başl.Tarihi
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973 - 14612	24.09.1973	01.01.1974
	Avusturya(Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270	01.10.2009	01.01.2010
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445	30.01.1976	01.01.1977
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886	25.03.1986	01.01.1987
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986 - 19165	03.12.1986	01.01.1987
5)	S.Arabistan (Hava Taşıma)	11.01.1989	02.07.1990 - 20566	09.08.1990	01.01.1987
6)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987 - 19590	28.12.1987	01.01.1988
7)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988 - 19906	15.09.1988	01.01.1989
8)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907	30.09.1988	01.01.1989
9)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911	08.08.1988	01.01.1989
10)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964	26.10.1988	01.01.1989
11)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988 - 20005	30.12.1988	01.01.1989
12)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031	30.12.1988	01.01.1989
13)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135	01.07.1989	01.01.1990
14)	Almanya	16.04.1985	09.07.1986 - 19159	31.12.1989	01.01.1990
15)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651	18.11.1990	01.01.1991
16)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991 - 20992	08.10.1991	01.01.1992
17)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589	20.06.1993	01.01.1991
18)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693	01.12.1993	01.01.1994
19)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110	28.12.1994	01.01.1995
20)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154	26.12.1994	01.01.1995
21)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152	09.11.1995	01.01.1993
22)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811	18.11.1996	01.01.1997
23)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780	28.11.1996	01.01.1997
24)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778	26.12.1996	01.01.1997
25)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997
26)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997
27)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1994
28)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997
29)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997
30)	Ç.H.C.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863	20.01.1997	01.01.1998
31)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863	01.04.1997	01.01.1998
32)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	01.01.1998
33)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032	01.09.1997	01.01.1998

34)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	01.01.1998
35)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	01.01.1997
36)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	01.01.1998
37)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999
38)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999
39)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999
40)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000
41)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997
42)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000
43)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001
44)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001
45)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001
46)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001
47)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002
48)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002
49)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002
50)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006
51)	Çek Cumh.	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004
52)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004
53)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004
54)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004
55)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004
56)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005
57)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005
58)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006
59)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006
60)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006
61)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006
62)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007
63)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007
64)	Güney Afrika Cumhuriyeti	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007
65)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007
66)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08/08/2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008
67)	Etiyopya	02.03.2005	09/08/2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008
68)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008
69)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009
70)	Bosna Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009
71)	S.Arabistan	09.11.2007	03.02.2009 - 27130(M)	01.04.2009	01.01.2010

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>