

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

140937

KARŞILAŞTIRMALI TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

140931

YÜKSEL GİZEM YILDIRIM

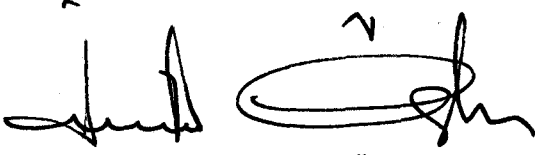
Danışman: Prof. Dr. İsmail Hakkı Özsabuncuoğlu

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GAZİANTEP
Haziran 2004

TUTANAK

Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün İktisat Anabilim Dalında hazırlamış bulunduğu "Karşılaştırmalı Türk Gelir Vergisi Sistemi" konulu tezin savunması yapılmış ve jürimiz tarafından başarılı bulunarak YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. İsmail Hakkı Özşabuncuoğlu

Jüri Başkanı ve Danışman



Yrd. Doç. Dr. Mehmet Tekinkuş

Üye



Yrd. Doç. Dr. Bayram Özbey

Üye

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim boyunca her zaman bilgi ve deneyimlerini aktararak, bu çalışmaya katkıda bulunan kıymetli hocam Prof. Dr. İsmail Hakkı Özsabuncuoğlu'na, bilgi ve deneyimlerinden faydalanma imkanı sağlayan diğer kıymetli hocalarıma, devamlı destek gördüğüm sevgili annem Rabia Karaturan'a, arkadaşım Deniz Akman'a ve bu çalışmada olduğu gibi, her zaman yanımda desteğini hissettiğim sevgili eşim Gökhan Yıldırım'a teşekkürlerimi sunarım.

Yüksel Gizem Yıldırım

Gaziantep, Haziran 2004

ÖZET

KARŞILAŞTIRMALI TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

YILDIRIM, Yüksel Gizem

Yüksek Lisans Tezi, İktisat Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İsmail Hakkı Özşabuncuoğlu

Haziran, 2004, Sayfa 187

Türk vergi sisteminde, toplam vergi gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergi, gelir vergisidir. Gelir vergisi modern anlamda 1950 yılında düzenlenerek yürürlüğe girmiş ve ilk defa 1951 yılı kazançlarına uygulanmıştır. 1998 yılında 4369 sayılı kanunla değişiklik yapılana kadar, gelir vergisinin ilk düzenlenişi sırasında yapılan vergilendirilebilir gelir tanımlaması üzerinde hiç durulmamıştır. 4369 sayılı kanunla gerçekleştirilen düzenlemeden sonra vergilendirilebilir gelirin ne olması gerektiği konusu gündeme gelmiştir.

Vergiler tarih boyunca kamu giderlerinin finansmanını karşılamada en önemli gelir kaynağı olmuştur. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlamak, vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki de, vergi sisteminin üstlendiği bir fonksiyondur. Ayrıca tek bir Avrupa pazarının yaratılabilmesi için, üye ülkeler arasında işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması gerekir. Bu bağlamda üye ülkelerin dolaysız vergileri arasındaki farklılıklar, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen önemli unsurlardan biridir.

Bu tez çalışmasında, Türk gelir vergisi sistemi ve AB ülkelerinin gelir vergisi sistemleri karşılaştırılarak, Türkiye'nin AB'ne katılma sürecinde vergi uyumlaştırması konusunda neler yapılabilir sorusuna cevap aranmıştır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Gelir Vergisi, Uyumlaştırma, Türk Gelir Vergisi Sistemi.

Bilim Dalı Sayısal Kodu: EKON 590

ABSTRACT

COMPARATIVE TURKISH INCOME TAX SYSTEM

YILDIRIM, Yüksel Gizem

The Thesis of Post-Graduate, Department of Economy

The supervisor of Thesis: Prof. Dr. Ismail Hakki Özşabuncuoğlu

June, 2004, 187 Pages

Income tax has the largest share within total tax revenue of Turkey. The modern income tax law was levied and became valid in 1950 and applied to incomes in 1951. The taxable income definition that was made during the first amendment of income tax law was not reconsidered until the Law number 4369 levied in 1998. The definition of taxable income was questioned again only after the Law number 4369 was issued.

Historically, taxes have been the only major revenue sources of governments, which was used for financing the public expenditures. Although providing sources for financing public services is one of the basic functions of taxation, promoting economic growth through increasing savings and capital accumulation is also a function assumed by taxing system. Moreover, in order to create a single European Market, it is necessary to maintain free movement of labor force and capital in the EU member countries. Within this context the differences among direct taxes of member countries are important matters that prevent free movements of labor and capital.

In this thesis the answers were sought to the tax approximation issue during the EU accession process of Turkey through comparison of Turkish and EU income tax systems.

Key Words: European Union, Income Tax, Adaptation, Turkish income tax system.

Department Numerical Code: EKON590

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM:

VERGİLEMEDE TEMEL PRENSİPLER

1 - Verginin Tanımı ve Tarihi.....	4
1.1 - Verginin Tanımı.....	4
1.2 - Verginin Tarihi ve Gelişimi.....	6
2 - Vergi İle İlgili Temel Kavramlar.....	9
2.1 - Verginin Konusu.....	9
2.2 - Verginin Matrahı.....	10
2.3 - Vergi Alacaklısı, Mükellefi ve Sorumlusu.....	11
2.4 - Vergiyi Doğuran Olay.....	12
2.5 - Verginin Tarhı, Tebliği, Tahakkuku ve Tahsili.....	12
3- Vergileme İlkeleri.....	14
3.1 - Vergide Genellik İlkesi.....	15
3.2 - Vergide Adalet İlkesi.....	16
3.3 - Vergide Eşitlik İlkesi.....	17
3.4 - Vergide Belirlilik İlkesi.....	19
3.5 - Vergide Açıklık İlkesi.....	20
3.6 - Vergide Verimlilik İlkesi.....	21
3.7 - Diğer İlkeler.....	22
4- Gelir Vergisine Göre Gelirin Özellikleri.....	23
4.1 - Gelirin Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmiş Olması.....	23
4.2 - Gelirin Takvim Yılı Esasına Göre Belirlenmesi.....	24
4.3 - Gelirin Gerçek Olması.....	25
4.4 - Gelirin Safi Olması.....	25

4.5 – Gelirin Tasarruf ve Harcamaya Kaynak Teşkil Eden

Her Türlü Kazanç ve İrat Olması.....25

4.6 - Gelirin Konsolide Edilmesi (veya Gelirin Genel Olması).....26

İKİNCİ BÖLÜM:

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI

1 – Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	27
1.1 – Gelir Vergisi.....	29
1.1.1 – Ticari Kazanç.....	30
1.1.2 – Zirai Kazanç.....	30
1.1.3 – Serbest Meslek Kazancı.....	31
1.1.4 – Ücretler.....	31
1.1.5 – Menkul Sermaye İratları.....	32
1.1.6 – Gayri Menkul Sermaye İratları.....	33
1.2 – Kurumlar Vergisi.....	35
1.2.1 – Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....	36
1.2.1.1 – Sermaye Şirketleri.....	36
1.2.1.2 – Kooperatifler.....	38
1.2.1.3 – İktisadi Kamu Müesseseleri.....	38
1.2.1.4 – Dernek ve Vakıflara Ait İşletmeler.....	39
1.2.1.5 – İş Ortaklıkları.....	40
1.2.2 – Uluslararası Vergileme Açısından Kurumlar.....	41
Vergisi (İstisna ve Muafiyetler)	
2 – Türk Gelir Vergisi Sistemi.....	43
2.1 – Gelirin Vergilendirilmesi.....	45
2.2 – Gelir Vergisi Uygulama Şekillerinin Toplam	
Vergilendirilebilir Gelire Yaklaşımı.....	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

VERGİLEMEDEKİ GLOBAL EĞİLİMLER VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1 – Vergilemede Global Eğilimler.....	52
1.1 - Genel Açıklama.....	52
1.2 - Gelir Vergilemesinde Global Gelişmelerin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi.....	57
1.3 – Vergi Oranları ve Toplam Vergi Gelirleri İlişkisi.....	60
1.4 – Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası.....	63
1.5 - Gelir Üzerinden Alman Vergilerde Revizyon İhtiyacının Nedenleri.....	67
1.6 – Vergi Reformu Gereksinimi.....	70
2 – Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar.....	75
2.1 - Vergi İle Vatandaş İlişkileri.....	75
2.2 - Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü.....	77
2.3 - Vergi Yasalarındaki Sık Değişiklikler.....	78
2.4 – Toplanan Vergilerin Büyük Bir Kısmının Borçlanma Maliyetinde Kullanılması.....	79
3 - Türk Vergi İdaresinin Yapısındaki Sorunlar.....	80
3.1 - Gelir İdaresinin Sorunları.....	80
3.2 - Denetime İlişkin Sorunlar.....	82
4- Gelir Vergilemesi ve Zararlı Vergi Rekabeti.....	84
4.1 - Uluslararası Vergi Rekabeti.....	86
4.2 - Zararlı Vergi Sistemlerini Etkileyen Etmenler.....	88

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:

TÜRK VE AVRUPA BİRLİĞİ (AB) VERGİ SİSTEMLERİ

1 – AB Antlaşmasının Vergisel Hükümleri ve Vergi Hukuku.....	92
1.1 - AB Kurucu Antlaşmaları.....	92
1.2 - AB Vergi Hukuku ve İlkeleri.....	94

1.3 – AB Vergilemesinin Önündeki Engeller ve Verginin Uyumlaştırılması.....	97
1.4 – AB Vergi Hukukunun Özerkliği.....	100
1.5- AB Antlaşmasının Vergilendirme İle İlgili Hükümleri.....	102
1.5.1 – Vergide Ayrımcılığın Yasaklanması.....	102
1.5.2 – Vergide Korumacılığın Yasaklanması.....	103
1.5.3 – Ayırım Yapma Yasağının Kapsamı.....	104
1.6 – AB’nde Vergi Politikası ve Vergisel Özendirmeler.....	106
1.6.1 – AB Vergi Politikası.....	106
1.6.2 – AB Ülkesinde Vergisel Özendirmeler.....	111
2 - AB’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Alanındaki Gelişmeler.....	113
2.1 – Avrupa Birliği Vergi Sisteminin Genel Yapısı.....	113
2.2 - AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Sistemi.....	120
2.2.1 – Ticari Kuruluşların Vergilendirilmesi.....	134
2.2.2 – Tasarruf Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	135
2.2.3 - Faiz Ve Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemelerinde Vergilendirme.....	136
2.3 – Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Alanındaki AB Direktifleri.....	137
2.4 – AB Gelir Vergilendirmesinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi.....	142

BEŞİNCİ BÖLÜM:

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE AB MEVZUATINA UYUMU

1– Türk Vergi Sistemi Önündeki Temel Engeller ve Çözüm Önerileri.....	144
1.1 – Kayıt dışı Ekonominin Nedenleri ve Çözüm Önerileri.....	144
1.2 – Enflasyon Muhasebesi.....	151
1.3 – Mali Barış.....	153
1.4 – Devletin Neden Olduğu Vergi Kayıpları.....	155

2 – Türk Gelir Vergisi Sisteminin AB Uygulamasına Uyumu.....	157
2.1 – Vergilendirmede Türk AB İlişkileri.....	161
2.2 – AB Gelir Vergisi Mevzuatına Uyum Çalışmaları.....	167
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	170
KAYNAKÇA.....	179



TABLOLAR

Tablo 2.1. Vergi Gelirlerinin Dağılımı.....	44
Tablo 2.2. Gelir Dilim Artışlarındaki Vergi Artış Oranı Payı.....	47
Tablo 2.3. Yıllar İtibarıyla Gerçek (Reel) Vergi Geliri Artışı.....	48
Tablo 3.1. AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı..	56
Tablo 3.2. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı 1975-1997 (Sosyal Güvenlik Payları Hariç)	57
Tablo 3.3. Sigorta Primi Kesintileri (En Yüksek Oranları %-2001).....	62
Tablo 4.1. Bazı AB Üyesi Ülkelerdeki Teşvik/Özendirmeler.....	111
Tablo 4.2. AB Ülkelerinde Vergiye Esas Gelirler	121
Tablo 4.3. Almanya’da Gelir Vergisi Oranları	124
Tablo 4.4. Fransa’da Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi.....	127
Tablo 4.5. İngiltere’de Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi.....	129
Tablo 4.6. İngiltere’de En Az Geçim İndirimi.....	129
Tablo 4.7. 15 AB Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar.....	134
Tablo 5.1. Konsolide Bütçe Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (1987-1996 / Milyar TL)	148

Tablo 5.2. Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranları (1999)	160
Tablo 5.3. Ana Başlıklar İtibarıyla Vergilerin Toplam Vergi Gelirine Oranı ve OECD-EU Ortalaması (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil-1999)	161
Tablo 5.4. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (Ocak 1995)	164
Tablo 5.5. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (Ocak 1995 İtibarıyla - %).....	165
Tablo 5.6. Türkiye, OECD Ülkeleri ve AB'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı	165

KISALTMALAR

AAD: Avrupa Adalet Divanı (The European Court of Justice)

AAET: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (The European Atomic Energy Community, EURATOM or EAEC)

A.A.T.U.H.K.: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun

AB: Avrupa Birliği (The European Union, EU)

AET: Avrupa Ekonomik Topluluğu (The European Economic Community, EEC)

AlAl: Adalet ve İşçileri Alanlarında İşbirliği

AKÇT: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (The European Coal and Steel Community, ECSC)

AP: Avrupa Parlamentosu (The European Parliament, EP)

AT: Avrupa Topluluğu (The European Community)

DİE: Devlet İstatistik Enstitüsü

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

GSYİH: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İDT: İktisadi Devlet Teşekkülü

İKV: İktisadi Kalkınma Vakfı

İSO: İstanbul Sanayi Odası

KDV: Katma Değer Vergisi

KİK: Kamu İktisadi Kuruluşu

KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsü

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

ODGP: Ortak Dışışleri ve Güvenlik Politikası

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Cooperation and Development)

SPK: Serbest Piyasa Kurulu

TEFE: Toptan Eşya Fiyat Endeksi

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TOBB: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜGIAD: Türk Genç İş Adamları Derneği

TVS: Türk Vergi Sistemi

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Çağımızda ülkelerin kendi sınırları içinde tek başına ekonomik, sosyal ve kültürel faaliyetlerini sürdürmeleri uzun sürede mümkün gözükmemektedir. Hatta ilişkiler kurmaksızın, bloklar halinde bile yaşamak birtakım rahatsızlıklara neden olabilmektedir. Doğu Bloku ülkelerinde bile dünya ile ilişkiler kurulmasına imkan veren politikalar izlenmeye başlanmıştır. Ülkeleri bu denli değişik politikalar izlemeye iten faktörlerin başında da işbirliği gelmektedir. Türkiye de işbirliği anlayışından yola çıkarak, kendisine uygun düşen ekonomik ve siyasi ittifaklara girmiş bulunmaktadır. Türkiye'nin Avrupa Topluluğuna katılma zarureti ekonomik yararlarla bağlı olmaktadır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında temel gerekçe olarak Türk Gelir Vergisi Sisteminin Topluluk modeline yaklaştırılması esas alınmıştır. Vergi olayı kendi başına bağımsız bir hadise değildir. Aksine vergi olayı insanlarla başlayıp ekonomik olaylarla devam eden ve insanla biten bir toplumsal olaydır. Amaç, toplumların daha iyi yaşamasına hizmettir. Nitekim Roma Antlaşmasının aşağıdaki ilkeleri bu amaçları kavrar niteliktedir.

- Avrupa halkları arasında giderek daha sıkı şekilde kurulacak bir birliğin temelleri atılacaktır.
- Avrupayı bölen engeller kaldırılarak ülkelerin sosyal ve ekonomik gelişmeleri sağlanacaktır.
- Halkların yaşama ve çalışma şartları sürekli olarak iyileştirilecektir.
- Barış ve hürriyetler korunup geliştirilecektir.

Ülkelerin hürriyet ve barış içinde yaşama seviyelerini yükseltmeleri, milletlerin birleştirici ilkelerin tesisi, ekonomik ve sosyal gelişmelerini sağlamaları farklı oluşumların birbirine yaklaştırılması ile mümkün olabilmektedir. Bu maksatla ülkeler, alt yapılarını ve kültür düzeylerini yukarıda belirtilen ilkeler doğrultusunda ortak yaşama hazırlamak durumundadırlar. Vergi politikası da ulusların yaşamalarının bir parçası olduğuna göre bu alanda da ciddi uyum çalışmaları öteden beri süregelmektedir. Üye ülkeler arasında vergi sınırlarının kaldırılmasına yönelik çalışmalarda, tam üyelik müracaatında bulunan Türkiye'nin geri kalması

düşünülemez. Kaldı ki, tam üyelik gerçekleştiğinde otomatik olarak vergi kanunlarındaki teşvikler ve uygulanmakta olan muafiyet ve istisnaların bir kısmı kaldırılacaktır.

Gelir ihtiyacının artması ve müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşması, devletin en büyük gelir kaynağı olan vergiler üzerinde daha önemle durulması gereğini doğurmuştur. Bu gereksinim devlete gelir sağlamasının yanında, vergi politikasından beklenen gelir dağılımının düzeltilmesi ve optimal kaynak ayırımıyla ekonomik istikrarın sağlanması amaçlarına en yüksek düzeyde ulaşılmasıyla giderilebilir. Bu amaçlara ulaşılabilmesi için mükelleflerin vergilemeye ilişkin yükümlülüklerini en doğru şekilde yerine getirmelerinin sağlanması gerekmektedir.

Her gelir vergisi sistemi ülkenin mali ihtiyaçlarını nasıl karşılayacağını çözümlmek, vergilendirilecek konuları ve birimleri belirlemek zorundadır. Kısaca konu ve matrah seçimi olarak adlandırılan bu belirlemeler, vergilendirilebilir gelirin ne olması gerektiği sorununa çözüm bulmaktır. Gelir vergisi sistemlerinin oluşumunda en önemli unsur, vergilendirilebilir gelir kavramına yaklaşım açısı olarak ortaya çıkmaktadır.

Avrupa Topluluğunun dolaysız vergileme konusunda, uyumlaştırma politikası henüz kesin çizgileriyle belirlenmiş değildir. Çünkü dolaysız vergiler bir sistem olarak, milli vergi hukukunun egemenlik hakkına en yakın olanıdır. Yani üye ülkelerin vergileme hakkını kullanması en fazla dolaysız vergiler alanında olmaktadır. Diğer bir zorluk da, her ülkenin ekonomik potansiyelleri, kültür düzeyleri, milli gelir dağılımındaki kriterleri farklı olduğunda otoritelerin bu alanlarda yapacağı düzenlemeler, özel durumları da ihtiva etmektedir. Bu nedenle dolaysız vergilerin ortaklık çerçevesinde uyumlaştırılması zaman alacaktır. Sonuç olarak Topluluk, vergi uyumlaştırmasında gelir vergisi konusunda fazla bir mesafe alamamıştır, ancak kurumlar vergisi konusunda bazı mesafeler katetmiştir.

Bu tezin amacı, Türk Gelir Vergisi Sisteminin, Avrupa Topluluğuna yakınlaştırılmasında şimdiden bir tartışma ortamı yaratmak ve normal prosedüre göre

yürüten tam üyelik başvurusu kabul edildiği takdirde, mali mevzuat alanında ülkemizin daha az sıkıntılara katlanmasına katkıda bulunmaktadır. Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde, verginin tanımı yapılarak, verginin tarihinden kısaca bahsedilmiştir. Daha sonra vergi ile ilgili temel kavramlar, vergilemenin ilkeleri ve gelir vergisine göre gelirin özellikleri anlatılmıştır. İkinci bölümde, gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kurumlar vergisi ve bunların alt başlıkları anlatılmıştır. Devamında Türk Gelir Vergisi Sistemi hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde, Türk Gelir Vergisi Sistemi ve Vergilemede Global Eğilimler konusundaki sorunlarla birlikte, Türk vergi idaresindeki sorunlara yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde, sorunların en önemlilerinden biri olan gelir vergilemesi ve zararlı vergi rekabeti konusuna açıklık getirilmiştir. Dördüncü bölümde, vergilemede Avrupa Birliği yaklaşımı konusuna yer verilerek, AB antlaşmasının vergisel hükümleri, kurucu antlaşmaları, vergi hukuku ilkeleri konusuna açıklık getirildikten sonra, AB vergilemesinin önündeki engeller ve verginin uyumlaştırılması konusuna değinilmiştir. Buradan yola çıkarak AB’de gelir üzerinden alınan vergiler alanındaki gelişmeler anlatılmaya çalışılmış ve bu konudaki AB direktiflerine yer verilmiştir. Beşinci bölümde, Türk Vergi Sistemi önündeki temel engeller ve çözüm önerileri anlatılmış ve Türk Gelir Vergisi Sisteminin AB uygulamasına uyumu ile ilgili neler yapılabileceği konusunda bazı öneriler getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM:

VERGİLEMEDE TEMEL PRENSİPLER

1 - Verginin Tanımı ve Tarihi

1.1 - Verginin Tanımı

Vergi, kamu hizmet giderlerini ve kamu borçlarını karşılamak amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden alınan hukuki niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir. Vergi, Türkçe bir terim olup, köken itibarıyla anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir (Sayar, 1975; 77).

Verginin, herkese yönelik olması, ödeme gücüne göre alınması, aynı durumlarda olanlardan aynı, farklı durumlarda olanlardan ise vergi ödeme güçlerine uygun bir şekilde vergi alınması, konulduğu kaynağı kurutacak nitelikte olmaması, adil olması, kolaylıkla anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte olması gibi etkenler vergi uygulamasının başarısında kuşkusuz büyük rol oynar. Ayrıca verginin zamanının, tutarının, ödeme yeri ve şeklinin herkes tarafından olanaklar ölçüsünde bilinmesinin sağlanması, verginin maliyet yarar ilişkisi dikkate alınarak uygulanması gerekir. Tarh edilen vergi ile tahakkuk edilen vergi, olanaklar ölçüsünde birbirine yakın olmalıdır¹. Mükelleflerin ödeme açısından en uygun bulunduğu durumlarda vergilendirilmesi, verginin etkinliği açısından önemlidir. Ancak mali yönetimin etkinliği yanında, mükelleflerin de yasalarla kendilerine yüklenmiş olan ödevleri, istenilene uygun biçimde yerine getirmeleri büyük önem taşımaktadır. Yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirmesi bakımından devlet, finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Devletin söz konusu görevleri ve ihtiyaç duyduğu fonların tutarı, yüklendiği fonksiyonların kapsam ve niteliğine göre artmakta ya da azalmaktadır. Vergi bazen belirli bir kaynağın kullanımını kısmak için konulabildiği gibi, genel tüketim kapasitesini azaltmaya da yönelik olabilmektedir (Turvey, 1958; 87). Vergi kavramı ile ilgili olarak gerek eski gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği

¹ Vergi tarhi; vergi matrahının tespiti ve bu matraha uygulanacak vergi oranının veya tarifesinin tatbiki suretiyle vergi alacağının hesaplanmasına verginin tarhi denir.

olmayıp, verginin tanımı günün koşullarına ve tanımı yapan kişinin yaklaşımına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Verginin günümüzdeki anlamını yansıtan birkaç tanıma yer verilmesinin yararlı olacağı düşünülmüştür. F.Neumark, vergiyi; “iktisadi icrası lazım gelen münferit ödemelerin şartları, bilhassa nevi, ölçüsü, sebep ve zamanı, umumi kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere ekseriya otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden makam tarafından tespit edilir.” Şeklinde tanımlarken; Orhan Dikmen vergiyi, “devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerince, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, muayyen kaidelere göre ve karşılıksız olarak alınan para tutarıdır” (Dikmen, 1973; 6) şeklinde tanımlamaktadır. Nihad Sayar da, “kamu tüzel kişilerinin masraflarını yapmak için, özel bir karşılık bahis konusu olmaksızın fertlerden aldıkları cebri bir hissedir” ve “vergi, kamu tüzel kişilerinin, hizmetlerini yapmak için, mükelleflerden, iktidarları ile ölçülü ve karşılıksız olarak, muayyen kaidelere göre, almaları gereken kanuni ve cebri bir hissedir” (Sayar, 1975; 84-87) diye tanımlamıştır. Halil Nadaroğlu, günümüzün koşullarına uygun bir şekilde olmak üzere vergiyi şu şekilde tanımlamaktadır; “vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamda kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır” (Nadaroğlu, 1996; 222). Bu tanımlar birbirlerine benzer yapıda olmakla beraber, dar veya geniş kapsamlı olmasına göre, verginin niteliklerinin bir kısmına yer vermektedir. Günümüz şartları göz önünde bulundurularak vergi tanımı şu şekilde yapılabilir: Vergi, devletin mali, sosyal, siyasal, ekonomik ve hukuki görevlerini yerine getirebilmek amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden hukuki olarak, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki değerlerdir.

Vergilemenin klasik amacı, ihtiyaç duyulan bütçe denkleğinin sağlanması, yani kamu giderlerinin finansmanının gerektiği şekilde gerçekleştirilmesi için gelir elde etmektir. Bu anlayışın daha fazla geçerli olduğu sanayi devriminden önceki

yıllarda hemen tüm ülkelerde görülen vergileme biçimi, refahın toprak mülkiyetine bağlı olduğu görüşü altında, mülk vergilemesi şeklinde olmuş ve bunun yanında dolaylı vergi uygulamaları geniş yer tutmuştur (Cope, 1977; 3-4). Verginin ilk ve en eski amacı, mülk ve teşebbüs gelirleri, harçlar, şerefiyeler ve kamu borçları ile karşılanamayan kamu ihtiyaçlarının karşılanması olup, devlet hazinesinin ihtiyaç duyduğu gelirin karşılanması asıl amaç olarak benimsenmiştir (Turhan, 1993; 32). Ekonomik sistemin işleyişi, vergilemenin ekonomi üzerindeki etkilerini görme olanağı yaratmıştır. Günümüzde gelişmiş ülkelerde devletin vergiden sağlayacağı gelirden daha çok, vergileme üzerinde yapacağı değişiklik, ödemeler dengesi gibi konular üzerinde durulmaktadır.

Verginin gelir sağlamakdan başka bir toplumsal etkisinin olmadığına inanmak olayları eksik görmektir. Amacı yalnızca gelir sağlamaya yönelik olan vergilerin dahi, birçok sosyal sonuçları vardır. Verginin mali amacı yanında, ekonomik ve sosyal amaçları da büyük önem taşır. Gelir sağlayıcı mali fonksiyonla birlikte devlet, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilmek bakımından gerekli etkileri yaratabilmek için vergilerden yararlanmaktadır.

Vergiler, hem milli gelirin dağılımında hem de milli gelir tutarı üzerinde önemli etkilere sahiptir. Devlet tarafından vergilerin çeşit ve yapısı ile ilgi olarak yapılacak seçim sonucunda gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı etki yaratabilir. Vergiler bir maliye politikası aracıdır. Vergiler, diğer kamu gelirleri ve harcama politikası ile desteklendiğinde ve borç yönetimi ile para politikası uyumlu bir şekilde uygulandığı ölçüde uygulama açısından olumlu sonuçların kolaylıkla elde edilmesine olanak sağlayacaktır.

1.2 - Verginin Tarihi ve Gelişimi

İnsanlar, devletin ilk şeklini almalarından itibaren önce toplum bireylerinden, ortak ihtiyaçlarını karşılayabilmek için fedakarlık isteminde bulunmuşlardır. Başlangıçta bu başkana veya reise hediye sunulması şeklinde olmuş, daha sonra toplumun yavaş yavaş büyümeye başlaması ve toplumlararası siyasi,

ekonomik ve sosyal ilişkiler sonucu savaş ganimetleri ile haraçlarla toplumsal ihtiyaçların giderilmesi yoluna gidilmiştir. Toplumun sürekli olarak değişen istek ve ideallerine bağlı olarak ihtiyaçların gittikçe artması, gelir kaynaklarının sürekli hale getirilmesi yanında yeni kaynakların aranması gereğini ortaya çıkarmıştır. Din ve ahlak duygularıyla ve isteğe bağlı olarak verilen hediyeler, zamanla zorunlu ve yasal bir şekil almış, sonuç olarak vergi doğmuştur (Sandford, 1978; 80).

Milattan önceki yıllarda Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde çeşitli uygulamaları görülen ve asli gelir kaynağı niteliğinde olan vergiler, orta çağda bu niteliklerini önemli ölçüde kaybetmişler ve olağanüstü bir gelir kaynağı şekline dönüştürülmüşlerdir. Şöyle ki vergi, toplum bireylerinin kendilerini yönetenlere servet veya gelirlerinden bir bölümünü hediye şeklinde verdikleri, ya da yönetenlerin bireylerden yardım adıyla aldıkları değerleri ifade eder şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Sayar, 1975; 78; Pelin, 1945; 145).

Vergi Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasından sonra bir malikane geliri şekline dönüşmüştür. Hükümdarların kendi arazilerinden, yönetimlerindeki kuruluşlarından, sırf mülkiyetini üzerinde tuttıkları topraklarından aldıkları paylarla ülkeyi yönetmişlerdir. Ancak devletler büyüdükçe, daha önceleri istisnai ve olağanüstü ihtiyaçlar için alınan vergiye, gittikçe daha fazla başvurma gereği ortaya çıkmıştır. XVII. yüzyılda vergi, devlet ihtiyaçlarına cevap veren finansal bir kaynak haline gelmiş, bu yüzyılda vergi normal bir gelir niteliği kazanmış ve malikane gelirleri önemini kaybetmiştir (Pelin, 1945; 52). XVIII. ve XIX. yüzyıllarda yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük, vatandaşlık borcu, vatani görev şeklinde nitelendirilen çeşitli ödemeler, gittikçe ödenmesi kaçınılmaz bir yapı kazanarak vergi niteliğine dönüşmüştür (Akdoğan, 1997; 107). Vergilemeye gidilmesinin en önemli nedenleri arasında, ülkenin dıştan gelecek tehlikelere karşı korunması, iç güvenlik ve adalet hizmetlerinin görülmesi için gerekli harcamalara finansman sağlamak yer almaktadır. Ayrıca sömürgelere yönelik olarak dış yönetim alanındaki gelişmeler ve çözümlenmesi gerekli sorunlar da, ek finansal kaynak ihtiyacı yaratmıştır. Bu anlayışın geçerli olduğu sanayi devriminden önceki yıllarda görülen vergileme

biçimi, refahın toprak mülkiyetine bağlı olduğu görüşünün bir sonucu olarak mülk vergilemesi yönünde olmuş ve ayrıca dolaylı vergi uygulamaları geniş yer tutmuştur. XVIII. yüzyılın sonlarında geçici bir dönem için gelir vergisi uygulamaya konulmuş, daha sonra duyulan finansman ihtiyacının artmasıyla gittikçe yaygınlaşan bir şekilde uygulamasına devam edilmiştir. XX. yüzyılın başında vergi, olağanüstü bir gelir kaynağı olmaktan çıkmış gittikçe önem kazanarak kamu maliyesinin temel dayanağı şekline dönüşmüştür. Vergi, yalnızca kamu giderlerini karşılamak yönündeki temel geleneksel görevinin yanı sıra, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek bakımından önemli bir araç olarak kabul edilmeye başlanmıştır (Turhan, 1982; 17).

Vergi Osmanlı İmparatorluğu'nda da batıdakine benzer bir gelişim göstermiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet gelirleri para olarak ödenen düzenli vergilere dayanmamaktaydı. Vergiler, mağlup devletlerden alınan haraçlardan, bazı gümrük resimlerinden, cizyeden ve ganimetlerden oluşmaktaydı (Pelin, 1945; 135; Bulutoğlu, 1978; 47).

Cumhuriyetin kabul edildiği 1923 yılında aşar, temettü (kazanç), musakkafat (bina), ağnam (hayvanlar) gibi vergilerden oluşan bir vergi sistemi vardı. Cumhuriyetin kabulünden sonra, tarım sektörünün yükünü hafifletmek amacıyla 1925 yılında aşar kaldırıldı. Bu gelir kaybını telafi etmek isteyen devlet, 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi Kanununu kabul etti. Ancak iyi sonuç vermemesi sebebiyle kaldırılarak yerine Muamele Vergisi kondu. İktisadi gelişme ve sanayileşme gerçekleşmediği için, vergi yükünün ziraat sektöründen sanayi sektörüne kaydırılması çabaları beklenen sonuçları vermedi. 1931-1939 yılları arasında Büyük İktisadi Buhranın etkisiyle bazı değişiklikler yapılmıştır. 1931 yılında Musakkafat Vergisi kaldırılarak bina vergisi kabul edilmiş. Muamele vergileri kısmen değişmiş, kazanç vergileri artmıştır. İkinci Dünya Savaşı yılları olan 1942-1943 yıllarında Varlık Vergisi ve Toprak Mahsulleri Vergisi gibi iki olağanüstü vergi kabul edilmiş, kısa bir süre sonra da ortadan kaldırılmıştır.

1950 yılında Kazanç Vergisi kaldırılmış, onun yerine Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları kabul edilerek ciddi bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Bu

kanunların düzenlenmesinde Batı hukukundan, özellikle Alman Vergi Kanunlarından yararlanılmıştır. Ayrıca ayrı ayrı kanunlarda yer alan vergi usulüne dair hükümler tek bir kanun olan Vergi Usul Kanununda (V.U.K.) toplanmıştır. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu yerine Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir. 1956 yılında esnaf vergisine tabi olanların Gelir Vergisine tabi olduğu görülmektedir. 1959 yılında Veraset ve İntikal Vergisi uygulanmaya başlanmıştır. 1960 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 1970 yılında taşıt alım, işletme, emlak alım, gayrimenkul kıymet artış ve dış seyahat harcamaları vergileri uygulanmaya başlanmıştır. 1985 yılında gider vergileri uygulamadan kaldırılarak Katma Değer Vergisi uygulamaya koyulmuştur. 1982 anayasasıyla verilen yetkiye dayanılarak vergi kanunlarında istisna, muafiyet, indirim ve oranlarda Bakanlar Kurulu'na yetki devredileceği ile ilgili hükme dayanılarak, Bakanlar Kurulu istisna, muafiyet, indirim ve oranlarda birçok değişiklik yapmıştır. Bu dönemde servet beyanı kaldırılarak, hayat standardı esası ve geçici vergi uygulaması getirilmiştir. 1950'den günümüze kadar vergilerle ilgili yasal düzenlemeler ve yapılan değişiklikler, Türk Vergi Sisteminin günümüzdeki şeklini almasında en önemli etken olmuştur.

2 - Vergi İle İlgili Temel Kavramlar

2.1 - Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Verginin konusu ekonomik değerler, hukuki olaylar, veya bir kısım hizmetler olabilir. Verginin neyin üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından belirlenir. Kanunda gösterilmedikçe hiç bir şeyden vergi alınmaz.

Verginin ne üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösterir. Verginin konusundan ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymak bakımından literatürde çok çeşitli tanımlar yapılmış olmakla birlikte bunlardan birkaçına burada yer vermek yararlı olacaktır.

Neumark'a göre, verginin konusundan amaç, varlığı kanuni mükellefiyetin doğmasını gerektiren şey, fiil, olay veya para birimleri ile belirtilen ekonomik değerlerdir (Neumark, 1968; 45). Nihat Sayar, vergi konusunu, verginin uygulandığı yani üzerine konulduğu bir madde, bir olay, bir iş veya bir işlem olarak tanımlamıştır (Sayar, 1975; 89). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere verginin konusu, maddi ve maddi olmayan unsurlar veya işlemler olabilmektedir.

2.2 - Verginin Matrahı

Verginin matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir. Mükellefin vergi borcunun hesaplanabilmesi için verginin konusunun olması yeterli değildir. Verginin konusu soyut bir kavramdır. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için dayanılan temel, verginin matrahıdır. Alınacak vergi miktarlarını hesaplamak için vergi kanunlarında gösterilen oran veya miktarların belirli değer veya miktarlara uygulanması gerekir. Buna verginin matrahı denir. Örneğin bir mükellefin vergiye tabi 100 TL tutarında geliri varsa, gelir vergisi konusunu oluşturan bu gelirin tutarı olan 100 TL vergi matrahını ifade etmektedir. Her verginin bir matrahı vardır ve bu matrahı üzerine bir vergi tarifesi uygulanır. Bu bir emek ya da sermaye gelirinin tutarı olabileceği gibi, bir emlakın değeri, tereke veya miras payının değeri veya gümrük sınırlarından geçen mallar olabilir (Eckstein, 1964; 52-54).

Vergi konusunun belirlenmesi vergi uygulaması açısından yeterli olmadığından, üzerinden vergi hesaplanacak matrahın açık ve net bir şekilde belirtilmesi büyük önem taşır. Vergi kanunları, verginin konusunu ve matrahını ayrı ayrı, açık ve net bir şekilde ifade etmektedir. Vergi matrahının tespiti iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi matrahın uzunluk, hacim, ağırlık, sayı vs. gibi teknik miktar ve fiziki ölçülerden oluşmasıdır. İkincisi ise değer, fiyat ve bedel gibi iktisadi miktar olarak belirlenmesidir. Buna gelir tutarı, gayrimenkul değeri gibi örnekler verebiliriz. Günümüzde vergi matrahları genellikle ekonomik-nakdi değer olarak hesaplanmaktadır. Örneğin elde edilen gelirin safi tutarı gelir vergisinin matrahını

oluşturur. Sonuç olarak verginin matrahı değer esasına veya miktar esasına bağlı olabilir.

2.3 - Vergi Alacaklısı, Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi Alacaklısı: Vergi alacaklısı devlettir. Devlet vergilendirme yetkisini halkın temsilcilerinden oluşan parlamento vasıtasıyla kullanır. Devlet vergilendirme yetkisini yerel yönetimlere de devredebilmektedir. İl Özel İdareleri, Belediye, ve köylerin, kısıtlı da olsa, bazı vergileme yetkileri vardır.

Vergi Mükellefi: Vergiyi ödeyen taraf mükelleftir: V.U.K.nun 8. maddesine göre mükellef “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden (yüklenilen) gerçek veya tüzel kişidir”. Vergi kanunlarında belirtilen kişiler vergi mükellefi sayılmakta olup bu gerçek veya tüzel kişiler vergiyi ödemek zorunda olan kişilerdir (Bildirici, 1995; 8).

Vergi Sorumlusu: Gerçek vergi mükellefleri olmadıkları halde, asıl vergi mükelleflerinden istenen vergiyi vergi dairesine ödemek ve diğer vergi ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişilere vergi sorumlusu denir.

Vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmadığı halde vergi mükellefi ile ilişkisi nedeniyle bazı kişiler kanunla mükellefin vergi borcuna ilişkin görevlerin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine karşı sorumlu tutulmaktadır. Vergi sorumlusu, mükellefle ilişkisi nedeniyle yasal koşullar altında mükellefin vergisini hesaplayıp mükellefe yapılan ödemedi kesmek ve bununla ilgili belgeleri, bordroları düzenlemek, daha sonra da bu vergiyi mükellef adına vergi dairesine yatırmak zorunda olan kişidir. VUK’ nun 8. maddesinde vergi sorumlusu “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlularına örnek olarak, işverenler, saymanlar, tapu memurları, noterler örnek gösterilebilir.

2.4 - Vergiyi Doğuran Olay

Vergi borcunun doğması için, verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkilerin doğması haline vergiyi doğuran olay denmektedir. Konusu, mükellefi, matrahı kanunda belirtilmiş olan verginin mükellef bakımından muayyen bir miktarda borç haline gelmesi için bir etkene ihtiyaç vardır. Bu etken de vergiyi doğuran olaydır. Şu halde kanunun aradığı şartların gerçekleşmesi haline vergiyi doğuran olay diyoruz. Vergi borcunun doğması için konu ile mükellef arasında doğması gereken şartlar ile ilişki bir akit bir hukuki durum, bir üretim, bir tüketim, bir olay olabildiği gibi genellikle maddi bir vakıa olmaktadır (Nadaroğlu, 1996; 284-285).

Mükellef bakımından vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Mükellef ve verginin konusu olduğu halde eğer mükellefin şahsında vergiyi doğuran olay meydana gelmemişse vergi borcu da doğmaz. Vergiyi doğuran olay kişi ile vergi konusu arasında bir bağ kurmak suretiyle vergi yükümlülüğüne neden olmaktadır. VUK'nun 19. maddesinde “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde vergi doğuran olay tanımlanmıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay, herhangi bir olayın meydana gelmesi veya hukuki bir işlemin tamamlanması olabilmektedir (Bildirici, 1995; 10). Örneğin gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gerçek kişilerin yasada belirtilen gelirleri elde etmesidir.

2.5 - Verginin Tarhı, Tebliği, Tahakkuku ve Tahsili

Verginin Tarhı: Vergi matrahının tespiti ve bu matraha uygulanacak vergi oranının veya tarifesinin tatbiki suretiyle vergi alacağının hesaplamasına verginin tarhı denir. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte doğmaktadır. Ancak vergi borcunun ödenebilir duruma gelebilmesi için öncelikle matraha vergi tarifesinin uygulanarak ödenecek verginin hesaplanması gerekir. İşte yapılan bu hesaplama işine vergi tarhı denir. 213 sayılı V.U.K.nun 20. maddesinde verginin tarhı “vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler

üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir” şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan da görüleceği üzere vergi tarhiyatı yapılabilmesi için, her şeyden önce matrahın belirlenmesi, daha sonrada bu matraha vergi kanunlarında yer alan vergi oranlarının uygulanması gerekir (Akdoğan, 1997; 134).

Verginin Tebliği: Verginin tebliği, tarh edilen verginin mükelleflere bildirilmesidir. Mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi için tutarını, vadesini bilmesi gerekir. Tarh edilen bir vergiden mükellef veya sorumlusunun haberdar edilmesine tebliğ denir. V.U.K.nun 21. maddesinde tebliğ “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Tebliğ genellikle posta ile yapılmakla birlikte, memur aracılığıyla, tekalif cetvelleri asılmak suretiyle, ilan yolu ile de yapılabilir. Tebliğ, vergi mükellef veya sorumlusuna, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Tarh sırasında hata yapılması söz konusu olabilir. Mükellefin bu konuda kuşklarının giderilmesi gerekir. Verginin kanunun emrettiği koşul ve şekillere göre tarh edilip edilmediğinden, hata yapıp yapılmadığından emin olmasını sağlamak için, mükellefe kontrol hakkı ve fırsatı vermek gerekmektedir. Tarh işleminin sonuçlandırılmasından sonra verginin mükellefe tebliğinin yapılması bu ihtiyacı karşılamaktadır. Vergilemenin hüküm ifade edebilmesi için, vergileme ile ilgili belgelerin süresi içinde ve usulüne uygun bir şekilde yükümlülere bildirilmesi gerekir.

Verginin Tahakkuku: Tarh ve tebliğ edilen vergi ödenebilir hale gelmektedir. V.U.K.nun 22. Maddesinde verginin tahakkuku “tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Verginin tahakkuk etmiş sayılması, yani ödenebilir hale gelmesi için ya verginin tebliğden itibaren muayyen bir sürenin itirazsız geçmesi, ya da mükellefin açtığı davanın vergi yargı mercilerince bir karara bağlanması ve bu kararın mükellef veya sorumluya tebliğ edilmesi icap eder (Tuncer, 1982; 18-19).

Verginin Tahsili: Verginin tahsili, vergi borcunun ilgili vergi dairesine ödenmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi borcu, verginin ödenmesi ile sona erer. V.U.K.nun 23. maddesinde verginin tahsili, “kanuna uygun surette ödenmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu devre, vergilemenin son aşamasıdır. Tarh ve tahakkuk eden bir vergi borcu, vergi dairesine yatırılmak suretiyle ortadan kalkar. Verginin tahsil işlemi, doğrudan ya da dolaylı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Verginin mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve mükellefin adresine görevli bir elemanın gönderilmesi, doğrudan tahsil usulünü oluşturmaktadır. Dolaylı tahsil usulü ise, mükelleften verginin, sorumluları tarafından kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılmasıdır.

3– Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır. “Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar ve kurallardır” (Devrim, 1996; 181). Temel vergi ilkelerinin görmezlikten gelinmesi, ya da yeterince dikkate alınmaması, vergilendirme politikasının amacına ulaşamamasına veya önemli sorunlarla karşı karşıya kalınmasına yol açabilmektedir. Makro ve mikro hedefler ve politikadaki değişim ve gelişmeler göz önünde bulundurulmak suretiyle söz konusu vergi ilkelerinin de güncel ve çağdaş bir yaklaşım içerisinde değerlendirilmesi önemli bir gerekliliktir.

Bilimsel gereklerin ve uygulamanın zorunluluklarının dikkate alınması suretiyle, izlenebilecek vergilendirme politikasının oluşturulması aşamasında çok titiz ve hassas davranılması, “bilimsel gereklilikler –amaçlar ve hedefler sahip olunan sosyo ekonomik ve mali koşullar-idari nitelikler, mükelleflerin yaklaşımları ve nitelikleri uygulama ve teknik yöntemleri vb” faktörlerin araştırılması, bunların

dikkate alınmasında ve uygulamaya dönüştürülmesinde gerçekçi davranılması ve vergi ödeme güçlerini dikkate alan sağlıklı bir alt yapı ve bileşim içerisinde vergilendirme politikasına yön verilmesi zorunludur (Akdoğan, www.dergi.iibf.gazi.edu.tr,10/11/2003).

Vergi ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek mevzuat gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmişlerdir. Özellikle genellik, adalet ve eşitlik ilkeleri, maliye ile ilgili olarak hemen hemen her kişi tarafından bilimsel nitelikte olmasa da az çok bilinen, çeşitli şekillerde dile getirilen ilkelerdir.

3.1 – Vergide Genellik İlkesi

Bu ilke, bir ülke sınırları içerisinde bulunan herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını öngörmektedir. Ayırım yapılmaksızın, tüm toplum bireylerinin vergi ödemesi gereklidir. Bu, devlet tarafından topluma sağlanan kamu hizmetlerinin yararının hiçbir sınırlamada bulunmaksızın topluma yönelik olmasının bir sonucudur. Bir başka deyişle devlet, ürettiği “kamu mal ve hizmetlerini” fertler arasında bir ayırım gözetmeden toplumun kullanımına sunmakta, bunun karşılığında da onlardan vergi toplamaya çalışmaktadır. Devlet, topladığı vergiler ve diğer kamu gelirleri dolayısıyla, tüm topluma yönelik olarak fayda yaratmaktadır. İşte yaratılan bu toplumsal fayda ile ilgili harcamaların finansmanına herkesin vergi ödeme gücüne göre katılması gereklidir. bu zorunluluk o ülke vatandaşı olsun, yabancı olsun herkes açısından geçerlidir (Akdoğan, 1997; 161).

Ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır. Herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gereğini belirten genellik ilkesi, günümüzde, ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde ortaya konulmaktadır (Herekman, 1976; 54). Yasal düzenlemelerle vergi uygulamasının kapsam veya sınırlarında kuşkusuz ayarlamalar söz konusu olabilir. Sosyo ekonomik, idari ve mahalli nedenlerle bazı kişiler ya da vergi konuları, vergi dışında bırakılabilir veya indirimler tanınabilir. Bu uygulamaların yapılabilmesi

için, genellik ilkesinin tam uygulama alanı bulmuş olması gerekir. Ancak, amaçlarına göre yararlı sonuçlar yaratabilen bu uygulamalar, vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilir (Akdoğan, 1980; 10-11).

Bu ilkeye göre, bir ülkede herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bu nedenle bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarıda oturmakla beraber ülke içinde faaliyet gösteren veya malı bulunan herkes vergi ödemek zorundadır. Bu prensip bütün anayasalarda yer almıştır. Anayasamızın 73. maddesinde de “herkes vergi ödemekle yükümlüdür” esası bulunmaktadır.

3.2 – Vergide Adalet İlkesi

Vergide adalet, ilgili yasal düzenlemeler yapılırken, yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte, gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Yani adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının, uygulama itibariyle de adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir.

Vergide adalet, verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olması bakış açılarına göre değişik şekillerde ele alınabilmektedir. Vergi adaleti, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi, sosyo ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilir .

Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde, kimden ne kadar vergi alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi, büyük önem taşır. Bununla birlikte adalet kavramına bağlı olarak vergide adaletin de kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişir bir yapısının bulunması, herkes için geçerli olan değişmez ölçülerin bulunmasını olanaksız kılmaktadır. Bu durum bazı teknik esaslardan yararlanılması suretiyle vergi adaletine ulaşmaya çalışmak düşüncesinin ilke olarak kabulüne yol açmıştır. Bu ilke ile vergi kaçakçılığı, çifte vergilendirmenin

önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, zengin ve fakirden aynı tutarda vergi alınmaması, kişinin ancak kendisini geçindirebilecek gelirlerinin vergi dışında tutulması, bekar veya evli ya da çocuklu veya çocuksuz mükelleflerin aynı vergi yükü altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde aynı işlemin yapılmaması ve benzeri uygulamalar, vergi adaletine yaklaşılmaya olanak sağlayabilmektedir (Erginay, 1990; 43).

Vergi adaleti, bir taraftan verginin uygulandığı çevre ile ilgili koşullara, öte taraftan vergilerin kendilerine özgü niteliklerine, içerdiği tekniklere ve uygulamanın etkinliğine bağlı olarak değişmektedir. Verginin uygulandığı çevre ile ilgili politik, sosyal, mali ve ekonomik koşulların vergi adaleti açısından olumlu ya da olumsuz yönde yaratacağı etkiler, vergileme ile güdülen amaca ulaşılabilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır.

Ülkenin politik örgütlenme biçimi, demokratik parlamenter sistem içerisinde düzenlenmişse, vergi ödeyicileri gösterdikleri tepkiler ve temsilcileri üzerindeki oy baskısı yolu ile kendileri açısından daha adaletli sayılabilecek bir vergi uygulamasının gerçekleştirilmesine katkıda bulunabilmektedir. Totaliter sistemlerde ise, daha çok yönetici kitlenin adalet yargıları ve sorunları değerlendirilme biçimleri başlıca etken olmaktadır.

Vergi adaletinin istenilen bir biçimde gerçekleştirilmesi yalnızca olması gereken vergi yükü dağılımı konusunda görüş birliği olması değil, aynı zamanda bu düşüncelerin ilgili karar organlarına yansıtılmasına olanak verecek bir sosyal gelişmişlik düzeyine de sahip olunması gerekir (Akdoğan, 1980; 8).

3.3 – Vergide Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Bu ilke vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Sosyal ve ekonomik durumları birbirinin aynı olan mükellefler, bu yaklaşım içinde aynı koşullarda vergi vereceklerdir. Gerek kişisel gerek ailevi gerekse sahip oldukları

ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sağlama biçimleri bakımından mükellefler birbirinden değişik konumlara sahip olabilirler. Söz konusu farklılıkların göz önünde bulundurulması suretiyle vergi yükünde de farklılaştırma yapılması gerekir. Amaç, mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini sağlamaktır.

Vergide eşitlik, mükelleflerin, genel vergi yüküne kendi güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi önünde eşitlik şu şekilde tanımlanmaktadır: “vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükellefler, aynı vergi rejimine tabi tutulmalıdır” (Erginay, 1990; 47). Bu durumda vergi memuru, aynı durumda olan mükelleflere aynı ölçüleri uygulamak zorundadır.

Vergide eşitlik temel bir kural olmakla birlikte, bunun gerçekleştirilebilmesi için somut ve her soruna cevap verebilen araçlar mevcut değildir. Ancak mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre, çeşitli araç ve tekniklerden yararlanılması suretiyle bu ilke gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Teoride mükelleflerin vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından, vergi sonucu katlanacakları fedakarlığın dikkate alınmasının yerinde olacağı ileri sürülmüştür. Bu konuda ileri sürülen görüşler, eşit fedakarlık, eşit oranlı fedakarlık ve en az toplam fedakarlık görüşleri şeklinde sıralanmaktadır (Musgrave, 1976; 90-91: Due, 1970; 121-123).

Eşit fedakarlık görüşü; ödenmesi söz konusu vergi dolayısıyla mükelleflerin sahip oldukları toplam faydadaki azalışın aynı düzeyde olması, bu yolla katlanılan fedakarlığın eşit kılınmasını öngörmektedir. Bu durumda matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın farklı gelir veya varlığa sahip olan kişiler aynı miktarda vergi ödeyebilecektir. Önemli olan mükelleflerin katlandıkları fedakarlıkların eşit olmasıdır. Örneğin, X’in varlığının toplam faydası 10.000 ve Y’nin 5.000 birim ise bunların her birinden 1.000 er birim vergi alınması, eşit fedakarlığı gerçekleştirecektir.

Eşit oranlı fedakarlık görüşü; mükelleflerden varlıkları veya gelirleri yüksek olanların, az olanlara kıyasla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları

varsayılarak, ilk gruba giren mükelleflerden diğerlerine kıyasla daha fazla vergilendirilmesi gerektiği düşüncesine dayanmaktadır. Buna göre uygulanacak tek vergi oranı, farklı refah düzeylerine sahip mükelleflerin farklı tutarlarda vergi ödemesi sonucunu yaratacaktır. Örneğin, varlığı 10.000 lira olan mükellef vergisi, varlığı 5.000 lira olana göre iki kat fazla olacaktır.

En az toplam fedakarlık görüşü; vergileme suretiyle sağlanan toplam hasılatın, toplumun tüm kesimleri üzerinde yarattığı toplam fedakarlığın en az düzeyde olmasını öngörmektedir. Böylece verginin reel yükü mükellefler üzerinde olanaklar ölçüsünde az hissedilebilir şekilde dağıtılmış olacaktır. Burada artık mükellefler arasında eşitlik değil, toplum için bir bütün olarak verginin uygunluğu göz önüne alınmaktadır. Örneğin 10.000 ve 5.000 lira varlıkları olan iki mükellef karşısında devletin ihtiyacının 4.000 lira olduğu düşünüldüğünde, bunun tamamının, varlığı 10.000 lira olandan alınması ve diğerinden hiç vergi alınmaması gerekecektir.

3.4 – Vergide Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirlilik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini belirtir. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin en uygun biçimde belirlenmesi yoluyla bu ilkeye uyulmuş olur.

Vergilemenin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağılılığı belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Bu ilkeye göre vergi kanunları çıkartılırken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanılmamalıdır. Vergilemede belirlilik ilkesine göre, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır. Vergi uygulamasının başarısı bakımından, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından, anlaşılabilir şekilde ortaya konulmuş bulunması gerekir. Verginin ödenmesinde kimin sorumlu olacağının, verginin matrahının bulunması ile

ilgili işlemlerin, oranların, ödeneceği zamanın ve nasıl ödeneceğinin yasada belirtilmiş olmakla birlikte, mükelleflerin bu konularda bilgi sahibi edilmesi şarttır. Mükelleflerin hangi işlemler dolayısıyla, nerede ve ne zaman ve hangi tutarda vergi ödeyeceklerinin açık ve net bir şekilde belirtilmesi vergi adaleti açısından uygun olmayan durumların ortaya çıkmasını engel olur. Vergilendirmeyi ilgilendiren hususlar konusunda belirsizlik olması, mükellefi kuşkulandırıp, vergi ile ilgili yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirememeleri ve vergi ile ilgili konularda tepki duymalarına neden olabilir.

3.5 – Vergide Açıklık İlkesi

Vergi yasaları, açık bir dille yazılmalı ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmelidir. Vergilemede açıklık ilkesi gereği, vergi yasalarının uygulanması ile ilgili çıkarılacak yönetmelik ve genelgeler de açık ve anlaşılır olmalıdır. Bu ilkeye göre, vergi konusunun yani verginin “nereden” veya “neden” alınacağı açık ve net biçimde belirlenmelidir. Vergi uygulamasının başarısı bakımından vergi yasalarının uygulanmasına yönelik yönetmelik ve genelgelerin kolaylıkla anlaşılabilir açıklıkta olması, vergi kanunlarının açık bir şekilde ve yanlış anlaşılmalara önleyecek tarzda yazılması, kullanılan kelimelerin, günlük konuşmalardaki anlamlarını taşımaları, farklı kullanım halinin belirtilmesi gerekir (Akdoğan, 1997; 169).

Vergi uygulamasının başarısı ve etkinliği bakımından vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmiş olması gerekir. Gerçekleştirmek durumunda bulunduğu işlemlerin ne olduğunu açıkça görmeyen bir mükellefin, vergi yasalarına yasa koyucunun amaçladığı bir şekilde davranması güçtür. Mükelleflerin, anlaşılması güç ve belirsiz bir biçimde düzenlenmiş vergi yasaları karşısında düşeceği zor durum karşısında tepkilerde bulunabilecektir. Ayrıca, vergi yönetimi ile mükellef arasında söz konusu olacak uyuşmazlıklar, bir taraftan yargı organlarının etkinliği, öteki taraftan vergi alacağının zamanında toplanması bakımından olumsuz sonuçlar yaratabilir. Öte yandan, söz

konusu yasaları uygulayıcı kimselerin iyi eğitilmiş, dürtüst ve anlayışlı kimselerden oluşması, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini daha verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri açısından faydalı olacaktır. Anlaşılabilir bir vergi, gerek mükelleflerin olumsuz tepkilerini çekmemesi ve gerekse vergi yönetimi ile yargısının işleyişi açısından olumlu etkiler yaratacaktır. Bu nedenle, vergi adaletinin sağlanması ve korunması bakımından vergide açıklık ilkesinin büyük önemi bulunmaktadır. Aksi takdirde bazı mükelleflerin vergi kanunlarının kaçamak yollarından yararlanmak suretiyle kendilerine düşmesi gereken vergi yükünü aşındırmaları söz konusu olabilecektir (Herekman, 1976; 47-48; Akdoğan, 1980; 13).

3.6 – Vergide Verimlilik İlkesi

Vergilemenin temel amacı, devletin yeterli gelir sağlayarak kamu harcamalarını finanse etmesidir. Verginin, belli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmasını ifade eden bu ilke, vergiden beklenen hasılatın belirli bir dönem içinde elde edilmiş olmasını öngörmektedir. Herhangi bir vergi uygulamaya konurken, sosyal, ekonomik ve mali amaçlar güdülür. Söz konusu kamusal amaçları sağlamak bakımından, vergi sisteminin gerekli oto kontrol ve denetim olanaklarına sahip kılınması kadar, etkin bir uygulama, mükellefin ödediği miktar ile Hazineye giren miktar arasında fark olmamasını zorunlu kılar (Pelin, 1945; 149). Verimlilik bakımından, basit bir vergi uygulaması yanında vergi maliyetinin de dikkate alınması gerekmektedir. Vergi uygulama ve toplama maliyetinin yarattığı gelire kıyasla çok yüksek tutarlara ulaşmaması gerekir.

Vergilemede yeterlilik ilkesine ne derecede ulaşılabildiği, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülmektedir. Verginin amaçlarından ilki mali amaç olduğundan, kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılanma oranı yükseldikçe, verimlilik ilkesine uygun bir durum için aşama kaydedilmiş olmaktadır. Verginin mali amacı ve dolayısıyla verimlilik ilkesi mutlak

olmayıp, belirlenmiş olan kamu harcaması hedefine göre nispi olarak belirlenmektedir (Önder, Türel vd., 1993; 30).

3.7 – Diğer İlkeler

Vergide Uygunluk İlkesi: Bu ilkeye göre verginin mükelleflerden, en uygun zamanda ve biçimde alınması gerekmektedir. Mükellefin ödeme olanaklarına en yüksek düzeyde sahip bulunduğu zamanda ve uygun koşullarda vergisini ödemesi düşüncesinden kaynaklanan bu ilke, verginin yük olarak mükellefler arasında dağılımı bakımından değil, tutarların alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun olarak dağılımını gerektirmesi nedeniyle önem taşımaktadır (Dikmen, 1973; 217). Bir taraftan vergi dolayısıyla mükelleflerin fazla zorlanmamasını amaçlayan bu ilke, öteki taraftan mükellefler arasında ayırım yapılmaksızın uygulandığı ölçüde vergi adaleti bakımından olumlu sonuçlar yaratabilmektedir. Teorik olarak çok olumlu bir yapısı bulunan uygunluk ilkesi, uygulama bakımından başarılması güç bir nitelik taşır. İlke, bireysel ölçüde ele alındığında, verginin ödenmesi açısından en uygun zaman ve koşulların saptanması ve verginin elde olunan bulgulara göre toplanması çok güçtür.

Vergide İktisadilik İlkesi: Bu ilke iki şekilde açıklanabilir. Birincisi, vergide verimlilik ilkesine benzer sonuçlara ulaşan bir açıklama şeklidir. Amaçlanan hasılatın az masrafla gerçekleştirilmesi bu yorum biçiminde önem taşımaktadır. Diğer açıklama şekli ise, vergilerin bireylerin çalışmasına engel olmaması ekonomik birimlerin kararlarını etkilememesidir (Sayar, 1975; 100). Günümüzde, verginin ektrafiskal fonksiyonları dikkate alındığı takdirde, bir maliye politikası aracı olarak vergiden, sosyal ve ekonomik nitelikteki bazı amaçlara ulaşılmasında önemli mali etkinlikler beklendiği açıkça görülmektedir.

Vergide İstikrar İlkesi: Bu ilke, vergilendirme tekniği konusunda yapılan düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesini ifade etmektedir. Verginin dengeli ve düzenli bir şekilde uygulanmasını öngören bu ilkenin her koşulda geçerli olduğunu ileri sürmek olanağı yoktur. Günün koşullarına cevap veremez hale gelmiş,

uygulamada ki etkinliği ve önemi kalmamış, amaçlarını gerçekleştiremez duruma gelmiş bir vergi uygulamasının aynı şekilde sürdürülmesi savunulamaz. Bu durumda uygulanamaz hale gelmiş hükümlerin, gerekirse tüm düzenlemelerin revizyona tabi tutulması olağan görülmelidir. Ancak bu düzenlemeler sırasında acele etmeden, planlı ve programlı çalışmak, yapılan yasal düzenlemelerin sık sık değiştirilmesini engelleyecektir.

Vergide Esneklik İlkesi: Bu ilke, verginin mükelleflerin vergi ödeme güçlerinde ki azalma ve artmayı izleyebilmesidir. Vergide hasılatın kendiliğinden azalıp, yükselmesine “otomatik elastikiyet” denilmekte olup, aksi uygulama yani devletin müdahalesi ile uyum sağlamasıdır ki buna “müdahaleci elastikiyet” denilmektedir (Sayar, 1975; 103).

Vergide Kesinlik İlkesi: Vergide kesinlik ilkesi, verginin geri ödenmesi söz konusu olmayan, herkes açısından yükümlölük ile ilgili ödevlerin şekil, yer ve zamanın kuşkuya yer vermeyecek bir yapıda kanunda öngörölmüş olmasını amaçlamaktadır.

4- Gelir Vergisine Göre Gelirin Özellikleri

4.1 - Gelirin Gerçek Kişı Tarafından Elde Edilmiş Olması

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmeye yönelik bir vergidir. Tüzel kişilerin gelirleri ise kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Gelir vergisi, şahsi bir vergi olduğu için yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almaktadır. Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen bir değerler akımıdır. İktisadi manada gelir, bir kimsenin belirli bir devrede, başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla, o devre içinde tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır. Gelir vergisi subjektif olup, yükümlünün şahsına bağlıdır. Vergilemede esas olarak fert değil aile ele alındığı için ailenin bütün fertlerinin durumları ayrı ayrı düşünölmek suretiyle ailenin vergi ödeme gücüne göre ayarlamalar ve farklılaştırmalar yapılabilmektedir. Herkesin mali gücüne göre vergi yüküne katılması anayasal bir görev olarak çeşitli ölkelerinde hüküm altına

alınmıştır. Vergi ilkeleri çerçevesinde sağlıklı ve etkin bir vergileme yapılarak, güdülen amaçlara uyulması temel felsefedir. Kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını ancak sürdürmeye yetecek düzeyde gelir, vergilendirme dışı bırakılarak, karşılaşılması olası sosyal sorunları engellemesi açısından büyük önem taşır.

4.2 - Gelirin Takvim Yılı Esasına Göre Belirlenmesi

Vergiye tabi tutulacak gelirin hangi dönem içinde elde edilmiş gelir olacağı konusunda gerek teorik gerekse uygulamada genel olarak birlik vardır. Gelir vergisi, normal olarak bir yıllık dönemi esas alır ve yıllık gelir üzerinden tarh olunur. Bu durum, gelirin toplamından gerekli indirimler yapıldıktan sonra artan oranlı vergi tarifesi uygulanmasına olanak sağlar. Bir yıllık gelirin vergileme açısından esas alınmasının sakıncalı yanı da vardır. Bu sakınca, kişilerin gelirlerinin yıldan yıla farklılık göstermesi ve yaşamları boyunca aslında aynı tutarda gelir elde eden mükelleflerin farklı vergi yükü altında kalmalarından kaynaklanmaktadır. Yaşamlarının kısa bir bölümünde (şarkıcılar, futbolcular, yazarlar vb.) büyük gelir sağlayan mükellefler, artan oranlı vergi tarifesi nedeniyle büyük bir vergi baskısı altında kalmaktadır. Oysa aynı tutardaki geliri, yıllara yaygın bir şekilde elde eden bir mükellef, vergi yılının bir takvim yılı olması ve artan oranlı vergi tarifesinin küçük oranlarına tabi olma sonucu daha az tutarda vergi ödemiş olacaktır (Eckstein, 1964; 65; Sandford, 1978; 93). Bu duruma çözüm olarak, kişinin yaşamı boyunca ya da birkaç yıllık döneminin esas alınarak gelir ortalaması üzerinden vergileme yapılmasını akla getirmektedir. Ancak bu çözüm idari sorunlara yol açarken, yıldan yıla verginin yüksek ya da düşük uygulamasından kaynaklanan problemleri gidermez. Burada karşılaşılması olası adaletsizliği gidermek bakımından, yıllık vergilemeye devam edilmesi yanında belirli dönemler itibariyle, örneğin her beş yılda bir, düzeltme bildirimi denebilecek bir bildirim ile mükellefler arasında dengeli bir uygulama yapılarak, az vergi ödeyenden vergi farkı alınır, fazla vergi ödeyene ise iade yapılabilir. Bu durum idari örgütün yükünü ağırlaştıracakmış gibi görünse de, beyanların bir araya getirilerek nihai durumu görmeye fırsat vereceğinden hem zaman hem de işgücü itibariyle sonuçta fayda sağlayabilir (Akdoğan, 1997; 212).

4.3 - Gelirin Gerçek Olması

Vergiye tabi gelir prensip olarak, gerçek usul ile tespit edilir. Gelirin tespiti muhasebe düzenini gerekli kılar. Ancak bazı durumlarda gelirin gerçek olarak hesaplanması çok zor hatta imkansızdır. Bu nedenle kanunda, gelirin gerçek olmasının istisnalarına yer verilmiştir. Örneğin Kanun, gayrimenkul sermaye iradı elde eden bazı mükelleflerin giderlerinin götürü olarak belirlenmesine imkan tanımıştır. Diğer ücretler olarak belirlenen bir grup ücretler ise, bazı dış belirtilere göre, götürü olarak tespit edilmektedir. Ancak bunlar birer istisna olup, gelirin gerçek olarak vergilendirilmesini zedelememektedir.

4.4 - Gelirin Safi Olması

Gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerin safi tutarlarını vergilendirmeye yöneliktir. Gelirin elde edilmesi için yapılmış olan giderler düşüldükten sonra kalan kısmın vergilendirilmesi esastır. Kişinin hukuken tasarruf etmek olanağına sahip bulunduğu gelir toplamından giderler düşülür ve kalan kısım vergiye tabi tutulur.

4.5 – Gelirin Tasarruf ve Harcamaya Kaynak Teşkil Eden Her Türlü Kazanç ve İrat Olması

Kişilerin elde etmiş olduğu gelirler, G.V.K.'da yer alan yedi gelir unsuru olan; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar itibarıyla değerlendirilir. Gelirler, unsurların içinde herhangi birinin kapsamına giriyor ise vergilendirme yapılır. İlk altı gelir unsuru kapsamına girmeyen bir gelir söz konusu ise, yedinci gelir unsuru olan kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar gelir unsuru içerisinde vergilendirme yapılacaktır.

Tasarruf ve harcamaya kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iradın gelir kapsamına alınmış olması, bir kısım gelirin vergi dışında bırakılmasını önlemek

bakımından büyük önem taşımaktadır. Kaynak sayma yöntemi ile hangi gelirlerin vergilendirileceğinin belirtilmesi durumunda, gelir unsurları kapsamına girmeyen gelirlerden vergi alınmaması sorunu ortaya çıkar. Bu sorunun çözümü amacıyla 4369 sayılı Kanunla getirilmiş olan düzenleme, kural olarak her türlü gelirin gelir vergisi kapsamına alınmasını sağlamıştır.

4.6 - Gelirin Konsolide Edilmesi (veya Gelirin Genel Olması)

G.V.K.da yedi gelir unsuru olan; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlardan gelir elde eden gerçek kişinin gelirleri, ayrı ayrı değil hepsi birleştirilerek vergilendirilir. Çünkü G.V.K. üniter gelir vergisi türünü kabul etmiştir. Gelir vergisi beyannamesi verilirken, mükellefin her türlü gelirinin beyannamede birleştirilerek gösterilmesi gerekir.

İKİNCİ BÖLÜM:

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI

1 – Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından çeşitli vergileme tekniklerini bünyesinde uygulamaya olanak sağlayan gelir, kapsam ve sınırlarının belirlenmesi açısından bazı güçlükleri içinde taşımaktadır. Vergiye esas alınacak gelirin ne olduğu, gelirin ne olduğunu belirleyecek tam bir tanım olanağının olup olmadığı, hangi nakit akımının gelir olarak değerlendirileceği gibi konularda ortaya çıkan sorunları gidermek amacıyla iki görüş ileri sürülmüştür. Bunlar; kaynak teorisi ve safi artış teorisidir.

Kaynak Teorisi: Herman, Gustav John, Wagner, Neumann tarafından ileri sürülen kaynak teorisi, gelirin beşeri veya maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, uzunca bir zaman devresi içinde tekrarlanması, kaynağın devamlı olması gibi bazı özellikleri taşımaktadır (Türk, 1961; 72). Kaynak teorisine göre, eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise, vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir. Buradaki süreklilik gelirin arızı ya da geçici olmamasını yani zaman içerisinde belirli sıklıklarla tekrarlanmasını öngörür. Bu durumda herhangi bir gelir akımı vergilendirilmeden önce kaynağının o kişi bakımından sürekli gelir yaratma özelliğine sahip olup olmadığına bakılacak, sürekli nitelikte ise, vergilendirilmesi yoluna gidilecektir. Bu kritere göre ticari faaliyet, hizmet faaliyeti veya bir zirai faaliyet sonucu elde edilen gelir, kural olarak vergilendirilecektir.

Safi Artış Teorisi: George Schanz ve Prof Haig tarafından vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülmüş olan diğer bir görüş de safi artış teorisidir. Safi artış görüşü, mükellefin belirli bir dönem içerisinde servetindeki artışın dikkate alınması suretiyle vergileme yapılmasını öngörür. Buna göre, bir mükellefin belirli bir dönem başındaki, servet değeri ile yılın sonundaki servetinin değeri arasındaki fark esas alınacak, buna yıl içerisinde yapılan tüketim eklenecek,

bulunan olumlu fark, o yıl içerisinde elde edilmiş gelir sayılarak vergilendirilecektir. Bu görüş dönem başı ve dönem sonu servet ile yıl içinde yapılan harcamaların tam olarak belirlenebileceği varsayımına dayanmaktadır. Bu varsayımın uygulama açısından pek geçerli olmadığı açıktır. Servet unsurlarına sahibi ve üçüncü kişiler tarafından atfedilen değerler, elde edilmesi umulan faydalara göre, büyük farklılıklar gösterir. Bu değerlerin belirlenmesinin sahibine bırakılması da, idarenin tek tek, servet unsurlarını belirlemeye ve değerlendirmeye tabi tutması da pek çok güçlük yaratır. Aynı güçlük yıl içinde gerek servetin varlığının sürdürülmesi ve gerekse yaşamın sürdürülmesi açısından yapılan harcamaların belirlenmesi ve izlenmesi açısından vardır. Hem kıyaslamaya esas alınan servetin değerinin, hem de yıl içi harcamaların kontrol ve denetimi, sorun yaratacaktır.

Yukarıdaki açıklamalara göre kaynak ve safi artış teorisinin uygulama bakımından çeşitli güçlükler taşıdığı görülmektedir. Bu durum vergilendirilecek gelirin ne olacağı sorusunu ortaya çıkarmıştır. Maliye hukukunda tamamen kendine özgü bir gelir anlayışı vardır. Maliye, herhangi bir geliri veya sermayeyi vergilendirirken bir tanıma bağlı kalmak zorunda değildir. Vergileme açısından amaç, olanak ölçüsünde adil bir şekilde en çok hasılatı sağlayacak bir vergi mekanizmasının yaratılmasıdır (Keyder, 1959; 159). Arızı olarak gelir elde eden bir kişi ile, aynı geliri yıllara yaygın şekilde elde eden bir başkasının vergi karşısındaki durumlarının adil bir şekilde dikkate alınması ve mali güçlerine göre vergilendirme yapılması zorunludur. Bu zorunluluk ise kaynak ve safi artış teorisinin bir arada uygulamaya yönelik görüşlerin ağırlık kazanmasına neden olmuştur. Sürekli nitelikte gelir yaratan kaynaklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi görüşü yerindedir. Ancak arızı olarak ortaya çıkan gelirin de vergilendirilmesi gerekir. Bu durumda hem arızı hem de sürekli gelirleri vergilendirici bir yaklaşım ihtiyaç vardır. Bu yaklaşım mali anlamda gelir tanımlamasını ortaya çıkarmıştır. G.V.K.nun 1. maddesi geliri, “bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği tasarruf veya harcamasına teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler, genel olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Aşağıda gelir vergisi ve kurumlar vergisi hakkında ayrıntılı olarak açıklama yapılmaktadır.

1.1 – Gelir Vergisi

Gelir vergisinin tarihsel gelişim süreci içerisinde incelendiğinde, normal dönemlerde değil, savaş gibi olağanüstü dönemlerde ortaya çıkmış bir vergi olduğu dikkat çekmektedir. İlk kez, 1799 yılında Fransa ile yapılan Napolyon savaşlarının finansmanına yönelik olarak İngiltere’de uygulamaya konmuş olan gelir vergisi, Fransa’da da, Birinci Dünya Savaşının yarattığı finansal yükün karşılanması amacıyla getirilmiştir. Almanya’da 1820 yılında Prusya’da uygulanan gelir vergisi kanunlaşmıştır. Gelir Vergisi, Türk Vergi Sistemine (T.V.S.) 1950 yılında girmiştir. 1950 yılından önce yürürlükte olan kazanç vergisinin pek çok aksaklıkları görülmüş ve onun yerine Alman gelir vergisi mevzuatı esas alınarak bugünkü Gelir Vergisi kabul edilmiştir. İlk uygulama yıllarında vergiden istenilen başarı sağlanamamıştır. Ülke gerçeklerine ters düşen yönleri, vergi sisteminin temel esaslarına aykırı bulunan hükümleri ve bazı hükümlerin yetersizliği gibi nedenlerle uyumsuzlıklara ve farklı uygulamalara neden olmuştur. Sonuçta bu aksaklıkları ortadan kaldırmak için 1961 yılında 193 sayılı G.V.K. hazırlanmıştır. Bu kanunla iki temel amaç gerçekleştirilmek istenmiştir. Birinci amaç, toplam vergi yükünü artırmak; ikincisi ise, gelir vergisinin uygulama sahasını genişleterek, gelir grupları arasında vergi yükünün adaletli dağılımını sağlamaktır (Şenyüz, 1998; 3-4). Günümüzde, gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda gelir vergisi, devletin gelir kaynaklarının en önemlisidir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından gelir, esas alınacak kriterlerin en önemlisidir ve bu yaklaşıma ulaşabilmek ve vergi eşitliğini sağlamak bakımından genellikle gelirden yararlanılmaktadır (Akdoğan, 1997; 211)

Daha önce de belirtildiği gibi, G.V.K.’da, gelir konusuna giren 7 çeşit kazanç ve iratlar teker teker sayılmış olup, aşağıda bunların özellikleri ile nasıl vergilendirilecekleri açıklanmıştır:

1.1.1 – Ticari Kazanç

G.V.K.'nın 37. Maddesine göre ticari kazanç, “her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” şeklinde tanımlanmıştır. Ticari kazançlar, gerçek (bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edilir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur (G.V.K.Md.38). İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır. Elde edilen hasılat mal ve hizmet satışı sonucu tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise ödenen ve borçlanılan tutarları ifade eder. Mal alım satımı yapanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değeri hasılat, dönem başındaki mal mevcudunun değeri ise gider tarafına ilave olunur (G.V.K. Md.39). Hesap dönemi genellikle bir takvim yılı olup bazı özel durumlarda ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı 12 aylık özel hesap dönemi belirlemeye yetkilidir.

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki olumlu farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak V.U.K.nun hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderleri ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve V.U.K.nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler (G.V.K.Md.46).

1.1.2 – Zirai Kazanç

Tarımsal kazançlar, doğrudan tabiattan ürün yetiştirmek ve almak faaliyetlerinden elde edilen kazançlardır. Ancak tabiattan biyolojik süreçle ürün

yetiştirilip bunların elden çıkarılması tarımsal veya zirai kazançtır. Tabiattan cansız ürün elde etme (madencilik, enerji gibi) faaliyetleri zirai değil ticari faaliyet olarak kabul edilmekte ve ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Kanunda ise zirai kazançlar, zirai faaliyetten doğan kazançlar olarak tanımlanmaktadır.

Zirai kazancın tespiti iki farklı şekilde yapılabilir; işletme hesabına göre ve bilanço hesabına göre. Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. Zirai kazancın işletme hesabına göre tespitinde ise, hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunmaktadır. Çiftçiler diledikleri takdirde işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler (G.V.K. Md.52,55, 59).

1.1.3 – Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek faaliyetini sürekli meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Ayrıca, gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler, serbest meslek kazancından hisse alanlar, serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler, dava vekilleri, müşavirler, dış protezcileri, konser veren müzik sanatçıları, ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı sayılırlar (G.V.K.Md.65-66).

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olarak hesaplanmaktadır.

1.1.4 – Ücretler

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilen menfaatlerdir.

Dolayısıyla, emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, sporculara ödenen transfer ücreti, gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ücret sayılır (G.V.K.Md.61). Kanun daha sonra ücret konusunda doğabilecek bazı tereddütleri gidermek amacıyla, ücretin ödenek, tazminat, tahsisat, zam, avans, aidat, prim, ikramiye gider karşılığı ve başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmeyeceğini belirtmektedir.

Diğer Ücretler: Bir kısım hizmet erbabının ücretlerini gerçek usulde tespit etmek, ücretin tespitindeki güçlük nedeniyle çok zor hatta imkansız olmaktadır. Bu nedenle bazı kişilerin ücretleri diğer ücretler olarak vergilendirilir. Diğer ücretlere tabi olan ücretliler şunlardır; kazançları basit usulde tespit edilen ticaret- sanat ve serbest meslek erbabının yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaatlarda çalıştırılan işçiler, gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar, gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle Danıştay'ın müsbet mütalaasıyla Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlardır.

Gerçek Ücretler: Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından indirimler (kamü kurumları için yapılan kesintiler, emekli aidatı, sosyal sigorta primleri, mükellefin şahsına ve ailesine kaza-ölüm- doğum- hastalık vb. nedenlerle hizmet erbabı tarafından ödenen primler, sendikalara ödenen aidatlar) yapıldıktan sonra kalan miktardır. İndirim konusu harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik etmesi (belgelendirmesi) gerekmektedir.

1.1.5 – Menkul Sermaye İratları

G.V.K'nun 75. maddesine göre menkul sermaye iradı, "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır. Kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradının genel tanımı dışında

kalan hisse senedi kar payları ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar (vergi alacağı dahil), yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları, her nevi tahvil faizleri (devlet tahvili, hazine bonosu, eurobond, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonosu, özel sektör tahvili, yabancı menşeli tahvil vb.), alacak faizleri, mevduat faizleri (döviz tevdiat hesaplarının ana para kur farkları gelir sayılmaz.), özel finans kurumlarının ödedikleri kar payları, repo gelirleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

Menkul sermaye iratlarında vergiyi doğuran olay, tahakkuk ve tahsil esasına dayanmaktadır. Fakat menkul sermaye iradının ne zaman elde edildiği, iradın konusuna göre farklılık taşımaktadır. Örneğin, hisse senetlerinde, kar paylarının nakden veya hesaben ödendiği tarihte, mevduat faizlerinde faizin tahakkuk ettirilip sahibinin alacağına kaydedildiği tarihte elde edilmiş olacaktır.

Menkul sermaye iratlarının safi tutarının tespit edilmesi karmaşık değildir. Menkul sermaye iradının elde edilmesi için yapılacak gider türleri çok azdır. İndirilecek giderler G.V.K.'nın 78. maddesinde sayılmıştır¹. İndirilecek bu giderlerin irattan düşürülmesi sonucu safi irat tespit edilir ve vergilendirilir. Menkul sermaye iradının tespiti için defter tutulmaz.

1.1.6 – Gayri Menkul Sermaye İratları

Gayrimenkul sermaye iradı, G.V.K.'nın 70. maddesinde düzenlenmiştir. Hangi iktisadi unsurlardan sağlanan iratların gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı, saymak yöntemi ile belirlenmiştir. Arazi, bina, madenler, gemiler, motorlu vasıtalar, makina ve tesisat, imtiyaz hakları, marka, ticaret ünvanı, telif hakları gibi gayrimenkul ve hakların verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş

1- Menkul sermaye iratlarından indirilecek giderler;

- menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler,

- kar payı ve faizlerin tahsil gideri,

- menkul değerler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi resim ve harçlar menkul sermaye iradından indirilir.

yıllara ait olarak nakden veya aynen sahipleri, İrtifak² ve intifa³ hakkı sahipleri ve kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradidir.

Gayrimenkul sermaye iradı için vergiyi doğuran olay, tahsil esasına bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat yukarıda sayılan mal ve hakların kiraya tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. İleriki yıllara ilişkin olarak, peşin kira tahsilatı yapılmışsa, bunlar, ilgili yılların hasılatı sayılır.

Gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında, giderler, iki farklı yöntemle, hasılatтан indirilebilmektedir. Daha açık bir ifade ile, hasılatтан gerçek giderler⁴ indirilebileceği gibi, dileyen mükellefler de, hasılatlarının belli bir oranını (%25), vergi matrahının hesaplanması sırasında, gider olarak düşebilmektedirler. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Para cezaları ve vergi cezaları, vergi matrahının hesaplanması sırasında, hasılatтан indirilemez. Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan ve 2002 yılında, gerçek kişiler tarafından, mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri için 950.000.000 TL olarak uygulanan istisna tutarı, 2003 yılı için, 1.500.000.000 TL çıkarılmıştır. Daha açık bir ifade ile, 2003 yılında mesken olarak kiraya verilen

2- İrtifak hakkı: Başkasının arsa, yol, bahçe gibi taşınmaz bir malından belirli bir yolda yararlanma hakkı.

3- İntifa hakkı: Başkasına ait bir maldan yararlanma, başkasına ait bir malı kullanma hakkı.

4- Gerçek gider usulünde aşağıdaki giderler hasılatтан indirilebilecektir.

- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri,
- Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün, satın alındığı yıldan itibaren (5) yıl süre ile, iktisap bedelinin %5'i (Sadece ilgili konutun hasılatına uygulanır. İndirilemeyen kısmın diğer gelirlerden mahsubu mümkün değildir.)
- Ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyeler,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,
- Kiraya verenin yaptığı bakım ve onarım giderleri,
- Kiraladıkları malı kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Kiraya verenin, kira ile oturduğu konutun kirası,
- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

gayrimenkullerden elde edilecek kira gelirlerinin 1,5 milyar lirası vergiden istisna edilecektir. Bu tutarın altındaki kira gelirleri için beyanname verilmeyecektir. Ancak, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz (www.ymm.net, 15/01/2004).

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirme yapılabilmesi için, bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar belirli bir tutarı aşması gerekmektedir. Buna göre, bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, G.V.K.'nın 103. maddesinde yazılı vergi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması gerekir. Dolayısıyla belirlenen tutarı aşmayan gelir, gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu uygulama gerek idare gerekse mükellef açısından belirli bir uygulama kolaylığı ve rahatlığı sağlamış olacaktır. Bu madde kapsamına giren kazanç ve iratların elde edildiği yılın belirlenmemesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri kabul edilecektir.

1.2 – Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının, ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların aynı hukuki kişilikleri sonucu safi kazançlarından alınan vergilerdir. Bir kurum gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarından hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun gelir, kurum kazancı olarak adlandırılır.

Gelir vergisinde gelirin anlamı ne ise kurumlar vergisinde de odur. Bu nedenle kurum kazancı gelir vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi, genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşır. Genellikle tek oran üzerinden alınan kurumlar vergisi, Avusturya, Belçika, İrlanda ve İngiltere gibi bazı ülkelerde işletmelerin büyüklüklerine göre ikili veya üçlü olmak üzere farklı oranlarda uygulanabilmektedir (Plat, 1983; 6,12,72,68). Kurum kazancı itibarıyla bir ölçüde de olsa artan oranlı vergi tarifesi uygulamasına olanak sağlayan bu uygulama, normalden daha düşük oranda vergi almak suretiyle özendirici olabilmektedir.

Kurumlar vergisinde vergi doğuran olay, gelir vergisine uygun olarak gelirin yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme, genel olarak bir değerin kurumun mal varlığına katılması olarak ifade edilir. Kurum kazançlarında elde etme ise yine gelir vergisindeki esaslara göre belirlenmelidir.

Kurumlar vergisi, ülkemizde anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, kooperatifler, kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT), dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları gibi çeşitli kurumların bir hesap dönemindeki kazançlarının safi tutarı verginin konusunu oluşturmaktadır. Kurumlar vergisi niteliği gereği objektiftir. Bir kurumun kişisel ve ailevi durumu ve en az geçim indirimi söz konusu değildir.

1.2.1 – Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri K.V.K. nun 1. maddesinde beş grup altında toplanarak ifade edilmiştir. Bu mükellefler; sermaye şirketleri (anonim şirket, limited şirket, hisseli komandit şirket, yatırım fonları, anonim-limited veya hisseli komandit şirket statüsündeki yabancı kurumlar), kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler (sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir) ve iş ortaklıkları. Yukarıda sıralanan mükellefler, aşağıda tek tek ele alınıp açıklanacaktır.

1.2.1.1 – Sermaye Şirketleri

K.V.K. nun 2. maddesinde, Türk Ticaret Kanununun (T.T.K.) hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, hisseli komandit ve limited şirketleri ile aynı yapıya sahip yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde menkul kıymetler yatırım fonları da verginin uygulanması bakımından sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir.

Anonim Şirket: Anonim şirket bir unvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mevcut mal varlığı ile sorumlu bulunan bir şirkettir. Ortakların şirket borçlarına karşı sorumluluğu koydukları

sermaye ile sınırlı tutulmuştur (T.T.K.Md.269). Anonim şirketin kurulabilmesi için (özel kanun hükümlerine göre olanlar hariç) en az beş kurucu ortağın olması gerekir. Paylara bölünmüş sermayeyi temsil eden hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olabilir. Gerçek kişi ortakların, şirket karından hisseleri oranında aldıkları paya kar payı veya temettü denir. Kar payı, elde edenler bakımından menkul sermaye iradı olarak kabul edilir.

Limited Şirket: Limited şirket, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'na (A.A.T.U.H.K. Md.35) göre, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirketlerdir. Limited şirketler, aynı anonim şirketler gibi kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulabilirler. Ancak limited şirketler, bankacılık ve sigortacılık yapamazlar. Ortaklar tarafından konulan sermaye için, anonim şirketlerde olduğu gibi hisse senedi ve tahvil çıkarılmaz. Limited şirketlerin elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

Hisseli Komandit Şirket: Komandit şirketler, adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak ikiye ayrılır. En az beş kişiden oluşan ve ortakların en az biri komandite olan bir şirket çeşididir. Komandite ortak alacaklılara karşı bütün mal varlıklarıyla sorumlu, komanditer ortak ise sadece koymuş oldukları sermaye oranında sorumlu tutulmaktadır. Komandit şirketlerde ortakların şirketten elde ettikleri kazanç payları, adi komandit şirketlerde gelir vergisine, hisseli komandit şirketlerde kurumlar vergisine tabidir.

Yatırım Fonları: Halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesine göre sermaye şirketi araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığı fonudur. Portföyün durumuna göre yatırım fonları, menkul kıymet, gayrimenkul ve risk sermayesi yatırım fonları adını alır.

Anonim, Hisseli Komandit, Limited Şirket Niteliğindeki Yabancı Kurumlar: Yabancı hukuka göre kurulmakla beraber adı ne olursa olsun nitelik itibariyle anonim, hisseli komandit veya limited şirketin unsurlarına uygun bir yapı sergileyen her kurum, kurumlar vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi gibi işleme tabi tutulacaktır.

1.2.1.2 – Kooperatifler

K.V.K. nun 3. maddesine göre; 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak (tüketim), istihsal (üretim), kredi, satış, yapı ve sair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket niteliğinde olanların kooperatif sayılmayacağı da yine aynı maddede belirtilmiştir.

1163 sayılı Kanunun 1. maddesinde kooperatifler “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler, ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller” olarak tarif edilmiştir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere kooperatifler, ağırlık olarak ortakların ekonomik menfaatlerini sağlamaktadır.

1.2.1.3 – İktisadi Kamu Müesseseleri

K.V.K. nun 4. maddesi ile; devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleri olarak tanımlanmış ve kurumlar vergisi mükellefi olarak nitelendirilmiştir. Yukarıdaki şartları taşıyan kuruluşların, mükellefiyetine etki eden hususlar, bunların kazanç gayesi güdüp gütmediklerine, faaliyetin kuruma kanunla verilmiş olup olmadığına, tüzel kişiliğe sahip olup olmadıklarına, bağımsız

muhasebeleri bulunup bulunmadığına ve kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmamasıdır (Arslan, 2001; 136).

İktisadi kamu müesseseleri deyimi K.V.K.da kullanılmış bir deyimdir. Bu deyimın anlamı kamu idare ve müesseselerine bağı iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu müesseseleri deyimi, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT), iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır.

İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT): Sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Kamu İktisadi Kuruluşu (KİK): Sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile mal-hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Müessese: Sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağı işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir.

Bağı Ortaklık: Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir.

İştirak: İktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu kuruluşlarının veya bağı ortaklarının, sermayelerinin en az yüzde ellisine sahip bulundukları anonim şirketlerdir.

1.2.1.4 – Dernek ve Vakıflara Ait İşletmeler

Dernek ve vakıflara ait veya bağı olup faaliyetleri sürekli bulunan, sermaye şirketi yada kooperatifler niteliğinde olmayan, ticari, sinai ve zirai işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler (K.V.K.Md.5). Dernek ve vakıflar kuruluş amaçları

itibariyle iktisadi amaç taşımazlar. Bunlar bir ideale ulaşmayı amaç edinirler. Bu nedenle dernek ve vakıflar bizzat amaçları dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmazlar. Ancak dernek ve vakıflar amaçlarını gerçekleştirmek için bazı iktisadi faaliyetlerde bulunduklarında durum, vergi mükellefiyeti açısından değişir. İktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için, üretilen mal ve hizmetlerin piyasa ekonomisi içinde bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Örneğin bir derneğin üyeleri için devamlılık gösterecek şekilde lokal veya çay bahçesi işletmesi bu derneğin faaliyetini iktisadi alana taşıdığını gösterir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmuşlarsa bu hukuki statüleri nedeniyle kurumlar vergisine tabi olacaklardır. Dolayısıyla dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan sermaye şirketi veya kooperatifler bu gruba göre değil sermaye şirketi ve kooperatif hükümlerine göre verginin mükellefi olacaklardır.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç elde etmek amacı gütmemeleri, faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunup bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez.

1.2.1.5 – İş Ortaklıkları

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar iş ortaklığıdır.

İş ortaklıkları genel olarak belirli bir sonuca yönelik işin bitimine kadar geçerli olmak üzere kurulan ortaklıklardır. Örneğin, bir barajın yapılıp faaliyete geçirilmesi çok kapsamlı ve birkaç yönlü (betonlama, montaj vb.) faaliyeti gerektirir. Firmanın veya işletmenin bu kapsamlı işi tek başına yapmasını sermaye, personel, teknoloji ve ekipman olarak üstlenmesi zordur. Bu durumdaki bir iş ancak birden

fazla işletmenin her birinin işin belirli bir kısmını üstlenmesi halinde gerçekleştirilebilir. O halde bazı işlerin ölçeklerinin büyüklüğü ve gerektirdiği uzmanlık alanlarının farklılığı nedeniyle gerçekleştirilmesinde farklı işletmelerin uzmanlık alanlarına doğru işbirliğine gitmelerine gerek bulunmaktadır. İşin tamamlanması sonucunda ortaya çıkan kazancın paylaşılması, işin birden fazla yıllara yayılan inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetler şeklinde olması gerekmektedir (K.V.K. 31 nolu tebliğ).Bütün bunlarla birlikte iş ortaklarının mükellefiyetlerini bu şekilde tesisini talep etmeleri halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkacaktır. İş ortaklığı tanımına girenlerden isteyenler adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis ettirebilirler.

1.2.2 – Uluslararası Vergileme Açısından Kurumlar Vergisi (İstisna ve Muafiyetler)

Verginin mali ve sosyo ekonomik fonksiyonlarının gerçekleştirebilmesinin taşıdığı önem yanında, vergilerin toplum üzerindeki dağılımının dengeli olmasının da büyük bir önemi vardır. Buna bağlı olarak; ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlerle bir kısım vergi konuları ya da vergi mükelleflerinin vergi karşısında korunmaları yoluna gidilmesi, vergi ödeme gücü ile ilgili teorik yaklaşımları ilgilendirir etkiler yaratmaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek bakımından hizmet edebildiği ölçüde vergi adaletine yararlı olan muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi ödeme gücü bulunan bir kısım mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat ve olanak sağlıyor ise olumsuz yönde etki yaratır. Günümüzde çeşitli vergi sistemlerinde, değişik boyutlarda muafiyet ve istisna uygulamaları görülmektedir. Yapılacak uygulamaların sınırlarının ne olacağı konusunda elde kesin ölçüler bulunmadığından, muafiyet ve istisnaların boyutu, sahip oldukları bilgilerin ve izlemeyi amaçladıkları politikaların ışığı altında, yasama organı tarafından belirlenmektedir. Önemli olan aşırı ve gereksiz boyutta bu fonksiyonların kullanılmamasıdır. Dikkatli uygulandığı takdirde, muafiyet ve istisnalar vergi ödeme gücüne ulaşma araçlarından artan oranlı vergi tarifelerine, en

az geçim indirimine yardımcı fonksiyon görebilir. Aksi takdirde muafiyet ve istisna uygulamaları vergi adaletini bozucu etki yaratabilir.

Vergi teorisinde vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişilerin taşıdıkları özellikler nedeniyle iktisadi, sosyal, siyasal vb. nedenlerle kanun tarafından vergi dışına çıkarılmasına **muafiyet** denilmektedir. Kurumlar Vergisinde muafiyetlere ilişkin hükümler K.V.K.nun 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede yer alan muafiyetlerin büyük bir bölümü kamu idarelerine ve müesseselerine bağlı olmakla birlikte piyasa için üretim yapmayan kamu kurumlarına ve diğer kamu ve özel kurumlara tanınmıştır. Söz konusu muafılıklardan bazıları şunlardır:

- Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi, ve askeri fabrika ve atölyeler,
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (okullar, tiyatrolar, müzeler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından insan ve hayvan sağlığını koruma amacıyla işletilen müesseseler,
- Kamu idaresi tarafından ve hükümetin veya yetkili idare mercilerinin izni ile açılan milli veya milletlerarası sergiler, fuarlar,
- Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigortalar kurumu,
- Özel kanunlarla veya devletin kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle Kurumlar Vergisinden ve her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar (Tarım Kredi Kooperatifleri, Türk Hava Kurumu gibi),
- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde, küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak

küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, bu koşullar altında vergiden muaf tutulmuştur.

İstisna, kurumun vergiye konu kazancının taşıdığı özellikler nedeniyle kısmen veya tamamen, şarta bağlı olarak veya olmayarak, geçici veya sürekli şekilde vergi dışında bırakılması halidir. İstisnalara ekonomik, sosyal, siyasal vb. nedenlerle tüm vergi kanunlarında az çok yer verilmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançlarının bir bölümü, kanunda belirlenmiş şartlar ve sınırlar içinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kurumlar vergisinde istisnalar K.V.K.nun 8. maddesinde belirlenmiştir. Aşağıda yazılı olan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisnadır:

- Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar.
- Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar⁵,
- Yatırım fonları ve yatırım ortakları kazançları,
- Kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin, itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2 – Türk Gelir Vergisi Sistemi

Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, gelir vergisinin bazı özelliklerini şöyle sıralayabiliriz: Gelirin bir gerçek kişiye ait olması, bir takvim yılı içinde meydana gelmesi, elde edilmiş olması, gerçek ve safi olması ve genel toplam (konsolide edilmiş) olmasıdır.

⁵ - Kooperatiflerde kar dağıtımı söz konusu olmadığından, gelir ve gider farkının ortaklara iadesi söz konusudur. Buna risturn denir.

Çağdaş vergicilikte gelir üzerinden alınan iki ana vergi bulunmaktadır. Bunlar gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ile; kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisidir. Gelirden alınan vergiler, kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Tablo 2.1'de de görüldüğü üzere, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı diğer vergilere oranla daha yüksektir. 1998 yılında gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %38, 1999 yılında bu oran %33, 2000 yılının ilk altı ayın da ise bu oran %23 tür.

Tablo: 2.1 - Vergi Gelirlerinin Dağılımı

Vergi Türleri	1998		1999		2000 (İlk 6 ay)	
	Tutar (10 ¹² TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Tutar (10 ¹² TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Tutar (10 ¹² TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
Gelir Vergisi	3.481	38	4.935	33	2.804	23
Kurumlar Vergisi	749	8	1.549	10	979	8
Faiz Vergisi	0	0	0	0	1.014	8
Servet Vergisi	72	1	177	1	214	1
KDV (Dahilde)	1.589	17	2.433	17	1.948	16
KDV (İthalde)	1.136	12	1.731	12	1.646	14
AkaryakıtTük.V.	1.069	12	2.247	15	1.749	14
Vergi, Resim ve Harç	1.132	12	1.735	12	1.961	16
Toplam	9.228	100	14.807	100	12.315	100

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü

Çağdaş gelir vergisi sistemleri, gelirin gerçek miktarı üzerinden alınmasını benimserler. Gelirin gerçek usulde tespiti, gerçek işlemlerin kaydedilmesi yoluyla gelirin hesaplanması demektir. Bunun anlamı düzenli bir muhasebe sisteminin oluşması demektir. Ülkemizde her ne kadar önlem alınmasa da, götüğü vergileme usulü kayıt sistemini bozmakta ve kayıt dışı ekonominin nedenini oluşturmaktadır.

Çağdaş gelir vergilerinin düzenleme amaçları arasında, vergi tabanını genişletmek ve vergilemede adalet ilkesini sağlamak yer almaktadır. Bu amaçla,

satın alma gücündeki bütün artışları kavramak için gelirin kapsamı, harcama ve tasarruflara kaynak teşkil eden her türlü geliri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Yani, kaynak teorisinden safi artış teorisine doğru bir geçiş hedeflenmiştir. Ülkemizin gelir vergisi sistemi 4369 (29/07/1998) sayılı yasa sonrasında safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşıma daha yakın bir noktaya gelmiştir. Ancak 4444 (14/08/1999) sayılı yasa bu düzenlemeyi 01/01/2003 tarihine kadar ertelemiştir. Böylece 4444 sayılı yasa ile vergi idaresine yeni sisteme geçiş için hazırlık yapma şansı ve yeni düzenlemelerin gerekçesini mükelleflere anlatma fırsatı tanınmıştır.

Gerçekten ülkemiz gibi etkin muhasebe ve denetim sisteminin olmadığı gelişmekte olan ülkelere, safi artış teorisinin uygulanması gelişmiş ülkelere göre daha güçtür. Çünkü tespit edilmesi ve takibi zor olan gelir unsurlarının vergi kapsamına alınması güçlü bir vergi idaresi ile etkin bir muhasebe ve denetim sistemini gerektirmektedir. Nitekim 4783 (09/01/2003) sayılı yasa ile 4369 öncesine “kesin dönüş” yapılmıştır. 4783 sayılı yasanın gerekçeleri arasında “gelirin tanımı ile ilgili düzenlemelerin kamuoyunun bakış açısı nedeniyle ekonomiye olan olumsuz etkisi” dikkat çekicidir. Türk gelir vergisi sistemi için safi artış teorisine doğru geçiş gerek vergi tabanının genişletilerek vergi gelirlerinde artış, gerekse vergi adaletinin sağlanması bakımından gereklidir. Bununla birlikte safi artış teorisinin gerektirdiği alt yapı çalışmalarına hız verilmeli, yapılması planlanan değişikliklerin gerekçeleri ise kamuoyuna titizlikle anlatılmalıdır.

2.1 – Gelirin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununda gelirin bir tanımının yapılmamış, sadece özellikleri ve unsurları ayrı ayrı belirtilmiştir. Gelirin vergileme açısından her türlü ihtiyaca cevap verecek boyutta kapsamlı bir tanımının yapılmaması, vergiye tabi tutulacak gelir kalemlerinin neler olduğunun vergi kanunlarında teker teker belirlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu yöndeki uygulama, ABD, İngiltere, Türkiye ve diğer çağdaş vergi sistemine sahip ülkelerin tümünde söz konusudur (Akdoğan, 1997; 212,213).

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerin safi tutarını vergilendirmeye yöneliktir. Gelirin elde edilmesi için yapılmış olan giderler düşüldükten sonra kalan kısmın vergilendirilmesi esastır. Kişinin hukuken tasarruf etmek olanağına sahip bulunduğu gelir toplamından giderler düşülür ve kalan kısım vergiye tabi tutulur.

Türk gelir vergisi sistemi, vergi matrahındaki artma veya azalmaya bağlı olarak, vergi oranının da aynı doğrultuda artması veya azalmasını öngörmektedir. Vergi matrahı yükseldiğinde efektif ortalama vergi oranı da (yani toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi) yükseliyor ise, vergi **artan oranlı** demektir. Bu durumda artan oranlı vergi uygulaması dolayısıyla vergi oranı, vergi matrahının artış oranlarından daha hızlı yükselecektir. Vergi adaletini daha etkin şekilde sağlamaya yönelik bir uygulama olan artan oranlı vergi tarifeleri, eşit oranlı vergilemenin sakıncalarını giderici ve vergi adaletini gerçekleştirici doğrultudadır. Buna göre, sahip olunan iktisadi unsurlar yükseldikçe, vergi ödeme gücü eşit oranlı bir şekilde değil, artan oranlı yükselecektir.

Türk gelir vergisi dilim yöntemine göre hazırlanmıştır. Buna göre vergi matrahı belli dilimlere ayrılmıştır. Her dilim içindeki matrah kısmı bir üst dilimin sınırına kadar belli bir oranda vergilenmekte, sınırı aşan matrah yeni bir üst sınıra kadar daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Türkiye’de, artan oranlı bir yapıya sahip olan gelir vergisi tarifesi yüzde 20’den başlıyor, gelir artan oranda artıyor ve yüzde 45’e kadar yükseliyor. Ayrıca verginin yüzde 10’u oranında da fon payı alınıyor. Fon payı ile birlikte oran yüzde 22-49.5 arasında değişmektedir.

Bu durumda gelir vergisine tabi gelirler artan oranlı tarifeye göre aşağıdaki şekle göre vergilendirilirler;

5.000.000.000 TL’ya kadar %20

12.000.000.000 TL’nin, 5.000.000.000 TL için 1.000.000.000 TL, fazlası için %25;

24.000.000.000 TL’nin, 12.000.000.000 lirası için 2.750.000.000 TL, fazlası için %30;

60.000.000.000 TL'nin, 24.000.000.000 lirası için 6.350.000.000 TL, fazlası için %35;

120.000.000.000 TL'nin, 60.000.000.000 lirası için 18.950.000.000 TL, fazlası için %40;

120.000.000.000 TL'dan fazlasının, 120.000.000.000 TL için 42.950.000.000 TL, fazlası %45 oranında vergilendirilir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, yukarıdaki tarifede yer alan vergi oranları beş puan indirilmek suretiyle uygulanır (www.gelirler.gov.tr., 16.12.2003).

Tablo 2.2'de Gelir dilimlerindeki artan vergi oranları ve gelirdeki bir birimlik artışın vergi oranlarını ne kadar artırdığı gösterilmiştir.

Tablo: 2.2 - Gelir Dilim Artışlarındaki Vergi Artış Oranı Payı

Gelir Dilimleri (Milyar TL)	Ortalama Vergi Oranı	ΔY	Δt	$\Delta t/\Delta Y$
5	0,20000	-	-	-
12	0,22917	7	0,02917	0,004167
24	0,26458	12	0,03541	0,002951
60	0,31583	46	0,05125	0,001114
120	0,35792	60	0,04209	0,000702

ΔY : Gelir Dilimleri Farkı

Δt : Vergi Artış Oranı

$\Delta t/\Delta Y$: Gelir Dilim Artışlarındaki Vergi Artış Oranı Payı

Buna göre 12 milyar TL geliri olan bir mükellefe uygulanan ortalama vergi oranı %22,917'dir. Bu oran gelire bağlı olarak artan oranda artmaktadır. Öte yandan mükellef gelirindeki bir birimlik artış, vergi oranlarını da gittikçe azalan oranlarda düşürmektedir. Kısaca ortalama vergi oranları artan oranda artarken, marjinal vergi oranları gelir dilimine bağlı olarak azalmaktadır.

Vergi tarifelerinin ve dilim sayısının yanı sıra, bazı gelirlerin beyannameye dahil edilmemesi ve stopaj oranlarının çok düşük olması nedeniyle bir yandan gelir vergisinin uniter karakteri bozulmakta, diğer yandan da beyannameli yükümlüler, özellikle de ücretliler aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Bundan başka, özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı ortamlarda, artan oranlı tarife, en az

geçim indirimi düzeyinin üzerinde gelir elde eden yükümlüler, daha düşük gelir elde edenler aleyhine olarak korumaktadır (Taş, 1991; 53). Bu durumda Tablo 2.3'ün incelenmesinden şu sonuçlar çıkarılabilir: Yüksek oranlı enflasyon yaşanan ülkemizde, her yıl itibarıyla, vergi gelirleri nominal olarak artmıştır. Vergi gelirlerinin, gerçek anlamda artıp artmadığına gelince, vergi gelirleri artış oranından Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) oranı düşüldüğünde 1998 ve 2000 yıllarında, vergi gelirlerinin enflasyon oranının üzerinde arttığı görülmektedir. 1999 yılında, vergi gelirlerindeki gerçek artış (-2,5), 2001 yılında ise (-38,6) olmuştur. Görüldüğü gibi, 2001 yılında vergi gelirlerinde artış değil aksine eksi 38'lik bir azalma vardır.

Tablo: 2. 3 – Yıllar İtibarıyla Gerçek (Reel) Vergi Geliri Artışı

Yıllar	1998	1999	2000	2001
Vergi Gelirlerindeki Nominal Artış (%)	94,5	60,4	79,1	50,0
TEFE (%)	54,3	62,9	32,7	88,6
Fark [Gerçek (Reel) Vergi Geliri Artışı] (%)	40,2	-2,5	46,4	-38,6

Kaynak: www.die.gov.tr

Ülkemizde ücretliler dışında, vergiye tabi olan gelir vergisi yükümlülerinin yaklaşık 1/3'ünü, götürü usule tabi olanlar oluşturmaktadır. Götürü usule tabi olan yükümlülerin önemli bir kısmı ise, ticari kazancı üzerinden vergiye tabi olan vergi yükümlüleridir (Özsoylu, 1998; 72). Türk vergi sisteminin en önemli olumsuzluğu, götürü vergileme uygulamasıdır. G.V.K.da, ticari kazançlar, ücretler ve serbest meslek kazançları ile ilgili hükümler içinde götürü usul, zirai kazançlar ile ilgili hükümlerde ise götürü gider usulü yer almaktadır.

2.2 – Gelir Vergisi Uygulama Şekillerinin Toplam Vergilendirilebilir Gelire Yaklaşımı

Gelir vergisinin etkin bir vergileme yapabilmesi için, vergilendirilebilir geliri iyi kavraması gerekir. Gelir vergisi sistemleri, mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin ön belirlemelerini yapmak zorundadır. Farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin yapısal özelliklerinin birbirinden farklı olması, her gelir türü için farklı

değerlendirmeler yapılmasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle, farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin, elde ediliş maliyetleri birbirinden farklıdır. Bu belirleme aynı zamanda gelir vergisi sistemleri arasındaki ilk ve en büyük ortak yaklaşımı ifade etmektedir (Ortaç, www.idari.cu.edu.tr, 09/11/2003). Her gelir vergisi sistemi ilk aşamada kısmi gelirlerin tanımını ve analizini yapmaktadır. İkinci aşamada ise tanımladıkları kısmi gelirlerden, mükellefin toplam vergilendirilebilir gelirin yaklaşmalarını belirtirken, kendi farklılıklarını ortaya koyarlar.

Vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından ve vergilendirilmesi açısından üç sistem uygulanmaktadır. Bunlar, **sedüler**, **üniter** ve **birleşik** gelir vergileridir. **Sedüler gelir vergileri**, gerçek kişilerin çeşitli gelir kaynaklarının birbiriyle bağılılık kurulmaksızın, ayrı ayrı matrah ve oranlara göre vergilendirilmesine denir. Bu anlamda ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ayrı ayrı esaslara göre saptanan miktarları üzerinden vergilendirilmeleri halinde, sedüler gelir vergileri usulü uygulanmış olur. Burada gelir unsurları ayrı ayrı dikkate alınıp, toplamaları yapılmaksızın, genellikle tek oran üzerinden bir vergileme söz konusudur. Sedüler gelir vergisi ise, objektif alt yapı üzerine kurulan subjektif üst yapıdan meydana gelmektedir. Sedüler vergiler prensip olarak objektif olmakla birlikte; bazı şahsi ve ailevi durumlar itibariyle indirimler uygulanarak yarı şahsi bir vergi haline getirilebilir. Sedüler gelir vergi sistemi, toplam vergilendirilebilir gelirin sınırlandırılmasında çok uygundur. Bu sistemde sedüler bazında vergilendirilebilir gelir belirlenmesi yapıldığından sedülün yapısında uygun olmak şartıyla “kaynakta vergileme” çok kolaylıkla uygulanabilmektedir. Gelirin her sedülünün karakteristik bir özelliği vardır. Sedülerden elde edilen net ve toplam gelirin miktar olarak belirlenmesindeki güçlük ve kolaylıklar bu karakteristik özelliğe bağlıdır. Bu nedenle her sedül için özel gelir belirleme yöntemlerini bulup uygulamaya koyma gereksinimi vardır.

Sedüler gelir vergileri, gayri şahsi ve tek oranlıdır. Eskiden Fransa, Belçika, İngiltere ve İtalya’da sedüler vergiler uygulanmakta idi. Çok gelişmiş üniter

sistemlerde bile gelirin sedüler halinde belirlenmesinin nedenlerini üç grupta toplayabiliriz; vergi ilkelerindeki eşitlik ve adaletin sağlanması için mükelleflerin elde ettikleri gelirlere göre vergi ödeme gücünü tespit etmek gerekmektedir. Vergi ödeme gücü ise farklı kaynaklardan elde edilen aynı miktar gelir için farklı ölçülerde ortaya çıkabilmektedir. Üniter sistemde vergi ödeme gücünün belirlenmesinde karşılaşılan bu güçlüğü çözmek için sedüler yapıya ihtiyaç vardır. Gelirin her sedülünün karakteristik bir özelliği vardır. Sedülerden elde edilen net ve toplam gelirin miktar olarak belirlenmesindeki güçlük ve kolaylıklar bu karakteristik özelliğe bağlıdır. Bu nedenle her sedül için özel gelir belirleme yöntemlerini bulup uygulamaya koyma gereksinimi vardır.

Üniter gelir vergisinde, mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanmak suretiyle vergilendirilir. Bu sistemde toplama esastır. Hatta aile gelirin vergilendirilmesinde bile bu esasa riayet eden ülkeler bulunmaktadır. Toplama usulünde, yükümlülerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri irat ve kazançları toplanırken eğer zarar söz konusu ise bunlardan mahsup edilmektedir. Kalan safi gelirden yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarına göre genel ve özel indirimler yapıldıktan sonra bulunan matraha artan oranlı bir tarife uygulanarak vergi borcu miktar olarak belirlenir (Aksoy, 1996: 60). Üniter gelir vergisi sisteminde değişik başlıklar ve kategoriler altında yer alan sedülerden elde edilen gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirme yapılır. Sedüler bazında belirlenen vergilendirilebilir gelirlerin toplanması ile, üniter gelir vergisi açısından toplam vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır. Almanya, Avusturya, Belçika ve Türkiye gibi bir çok ülkede uygulanmakta olan toplam gelir vergileri usulü, mükelleflerin ödeme güçlerinin göz önüne alınmasını sağlar (Erginay, 1994; 91-92).

Bileşik vergi sistemi ise, ilk aşamada kısmi gelirleri diğer iki sistemle aynı şekilde belirlemekte, ikinci aşamada toplam vergilendirilebilir geliri belirlerken mükellefin sahip olduğu vergi ödeme gücüne ulaşmak için diğer iki sistemden farklı bir uygulama yapmaktadır. Bileşik gelir vergisi sisteminin ilk aşamasında vergilendirme, sedüler sisteme göre yapılmaktadır. İkinci aşamada ise, vergi ödeme

gücünü kavramak ve vergi adaleti ve eşitliği ilkelerine uygun bir vergileme yapabilmek için, sedülerden elde edilen gelirleri toplayarak, uniter gelir vergisi sistemi yaklaşımıyla vergilendirme gerçekleşmektedir. Karmaşık olması nedeniyle bu sistemin uygulama alanı çok sınırlıdır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

VERGİLEMEDEKİ GLOBAL EĞİLİMLER VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1 – Vergilemede Global Eğilimler

1.1 - Genel Açıklama

Gelir vergisi, modern vergi teorisinin geliştirdiği bir sistemdir ve mali politika aracı olarak vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirir. Günümüzde gelir ihtiyacının artması ve müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşması, devletin en büyük gelir kaynağı olan vergiler üzerinde, daha önemle durulması gereğini doğurmuştur. Bu gereksinim, devlete gelir sağlanmasının yanında; vergi politikasından beklenen gelir dağılımının düzeltilmesi ve optimal kaynak ayırımıyla ekonomik istikrarın sağlanması amaçlarına en yüksek düzeyde ulaşılmasıyla giderilebilir. Ayrıca bu amaçlara ulaşılabilmesi için, mükelleflerin vergilemeye ilişkin yükümlülüklerini en doğru şekilde yerine getirmelerinin sağlanması gerekmektedir. Bütün bunların anlamı ise, vergilemeyi global bir bakış açısından, bu faktörlerin rolü konusunda genel bir değerlendirme yaparak, Türkiye'deki vergileme yaklaşımını incelemek ve vergi sorunları ve çözüm önerilerini ortaya koyabilmek demektir (Tunçer, 2002; 99).

Gelir vergisi geçirdiği reformlardan sonra bugünkü modern hüviyetine kavuşmuştur. Reform evrelerine kısaca göz atıldığında, Cumhuriyetin ilk yıllarında Temettü Vergisi kaldırılarak yerine Kazanç Vergisi getirilmiştir. Aşar Vergisinin yerine de beyana dayalı ilk sistem yürürlüğe konmuştur. 1950 yılına gelindiğinde önemli bir vergi reformu yapılması ihtiyacı doğmuştur. Verginin konusuna giren gelir unsurlarının yapısal özelliklerini kavrayan yeni uygulama, ekonomik faaliyetlerin gelişimine de ayak uydurur bir niteliktedir. Gelir yaratan her ekonomik faaliyet, verginin kapsamına alınmış, ancak belirli sürelerde sınırlı olmak üzere kişi ve gelirler muafiyet ve istisna kapsamına alınmıştır. Gelir vergisinin özellikleri çeşitli açılardan aşağıda sıralanmıştır:

Gelir Kaynağı Bakımından: Türk vergi sisteminde gelirin kaynağına bağlı olarak yapılan ayırimda, emek gelirine ücret, emek ve sermayenin müşterek gelirine kazanç ve sadece sermayenin gelirine ise irat adı verilmiştir. Dolayısıyla, gelirin yaratılmasında bir ekonomik faktör arzı bulunmaktadır. Ekonomik bir faktör arzının olmadığı durumlarda elde edilen değerler (hibe, milli piyango) gelir vergisi esaslarına göre vergilendirilmezler. Gelirin vergilendirilmesinde safi tutar öngörülmüştür. Bu nedenle ekonomik faktör arzına bağlı olarak vergiye tabi gelirin tespitinde, giderlerin gayri safi hasıllattan indirilmesine izin verilmiştir. Böylece gelirin kaynak değeri azaltılmamış olmaktadır (Uludağ, 1988; 168).

Vergi Mükellefi Bakımından: Vergi mükellefi bakımından gelir vergisinde, şahsiliik prensibi bulunmaktadır. Ancak adi ortaklıkta, kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde, ortakların ortaklıktan aldıkları kazanç payları da, ortak adına gelir vergisi kanununun yukarıda belirtilen prensibine göre vergilendirilir. Kolektif şirketlerin tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen gelir açısından şirket değil, ortakların gerçek kişileri esas alınmıştır. Adi komandit şirketlerin, sorumluluğu sınırsız olan komandite ortakları da, gelir vergisi bakımından elde ettikleri ticari kazanç paylarından dolayı, gerçek kişi mükellefiyetine benzemektedir. Adi ortaklık olarak ortaya çıkan şirketlerin ortakları, kazanç paylarını faaliyet konularına göre, gerçek kişi gibi beyan etmek durumundadırlar. Ortaklıkların gelir vergisindeki prensiplere göre vergilendirilmesi, AB modeline göre çelişki teşkil etmektedir. Toplulukta bu konuda saptanmış ortak bir ilke olmamakla birlikte adi, kolektif ve komandit şirketler kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Vergilendirme Dönemi Bakımından: Vergilendirme dönemi açısından, üye ülkelere nazaran bir sorun bulunmamaktadır. Zira takvim yılı esas dışında istisnai hallerde düzenlenen özel hesap dönemleri ile, götürü vergilendirmede ortaya çıkan saptamalar, ileride milli vergi sistemlerinin kendi tercihlerine bırakılabilir. Kaldı ki Türk Vergi Sisteminde, özellikle gelir ve kurumlar vergisinde, ekonomik ve mali politikalar doğrultusunda milli çıkarlara dönük reform çalışmaları yapılırken, zaman içinde AB modeline uyum arz eden müesseselerde getirilmektedir. Örneğin,

gelir vergilerinin konjonktürel dalgalanmaları izleyebilmesi için, batıda daha önceleri uygulamaya konulan peşin vergi uygulaması, ülkemizde de uygulamaya konulmuştur. Böylece verginin, gelirin ilgili olduğu yılda tarh ve tahsilatı yapılmış olmaktadır.

Vergi Modeli Bakımından: AB üye ülkelerinin vergi modellerine baktığımızda gelir vergilerinin hesaplama yöntemlerinden ziyade kazancın tespit usulüne göre farklılıklar bulunmaktadır. AB ülkelerinde gerçek usule göre kazanç tespiti hakimken, Türkiye’de götürü usulde vergilendirmeden bir türlü vazgeçilmemektedir.

Vergi Cezaları Bakımından: Türkiye’de vergi yasalarına uyumunun artması için, vergi cezalarının yeterince ağır olması ve uygulanabilmesi gerekir. Ancak vergi cezalarının caydırıcılığı konusunda, önemli olan cezanın mükellef tarafından algılanmış şeklidir. Ülkemizde vergi idaresinin etkinsizliği ve vergi yargısına ilişkin sorunlardan dolayı, yasalarda belirtilen bu cezalar uygulanamamaktadır. Dolayısıyla sık uygulanan vergi afları, enflasyon oranı yüksekliği, vergi ahlakının düşük olması diğer sorun olan faktörlerle birleşmesi nedenleriyle, vergi cezalarından beklenen yararların elde edilmesi mümkün olmamaktadır. Türkiye’de %3 düzeyindeki mükellef inceleme oranı, çok düşük olmasa da vergi denetimlerinin niteliği çeşitli sorunlardan dolayı, vergileme sürecinde etkinliği sağlamaktan çok uzaktır. Vergi denetimlerinin sonuçlarına göre, ülkemizde beyan edilen gelirlerin %60’ına yakın büyüklükte bir gelir, kayıtlara girmemektedir (www.gelirler.gov.tr, 29/12/2001). Çeşitli tahminlere göre, ülkemizdeki bugünkü vergi gelirlerine yakın düzeyde vergi kaybının olduğunu göz önüne aldığımızda, vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması için hem genel olarak ülkemiz kamu yönetimi ölçeğinde, hem de özel olarak vergi yönetimi ölçeğinde çok sayıda değişiklik yapılması gerekmektedir (İSO, 2001; 38-46).

Vergi İncelemesi Bakımından: Gelişmiş ülkelerdeki vergi incelemesinin uygulaması ile Türkiye’deki uygulamanın karşılaştırılmasında öne çıkan en önemli farklılık, vergi inceleme alanındaki uzmanlaşmadır. Gelişmiş ülkelerde, denetim

elemanları belli bir sektörde uzmanlaşmakta, bu uzmanlaşmaya bağlı olarak da incelemenin etkinliğini artırmaktadır. Oysa Türkiye'deki vergi incelemesi uygulamasında, kurumsal olarak uzmanlaşma söz konusu olmamakta, buna karşılık ferdi olarak inceleme elemanları kendilerini yetiştirmiş bulunmaktadır.

Vergi Yüğü Dağılımı Bakımından: Ülkemizde yaşanan en önemli sorunlardan bir diğeri de, vergi yüğü dağılımına ilişkin adaletsizliklerdir. Yapılan araştırmalar, vergi yüğü dağılımındaki eşitsizliğin ülkemizdeki vergi yasalarına uyumu azaltan en önemli nedenlerden biri olduğunu ortaya koymaktadır. Türkiye'deki vergi adaletsizliklerinin örnekleri; gelir vergisinin ücretliler aleyhine adaletsiz dağılımı, en az geçim indiriminin olmaması, vergi yasalarının karmaşıklığı, vergi idaresinin etkinsizliği sayılabilir. Mükellefler bütün bunları bildiğinden, vergi ödeme süreçlerinde vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır. Bu nedenlerden dolayı Ülkemizdeki vergi adaletsizliğinin kaynaklarının araştırılması, hem gerçek anlamda düzeltilmesi, hem toplumda yaygın olan önyargıların giderilmesi ve hem de vergileme süreci açısından önemli olacaktır. Tablo 3.1'de AB ülkelerinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. Tabloda da görüldüğü üzere Türkiye'deki vergi oranları AB ülkeleriyle yaklaşık olarak aynı düzeyde bulunmaktadır. Ancak Türkiye'de kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımı, toplumun alışık olduğu vergi ödeme oranı, devletin vergiye olan gereksinimi, diğeri sosyal güvenlik kesintileri, istisna, muafiyet ve indirimlerden yararlanmanın dağılımı, vergi idaresinin etkinliği, vergi ahlakının düzeyi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olanaklarının farklılığı gibi etkenleri göz önüne aldığımızda, ülkemizdeki vergi oranlarının yüksek olduğunu ve vergileme sürecinde önemli sorunlara neden olduğunu söyleyebiliriz. Bu saptamanın daha kesin ifadelerle yapılabilmesi için, vergi oranlarının vergileme sürecindeki etkisini Türkiye açısından araştıran çalışmalara gereksinim vardır (Tunçer, 2002; 103).

Tablo: 3.1 – AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Ülkeler	Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisinde En Yüksek Oranlar (%)
Almanya	38,1	24,7	55,9
Avusturya	44,0	20,9	50,0
Belçika	46,0	31,0	61,0
Danimarka	52,2	53,2	58,7
Finlandiya	48,2	35,0	57,5
Fransa	45,7	14,1	54,0
Hollanda	43,3	17,5	60,0
İngiltere	36,0	25,9	40,0
İrlanda	33,7	31,3	48,0
İspanya	33,7	23,0	56,0
İsveç	52,0	35,3	59,6
İtalya	43,2	25,1	46,0
Lüksemburg	44,7	22,0	46,6
Portekiz	34,9	18,9	40,0
Yunanistan	40,6	12,4	50,0
Ortalama	42,4	26,0	49,7

Kaynak: Revenue Statistics, 1965-1997, OECD, Paris, 1998.

http://www.oecd.org/publications/figures/e_38-39_taxation.pdf

Tabloda da görüldüğü üzere AB ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH içindeki en yüksek payı Danimarka (%52,2) ve İsveç (%52); en düşük payı ise İrlanda (%33,7) ve İspanya (%33,7) almaktadır. Gene AB ülkelerinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki en yüksek payı Danimarka (%53,2) alırken, en düşük payı Yunanistan (%12,4) almaktadır. AB ülkelerinde en yüksek gelir vergisi oranı Belçika (%61) ve Hollanda'dadır (%60).

Tablo: 3.2- Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı 1975-1997 (Sosyal Güvenlik Payları Hariç)

Ülkeler	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Avusturya	28,0	28,4	29,4	27,7	28,2	29,0	28,7	27,8	27,0	28,8	29,1
Belçika	28,5	30,9	32,3	29,7	29,2	29,1	29,5	31,1	30,4	31,0	31,4
Danimarka	40,8	44,7	47,2	47,2	47,4	47,6	48,7	49,9	47,9	48,1	47,9
Finlandiya	32,0	29,8	33,7	35,5	35,5	36,0	33,4	35,2	32,7	35,0	34,8
Fransa	21,9	23,9	25,2	24,4	24,7	24,2	24,3	24,2	25,2	26,2	26,8
Almanya	23,8	25,1	24,2	22,9	23,4	24,0	23,9	23,9	23,3	22,3	21,7
Yunanistan	17,9	19,7	22,6	25,9	26,6	28,1	27,3	27,8	22,1	22,2	23,1
İrlanda	17,0	29,0	31,0	30,0	30,4	30,7	30,8	32,0	28,3	28,7	26,6
İtalya	14,2	18,7	22,5	26,2	26,6	28,8	30,0	28,7	28,2	28,3	29,6
Lüksemburg	30,2	32,8	34,4	31,7	30,7	30,0	31,9	33,1	32,6	34,7	34,7
Hollanda	26,4	27,9	24,6	27,9	29,6	28,6	29,5	26,6	24,5	25,1	24,7
Portekiz	14,2	17,8	20,6	22,6	23,1	24,9	23,0	24,3	24,3	24,7	25,3
İspanya	10,3	12,4	16,9	22,2	22,4	22,8	21,7	22,0	20,9	20,9	21,9
İsveç	34,9	34,8	37,5	40,5	38,1	36,0	36,4	37,2	34,0	35,2	36,7
Türkiye	14,5	15,4	13,2	16,1	16,9	17,9	18,2	18,7	19,8	21,4	23,8
İngiltere	29,4	29,4	31,2	30,2	29,5	28,8	27,5	27,9	29,0	29,0	29,3
EU	25,3	27,0	28,9	29,6	29,7	29,9	29,8	30,2	28,7	29,3	29,7

Kaynak: OECD Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 1999
<http://ekutupdpt.gov.tr/vergi/oik608.pdfiii>

Türkiye'nin gelir vergisi oranının GSYİH içindeki payı, AB ülkelerinin toplam vergi gelirlerinden daha düşüktür. Tablo 3.2'de AB ülkeleri ve Türkiye'nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı 1975-1997 (sosyal güvenlik payları hariç) gösterilmiştir.

1.2 - Gelir Vergilemesinde Global Gelişmelerin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi

Günümüzde uygulanan G.V.K.'nu mevzu itibarıyla gerçek kişi gelirlerini vergilendirmeyi hedef tutmuştur. Kişiye izafe edilen gelirin bu gerçek kişinin bütün irat ve kazançlarından ibaret olduğu ifade edilmek istenmiş olsa da, kapsam itibarıyla yetersiz kaldığı kabul edilmektedir.

Vergi yönetimin etkinliği açısından ülkede uygulanan vergi mevzuatının, vergileme ile ilgili konularda gereksinimlere ışık tutabilmesi büyük önem taşımaktadır. Konuldukları sırada, karşılaşılmaması olası sorunları tam olarak mlileyebilecekleri yargısına dayanan kanunlar, gün geçtikçe toplumun, kanunların koyduğu yükümlülüklerin dışına çıkmak yönündeki uğraşıları sonucu yıpranmaktadırlar. Kanun hükümlerinde, mükelleflerin incelemeleri sonucu boşlukların bulunması, bu boşlukların yorumlarla büyütülmesine olanak sağlamaktadır. Bu da mükelleflerin nasıl daha az vergi verebilecekleri konusundaki davranışları genellikle önemli yıpratıcı sonuçlar yaratmaktadır. Eğer genelleşmeye başlamış uygulamalara yol açan kanun boşlukları, zaman kaydedilmeden önlenmez ise vergi yönetimi ne kadar etkin olursa olsun amaçlanan politikaların gerçekleştirilmesi bakımından sorunlarla karşılaşılmaması kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca vergi adaletini bozucu etkileri de söz konusudur.

Ülkemizde vergi mevzuatı değişiklikleri günün koşullarına uyum sağlanması bakımından yeterli olmamaktadır. Mevzuatın rakamsal yönlerinin, fiyat indeksleri gibi göstergelere bağlanmamış olması ve mevzuat değişikliklerin uzun zaman gerektirmesi bu durumun başlıca nedenleridir. Vergi adaleti, gelir dağılımı, fon temini gibi ekonomik, sosyal ve mali amaçlarla vergi mevzuatına koşullara ve gereksinimlere uygunluk sağlama bakımından dinamizm kazandırması büyük önem taşımaktadır. Yasaların rakamsal yönlerinin fiyat indeksleri gibi bazı ekonomik göstergelere göre ve bütçe kanunlarıyla düzenlenmesi suretiyle mevzuatın günün koşullarına uygunluğunun sağlanması sorunu büyük lde mleyecektir (Akdoğan, 1980; 137). Vergileme ile ilgili mevzuatın karmaşık olması etkin adaletli bir vergi sistemi oluşturmasını engellemektedir. Mevzuatın karmaşıklığı yalnız ülkemizde değil, gelişmiş ülkelerde de karşı karşıya bulunan önemli bir sorundur. Uygulamaya açıklık kazandırmak aynı zamanda boşluklar yaratmamak amacıyla çok hacimli vergi kanunlarının çıkartılması da yeterli olmamakta, hatta psikolojik yönden mükellefleri ürküten bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle ABD, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde isteyen mükelleflere ücretsiz olarak dağıtılan ve her biri vergi kanunun bir bölümünü açıklamayı amaçlayan küçük ve açık dille yazılmış yayınlar

çıkarılmaya çalışılmaktadır. Vergi uygulaması ve vergi anlaşmazlıklarının çözülmesi bakımından batı ülkelerinin çoğunda şu ilkelerden hareket edilmektedir (Alaybek, 1961; 69): Vergi uygulamasının sert ve formel yöntemlerden daha çok anlayışa ve mükelleflerin işbirliğine dayandırılması, yönetim ile mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların uzlaşma yolu ile çözülmemeye çalışılması, yargısal kuruluşların, çalışmalarını her türlü etkinin dışında bağımsız organlar olarak görev yapan kuruluşlar olması.

Türkiye'deki vergi mevzuatı, sık değişen yasalarla, Bakanlar Kurulu kararıyla ve genel tebliğlerle çok karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu durum ülkemizde vergileme sürecinde; hem idare hem de mükellef açısından uyum maliyetlerini artırması, yolsuzlukları kolaylaştırması, vergi denetimini ve mahkemeler açısından karar vermeyi zorlaştırması gibi yönleriyle olumsuz etkileri bulunmaktadır (Tunçer, 2002; 105). Kanunda geçici maddeler, ek maddeler ve mükerrer maddeler oldukça fazladır. Mevcut Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında esas maddelerin yarısı kadar geçici madde bulunmaktadır. Vergi Kanunlarımızda yer alan temel müesseseler geçici maddelerle yönlendirile hale gelmiştir. Geçici maddelerle yapılan bir kerelik uygulamalar, uygulama sonuçları görülmeden ve değerlendirilmeden kaldırılan hükümler, süresi uzatılan düzenlemeler, hem sistemi karmaşık hale getirmekte hem de uzun vadeli politikalar belirlenmesini engellemektedir. Kanunların mevcut yapısı, hükümlerin anlaşılmasını ve hangi düzenlemenin ne zaman yürürlükte olduğunu tespitini zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını da artırmaktadır. Vergi mevzuatı karmaşası ve içinden çıkılma güçlükleri, vergi yasalarının yönelik olduğu tüm kesimler açısından üzerinde titizlikle durulması gereken bir nitelik taşımaktadır. Geçici maddeleriyle, mükerrer maddeleriyle, ek geçici maddeleriyle yasaların izlenme güçlüğü ve uygulama sorunları, yalnızca vergi mükellefleri açısından değil, vergi yönetimi ile vergi eğitimi açısından da dar boğazlar yaratmaktadır. Buna göre ülkemizde vergi karmaşıklığının azaltılması vergileme sürecini olumlu etkileyecektir.

Ülkemizde işletmeler, ekonomik hayatında zarar bile etse gelir vergisini ödemek durumunda bırakılmaktadır. Geçici vergi uygulaması da bu durumu mükellefler yönünde daha da ağırlaştırmaktadır. Vergi yasalarından kaynaklanan bu soruların yanı sıra ortalama işletme ölçeğinin ülkemizde hala çok küçük olması ve kayıt dışı işlem yapılması halinde bile işletmenin kontrol altında tutulmasına imkan veren düzenlemelerin karmaşık düzeyde bulunması bir handikaptır. Ülkenin genelinde büyük ölçüde nakit para kullanılıyor olması, bono, çek, poliçe gibi ödeme araçlarının yasal statüye kavuşturulmaması nedeniyle kabul edilmemesi ülkenin gelişmişlik düzeyine bağlı nedenlerle vergi sistemindeki sorunların artmasına neden olmaktadır. Tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesi bakımından Türkiye'nin karşılaştacağı çok fazla bir sorun bulunmamaktadır. Türk vergi idaresi, tasarruf gelirlerinin vergilendirmesi ile ilgili olarak her türlü banka bilgilerine yasal bir sınırlama olmaksızın ulaşma şansına sahiptir. İlgili şirketler arasındaki faiz ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ise, vergilendirme hakkının sadece ilgili ülkeye bırakılması mevcut mevzuat çerçevesinde mümkün görülmemektedir. Bugüne kadar gerçekleştirilen ve aralarında AB'ne üye ülkelerin de bulunduğu ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında her zaman faizler ve gayri maddi hak bedelleri bakımından kaynak ülkeye, yani bu ödemelerin kaynaklandığı ülkeye, bir oranla sınırlandırılmış olsa bile, vergilendirme hakkı verilmiş bulunmaktadır.

1.3 – Vergi Oranları ve Toplam Vergi Gelirleri İlişkisi

Ülkemizde gelir vergisi tarifesi daha çok yüksek gelirli mükellefler lehine işleyen ve onları koruyan bir mekanizmaya sahiptir. Vergi oranlarının artış hızları değerlendirildiğinde, vergi oranlarının azalarak yükselen bir eğilim göstermekte oldukları, gelir düzeyi büyüdükçe, artan oranlılığın özelliğinin kaybolduğu ve oranlardaki artışın gerek düşük ve gerekse orta gelir gruplarınınkine kıyasla daha yavaş olduğu anlaşılmaktadır. Ülkemizdeki enflasyonist koşullar sonucu nominal gelir artışları nedeniyle dar ve orta gelirli mükelleflerin üst gelir dilimlerine ait oranlara göre vergilendirilmeleri hem vergi adaleti hem de gelir dağılımı bakımından

olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bu nedenle söz konusu tarifenin yeniden düzenlenmesinden sonra günün koşullarına uygun bir işleyiş göstermesini sağlamak gerekmektedir.

Ekonominin canlı olmasını engelleyen sorunların başında yüksek vergi oranları gelmektedir. Sürekli olarak artırılan vergi oranları ve bundan kaynaklanan ağır vergi mükellefiyetleri, ekonominin önünü tıkamaktadır. Yüksek vergiler, yeni işyeri açılmasını engellediği gibi mevcut işyerlerinin de kapanmasına neden olmaktadır. Ağır vergi yükü, yatırımları ve buna bağlı olarak da üretim artışını ve talebi olumsuz yönde etkilediği gibi, kayıtdışı ekonominin de boyutlarını artırmaktadır (TÜGİAD, 2002; 73). Türk ekonomisinde yaşanan kayıtdışılığın önüne geçilebilmesi için yasal düzenlemelere ve idari yapıda bir takım köklü değişikliklere ihtiyaç duyulmaktadır. Varolan uygulama ile birlikte değişikliklerin beraberinde getirdiği ve Maliye Bakanlığınca çıkartılan; Genel Tebliğler, Mukteza, ve İç Genelgeler mevcut vergi mevzuatının takip edilmesini zor bir hale sokmaktadır.

Yükselen enflasyon nedeni ile vergi oranlarının sürekli yüksek tutulması, işletmelerin ekonomik karar süreçleri üzerinde olumsuz sonuç yaratmakta ve bu vergi yükünün yüksekliği stopaj usulüne göre vergilendirilen mükelleflerden ücret geliri elde eden mükelleflerin üzerinde ağır vergi yüküne dönüşmektedir. Bu grup mükellefin vergiden kaçınma ve kaçakçılığına kayma durumu bulunmamaktadır. Enflasyon ortamında mükellefin geliri parasal olarak yükselerek artan oranlı Gelir Vergisi tarifesinde üst dilime doğru kayar. Böylece mükellefin reel geliri artmadığı halde, daha çok vergi ödemek durumunda kalır. Vergi oranı arttıkça da mükelleflerin vergi kaçırma istekleri artış gösterecektir.

Türk vergi yapısında oran görünümü diğer ülkelerle karşılaştırıldığında çok yüksek olduğu görülmektedir. Vergi oranının yüksek olması, mükellefin vergiye karşı tepkilerine yol açmaktadır. Ülkemizde gelir vergisi tarifeleri %20'den başlayıp %45 kadar yükselmektedir. Çoğu ülkede ilk dilim %10-15 arasında değişmektedir. Avrupa ülkelerinde sadece Hollanda'da bu oran %60 olup bizden yüksektir (Özbakan, 1997; 107). Vergi oranlarının yüksekliği sebebiyle, mükelleflerin, vergiye

karşı direnç gösterecekleri, mükelleflerin bir kısmının, oranların gelir vergisine rağmen daha düşük olduğu kurumlar vergisi mükellefiyetine geçecekleri, götürülük ve işletme defteri tutma hadleri içinde kalma yönünde çaba sarf edecekleri açıktır.

Daha önce de belirtildiği gibi, vergi oranlarını yabancı ülkelerle kıyasladığımızda, Türkiye’de vergi oranlarının yüksek olduğu durumu ile karşı karşıya kalınmaktadır. Dünya’da vergi ve sigorta primi oranları düşerken, Türkiye’de tam tersine yükselmektedir. Amerikan “Forbes Global” Dergisi’nin, Şubat 2001 sayısında, çeşitli ülkelerde 2001 yılında uygulanan, en yüksek sigorta primi oranları esas alınmak suretiyle bir sıralama yapılmıştır. Dergi’nin *The Misery Index* (ızdırap endeksi) başlığı altında yaptığı sıralama Tablo 3.3’de verilmiştir.

Tablo: 3.3 –Sigorta Primi Kesintileri (En Yüksek Oranları % - 2001)

Ülke Adı	İşçi Sigorta Primi(%)	Ülke Adı	İşveren Sigorta Primi(%)
Fransa	45.0	Türkiye	30.0
İtalya	37.9	İrlanda	22.0
Belçika	35.0	İsviçre	18,4
İsveç	32.9	Fransa	18.0
Yunanistan	27.3	Yunanistan	15.9
Hollanda	18.9	Almanya	13.7
Türkiye	16.0	Japonya	13.6
Japonya	14,6	Belçika	13.0
Almanya	13.8	İngiltere	10.0
İrlanda	12.0	İtalya	9.0
İngiltere	12.2	Hollanda	8.0
İsviçre	11,5	ABD*	7.6
ABD*	7.6	İsveç	7.0

* Newyork

Kaynak: Forbes Global, Şubat 2001

Tabloda da görüldüğü üzere en yüksek oranda işçi sigortası primi ödeyen ülke, Fransa’dır (%45). Sırasıyla diğer ülkeler; İtalya (%37,9), Belçika (%35), İsveç (%32,9), Yunanistan (%27,3), Hollanda (%18,9), Türkiye (%16), Japonya (%14,6), Almanya (%13,8), İrlanda (%12), İngiltere(%12,2), İsviçre(%11,5) ve ABD’dir

(%7,6). En yüksek oranda işveren sigortası primi ödeyen ülke ise, Türkiye'dir (%30). Sırasıyla diğer ülkeler; İrlanda (%22), İsviçre (%18,4), Fransa (%18), Yunanistan (%15,9), Almanya (%13,7), Japonya (%13,6), Belçika (%13), İngiltere (%10), İtalya (%9), Hollanda (%8), ABD (%7,6) ve İsveç'dir (%7).

1.4 – Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası

Enflasyonla mücadelede vergi politikası bir yandan toplam talebi kısımaya, toplam arzla toplam talep arasında denge sağlamaya ve ekonomideki tıkanıklıkları gidermeye çalışacak, diğer yandan teşvik edici vergi kurumları ile ekonomide toplam arzı toplam talep düzeyine yükseltmeye gayret edecektir. Enflasyonla mücadelede kısa dönemde, esas gaye efektif talep seviyesinin düşürülmesi olduğu için, devlet bütçeleri fazla gösterecektir. Devlet, bütçe fazlasını elde edebilmek üzere, ya kamu harcamalarından kısıntılar yapacak ve gelirlerinde herhangi bir indirme yapmayacak ve/veya eski harcama hacmini koruyarak eski vergilerin nispetlerini artıracak, vergilendirilmemiş vergi rezervlerini vergilendirecektir. Bunlardan birincisi, “enflasyonla mücadelede kamu harcamaları politikası”; ikincisi ise “enflasyonla mücadelede vergi politikasıdır” diye adlandırılır. Öncelikle belirtmek gerekir ki enflasyonla mücadelede vergi politikasıyla mükellefler vergilendirilecekleri için, böyle bir politika mükellefler tarafından tepkiyle karşılanacaktır. Zira vergi mükellefleri kamu harcamalarından elde ettikleri faydalardan daha çok, ödedikleri vergi ile ilgilenirler. Kaldı ki, enflasyonla mücadelede alınan vergi sadece kamu harcamalarını finanse etmek üzere değil, bütçe fazlası oluşturmak amacıyla alınmakta, bu sebeple vergi politikasına tepki fazla olmaktadır. Bütün güçlüklerle rağmen, iki nedenle enflasyonla mücadelede bu yola başvurulmaktadır (Türk, 1997; 115-116): Birincisi, kamu harcamalarının azaltılması efektif talep düzeyini düşürebilir. Gerçekten, enflasyon devrelerinde istihdam ve milli gelir seviyesi yüksek, şahısların ellerinde özel harcamalar için kullanabilecekleri likit kıymetler fazladır. Onun için vergi mükelleflerinin vergi yükleri artırılmazsa, kamu harcamalarındaki azalmalar, yerlerini özel harcamalardaki

artışlara bırakabilir. İkincisi ise, özel tüketim ve yatırım harcamalarının kontrolü gereklidir. Kamu harcamalarını eski düzeylerinde tutarak, vergileri artırmaktan amaç yalnız bütçeden gelen enflasyonist baskıları bertaraf etmek değildir. Vergilerin artırılması aynı zamanda milli ekonominin düzenlenmesinde özel tüketim harcamaları ve yatırım harcamalarını kontrol etmek suretiyle önemli rol oynamaktadır.

Enflasyon dönemlerinde vergi yükünü yükseltmek, bütçe fazlası meydana getirmek, ekonomideki likidite fazlasını emmek bakımından gereklidir. Vergi politikasını bu şekilde iktisadi hayatı düzenlemek maksadıyla kullanılırken çeşitli hususları göz önünde bulundurmak gerekir. Bu hususlar, vergi yüklerinin artması karşısında mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri tepki ve iktisadi davranışlarda meydana gelen değişiklikler, enflasyonun milli gelirin dağılımını hangi sosyal tabakalar lehine değiştirdiği, enflasyonla mücadelede ağırlığın dolaylı mı, yoksa dolaysız vergilere mi verilmesi gerektiği gibi konuları kapsar.

Az gelişmiş ekonomilerde vergi politikasının amaçları, tüketimi kısıarak, iktisadi kaynakların yatırıma gitmesini sağlamak kısmen de olsa, kamu yatırımlarını kamu tasarrufları ile karşılamak, bölgeler, kişiler ve sektörler arasında dengesizlikleri gidermek ve milli gelirin dengeli dağılımını sağlamaktır. Ancak kalkınmanın finansmanında vergi politikasından faydalanma kolay değildir. Çünkü bu politikaya ağırlık verilmek istenirse, çeşitli güçlüklerle karşılaşılır. Şöyle ki, az gelişmiş ülkeler çok fakirdirler, bu ekonomilerde yeterli sermaye birikimi olmamıştır. Milli gelir düzeyi düşüktür ve mükelleflerin harcama gücü yoktur. Az gelişmiş ülkelerde, kalkınmayı finanse etmek için vergi politikasına ağırlık vermek şu sakıncaları doğurabilir: Vergi, iş adamlarının gayretini azaltabilir; vergi politikası ile istenen kalkınma hızının gerçekleştirilebilmesi için eskisine göre üst seviyede tasarruf yatırım dengesi kurulması gerekir. Böyle bir dengeyi kurmak sadece mali güç sahiplerinin değil, düşük gelir düzeyindeki kitlelerin de vergilendirilmesini gerektirecektir. Böyle bir politikayı uygulamak ise çeşitli toplumsal rahatsızlık ve hoşnutsuzluklar doğurabileceği için siyasi otoriteler seçmenlerine karşı zor durumda

kalabilirler. Daha önce de belirtildiği gibi vergi politikasını iktisadi hayatı düzenlemek amacıyla kullanırken, çeşitli hususları göz önünde bulundurmak gerekir. Göz önünde bulundurulacak hususlardan bazıları şunlardır:

- Vergi artışlarına vergi mükelleflerinin gösterdikleri tepkiler: Vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiler, onların gelirlerini azalttığı için, mükellefler, eski gelir düzeylerini ve refah seviyelerini korumaya çalışırlar. Böyle bir durum mükellefi daha çok çalışmaya teşvik eder ve dolayısıyla üretim artar. Diğer taraftan mükelleften alınan vergi ile bütçe fazlası sağlanır ki, buna verginin gelir etkisi denir. Verginin gelir etkisi toplam arzı artırıcıdır. Verginin gelir etkisi, vergi mükelleflerinin en az geçim düzeyinde bulunmalarına, eski geçim düzeylerini muhafaza etmek istemelerine, gelire karşı taleplerinin elastikiyetinin sert olmasına ve sonuçta ödedikleri verginin miktarına bağlıdır. Ancak mükellefler vergilerin artışı durumunda, vergi ödemektense dinlenmeyi tercih edebilirler. Bu da gelirin ikame etkisidir. Vergi mükellefleri vergilere karşı bu şekilde bir tepkiyi, gelire karşı olan taleplerinin elastikiyetinin yüksek olması halinde gösterir ve fazla çalışmaktan, boş zamanlarını değerlendirmekten, ek vazife almaktan kaçınırlar. Verginin ikame etkisi, marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı arasındaki farkın büyük olmasına bağlıdır. Bu sebeple, maliye idarelerinin enflasyonla mücadelede verginin gelir etkisini artıracak ve ikame etkisinin ortaya çıkmasına engel olacak şekilde vergi sistemi üzerinde değişiklikler yapmaları gerekir.

- Vergi sisteminin kabul edebileceği yenilikler: Enflasyonla mücadelede uygulanan vergi politikası, ekonomiyi düzenleyici bir vergi politikasıdır. Bu sebeple, bu politikanın bünyesinde esnek unsurları taşıma zorunluluğu vardır. Ancak o zaman ekonomi düzenlenebilir. Düzenleyici bir vergi politikası yoluyla yeni vergiler kabul etmeden ve eski vergilerin oranını artırmadan önce, ekonomideki toplam talep fazlasının vergi sistemindeki boşluklardan meydana gelip gelmediği araştırılmalı, istisna ve muaflıklar enflasyon devrelerinde makro ekonomik açıdan değerlendirilmeli, ekonomideki likidite fazlası emilmelidir. Ekonominin yüksek enflasyon içinde bulunması halinde bazı kişilerin gelirleri verginin en az geçim

indirimini üstüne çıkan, bazı vergi mükellefleri de eskisine göre daha üst gelir dilimi içine girerler, böylece, gelir vergisinin nominal hasılatı artar, fakat gelir vergisindeki bu otomatik artışlar yükselen genel fiyat seviyesi yüzünden devlet harcamalarındaki artışı karşılamayabilir. Verginin bu usule göre tahsil edilmesi halinde, gelir vergisi, kaynakta kesme usulüne benzer bir usule tabi tutulmuş olacaktır. Gelir vergisi için bu yeterli gelmediği zaman iki yeni tedbir daha alınabilir. Bu tedbirlerden birincisi vergi tarifesinin değiştirilmesi, ikincisi ise eski gelir dilimi ve vergi tarifesinin düzenlenmesidir. Enflasyonun kaynağı yatırımların artmasından kaynaklanıyorsa, yatırımlar üzerinde doğrudan etki yapacak vergilere başvurmak gerekecektir. Bu konuda en elverişli vergiler şahsi gelir vergisi ile kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi oranı artırılarak şahsi gelir vergisi gibi artan oranlı hale getirilecek olursa, kurumların tüketim ve yatırım harcamalarında bir düşme meydana gelecektir. Eğer enflasyonun kaynağı dış alemden kaynaklanıyorsa, o zaman bu kazançları ihracat vergileri katlı kambiyo kuru veya gelir vergisi içinde vergilendirmek gerekir. Enflasyonla mücadelede, harcama vergilerinin spesifik değil advalorem olması gerekir. Özel harcama vergileri, fiyat elastikiyeti düşük, gelir elastikiyeti yüksek olan mallar (lüks mallar) üzerinden alınmalı, bazı malların arzındaki kıtlık böylece ortadan kaldırılmaya çalışılmalıdır.

- Enflasyon ve vergi ödeme gücü: Enflasyon devrelerinde milli gelirin çeşitli sosyal tabakalar arasında dağılımı normal zamanlardakinden farklıdır. Toplam talep kısılırken birbirinden farklı vergi çeşitlerine başvurmak gerekecektir. Mesela işçi ücretlerinin, onların üretkenliklerindeki artıştan daha hızlı artması veya hammadde fiyatlarının hızla yükselmesi halinde, daha çok zaruri ihtiyaç maddeleri üzerinden alınan harcama vergilerine önem vermek gerekir. Öte yandan, yatırımların tasarrufları aşmasından meydana gelen talep enflasyonunun çıkması halinde ise gelir ve kurumlar vergileri üzerine eğilmek gerekir. Birinci halde tüketim harcamalarını dolaylı vergilerle azaltmak imkan dahiline girdiği halde, ikinci durumda dolaysız vergiler tasarrufçuların hem tüketimlerini önler, hem de gelirin spekülâtif maksatlar için kullanımlarına imkan vermez. Böylece yatırım-tasarruf dengesi yeniden sağlanır ve enflasyon kendi kendini beslemez.

- Enflasyonla mücadelede vergi politikasıyla toplam arzın artırılması: Vergi politikası yoluyla toplam arz ve talep dengesi sağlamak istenirken vergi sisteminin yapısına, teşvik kurumları sokulacak, teşvik edici bir vergi politikası uygulanacaktır. Bu politikanın gayesi selektif bir vergileme yoluyla belirli iktisadi faaliyetleri özendirmektir. Vergi sistemi içindeki teşvik edici kurumlar hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, vergi kredisi, otofinansman, vergi muaflık ve istisnaları, katlı kambiyo kurları, koruyucu tarifeler vb' den ibarettir. Teşvik edici vergi politikasıyla, toplam arzın toplam talep düzeyine hemen yükseleceğini beklemek yanlıştır. Teşvik edici vergi politikasının başarıyla uygulanabilmesi bazı ön şartların mevcudiyetine bağlıdır. Teşvik edici vergi politikası, her şeyden önce özel sektörün ağırlıklı olarak bulunduğu, girişimcilerin sınırsız kar peşinde koştuğu ve piyasa ekonomisinin teşvik tedbirlerine karşı hassas olduğu ekonomilerde başarı gösterir.

1.5 - Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Revizyon İhtiyacının Nedenleri

Çağdaş yaklaşım gelir tanımında, kapsamlı yaklaşımı geçerli bulmaktadır. Bu yaklaşıma göre sermaye kazançlarının kavranması ve kazancın yıllara ortalama şekilde dağıtılması esastır. İkinci olarak endeksleme yapılması ve bu endekslemenin tarife dilimlerinin ayarlaması ve sermaye gelir ayarlaması olmak üzere iki türlü yapılması gerektiği savunulmaktadır. Dolayısıyla tarife dilimleri için genel, kazanç türleri ve bunlara tanınan istisnalar için sermaye gelir ilişkisine göre farklı endeks değerleri kullanılması gerekmektedir. Gelir vergisi tarifelerinde etkinlik esasına dayalı optimal düzenlemeler marjinal vergi oranlarının ilk dilimlerde düşük olacak orta dilimlerde yükselecek ve son dilimlere doğru yeniden düşecektir. Halbuki uygulamada ilk dilimlerde, özellikle sosyal güvenlik katılımlarının da etkisi ile marjinal oranlar yüksek olmakta, orta dilimlerde düşmekte, son dilimlerde yeniden yükselmektedir. Çağdaş düzenlemelerde dilim sayıları azalmakta, ilk dilim oranı yükseltilirken son dilim oranı düşürülmektedir. Bunun gerekçesi, yüksek oranlı dilimle çok az sayıda mükellefin girmesi, bu tarife yapısının işlememesi yüzünden amacına hizmet edememesi ve geçerli-anlamalı bir tanımın olmayışdır.

Artan oranlı tarifelerdeki anlayış değişikliği sonucu oranların düşürülmesi global gelir vergisi sistemlerinin gerekçesini ortadan kaldırır hale getirmiştir. Gene de çağdaş yaklaşımlarda teşviklerin kaldırılması yoluyla Gelir Vergisi konusunun daha homojen hale getirilmesi, uluslararası vergi antlaşmaları çerçevesinde sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde eşgüdüm sağlanması yöntemleri ile yeniden üniter sisteme geçilmesi savunulmaktadır (Plaesscheart, 1989; 68-69). Gelir üzerinden alınan vergilerde revizyona gidilme nedenleri üzerine aşağıda birkaç öneri sunulmaktadır.

-En az geçim indirimi yerine, asgari ücretin vergi dışı tutulması veya benzeri bir uygulama ile verginin sosyal amacına uygun bir sisteme getirilmelidir. Bu suretle meydana gelebilecek vergi azalmasının telafisi sağlanmalıdır.

-Ekonomik amaçlı bağışlıklardan, bölgesel kalkınma ile ilgili olanlarla üretimi düşük teşvikler kaldırılmalıdır. Bu çerçevede sadece ihracatçıya sağlanan ihracat istisnalarının, ihracatçıya ve aracılara yerine üretici ve imalatçıya yönlendirilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca esnaf ve küçük çiftçi muafıkları gözden geçirilmelidir (Özyürek,1997; 21).

-Vergi mükellefi sayısı ile seçmen sayısı karşılaştırıldığında, ülkemizde potansiyel vergi mükellefinin ancak yarısından daha az bir bölümünün kayıtlı vergi mükellefi olduğu görülür. Bu durum vergilemede adaletin sağlanamadığını gösterir. Bu nedenle vergi tabanının genişletilmesi olumlu sonuçlar verecektir.

-Gelir vergisi sisteminde mevcut olan serbest beyan usulü, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan, olmayan bütün gelir vergisi için yeniden kabul edilmelidir. Ancak bu usulün etkin bir şekilde uygulanabilmesi için merkezi denetim elemanları yanında vergi denetmenleri de serbest beyanı incelemesine yetkili kılınmalıdır.

-Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler nezdinde yarattığı olumsuz etkilerinin bilinmesine rağmen, af kanunlarının çıkarılmasına devam edilmesi, mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerden biri de,

ne kadar vergiyi ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Mükelleflerin hiç bir yasal değişiklik olmaksızın (idarenin, vergi denetim elemanlarının ya da vergi yargısının uygulamalarından kaynaklanan nedenlerle) farklı işlemlere muhatap kalmaları, populist yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affı çıkarılması veya bir anda ek vergilere başvurulması, mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir. Bu denli sık aralıklarla vergi affının çıkması, zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri cesaretlendirmektedir. Yasal yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler, kısa bir süre içinde vergi affının olacağından emin olarak rahat hareket edebilmektedirler. Bu tür mükelleflerin vergi kaçırmaları ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememeleri dolayısıyla karşı karşıya oldukları tek risk, bir-iki yıl içinde vergi incelemesine tabi tutulma ihtimalidir. Vergi inceleme oranının ve incelendikten sonra karşı karşıya kalınacak nihai yükümlülüklerin pek de yüksek olmadığı bir ortamda vergi kaçırmanın ya da vergi ödememenin ciddi bir yaptırımı kalmamaktadır. Diğer yandan, zamanında ödenmeyen vergiler, uygulanan gecikme faizi dolayısıyla zaman içinde gerçekten de ödenemez duruma gelmektedir. Bu durum, daha sonra vergi affı çıkarılmasının meşru zemini oluşturmaktadır. Ödenemeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerekçelerle çıkarılan vergi aflarının en büyük zararı; vergilemede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu telafisi zor tahribattır. Vergi afları, vergisini zamanında ödemiş olan mükellefleri son derece rahatsız edici niteliktedir. Bu bakımdan gelir idaresi, kayıt dışı ekonominin kayda alınmasının yanı sıra, tahakkuk etmiş vergilerin zamanında tahsilini sağlayıcı tedbirleri de almalıdır. Vergi aflarının çıkarılması sadece vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilerin işine yaramakta, bu kişiler gelirlerini kayıt dışı tutmanın, başka bir deyişle kendilerini devletten gizlemenin ödülünü yine devletten almaktadırlar. Böyle bir durum karşısında vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin; özelde vergi sistemine, vergi idaresine, vergilendirmekteki adalete, genelde devlete güvenleri sarsılmaktadır.

Bugün hemen her kesimin gerekliliği üzerinde uzlaştığı ve destek verdiği ve vergi sisteminde revizyon olarak adlandırılabilir düzenlemeler, bazı

yetersizlikleri olsa da çok isabetli ve iyileştirici hükümleri içermektedir. Öncelikle vergiyi geniş bir mükellef tabanına oturtmak için, vergi kaydı olmaksızın kazanç elde edenleri kısmen olsun vergilendirme kapsamına almak amacı ile bazı düzenlemelere yer verilmesi olumlu bir gelişmedir. Zira vergiyi geniş bir mükellef tabanına oturtmayı amaçlamayan hiçbir öneri reform niteliği taşımamaktadır. Burada belge düzenini yaygınlaştırıcı önlemler gerçekleştirilmeye çalışılacaktır

1.6 – Vergi Reformu Gereksinimi

“Vergi reformu” deyimi, en doğru şekli ile “vergi sistemi” reformudur. Çünkü yapılması öngörülen radikal nitelikteki düzeltme ve yeniden düzenleme hareketleri belli kurumlarda olmaktadır. Vergi reformu, bir ülkenin bozulmuş vergi sistemini, adaletsizleşmiş gelir dağılımını, mükellefler üzerinde ağırlaşmış vergi yükünü, kamu harcamaları için yeterli kaynağı bulamayan devletin gelirlerini artırması için halk içinde vergi adaletinin sağlanması için yapılan yeniliklerin hepsini kapsamaktadır. Reform köklü değişiklikleri ifade eden bir kavramdır. Bir vergi sisteminde yapılan düzenleme ve iyileştirmelerin reform olarak nitelendirilmesinin ön koşulu köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. Buna karşılık daha dar kapsamlı değişiklikler ve uygulamaya konulacak bazı yeni kurumlarda yapılan düzenlemeleri, mevcut sistemin günün koşullarına uygun olarak "revizyon"u şeklinde nitelendirmek gereklidir (Koban, www.ceterisparibus.net, 05/10/2003). Vergi reformu çok farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Türk vergi reformlarının öncüsü Ali **Alaybek**'e göre, “Esas itibarıyla bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda, ya da temel bir vergide yapılan ve yapı değişikliğini kapsayan iyileştirmelere büyük vergi reformu, büyük bir derecede kapsamlı ve önemli olmayan düzeltme ve değişikliklere küçük vergi reformu denilmektedir”. Kenan **Bulutoğlu** ise vergi reformunu, “Vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümün önemli ölçüde değiştirilmesi” olarak tanımlamaktadır. Bora **Ocakçıoğlu**' na göre vergi reformu, “Belirli ekonomik ve sosyal hedeflere yönelik olarak vergi sistemlerinin bütününde ve bütünü meydana getiren unsurlarda yapılan, yapılması düşünülen temel nitelik değişiklikleridir. Bir çok tanım ve açıklamaya rağmen, vergi reform kavramı ile ilgili olarak üzerinde

birleşebilecek bir tanım şu olabilir, “vergi reformu, gayri safi yurt içi hasıla içindeki vergi oranlarında ya da vergi sisteminin yapısında veya her iki konuda yapılması öngörülen değişikliklerdir” (Peacock, 1981; 11). Kısaca vergi reformu bir vergi sistemindeki köklü düzeltme ve iyileştirme hareketlerini ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1990; 11).

Vergi sistemlerinin oluşumundan beri mükellefler reform isteği içinde olmuştur. Siyasi partiler, baskı grupları, seçkin araştırmacılar çağın ideal bir vergi sistemine ulaşmak için çalışmışlardır. Devlet tarafından karşılıksız sunulan mal ve hizmetlerde artış ile birlikte, daha esnek, adil, etkin ve acısı az olan bir vergi sistemi için değişim hep arzu edilmiştir. Kamu gözlemcilerine göre hükümetler de ister istemez vergi sistemlerinde değişim imkanlarını araştırmak zorunda olmuşlardır.

Vergi reformları, kapsamının genişliği veya yoğunluğuna göre; (i) Kısmi, (ii) Kapsamlı veya total vergi reformları olarak sınıflandırılmaktadır. Yapılacak vergi reformu kısa bir sürede ve bir yasal düzenlemeyle gerçekleştirilmesi durumunda kısmi vergi reformundan söz edilebilir. Kısmi nitelikteki vergi reformlarının gerçek bir reform olup olmadığı konusu, iki açıdan değerlendirilebilir (Turhan, 1993; 364); birincisi, eğer vergi sistemi içerisinde önemli ağırlığı olan bir verginin yapısını tümü itibarıyla değiştirmeye yönelik bir reform işlemi ilgili verginin ağır sakıncalarını ortadan giderir ve vergiyi sistemin amaçlarına uygun bir unsur haline getirirse, bu girişim gerçek bir vergi reformu olarak nitelendirilebilir. İkincisi pek çok vergiyi içeren büyük ölçekli vergi reformlarının gerçek vergi reformu sayılabilmesi, yapılan değişikliklerin kendi aralarında uyumlu ve amaca uygun planlanıp planlanmadığına bağlıdır. Dolayısıyla uygulamada, vergi reform planının bütün unsurları arasında amaçlara uygun bir uyum sağlanabilirse, gerçek anlamda bir vergi reformundan söz edilebilir. Kapsamlı vergi reformu, uzun dönem için göze alınabilir. Çünkü bir vergi reformunun gerçekleştirilebilmesi, konunun güçlüğü ve siyasal sürecin uzunca bir zaman gerektirmesi nedeniyle uzunca bir süre alabilmektedir. Vergi reformunun kapsamlı tek bir pakette mi, zamana yayılarak mı başlatılacağı ve değişikliklerin nasıl sıralanacağı; ulusal şartlar, hukuki çerçeve ve politik öncelikler tarafından

belirlenir. Gelir vergisinde yapılabilecek reformlar, başlıca vergi konusunun genişletilmesi, gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi, emek ve sermaye gelir arasındaki yük eşitsizliğinin giderilmesi ve gelir vergisi ile sosyal güvenlik vergilerinin bütünleştirilmesi şeklinde sıralanabilir (Nadaroğlu, 1990; 22). Çeşitli ülkelerde gelir vergisi alanında yapılan düzenlemelerde vergi tabanının genişletilmesi yönünde eğilimler gözlenmektedir. Bu amaçla daha önceleri vergi matrahına dahil edilmeyen gelir unsurları matraha dahil edilmekte, vergi sistemlerinde yer alan çeşitli muafiyet ve istisnalar kaldırılmaktadır

Vergi sistemleri uygulandıkları ülkelerin ekonomik ve sosyal gereklerine göre şekillenmekte ve zaman içerisinde değişikliğe uğrayabilmektedir. Bu değişiklikler vergi yapılarında köklü değişimi ve düzenlemeyi içeriyorsa, vergi reformu olarak değerlendirilmektedir. Çok yönlü olan vergi reformlarına gidilmesinde etkili olan pek çok faktör vardır. Bu faktörler yapılacak reformların çerçevesini de çizmektedir. Ülkelerin değişen iktisadi, sosyal ve siyasi koşullarına bağlı olarak vergi sistemlerinde yeniden yapılanmaya gidilmesi sıklıkla rastlanan bir olgudur. Bu durum, gelişmiş ve gelişmekte olan hemen her ülke için söz konusudur. Geçmiş çok eskilere dayanan vergi reformlarına gitme nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Gökbunar, [www. canaktan.org](http://www.canaktan.org), 01/11/2003):

- Direkt Olarak Siyasi Nedenler: Bir vergi sisteminin tümüyle ortadan kalkmasına neden olan önemli bir siyasi bunalım söz konusu olduğunda ve yeni bir vergilemenin ortaya çıkmasını ya da bir verginin gerekçesinin düzenlenmesini gerektiren siyasi bir değişimin olması,

- Çevresel Faktörler: Özellikle dış çevreye uyum çerçevesinde vergi sisteminde yapılan değişim. Örneğin, son yıllarda KDV'ni kabul etmeksizin bir ülkenin AB'ne girmesinin mümkün olmaması nedeniyle yapılan düzenlemeler.

- Teknik Neden: Bazı vergilerin artık kullanılmayan, uygun olmayan, gözden düşmüş bir vergi tekniğine dayanması ve bu nedenle sistemin tekrar gözden geçirilmesi.

- Mali, İktisadi, Sosyal Nedenler: Vergiler kamu giderlerinin karşılanmasında önemli finansman aracı olmalarının yanı sıra, iktisat politikalarının uygulanmasında ve ülke içinde sosyal politika aracı olma gibi işlevlere de sahiptirler. İdeal bir vergi sisteminin bu üç temel amacı bir arada uygulayabilen bir sistem olduğu söylenebilir (Bilici, 1997; 117). Dolayısıyla, vergi reformu kamu gelirlerinde artış sağlamaya yönelik olarak mali amaçla yapılan düzenlemeleri kapsadığı gibi, sosyal devlet olmanın gereğinin vergiler vasıtasıyla iyi bir şekilde yerine getirilebilmesi için ve iktisadi hedefler doğrultusunda yapılan düzenlemeleri de içermektedir. Görüldüğü gibi vergi reformu tek amaçlı bir kavram değildir. Bu durum vergi reformlarında zaman zaman birbiri ile çatışan amaçların ön plana çıkmasına da neden olabilmektedir.

Etkin ve başarılı bir vergi reformu doğru ve gerçekçi bir vergi politikası belirlenmesi ve söz konusu düzenlemelerin mükellefler tarafından kabul görmesi ile yakından ilgilidir. Ayrıca uygulamaya konacak verginin tepki almaması için, verginin konusunun, matrahı belirlenirken hassas davranılması gerekir. Ülkenin içinde bulunduğu sosyo-ekonomik şartlar ve mali yapı bugün Türk Vergi Sistemi'nde kapsamlı değişiklikleri gerektirmektedir. Zira bugün vergi sistemimiz kamu harcamalarının finansmanını sağlamadaki yetersizliği ile mali işlevini, vergi yükü ve gelir dağılımı adaletsizliği ile sosyal işlevini ve ekonomik istikrar üzerindeki etkinsizliği ile de iktisadi işlevini yerine getirememektedir. Bu nedenle vergi sisteminde yeniden yapılanma zorunlu hale gelmiştir.

Türkiye'de kamu kesiminde reform sorununu daha kapsamlı bir biçimde düşünülmesi gerekir. Bir vergi reformundan çok vergi idaresi reformuna acilen gereksinim vardır. Vergi tabanının genişletilmesi, özel sektörün kurumsallaşmasına, davranış kalıplarının değişmesine ve vergi idaresinin güçlenmesine bağlı olduğu uzun bir süreçtir. Yeni yöntemlerle bu süreç mutlaka hızlandırılmalıdır. Gelir idaresi yeniden yapılandırılmadığı sürece vergi yasalarında yapılacak değişmelerin uygulamada başarısı sınırlı olacaktır. Reform programı çerçevesinde alınacak tedbirlerin seçilmesinde ve uygulanmasında ekonomik, sosyal, idari ve uluslararası

faktörler titizlikle değerlendirilmelidir. Yapılması düşünülen değişikliklerle ilgili çalışmalarda vergi sistemi bir bütün olarak ele alınmalı ve sistematik bir bakış açısı getirilmelidir. Maliye alanında yapılacak harcamalara getirisi çok yüksek birer yatırım olarak bakmanın zamanı çoktan gelmiştir. Gelir idaresi yeniden yapılandırılmadığı sürece vergi yasalarında yapılacak değişmelerin uygulamada başarısı sınırlı olacaktır. Ayrıca vergi idaresinin verimliliği kadar devletin elde edeceği verginin piyasa verimliliğine endekslenmesi konusu da önemlidir. Piyasaların verimliliği vergilerin nerelerden alındığı ve nerelere harcandığına bağlıdır. Dolayısıyla vergi reformları yapılırken, verginin piyasa verimliliğine de bağlı olduğu unutulmamalıdır. Kısaca, vergi reformunun başarılı olabilmesi, “bilinçli vergi mükelleflerine”, “adil, dengeli, hukuk tekniğine uygun bir vergi sistemine”, “vergi sistemini uygulayabilecek etkin bir vergi idaresine” ve “serbest muhasebecilere, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere”, “istikrarlı makroekonomik ortama” ve “bütünleşik ve kapsamlı bir biçimde toplumun katılımına” bağlıdır. Ayrıca etkin bir vergi reformu için, eşzamanlı olarak kamu harcamalarında reform yapılmalıdır (Vanistendael, 2003; 127-144).

OECD ülkelerinde de son yıllarda vergilerde bir takım düzenlemelerin yapılması gerekliliği sürekli tekrarlanmaktadır. Bu doğrultuda olmak üzere OECD üyesi (İngiltere, İsveç, Norveç gibi) bazı ülkelerde özellikle ücretlilerin üzerindeki vergilerin ağırlığının indirilmesi şeklindeki değişikliklere vergi reformlarında öncelikli olarak yer verilmiştir (Cacheux, 1997; 44). Vergi yükü dağılımını değiştiren uygulamalar yanında, vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki bozucu etkileri, gereksiz ölçüdeki karmaşıklığı ve yüksek oranlı kayıp ve kaçakları konuları üzerinde de yoğunlaşmıştır. Dolaylı vergilere ilişkin olarak da çoğunlukla tabanı genişletici sapmaları azaltıcı ve vergi tarifelerini düzeltici önlemlere yer verilmektedir.

2 –Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar

Diğer ülkelerde olduğu gibi, Türkiye’nin de kendi siyasi, ekonomik ve kültürel özelliklerinden etkilenerek oluşan özgün bir vergi sistemi vardır. Bu sistemin

kendi içinden kaynaklanan sorunları olduğu kadar, uluslararası gelişmeler sonucunda gerekli uyumun sağlanamamasından kaynaklanan sorunları da vardır. Bu sorunların bazılarına aşağıda değinilmiştir.

2.1- Vergi İle Vatandaş İlişkileri

Başarılı bir vergi sisteminin olabilmesi koşullarından biri olan vatandaşlık ile vergi mükellefiyeti özdeşliği, Türk Vergi Sistemi uygulamasında bir türlü gerçekleştirilememiştir. Bu amaca hizmet etmek üzere, vatandaş olabilmek için vergi mükellefi olmak bir koşul olarak yerleşmeli, reşit olan herkes bir vergi kimliğine sahip olmalıdır. Hatta bazı vatandaşlık haklarının kullanılabilmesi için vergi mükellefiyeti bir önkoşul durumuna getirilmelidir (Özgen,Yılmaz, www.dpt.gov.tr, 25/12/2003).

Toplum tarafından benimsenmeyen ve sahiplenmeyen hiçbir şey kalıcı olmayacağına göre, öncelikle mükellefiyet ile vatandaşlık arasında bu bağın kurulması, bu aşamada da verginin en temel vatandaşlık ödevlerinden biri olduğuna yönelik bir eğitim anlayışının benimsenmesi gerekmektedir. Ülke sevgisi, vatandaşlık anlayışı ve daha iyi geleceğin kaçınılmaz önkoşulu olarak, kurallara uymanın yararları daha küçük yaşlardan itibaren insanlara verilmelidir. Yaşanan her günün, bir önceki günden daha iyi olabilmesinin anahtarı olacak nesillerin eğitimi ve bu eğitimde verilecek vatandaşlık vergi bilincidir. Verginin gerekliliğine inanç, kişinin kendi çıkarları ile ülke çıkarlarını aynı yönde görmesi olarak tanımlanabilir. Kişi, ödediği verginin kendisinin yararına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekliliğine inanıyor demektir. Kısaca belirtmek gerekirse, verginin gerekliliğine inancı sağlamak temiz ve şeffaf toplum olmaya bağlıdır. Vergi toplamak için devletin vatandaşa güven vermesi gerekir. Güvenilmeyen,vatandaşı haksız ve yanlış uygulamaları ile kıran, küstüren devlet, vatandaşlarından vatandaşlık görevlerini yerine getirmesini bekleyemez. Vatandaşın devlete güvenmesinin en önemli koşullarından biri de, devletin, vatandaşlarının haklarına sahip çıkması, saygı göstermesi, geleceğe güvenmelerini sağlamasıdır.

Vergilemede mükellefin beyanının esas alınmasının temelinde mükellefe güven yatmaktadır. Mükellefe güvenin oluşmasında da mükellefin vergiye olan inancının güçlü olması gerekli bir koşuldur. Mükellefin vergiye olan inancı güçlü değilse, beyan mekanizmasının işlemesi olanaksız hale gelecektir. Zira beyan edilen her hususu bire bir kontrol etmek dünyanın hiçbir yerinde mümkün olmadığı gibi, cezalandırma yöntemi de tek başına sistemin temelini teşkil edebilecek bir konu değildir. Türk vergi sisteminde bu konuda zafiyet olduğu söylenebilir. Bunun başlıca nedenlerinden bazıları ise şu şekilde sıralanabilir; toplanan vergilerin etkin kullanılmadığına olan inanç, kamu harcamalarındaki savurganlık, eğitim-sağlık-alt yapı-ulaşım gibi gerekli ve temel konulara yeterince kaynak ayrılmaması, belirli bir kesimden vergi alınıp, diğer kesimlerden vergi almak için yeterli çabanın gösterilmemesi, güvensizliğin bireysel olarak aşılammaması, piyasa koşulları gereği bozuk sistemin kurallarına uymanın zorunlu hale gelmesi, toplanan vergilerin halkın tepki duyduğu gruplara (hayali ihracatçılar, batık bankalar vb.) aktarılması vb. gibi.

Uygulamaya konulan bir vergi, kişiyi daha fazla çalışmaya, ya da çalışmak yerine boş durmaya yönlendirebilir. Bir vergi konulduğunda, mükellef ödemiş olduğu vergi tutarının yol açtığı gelir azalmasını telafi etmek amacıyla daha fazla çalışabilir ve gelir elde etme amacı güdebilir. Ya da mükellef, ödemiş olduğu vergi gelirinde yol açtığı eksilme dolayısıyla, çalışma ve üretme arzusunu kaybetmesi sonucunda çalışmak ve üretimde bulunmaktansa boş durmayı aylaklığı tercih edebilir. Bunlardan birincisine “gelir etkisi”, ikincisine de “ikame etkisi” denilmektedir. Söz konusu etkileşim; boş zaman tercihi şeklinde olabileceği gibi, üretim ve tüketim tercihlerinin etkilenmesi şeklinde de ortaya çıkabilir. Kişi, vergi nedeniyle katlanmak durumunda kaldığı yükü yani satınalma gücündeki azalmayı, ihtiyaçlarını sınırlandırmaya ve kısma çalışarak karşılayabileceği gibi çalışmanın daha az çekici hale gelmesine bağlı olarak boş gezmeyi, evde oturmayı, aylaklığı tercih edebilir. Çalışıp ve üretimde bulunup yüksek tutarda vergi ödemesi sonucunda, bireysel olarak çalışmasının karşılığını alamayacağını düşünen kişi, daha az çalıştığı takdirde bu bakımdan daha az maliyete katlanabileceğini düşünebilir. Sonuç olarak,

burada önem taşıyan husus, gelir etkisinin yaratılması veya en azından ikame etkisine neden olmayacak bir vergilendirme politikasının izlenmesidir.

2.2- Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü

Vergi sisteminin başarısını engelleyen ve vergi ödeme gayretlerini azaltan diğer faktör de kayıt dışı ekonominin varlığı ve bunu kayda almak için yapılan uygulamaların beklenen başarıları sağlayamamasıdır. Kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi yönünde ciddi önlemler alınmaması, vergi sisteminin yapısını son derece olumsuz etkilemektedir. Türkiye’de günümüzde yapılan çeşitli hesaplamalara göre kayıtlı ekonominin %30 ile %60 arasında değişen kayıt dışı ekonominin varlığından söz edilmektedir (Aydemir, 1995; 74). Tahmine dayanan bu oranda hata payı ne olursa olsun çok yüksek olup, vergi sisteminin yanı sıra ekonomik yapıyı da olumsuz etkilemektedir. Kayıt dışı ekonominin bu boyutlara ulaşması ve engellenememesi rekabet avantajları nedeniyle kayıtlı ekonomiyi de kayıt dışılığa özendirilmekte hatta bir ölçüde zorunlu olarak kayıt dışılığa itmektedir.

Kayıt dışı ekonominin büyük boyutlarda olmasının yanı sıra yıllarca büyük bir mükellef kitlesinin götürü olarak vergilendirilmesi belge düzeninin yerleşmemesinin en büyük nedeni olmuştur. Vergi sistemindeki teşvik müesseselerinin istismarlara karşı yeterli koruma önlemleri olmaksızın işlemesi, bu alanda da yoğun bir sahte belge kullanılması sorununu doğurmuştur. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının yaygınlığı ve önüne geçilememesi de aynı doğrultuda sistemi olumsuz etkileyen bir olgudur.

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında olmasa bile, boyutlarının genişlemesinde en önemli etkenlerden birisi de, kayıt dışı ekonominin kendisidir. Kayıt dışı ekonomi, kendisini üreten bir karaktere sahiptir. Çünkü kayıt dışı faaliyetlerin kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar, kayıtlı ekonomiden kayıtsız ekonomiye doğru kayışın ortamını hazırlamaktadır. Faaliyetlerini kayıtlara geçirmeyen ekonomik birimler; vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükler açısından önemli bir avantaja sahiptirler ve kayıtlı çalışanlara oranla daha yüksek harcanabilir

gelir elde ederler. Bu durum ise rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Rekabet gücü artan, kayıt dışı ekonomik birimler, piyasada daha yüksek paya sahip olmaya başlarlar. Bu pay, faaliyetlerini kayıtlı olarak sürdürmeye çalışan ekonomik birimlerin aleyhine genişleyerek, kayıtlı birimlerin büyümelerine engel olur. Ayakta kalamama tehlikesi ile karşı karşıya kalan kayıtlı işletmelerin, bu olgu karşısında iki temel yönelimi olduğu gözlenmektedir. Bunlardan birincisi; kendi faaliyetini de kayıt dışına çıkararak, koşullara uyum sağlamak ve rekabet gücünü artırmak; ikincisi ise, kamu otoritesinden kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kontrol altına alınmasını veya kendilerine yönelik istisna ve ek kolaylıklar sağlanmasını ısrarlı bir biçimde istemektir. Eğer ikinci istemler karşılanamazsa, kayıtlı ekonomik birimlerin de kayıt dışına çıkmasını engelleyebilmek mümkün değildir.

2.3- Vergi Yasalarındaki Sık Değişiklikler

Vergi yasalarının sık değişmesi, anlaşılır ifadeler kullanılmaması, orta ve uzun vadeli planlar dahilinde çalışmalar yerine günlük düzenlemeler yapılması vergi sistemini olumsuz etkilemektedir. Söz konusu bu değişikliğin sıklığı, mükelleflerin de orta ve uzun vadeli vergi planlaması yapmalarını imkansız hale getirmekte, diğer yandan, aynı tutarda gelir elde eden mükellefler nezdinde, gelirlerinin farklı gelir unsurlarından oluşması nedeniyle farklı vergileme yapılarak adaletsizliğe yol açılmaktadır. Sık yapılan değişikliğin yanı sıra vergi yasalarında açık, net olmayan ifadeler yer verilmesi mükellef, idare ve yargı arasında bazı konularda sürekli hale gelen uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Bunun yanı sıra af yasalarının belli dönemlerle sürekli hale getirilmesi, dürüst mükelleflerin cezalandırılmasına ve vergi sistemine olan güvenin zayıflamasına yol açmaktadır. Bu konudaki düzenlemelerin çokluğu af beklentisini ve söylentisini sürekli gündemde tutmakta ve istikrarlı bir sistemin oluşmasını engellemektedir. Orta ve uzun vadeli planlama yapılmadan gündelik politikalarla sistemin yürütülmesi sonucunda uluslararası tartışma ve gelişmelere katılım sağlanamamaktadır. Bu da uluslararası ilişkilerde kopuklukların olmasına ve çağdaş gelişmelerin izlenememesine yol açmaktadır. Özellikle vergi yasalarının sıklıkla değiştiriliyor olması, vergi kanunlarındaki siyasi amacın göze çarpması,

vergi oranlarının yüksek tutulması suretiyle vergi tahsilatının fazlaştırılmasına çalışılması, muafiyet ve istisnalar elde edilmesi gereken kamu gelirlerinden devletin mahrum bırakılması, yasal ve idari nedenler olarak bilinmektedir. Tebliğler, muktezalar vb. düzenlemeler yasaların dışındaki uygulama işlemidir. Vergilemede yasaların dışında oluşan bu durum, vergi mükellefleri açısından belirsizlik ortamının doğmasına neden olmaktadır.

2.4- Toplanan Vergilerin Büyük Bir Kısımının Borçlanma Maliyetinde Kullanılması

Kamu finansman açıklarının yüksek boyutlar ulaşması ve bunun da enflasyonun en önemli kaynağı olması ülkemizin başlıca ekonomik sorunlarından birisidir. Bu sorunun aşılmasında kullanılabilecek en önemli kaynak vergi politikasıdır. Ancak çeşitli sebeplerle bu politika etkin kullanılmamış ve halen de etkin kullanılmamaktadır. Bunun yerine kamu finansmanında borçlanma politikası kullanılmış ve 1980'li yılların sonlarından itibaren faiz ödemeleri önemli boyutlara ulaşmıştır. Borçlanma ve faiz giderlerindeki artışlar, vergi gelirlerinin önemli bir kısmının borç ana para ve faiz ödemelerine gitmesine yol açmıştır. Bu durum vergi sistemine yeterince önem vermemenin bir göstergesi olduğu gibi vergi sistemine olan güvenin bozulmasına da yol açmıştır.

Vergi sistemi genel ekonomik sistemden bağımsız değildir. Ekonomik yapılanma dikkate alınmadan bir vergi sistemi ve vergi politikası önermek olanaksızdır. Öncelikle vergi sistemi ekonomik sistemin hem türevi, hem de işlevidir. Bu etkileşimde baş rolü ekonomik sistem üstlenir. Bu nedenle, belirleyici özelliğe sahip olan vergi sistemi değil, onun temelinde yer alan mali ve ekonomik sistemdir. Türkiye'de enflasyonun nedeni olarak kamu finansman açıkları, bu açıkların nedeni olarak da vergi gelirlerinin yetersizliği olguları ekonomik doğrulardır. Oysa vergi gelirlerinin yetersizliği, salt vergisel yapıdan değil, kamu finansmanının sağlanmasında vergi dışı yöntemlerinin öncelik kazanmasından, diğer bir deyişle vergilemeden çok borçlanmanın tercih edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu siyasi

tercih çerçevesinde özellikle 1980 sonlarından itibaren faiz ödemeleri bütçe hacmi içinde olağanüstü boyutlara ulaşmış, vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranı giderek azalmıştır. Vergi gelirlerinin çok önemli bir kısmının borçlanma maliyetlerinin karşılanmasında kullanılması, bir yandan faiz-borç sarmalının artmasına, diğer yandan da vergi sistemine olan güvencin azalmasına neden olmuştur. (<http://zturizm.gop.edu.tr/FA%C4%B0Z%20DI%C5%9EI%20FAZLA.htm>, 21/05/2004)

3 - Türk Vergi İdaresinin Yapısındaki Sorunlar

Vergi idaresi denildiği zaman Maliye Bakanlığı gelir teşkilatının bütün birimleri anlaşılmaktadır. Ancak bu teşkilatın mükellefe bakan bir yüzü vardır. O yüz, mükellef ile devamlı ve ilk etapta bire bir ilişki içinde olan vergi daireleridir. Bu nedenle mükellefe bakan ve mükellefle her süreçte karşı karşıya gelen vergi dairelerinin bu teşkilattaki yeri ve önemi oldukça büyüktür.

3.1 - Gelir İdaresinin Sorunları

Türkiye’de vergi sisteminin en önemli ayağını, Gelir İdaresi oluşturmaktadır. Türkiye’de Gelir İdaresinin sorunları ana hatlarıyla aşağıda belirtilmiştir.

- Gelir İdaresinin gerek merkez gerekse taşra teşkilatı, çağdaş ihtiyaçların ve üstleneceği yeni görevlerin gerektirdiği fonksiyonel örgütlenme yapısına sahip değildir. Gelir İdaresinin merkez teşkilatı olarak Gelirler Genel Müdürlüğü, ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmelerin izlenmesinden, bu alanlarda meydana gelen gelişmelere uygun vergi politikalarının oluşturulmasından, oluşturulan vergi politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp uygulanmasından ve buna benzer daha pek çok önemli görevin yerine getirilmesinden sorumludur. Bu kadar değişik fonksiyonun bir genel müdürlük çatısı altında verimli bir şekilde yerine getirilmesi mümkün değildir (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf> 28, 25/12/2003).

- Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları açık ve net olarak belirlenmemiştir. Bu nedenle taşra teşkilatı inisiyatif kullanmayarak sorumluluk üstlenmekten kaçınmakta, bu da merkez teşkilatının vergi politikalarının hazırlanmasına, gelir ve usul mevzuatının iyileştirilmesine, uygulamanın koordinasyonuna yeteri kadar vakit ayırmasını engellemektedir. Ayrıca Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatı hiyerarşik bir bütünlük içinde örgütlenmemiştir. Bu durum Gelirler Genel Müdürü-Bölge Müdürü-Vergi Dairesi hiyerarşik zincirinde kopuklara yol açmaktadır.

- Gelir İdaresi kaliteli personel istihdam edememektedir. İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, iyi gelir politikalarının hazırlanmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. Ancak, uzun yıllardan beri izlenmekte olan ücret politikaları nedeniyle Gelir İdaresi, amaca uygun yüksek öğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih yaptıkları bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir kurum haline gelmiştir. Sonuçta, nitelikli personel giderek azalmaya ve dolayısıyla arzulanan ölçüde hizmet üretilmemeye başlamıştır.

- Kamu otoritesinin vergisel anlamda başarı sağlayabilmesi için, vergi idaresinin mükellefiyet çevresini tanıması ve bu çevreye hakim olması gerekmektedir. Oysa bugün vergi dairelerinin sahip oldukları mükellef sayısındaki artış, mükellefleri tanıma imkanı vermemektedir. Ayrıca vergi dairesi yöneticileri, yürürlükteki mevzuat gereğince ağır bir evrak yükü altında olduklarından planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik fonksiyonlarını yerine getirememektedir. Vergi daireleri personelini rasyonel olarak istihdam edememektedir, çünkü mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri mükellefiyetleri yerine getirebilmek için sıkça vergi dairelerine gitme zorunda kalmaları vergi dairelerinin iş yükünü büyük ölçüde artırmaktadır. (DPT, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf> 29, 25/12/2003).

- Gelir İdaresinin dış etkilere tamamen sınırlandırılmaması nedeni ile vergi yasalarının objektif ve tarafsız olarak uygulanmasında zorluklarla karşılaşmaktadır. Vergi kanunlarının objektif ve tarafsız olarak uygulanmasının, vergilendirmede başarılı olmasının en önemli unsurlarından birisi olduğu kuşkusuzdur. Ancak Gelir İdaresinin dış etkilere tamamen uzak tutulmaması objektif ve tarafsız uygulama imkanları büyük ölçüde sınırlı kalmaktadır (Gökmen, 2000).

3.2 - Denetime İlişkin Sorunlar

Modern vergi sistemine geçilene kadar vergi denetimi ve idari denetim yalnızca Teftiş Kurulu tarafından yapılmaktaydı. 1945 yılında yeni sistemin uygulamasında, uzmanlaşmayı esas alan ve temel görevi vergi incelemesi olan Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Sonraki yıllarda gerek idari iç denetimdeki ihtiyaçlar gerekse vergi mükelleflerinin geneline yönelik inceleme yapılmasındaki ihtiyaçlar sonucunda, merkezde genel müdürlükler bünyesinde kontrolörlükler, taşrada defterdarlıklar bünyesinde denetmenlikler oluşturulmak suretiyle iç ve dış denetim alanlarında ortaya çıkan boşluk doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak örgütlenmedeki yapısal eksiklikler ve koordinasyon eksikliği nedeniyle istenilen sonuca ulaşmak olanaklı olmamıştır.

Ülkemizde vergi denetimindeki sorunların ana hatları ile aşağıda belirtilmiştir:

- Kamusal iç denetim ile dış denetim birbirinden ayrılmamıştır. Hesap Uzmanları Kurulu dışındaki denetim birimlerinde, denetim elemanlarının vergi inceleme yetkisi, teftiş ve soruşturma yetkisi ya da idari görev ile çakışmaktadır. Maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin teftiş ve soruşturma yetki ve görevleri de bulunmaktadır. Defterdarlar ve vergi dairesi müdürleri ile gelirler genel müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların, yürütmekte oldukları idari görevleri nedeniyle vergi denetimi ile uğraşmaları fiilen mümkün bulunmamaktadır. Vergi inceleme yetkisinin yanı sıra teftiş ve soruşturma yetkisinin bulunması, söz konusu personelin vergi

denetimi görevini etkin olarak yapmasını engellerken, diğer yandan vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici, yol gösterici iç denetiminin yapılmasında ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır. Kamusal iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmaması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç hem de dış denetimle ilgili eğitim verilmesini gündeme getirmektedir. Hem vergi incelemesi, hem de iç denetim yetkisi bulunan elemanların mesailerinin büyük bir kısmını iç denetimi ihmal ederek, vergi denetimine zaman ayıramamaktadır. Nitekim bugün vergi dairelerinde iç denetimin gereği gibi yapıldığını söylemek güçtür.

- Vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliği bulunmaktadır. Bu durum incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına neden olmakta, vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır. Bugünkü kurumsal yapı içinde, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenip planlanması mümkün görülmemektedir. Böyle bir planlama yapılsa bile söz konusu yapı içinde başarı şansı yoktur. Vergi denetiminin tek elden yapılmaması, aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınabilmesi gibi sonuçlar doğurabilmektedir. Vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliği gereksiz yetki tartışmalarına ve çatışmalara yol açabilmekte, bu da vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde azaltmaktadır (Aslan, 2000; 30).

- Vergi inceleme elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanların, dış etkilere karşı güvence sorunu bulunmaktadır. Özellikle taşrada görev yapan vergi inceleme elemanlarının dış etkilere karşı, incelemelerde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak anlamda güvenceye sahip olduklarını söylemek güçtür. Vergi sisteminde etkinliğin sağlanabilmesi aşılması gereken önemli konulardan biridir.

- Vergi inceleme elemanlığında hiyerarşik yükselme olanağı bulunmamaktadır. Bu durum da vergi elemanlarında motivasyon eksikliği

yaratmaktadır. Vergi inceleme elemanlığı iyi imkanlar sunan diğer kamu kurumları karşısında yüksek öğrenim görmüş, kaliteli elemanların işe girmek için ilk sıralarda tercih yaptığı bir alan olmaktan çıkmıştır. Yeterince iyi personel istihdam edilmemesi, işe alınıp yetiştirilen kalifiye elemanların da kısa sürede ayrılmaları nedeniyle denetim gücünün artırılmaması, hatta azalması, iyi bir vergi ve denetim sistemi kurulmasının önündeki en önemli engellerden birisidir.

4- Gelir Vergilemesi ve Zararlı Vergi Rekabeti

Küreselleşme ve bu bağlamda sermaye hareketlerinde gözlemlenen serbestleşme, ekonomileri yeniden şekillendirirken, vergilemeye ilişkin politikaların da gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Küreselleşme, ülkeleri bir yandan vergi tabanlarını genişleterek, vergi oranlarını indirmek suretiyle vergilendirme kaynaklı olası olumsuzlukları ortadan kaldırmaya zorlarken, diğer taraftan sermaye hareketlerinde ki serbestleşmeden mümkün olduğu kadar çok yaralanabilme amacıyla daha uygun ortamlar yaratma konusunda teşvik etmektedir. Küreselleşme, vergi mükelleflerine vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konusunda mevcut olanaklar yaratmıştır. Tüm bunlar ise ulusal vergi sistemlerinin, yeni durumu kavrayacak şekilde inşasını zorunlu kılmaktadır. Küreselleşmenin vergileme alanında ki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuşkusuz “zararlı vergi rekabeti” kavramıdır. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik olanaklar, vergi otoriteleri açısından bir yandan yeni olanaklar yaratırken, diğer yandan ciddi problemleri beraberinde getirmektedir. Özellikle finansal işlemler olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin yarattığı cazibe, ülkeleri bu konu da bir rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona sebebiyet verebilmektedir. Nitekim zararlı vergi rekabetinde bu durum söz konusudur (Karaca, 2001; 90).

Günümüzde bireyler, şirketler nerede iş yapacakları, ürünleri nerede satacakları, nerede tasarruflarını değerlendirecekleri konularında daha büyük seçime sahiptirler. Bu gelişimin sonucu olarak hareketlilik daha fazla önem kazanmıştır.

Sermaye emek gibi üretim faktörleri yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere serbestçe hareket edebilmekte ve bir ülkenin diğerlerinden daha yüksek vergi oranları belirlemesi sınırlanabilmektedir. Artan küreselleşme sonucu oluşan uluslararası sermaye akımı, tüm dünyada vergi politikaları konusunda daha büyük bir harmonizasyon ve entegrasyona gereksinim duyulmasına neden olmaktadır (Desai, 1998; 176). “Vergi rekabeti, ekonomik bütünleşme ve gittikçe artan finansal hareketliliğin sonucu olarak ülkelerin sermaye hareketliliğinin sonucu olarak, ülkelerin sermaye hareketliliğini sağlamak ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulamasıyla rakiplerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır (Engin, 2002; 181). Artan üretim faktörlerinin hareketliliği iki yönde politik-ekonomik dengeleri değiştirir: Bir yandan ülkeler arasında daha fazla vergi rekabetine yol açar, bu ekonomik etkidir. Diğer yandan da yönetimleri seçmede seçmenlerin tercihlerini değiştirir. Bu da politik etkidir.

Ülkeler arasında haksız bir vergi rekabeti, ticaret ve yatırımlar üzerinde sapmalar yaratabilmekte ve uzun vadede ulusal vergi tabanlarının erimesine yol açabilmektedir. OECD, bu alandaki çalışmaları kararlı bir biçimde takip etmek suretiyle, ülkelerin, bünyesinde münferiden ve müştereken harekete geçerek bu uygulamaların etkisini sınırlandırabilecek bir çok taraflı çerçeve oluşturulması konusunda çalışmalarını sürdürmektedir (OECD, 1998). Zararlı vergi rekabetinin yarattığı olumsuz etkileri gidermek için AB ve OECD tarafından çalışmalar yapılmıştır. AB, 1987’de, Birlik içinde sermayenin kontrolünü önermiştir. Özellikle ortak bir vergi oranı, serbest sermaye hareketlerini ve en düşük düzeyde rekabetin yaratacağı vergi arbitrajını önlemek için gerekli görülmüştür. Ancak AB’de vergi uyumlaştırmasının sağlanamadığı görülmektedir. Bu sonuç yeknesak vergilemenin yeknesak sonuç üretemeyeceği görüşünü içeren ekonomistlerin “Ramsey Kuralı” olarak belirtilen teoriye uygundur (Ramsey, 1927; 37, 47-61).

4.1 - Uluslararası Vergi Rekabeti

Uluslararası vergi sistemleri arasındaki ilişkilerin değişme sebeplerinden biri, ticaret ve yatırım alanlarında globalleşme trendinin hızlanmasıdır. Ulusal alandaki vergi planları uluslararası vergi sistemini etkilemektedir. Sermayenin artan hareketliliği, ve globalleşme genelde piyasaların, özelde finansal piyasaların gelişmesini desteklemiş ve ülkeleri sermaye hareketlerine yönelik engelleri ortadan kaldırmaya, vergi rekabeti olgusuna ve yeni dünya koşullarına uyum sağlayacak şekilde vergi sistemlerini modernleştirmeye cesaretlendirmiştir. Ayrıca globalleşme işletmeler arasında rekabetin artmasına neden olmuştur. Günümüzde uluslararası şirketler artık tek bir ülke için değil tüm dünya için geçerli stratejiler oluşturmaktadırlar.

Uluslararası sermayenin artan hareketliliği, ülkeler arasında sermaye hareketlerinin kolaylaşmasına ve refah düzeyinin artmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum, tüm dünya ülkelerinde hayat standartlarının artmasına, kaynakların etkin dağılım ve kullanımına olanak sağlamaktadır. Globalleşmenin bu olumlu etkileri yanında, olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Kişiler ve kurumlara vergiden kaçınma ve vergi yüklerini minimum düzeye indirme imkanı sağlayan ülkelerin, sermaye hareketlerini kendi ülkelerine çekmesi gibi sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

Günümüzde çok sayıda ülke, özellikle finansal yatırım ve işlemleri cezbedebilmek için gerek vergisel gerekse vergi dışı teşvikler uygulamaktadır. Bu ülkeler çoğunlukla, yabancı yatırımcılara vergisiz veya düşük oranlı bir vergi uygulamasının geçerli olduğu uygun bir ortam sağlamakta, düşük oranlı vergilemeden de öte yasal ve idari düzenlemelerin de oldukça az ya da etkisiz olduğu bir ekonomi ve mali ortam temin etmektedirler. Küreselleşme ve sermaye hareketlerindeki serbestleşme, özellikle bu türden ülkeler açısından yeni olanaklar yaratmakta ve bu yeni olanaklar, diğer ülkelerin ulusal vergi tabanlarının erozyona uğratılması konusunda daha büyük riskleri beraberinde getirmektedir. Bu ise vergi cenneti niteliğinde olmayan ülkelerde yaşayan ve söz konusu ülkelerin sağladığı

olanakları kullanan vatandaşların vergi ödemeyerek, yararlandıkları hizmetlerin finansmanına katılmamaları yani bir çeşit beleşçi olmaları sonucunu doğurmaktadır.

OECD Komitesi Raporuna göre, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört faktör bulunmaktadır (TOBB, 2001; 35): Birinci Faktör, belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalmasıdır. İkinci faktör, ülkelerin vergi mahremiyeti uygulaması, mükellefler hakkında, mükelleflerin faaliyette bulundukları diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından talep edilebilecek bilgilerin verilmesine engel oluşturmaktadır. Üçüncü faktör, yasal mevzuat ve idari yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun oluşudur. Dördüncü faktör ise, asli faaliyetler bu ülkede gerçekleşmemesine rağmen, vergi teşviki nedeniyle mükellefleri bu ülkeye çekmiş olmasıdır. Panama, Vanuatu, Bermuda, Hong Kong, Singapur, Bahama Adaları, Liberya, Güney Kıbrıs Cumhuriyeti bilinen vergi cennetleridir. Vergi cennetlerinin hükümetleri karşılıksız faydalancı durumundadırlar. Bu nedenle vergileme düzeyi ve yapısında ülkeler arasında farklılıklar bulunması doğaldır. Ulusal hükümetler aldıkları kararlarla vergi oranlarını değiştirebilirler. Bir ülkenin vergi altyapısını diğer ülkelerden daha önce modernleştirerek vergi oranlarını düşürmesi ve vergi tabanını daha tarafsız biçimde genişletmeyi başarması, herşeyden önce bu ülkelerin ulusal politika başarısı olarak değerlendirilebilmektedir. Her ülkenin, uluslararası planda belirlenmiş normlara uymak şartıyla kendi vergi sisteminin belirlenmesinde egemenliği esastır. Vergi rekabeti uygulamaları OECD'nin belirlediği çerçevede, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak iki gruba ayrılarak incelenebilir. Vergi cenneti, bir ülkenin sermaye üzerine uyguladığı vergi oranının diğer ülkelerdeki oranlardan önemli ölçüde düşük olduğu ülkelerdir. Vergi cennetlerinin dört temel özelliği vardır (OECD, 1998; 23): Vergi cenneti ülkelerindeki yasal düzenlemelerin etkin bilgi değişimini engellemesi, vergi mevzuatı, vergi yargısı ve vergi idaresine ilişkin şeffaflığın olmaması, gelir sağlayıcı faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleşmemesine rağmen yükümlülerin sadece vergisel ayrıcalıklar nedeniyle işlemlerini bu ülkelere yönlendirmeleri, verginin olmaması veya düşük oranda olmasıdır. Tercihli vergi rejimi ise, zararlı vergi rekabetinin bir diğer uygulama biçimidir. Tercihli vergi

rejiminin özellikleri şöyle sıralanabilir (OECD, 1998; 27): Vergi matrahını belirleme biçimiyle, efektif vergi yükünün sıfır ya da çok düşük olması, sadece yatırımcıların yararlanacağı vergisel teşviklerin düzenlenmiş olması, sistemde şeffaflığın bulunmaması, etkin bilgi değişiminin bulunmamasıdır.

Uygulama açısından yabancı yatırımcılar lehine vergi rekabeti ile ilgilenen ülkeler tarafından vergi yükünün düşürülmesi farklı şekilde olabilir. Örneğin yabancı yatırımcıların kazandıkları gelir üzerindeki kurumlar vergisi oranını düşürmek, yabancı yatırımlar lehine sınırlı veya sınırsız bir süre için vergi ertelemesi, vergi dışı özel bölgeler yaratmak, özel yatırım indirimleri, vergisiz ihtiyat şekli ve yabancı yatırımcılar için hızlandırılmış amortisman indirimleri gibi örneklerde görüldüğü gibi vergi rekabeti sadece vergi oranlarını düşürme ile gerçekleşmez. Vergi matrahını daraltma şeklinde de vergi rekabeti sağlanır (Giray, 2003; 126).

4.2 - Zararlı Vergi Sistemlerini Etkileyen Etmenler

Vergi rekabeti, ülkelerin düşük vergi sistemi uygulayarak, sermaye hareketlerinin kendi ülkelerine aktarma çabalarıdır. Devletler dünyadaki refah kaybını önleyebilmek için, uluslararası zararlı vergi rekabetini önlemeleri ve bunun için de kamu otoritelerinin vergi tabanını koruyabilecek tedbirler almaları ve uluslararası işbirliğini güçlendirerek yürütmeleri gerekmektedir. Vergi rekabeti, yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti şeklinde olabilmektedir. Eğer vergi rekabeti gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerdeki bir azalma yoluyla ülkedeki işletmelerin rekabetinde bir artışa neden olursa, gelir vergilerinde düşme istenecek ve olumlu görülebilecektir. Yararlı vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcama düzeylerini makul bir düzeyde düşük tutmayı sürdürmeye ve ülkedeki vergi yükümlülerinin toplam vergi yükü ile kamu hizmetleri sosyal alt yapı yatırımlarının kabul edilebilir bir düzeyi arasında dengeli bir tahsisi bulmaya zorlar (Pinto, 2002;1). Ayrıca vergi rekabeti sayesinde hükümetler, eğer vergi oranı çok yüksekse, ekonomik faaliyet düzeyi ve toplam vergi gelirlerinin düşeceği dersini alacaklardır. Ancak bu hükümetler kadar zarar gören yükümlüler içinde çok sert bir silahtır.

Sadece eksterm durumlarda etkili bir şekilde kullanılabilir. Zararlı vergi rekabeti ise, birtakım vergisel avantajlarla uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu, ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir (Karaca, 2001; 90). Zararlı vergi rekabetinin yarattığı birtakım ekonomik, mali, sosyal ve siyasal sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlarda bazıları şunlardır:

- Zararlı vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik uygulaması, mali bozulma, yani sermaye yatırımlarından elde edilen gelirin düşürülmesi ve sonunda vergi matrahındaki erozyona mahkum kalan ülkelerin gelir kayıplarının olması diye adlandırılan durumdur. Böyle ülkeler sermaye ve işletme faaliyetlerini çekmek için yabancı yatırımcıların vergi yüklerini minimize etmek için birbirleriyle yarışır. Bu durum tehlikeli komşuluk politikalarına neden olur. Ayrıca emek üzerindeki vergide artış vergi eşitliği sorununu ortaya çıkarır. Vergi yükünün zengin vergi yükümlüleri yerine ücret geliri elde edenler üzerinde daha yüksek olması, uluslararası açıdan ise ülke yükümlülerinin yabancı yükümlülerden çok daha ağır olarak vergilendirilmelerinden doğan negatif etki eşitliği bozacaktır (Pinto, 2002; 2). Burada daha da önemli olan zararlı vergi rekabetinin neden olduğu ekonomik etkinsizliktir. Kaynakların yanlış dağılımı salt vergilerle yönlendirilen yatırımlardan oluşur. Yani bir ülkedeki bir yatırım, bu ülke tarafından vergi yükünde indirim yapılmaksızın yapılamıyorsa, bunun anlamı ülkede kaynaklar olası en iyi şekilde kullanılmamaktadır.

- Vergi idaresi ve vergi yükümlüleri üzerindeki yönetim maliyetlerinin artmasıdır.

- Zararlı vergi rekabeti etkin vergilemeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır.

- Yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalmasıdır.

- Zararlı vergi rekabeti ayrıca politik ve demokratik açılardan da sorun yaratır. Bir ülkede vergi politikaları, hareketli sermayeyi içeren her üretim faktörü üzerine, kamu harcamalarının maliyetinin uygun bir bölümünü yükleme amacından ziyade, yükümlülerin diktesine göre belirlenir (Pinto, 2002; 2).

Farklı sektörlerde çeşitli üye devletler tarafından uygulanan zararlı vergi rejimlerinin sonucu olarak, hareketli faaliyetler ve faktörler üzerindeki efektif vergi yükü düşmektedir. Aksine emek üzerindeki vergi baskısı çok yüksek olmaktadır (Pinto, 2002; 15-16). AB ülkeleri bir yandan zararlı vergi rekabetini önlemek için tedbirler alırken, bazı AB ülkeleri yeni serbest bölgeler kurmakta oldukları gözlenmektedir. Ayrıca, bu özel rejimlerde kendi aralarında rekabet içinde oldukları görülmektedir. AB içinde ciddi bir vergi rekabeti sorunu bulunduğu tüm ilgililerce kabul edilmektedir. AB'deki zararlı vergi rekabetinin en önemli sonuçlarından biri de emek üzerindeki vergi yükünün çok yüksek olmasıdır. Bu vergi yükünün, gölge ekonomisi, dağıtımda eşitlik ve en önemlisi işsizlik olmak üzere üç nedenden dolayı düşürülmesi gerektiği belirtilmektedir (OECD, 1995; 95-96). 1996'da AB komisyonu vergi rekabetinin tehlikeleri üzerine bir rapor oluşturmuştur. Rapor, mali gelirleri erozyondan korumak için kapsamlı bir vergi önlem paketinin kabulünü üye ülkelere sunmaktadır. Fransa, Almanya ve İtalya vergi rekabetini düzenleme girişimlerini olumlu bakmışlardır. Ancak üye devletlerin reaksiyonu yavaş olmuştur. Aralık 1997'de maliye bakanları bir kanun imzalamışlardır. Kanun 2003'e kadar şirketler için zararlı seçici vergisel faydaları aşama aşama bitirmek için tarafların taahhüdünü içermektedir. Faiz vergilemesi anlaşma dışı tutulmuştur (Deheja and Genschel, 1998; 18-19). 1997 yılında Avrupa Komisyonu ve OECD vergi rekabeti konusunda rapor oluşturmuşlardır. 1998 yılında zararlı vergi rekabeti raporu onaylanmıştır. Rapor özetle, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimi şeklinde uygulamaların yatırım, finansman kararları üzerinde yarattığı etken olmayan yönlendirmeler, ülkelerin vergi matrahlarında oluşan aşınmalar ve vergi sistemleri üzerinde adalet, tarafsızlık açılarından yaratılan olumsuzlukları ifade etmektedir. Raporda genel olarak vergi rekabetinin ülke refahlarını azalttığı ve vergi sistemlerinin bütünlüğe yönelik yükümlülerin inançlarının zedelendiği belirtilmektedir (Karaca, 2001; 92).

Vergi rekabeti, vergi yükünü hareketli üretim faktörlerinden daha az hareketli veya hareketli olmayan faktörlere doğru kaydırır. Bu durum gerek AB gerekse OECD ülkeleri çerçevesinde yapılan çeşitli ampirik araştırmalardan elde

edilen istatistiklerde de görülmektedir. Vergi rekabeti sonucu emek faktörünün efektif vergi yükü önemli ölçüde artmıştır. Bu ise gölge ekonomisi, gelir dağılımında eşitsizlik sorunlarına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi rekabetinin yarattığı asıl önemli sorun toplam vergi gelirlerindeki düşmeden ziyade, vergi yükünün üretim faktörleri arasında dağılımı değiştirmesidir. Çeşitli üretim faktörlerine uygulanan ortalama efektif vergi oranlarının yıllar itibariyle gelişimine yönelik istatistiki hesaplamalara dayalı iki çalışma yapılmıştır. Bunlar Mendoza ETAL'ın ve Eurostat'ın yaptığı çalışmalardır. Eurostat AB ülkelerine odaklaşırken, Mendoza 16 OECD ülkesini¹ ele almıştır. Ancak her iki çalışmada da emek üzerindeki efektif vergi yükünün hem sermaye geliri hem de tüketim üzerindeki vergi yükünden daha hızlı büyüdüğü gözlenmiştir (Genschel, 2001; 5-7).

OECD ülkelerinde yapılan vergi gelirlerine yönelik çalışmalarda uluslararası işlemler üzerinden alınan vergilerin önemli ölçüde düştüğünü göstermektedir. 1972-1994 yılları arasında uluslararası işlem vergilerinin payı %8'den %2'ye düşmüştür. Servet vergileri, vergi gelirlerinin küçük fakat sabit bir unsuru olarak kalmıştır. 1990'lar boyunca, hükümetler için bir gelir kaynağı olarak, gelir vergilerinin düştüğü ve ulusal tüketim vergilerinin arttığı görülmektedir. Bir vergi matrahı olarak gelirden tüketime yönelik kayma, teoriye uygun olarak gelişmiştir. AB'nde sermaye ve serbest çalışan emek geliri üzerindeki ortalama vergi oranı yaklaşık olarak 1981'de %50'den, 1994'de %35'e düşmüştür. Ücretler üzerindeki vergi oranı ise %35'den %41'e yükselmiştir(Desai, 1998; 180).

1- Bu ülkeler; Avusturya, Avustralya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Hollanda, Norveç, İsveç, İsviçre, İngiltere ve ABD'dir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:

TÜRK VE AVRUPA BİRLİĞİ (AB) VERGİ SİSTEMLERİ

1- AB Antlaşmasının Vergisel Hükümleri ve Vergi Hukuku

1 1 - AB Kurucu Antlaşmaları

Avrupa Birliği'nin temelini, üye devletlerin üzerinde anlaşmaya vardıkları hukuksal yapılar oluşturur. Avrupa Birliği ülkeleri bu hukuksal antlaşmalarla hareket ederler. Bu antlaşmaların başında 1951 yılında Paris'te imzalanmış olan Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) antlaşması gelir. Bu antlaşma ile altı Batı Avrupa ülkesi (Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Belçika, Lüksemburg) arasında kömür, demir cevheri, hurda ve çelik ürünleri ticaretine konan kısıtlamalar tamamen kaldırılmış, Topluluk dışında kalan ülkelere ortak gümrük tarifesi uygulanmaya başlanmıştır. AKÇT'nin amacı, üye ülke ekonomilerinin gelişmesine katkıda bulunmak, tam istihdamı gerçekleştirerek işsizliği önlemek ve hayat seviyesinin yükseltilmesini sağlamaktır.

1957 Roma'da imzalanan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) Antlaşmaları ekonomik ve sosyal Avrupa'nın kurulması yolunda büyük mesafe alınmasını sağlamıştır. AKÇT Topluluğu'nun kurulmasından sonra ortaya koyduğu başarılı gelişme, Avrupa'da sektör bazında olmayan daha geniş kapsamlı bir ekonomik birleşmenin gerçekleştirilmesi konusundaki görüşlerin ağırlık kazanmasına yol açmıştır. Bu nedenle oluşturulan bir komite ile, Batı Avrupa'da öncelikle ekonomik entegrasyonu gerçekleştirecek yeni bir topluluğun kurulması konusunda çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar bir yıl içinde tamamlanmıştır. AKÇT yanında AET ve AAET isimli iki yeni Topluluk kurulmuş ve antlaşmalar 1958 yılında yürürlüğe girmiştir. AAET antlaşmasının esas amacı, Topluluğun, atom enerjisinin sanayi ve enerji üretiminde barışçı amaçlarla kullanılmasını sağlamaktır.

Bu antlaşmalardan sonra, iki antlaşma daha yapılmıştır. 1986 yılında imzalanan Tek Senet ile Avrupa İç Pazarı kurulmuştur. Tek Avrupa Senedi beş

alandaki Topluluk Antlaşmalarında yeni düzenlemeler getirmiştir. Bunlar; Avrupa Parlamentosu (AP) ve Konsey arasında yeni işbirliği (işbirliği konuları; iç pazarın sağlanması, sosyal politika, ekonomik ve sosyal birleşme, teknolojik gelişme vb.) süreci başlatılmış, AP' nin görev alanı genişletilmiş, böylece Avrupa Topluluklarının dış politikasının belirlenmesinde parlamentonun fonksiyonu artırılmış, yeni ve mevcut ortak politikalar yeniden gözden geçirilmiştir.

1993 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Birliği Antlaşması (Maastricht Antlaşması), genişleyen Avrupa'da kurumsal yapıyı önemli ölçüde değiştirmiştir. Roma Antlaşması ve Tek Avrupa Senedine dayanan kurumsal yapı, Avrupa Topluluğu olarak adlandırılmıştır. Yeni AB'nin temelleri Maastricht Zirvesi'nde atılmıştır. Maastricht Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle Avrupa Topluluğu, yeni oluşturulan AB'nin üç temel ayağından birisi olmuştur. İkinci temel ayağı Ortak Dışişleri ve Güvenlik Politikası (ODGP), üçüncü temel ayak ise Adalet ve İçişleri Alanlarında İşbirliği'dir (AİAİ). Maastricht Antlaşması ile yeniden yapılanma sürecine giren AT' nin genişlemesi, yeni üyenin topluluk kurumlarının işleyişine idari, siyasi ve mali katılımını gerektirir. Komisyon'a Adalet Divanı'na, diğer organlara ve idari birimlere katılım, Avrupa Parlamentosunda (AP) temsil, bütçeye katkı, resmi dil gibi konularda uyum düzenlemeleri, tam üyelik anlaşması ve Bakanlar Konseyinin bu konudaki bir kararı ile yürürlüğe girer

Diğer bir antlaşma ise, 1997'de imzalanan ve 1999'da yürürlüğe giren Amsterdam Antlaşmasıdır. Bu Antlaşma hukuksal çerçeveyi bir bütün olarak toplama amacı gütmektedir. Amsterdam Antlaşması metninde, Roma Antlaşmasından bu yana ilk defa Avrupa bütünleşmesinde temel iki değişiklik dikkati çekmektedir. İlk değişiklik, AB tam üyeliği açısından yazılı olarak antlaşmalara ilk defa giren bazı şartların getirilmesidir. Örneğin insan hakları ile ilgili konvansiyona riayet, Amsterdam Antlaşmasının kesinlik kazanması ile birlikte tam üyelik için yazılı bir şart olacaktır. İkinci değişiklik ise, konvansiyona uymayan veya zaman içinde bu ilkelere aykırı davranma eğilimini sıklıkla gösteren üye ülkelerin durumuyla ilgilidir. Ayrıca Amsterdam Antlaşması'nda iltica ve göç

konuları ile ilgili koordinasyonun güçlendirilmesi, dış sınırların kontrolü konusunda ortak bir politika oluşturulması da kabul edilmiştir.

1.2 - AB Vergi Hukuku ve İlkeleri

AB Antlaşmasının 93 ve 94'üncü maddeleri hukuki yönden AB eyleminin temelini oluşturmaktadır. 93'üncü madde mevzuatın uyumlaştırılmasından, 94'üncü madde ise mevzuatın yakınlaştırılmasından bahsetmektedir. Uyumlaştırma, hukukun özü ile alakalı olup çelişkilerin giderilmesini; yakınlaştırma ise ulusal mevzuatı aynı olmasa bile en azından benzer kılmak için derinlemesine yapılan bir eylemi ifade eder. AB'nin ulusal mevzuat üzerindeki eylemin yoğunluğu kanuni temele, uyumlaştırmaya veya yakınlaştırmaya göre değil, daha çok AB'nin ilgili alandaki ihtiyaçları veya çıkarlarına göre değişmektedir.

AB antlaşmasının öngördüğü ulusal mevzuatın uyumlaştırılması sadece AB mevzuatının ulusal hukukun yerini alması anlamına gelmemektedir. Uyumlaştırmanın sınırı onu doğrulayan ihtiyaçların karşılanmasında aranmalıdır. AB vergi hukukunun, AB kurumlarının ulusal hukukun yerine koymayı düşündükleri üye ülkelerin vergi kurallarının bütününden oluştuğu iddia edilemez. Bu hukukun oluşumu, ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması hareketine dayanmaktadır. Fakat bu uyumlaştırma gerek detay, gerek dinamik açısından içeriği, ulusal hukuklardan bağımsız olarak bir yandan her vergiye özgü AB hukuk rejiminin temelini oluşturmakta, diğer yandan vergilerin uyumlaştırılması ekonomik entegrasyon süreci çerçevesinde kendi özel gelişimini besleyerek, kendi konusunu AB vergi hukukunun konusuna yaklaştıran geriye dönük etkiler yaşamaktadır.

Uyumlaştırmayı gerçekleştirmek için AB'nin izlediği yöntem pragmatiktir. İlk olarak uyumlaştırma çabaları, farklı ürünlerin serbest dolaşımını ve serbest rekabet üstünde yaratacağı daha zararlı neticeler sebebiyle, dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmıştır. İkinci olarak uyumlaştırma kademe kademe gerçekleştirilmektedir. Oranlardan önce vergi matrahı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yöntem üye ülkelere, yapı değişikliğinden kaynaklanan muhtemel

vergi gelirleri kayıplarını oranlar üstünde oynayarak daha kolay giderme imkanı sağlamıştır. Uyumlaştırma önerilerinin kabulü ve ulusal hukuka geçirilmesi döneminde üye ülkelerin vergisel faaliyetleri ulusal hukuklar arasında yeni farklılıklar yaratmasın diye, her verginin uyumlaştırma süreci çerçevesinde, üye ülkelere her etapta geriye dönmeme zorunluluğu getiren bir yönerge kabul edilmiştir.

AB vergi hukukunun hazırlanmasına rehberlik eden amaçlar iki formülle açıklanabilir; verginin ticaret üstündeki tarafsızlığı ve verginin rekabet üstündeki tarafsızlığıdır. Birinci amaç, mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımının tam olarak gerçekleştirilmesidir. Yani, vergi sınırlarının kaldırılması, verginin AB'deki ticaret serbestisi üzerindeki muhtemel tarafsızlığına ulaşmak için bir araç olarak görülmektedir. İkinci amaç, verginin rekabet şartları üstündeki muhtemel olan en büyük tarafsızlığın aranmasında özetlenebilir. Birinci amacın gerçekleştirilmesi ikinci amacın gerçekleştirilmesine bağlıdır; ancak tamamen birbirine benzetilemez. Bu nedenle, ticaretin vergilendirilmesi AB içinde tamamen uyumlaştırılrsa dahi, vergilerin rekabet üstündeki etkisi tam olarak ortadan kaldırılamaz.

AB antlaşmasının vergi ile ilgili hükümlerini incelemeyen önce akla gelen ilk soru, AB'nin kendine özgü bir vergi hukuku olup olmadığıdır. Bu soruya ilk planda verilebilecek cevap, AB'nin kendine ait vergileri olmadığı için AB'de geçerli olabilecek ayrı vergi hukukunun mevcut olmayacağı yönündedir. Vergi, devletin egemenlik kavramı ile bağlantılı olduğundan bu itiraz önemlidir. Zira AB henüz devlet statüsüne sahip değil, yalnız uluslararası bir kuruluştur.

AB vergi hukukunun mali amacı olan üye ülkelerin vergilendirilmesi, AB antlaşmalarının oluşturduğu hukuki sistem çerçevesinde ele alınmalıdır. Üye ülkeler, AB'yi katılırken sınırlı alanlarda egemenlik yetkilerinden feragat etmeyi kabul etmişlerdir. Sonuç olarak, en azından AB antlaşmasında böyle bir sınırlamanın öngörüldüğü alanlarda, üye ülkelerin vergileme yetkileri kısmen veya tamamen AB'ye devredilmiştir. Bu durum hiç şüphesiz, ulusal vergilerin AB'nin vergileri haline geldiği anlamına gelmemektedir. Buna karşılık, AB hukuk düzeninin oluşturulması, ulusal vergi sistemlerinin, AB antlaşmasının istediği ölçüde, aynı anda

AB vergi hukukunun konusuna girmesini gerektirmektedir. Bir üye ülkenin vatandaşı ile ulusal vergi idaresi arasındaki vergileme ilişkisi, bundan sonra ulusal hukuk düzenini aşarak, daha geniş bir hukuk düzeninin parçası olmuştur.

Bir bakıma vergi erki şu üç unsurdan oluşmaktadır. Vergi idaresi, vergi toplama ve bağlı olunan hukuk düzenine ait yasallık. Sorunun düğümü bu üçgenin ikinci unsuru etrafında toplanmaktadır. Gerçekten de AB'nin idaresinde en azından bir vergi idaresi çekirdeği görmek mümkündür. Ulusal vergi idareleri, örneğin AB adına bazı gelirleri toplayarak AB vergi idaresi rolünü de oynamaktadır. Böylece belli bir ölçüde bu üç şarttan birincisi yerine getirilmektedir. Üçüncü şart özel bir problem yaratmamaktadır. Gerçekten AB adına yapılan kesintilerin, matrah ve ödeme koşullarını düzenleyen bir AB yönetmeliğine dayanarak yapıldığını söylemek zor değildir. Bilindiği gibi, ulusal verginin, ekstrasfiskal yönünün yanı sıra tamamen fiskal bir yönü, kişilerin mali güçlerine göre zorunlu vergilendirilmesi ve kamu harcamalarının karşılanmasına dayanan finansal bir yönü vardır. Bu iki niteliğin her biri özel hukukun sırasıyla vergi hukuku ve kamu maliyesi dallarından kaynaklandığı için, vergiye ve kamu harcamalarına karar veren yetkililer ile vergiyi ödeyen ve kamu harcamalarını finanse eden kişiler aynı olduğu ölçüde bu iki nitelik ulusal hukukta birbirinden ayrılamaz. Halbuki AB hukukunda fiskal ve finansal yön birbirinden ayrılmıştır. Avrupa bütçesinin finansman ilkesi çok basittir. Avrupa üye devletlerin ekonomilerinin tam bir pazar bütünleşmesi ilkesi üzerine inşa edildiğinden, üye devletlerin ulusal piyasalarını aşan Avrupa çapında ekonomik faaliyetler üzerinden alınan vergilerle ya da ekonomik ve parasal birleşmeyi sürdürmek için gerekli olan vergilerle kendini finanse etmeye yeterli olmalıdır. Birliğin şu andaki mevcut finansman mekanizması aslında zaten bu ilkeyi takip eder. Ancak bunun uygulanması yeni vergilerle genişletilebilir. Birlik şu anda iki ana gelir akımıyla finanse edilmektedir: Ortak gümrük sistemi ve ortak KDV matrahının bir yüzdesi. Ortak gümrük sistemi, sadece ekonomik ve parasal birliğin değil gümrük birliğinin de sürdürülmesi için gerekli bir vergidir. KDV matrahı ise, yerli ve yabancı mal ve hizmetlerin ayrımcılık olmaksızın vergilenmesini sağlamak için gerekli bir vergidir. Bununla birlikte bu sistem önemli ölçüde iyileştirmeye ve genişletilmeye

muhtaçtır. AB bütçesi Komisyon tarafından hazırlanır, Konsey Avrupa Parlamentosu'nda son şeklini alır. Parlamento Konseye, zorunlu harcamalar konusunda değişik önerilerde bulunabilir. Parlamento, zorunlu olmayan bazı harcamaları da değiştirebilir. Parlamento, bütçeyi kabul veya reddetme yetkisine sahiptir. Avrupa Parlamentosu bütçe gücünü, AB harcamalarında daha fazla söz sahibi olmak için kullanmaktadır. Sonuç olarak, AB harcamalarına karar verenler AB yetkilileri iken, AB bütçesinin finansmanını üye ülkeler sağlamaktadır.

1.3 – AB Vergilemesinin Önündeki Engeller ve Verginin Uyumlaştırılması

AB genel bir vergileme yetkisine sahip olmadıkça, bir AB vergi sisteminden söz etmek mümkün değildir. En azından, üye ülkeler tarafından böyle bir yetkiyi AB'ye devretme arzusunun ifade eden açık bir irade beyanının gerekli olduğu görülmektedir. Ayrıca AB'ye böyle bir yetki devri tam olarak yapılmalı, başka bir deyişle, bu yetki devri sadece vergileri değil, bu vergilerin kaynaklarını da içermelidir. Ancak bu şartla AB hem finansal bir güce, hem de gerçek fiskal yetkilere sahip olabilecektir.

AB'nin yetkileri, tabiatı gereği, üye ülkelerin yetkilerinden soyutlanmıştır. Kendi alanlarında, yani AB hukuk düzeninde bu yetkiler tartışılmaz. Zaten hiçbir üye ülke, kendi vergi yetkilerini AB'nin yetkilerinin bulunduğu alana yayma iddiasında bulunmamıştır. Buna karşılık, AB'nin yetkilerinin sadece AB hukuk düzeninde geçerli olma özelliği, ulusal yetkilerin kendi yetki alanlarında ortadan kalkmasını gerektirmiştir. Şu ana kadar hiçbir üye ülke, AB'ye tam anlamıyla bir vergileme yetkisi devretmemiştir. Gerçi, mevcut durumda üye ülkeler kendi yetkilerinin dışında ve AB antlaşmasının kavradığı alanlarda AB lehine bazı yetkilerini devretmişlerdir. Bunu da sadece AB'nin yetkisi olduğunu ispat edebilmek için yapmışlardır. Halbuki Adalet Divanı, AB antlaşmasının özel bir niteliğe sahip olduğunu, üye ülkelerin bu antlaşmayı onaylarken, kendi hukuk düzenlerine entegre özel bir hukuk düzeni sağlamayı kabul ettiklerini ortaya koymuştur. AB Antlaşmasının 220'nci, 249'uncu,

ve 308'inci maddeleri bunu kanıtlamaktadır¹. Burada söz konusu, üye ülkelerin AB Antlaşmasında AB'ye tanıdığı yetkilerin uygulanmasıdır. Mevcut antlaşmada öngörülmemiş genel vergilendirme yetkisinin üye ülkelerin onayı alınmadan AB lehine kullanılması söz konusu değildir. Böyle bir yetkinin uygulama zorluğu, antlaşmadaki vergi uyumlaştırılması ile ilgili hükümlerin zayıflığından kaynaklanmaktadır. Vergi uyumlaştırmasının karşılaştığı güçlükler yalnızca hukuki değildir. Öncelikle uyumlaştırma için kaçınılmaz ilerleme, vergi konusunda ilave güçlüklerin kaynağı olan özellikler arz etmektedir. Öncelikle bu ilerlemeler bütün üye ülkeler için aynı özellikte olmayacaktır. Özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, uyumlaştırma konusu vergilerin hem önemli bir kaynak, hem de başlıca vergileri oluşturduğu ülkeler için ağır bir yük teşkil etmektedir. Bunun dışında vergi uyumlaştırmasının mesafe kaydetmesi ulusal vergiler üzerinde niteliksel bir etki yaratacaktır.

Uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün sermayenin ve malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişikliktir. Böylece birbirinden farklı ulusal hukuk sistemleri altında faaliyette bulunan teşebbüsler arasında rekabet yönünden makul ölçüde eşit olanaklar yaratılmış olur. Aslında bu tanımlama uyumlaştırmaya sadece statik açıdan bakıldığında yeterli olabilir. Statik açıdan uyumlaştırma vergi sistemlerinin ve yapılarının birbirine uydurulmaları problemleriyle sınırlanabilir. Fakat her bir üye devletin ekonomik, sosyolojik, psikolojik ve kurumsal özelliklerini dikkate alan dinamik bir yaklaşım benimsenirse vergilerin etkilerindeki benzerlik vergi yapılarında ki benzerlikten daha çok önem kazanır. Gerçekten de ekonomilerin uyumlu biçimde büyümeleri için üye devletlerce enflasyona, dar boğazlara, işsizliğe

1 - 220. madde; adalet divanı mevcut antlaşmanın yorumlanması ve uygulanmasında hukuka uyulmasını sağlar. 249. madde; mevcut antlaşmada öngörülen şartlarda, Avrupa Parlamentosu Konsey ile birlikte tüzük ve yönerge çıkarır, karar alır, tavsiye ve görüş bildirir. 308.madde; ortak pazarın işleyişi sırasında AB'nin çalışmaları AB amaçlarından birinin gerçekleştirilebilmesi için bu antlaşmanın gereken yetkiyi vermediğini gösterirse, Konsey ve Komisyon teklifi üzerine ve Avrupa Parlamentosu ile yapılacak danışmadan sonra oy birliğiyle karar vermek koşuluyla gerekli önlemleri alır.

veya gerilemeye karşı önlem alınırken vergilere çok önemli görevler düşer. Bu rolün başarılması için vergi sistemlerinin mutlaka birbirinin benzeri olması zorunlu değildir. Önemli olan bütünleşmiş ekonomiler içinde ortak harekete geçmede aynı ölçüde etkili olacak önlemleri sağlamak üzere benzer davranış ve etki koşullarının oluşturulmasıdır. Bu nedenle uyumlaştırma maliye politikasından ayrı düşünülemez.

AB'ye üye ülkelere uygulanan mali hükümler, üye ülkelerin vergi yapılarındaki farklılıklar malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımının engellenmemesi amacına yöneliktir. Çünkü sistemlerde farklılıkların ve ayırmacılığın devam etmesi gümrük engellerinin varlığı ile aynı etkilere sahiptir. Bu amaçla Avrupa Birliği'nde, vergilemeye ilişkin modeller geliştirilip, antlaşma hükmü haline getirilmiştir. Bu hükümlerden bazıları şu şekilde sıralanabilir; üye devletler arasında ithalat ve ihracat gümrük vergilerinin miktar sınırlandırmalarının ve bunlara eş etkili diğer tedbirlerin ortadan kaldırılması, topluluğa üye olmayan üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi ve ortak bir ticaret politikası oluşturulması, üye devletler arasında kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını etkileyen engellerin kaldırılması, ortak pazarda rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir düzenin kurulması ve ortak pazarın düzgün işleyişi için gerekli olduğu ölçüde ulusal mevzuatın yakınlaştırılmasıdır. Ortak Pazarın kurulması ile ilgili olarak Topluluk kurumlarının önemli yetkileri vardır. Ancak ekonomik politikaların yaklaştırılması konusu ise büyük ölçüde üye devletlerin takdirine bırakılmıştır. Bununla beraber üye devletler kendi ekonomik politikalarını belirlerken antlaşma ile kendilerine bırakılan alanlarda hareket serbestisine sahiptir. Ancak bu serbest içinde bile ekonomik politikalarını diğer üye devletlerinki ile uyumlu kılmak yükümlülüğü altına girmiştir. Bu gibi nedenlerle Konsey, üye devletlerin Ortak Pazarın kurulmasını ve işlemlerini doğrudan doğruya etkileyen kanun, tüzük ve idari hükümlerini birbirine yakınlaştırmak için Komisyonun önerisi üzerine direktifler çıkarır. Uygulanması bir veya birden fazla üye devlette mevzuat değişikliğini gerektirecek nitelikte olan direktifler için Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik Sosyal Komitenin görüşü alınır. Ayrıca Komisyon, üye devletlerin yasal ve idari

hükümlerindeki mevcut farklılıkların, Ortak Pazarda rekabet koşullarını bozduğunu ve bu nedenle giderilmesi gereken bir dengesizliğin ortaya çıktığını saptarsa, ilgili devletlerle görüşmelerde bulunur. Eğer bir sonuca varılamazsa Konsey, oybirliği ile gerekli direktifleri çıkarır. Komisyon ve Konsey, antlaşmada öngörülen gerekli tüm tedbirleri alabilir.

1.4 – AB Vergi Hukukunun Özerkliği

Uluslararası vergi hukuku, ülkeler arasındaki ikili anlaşmalar yoluyla ve ulusal vergi hukuku esasına göre yürür. AB vergi hukuku ise bundan farklıdır. AB vergi kurallarının temelinde anlaşmalara dayanan bir kaynak da mevcuttur. Fakat bu, uluslararası vergi hukukunun ikili anlaşmalarından doğan vergi kurallarından farklıdır. AB vergi kurallarının bir kısmı vergi anlaşmaları orijinli ise de, bunlar AB bakışının vergi anlaşması orijinine üstün gelen bir özelliğe sahiptir. Bir başka ifade ile uluslararası vergi hukuku ve AB vergi hukuku ulusal vergi sistemlerini etkiler. Bunlardan birincisi bu etkiyi ulusal yetkileri karşılıklı sınırlayarak yaparken, ikincisinde bu etki AB'nin bu alandaki yetkisinden ileri gelir.

AB vergi hukuku kurallarının kaynağını, gittikçe daha fazla tek taraflı kanunlara dayandığını unutmamak gerekir. Üye ülkelerin vergilerinin uyumlaştırılmasıyla ilgili yönergeler, üye ülkelere yüklenemeyen, fakat bir AB organından kaynaklanan düzenlemelerdir. AB vergi kurallarının hazırlanmasında, AB vergi hukukunun özerkliği kısmen kendisini gösterir. Bu konuda hukukun konusu, mükellefin vergi idaresinin ilişkilerini ve uygulama önceliklerini içeren ulusal vergi hukukunun konusuyla karıştırılmamalıdır. Ulusal vergi hukuku, kamu harcamalarını kişiler arasında dağıtmakla yükümlü vergi kanunlarının oluşturduğu geniş bir hukukun özel bir uygulamasıdır. İki hukuk arasındaki yaklaşım farkı şudur; AB hukukunun konusunu ulusal vergi sistemleri oluştururken, ulusal vergi hukukunun konusunu sadece o ülkenin vergi sistemi oluşturmaktadır.

Uluslararası vergi hukukunun kurallarının iki konusu vardır; çifte vergileme ve vergiden kaçınma ile vergi kaçırma. Amaç her iki durumda da bu

olayları ortadan kaldırmak veya en aza indirmektir. AB Antlaşmasının 293'üncü madde uluslararası vergi hukukunun konusuna zarar vermemekte ve problemin çözümü için uluslararası vergi hukukuna gönderme yapmaktadır. 293'üncü madde aynen şöyledir: “Üye ülkeler, kendi aralarında vatandaşları yararına AB içindeki çifte vergilemenin ortadan kaldırılmasını sağlamak için görüşme yapacaklardır”. AB vergi hukuku ne çifte vergilemeyi ne de vergi kaçırmayı tamamen reddetmektedir. Ancak sorunlara dolaylı olarak değinmektedir. Örneğin, bazı alacakların tahakkuku için AB ulusal vergi idareleri arasındaki işbirliğini teşvik etmektedir. Problemler, vergi matrahı için kuralların AB seviyesinde tanımlanmasıyla çözülmektedir.

Uluslararası vergi hukuku, ulusal hukuk düzenlerinin içeriğini değiştirmeyi amaçlamamaktadır. Vergi antlaşmasının akit tarafları arasındaki ilişkilere, vergi sisteminin yorumlanması için, özel kurallar koymaktadır. AB vergi hukukunun kısa ve uzun vadede büyük hedefleri vardır. Kısa vadede ulusal vergi hukuklarından bütün ayırıcı ve korumacı hükümleri kaldırmak; uzun vadede ise, ulusal vergi hukukunun yapılarını değiştirmeyi amaçlamaktadır. Diğer bir deyişle uluslararası vergi hukuku ulusal hukuk düzenleri arasındaki farkların etkilerinin giderilmesine dair çözüm ararken, AB vergi hukuku çifte vergilemenin ve vergiden kaçırmanın sebeplerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

AB hukukunda, bir kuralı özel bir durumda somut olarak uygulamak yerine, genel kurallar konup bunların ulusal merciler tarafında somut olarak özel durumlara uygulanması söz konusudur. AB vergi kuralları, sadece müdahale ettikleri konuya has bir içerik değil, AB yetkilerinin kapsamını ve ilişkili olarak üye ülkelerin yetkisinin sınırlandırılmasını da ifade etmektedir. Diğer yandan, AB vergi hukuku kurallarının orijini itibariyle yeterli bir özerklik seviyesine ulaşmamıştır. AB'nin kaynaklarındaki bu heterojenlik, Ortak Pazarın kurulması için muhafaza edilen sektör kavramından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte bu sorunu ortadan kaldırmak için ekonomi politikasının geniş boyutlu kilit sektörlerinden olan vergi, para, sermaye düzenlemeleri gibi devlet yetkilerinin sınırlandırılmasını asgariye

indirilebilir, ancak bu durumda ekonomik entegrasyonun pilot seçilen sektörlerindeki AB müktesabatını tehlikeye atma riski bulunmaktadır.

AB vergi hukuku ulusal ve uluslararası vergi hukukundan içeriğiyle olduğu kadar, konusu ve kaynaklarıyla da ayrılmaktadır. AB vergi hukukunda özel vergi kuralları mevcut olmadığı, ortaya çıkan sorunları çözmek için başvurulacak kuralları AB hukukunun başka hükümlerinde aradığı için sınırları önceden tespit edilen yetkiyi aşmamaktadır. AB vergi hukukunun özerkliği gelecekte iki unsura bağlıdır. Birincisi, üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması olmalıdır. Bu şekilde hukukun kaynakları daha homojen hale gelecek kendi mantığı ve tutarlılığı olan bir AB vergi sisteminin uygulanacağı andan itibaren de kendine özgü kavramları sağlamlaştırmak daha kolay olacaktır. İkincisi faktör ise, AB'nin tam bir vergi politikasına sahip olmasına bağlıdır. Böylece vergi sistemi, diğer AB politikalarının çerçevesinde izlenen amaçlardan bağımsız olarak, kendi mantığını ve kavramını oluşturacaktır.

1.5- AB Antlaşmasının Vergilendirme İle İlgili Hükümleri

1.5.1 - Vergide Ayırmıcılığın Yasaklanması: Gümrük ve eş etkili vergilerin kaldırılması karşısında üye ülkeler arasında mal alışverişinin bozulmamış rekabet şartlarında yapılmasına izin veren hükümleri öngörmek daha önemlidir. Aynı pazarda rekabet olduğu için, ulusal pazardaki yerli ve yabancı ürünlere aynı kuralların ve aynı vergilerin uygulanması gerekir. Vergi konusunda çözüm, AB antlaşmasının 12'nci maddesinde genel yasaklamanın bu özel alanda uygulanması olarak gözüken ayırım yapmama yasağından geçiyor. Bu nedenle AB antlaşmasında vergi ayırmıcılığı yasağının yanında vergi korumacılığının yasaklanmasını da öngörmesi gerektiğini düşünmüşlerdir. AB Antlaşmasının 90'ıncı maddesinde bu konuya değinilmiştir. Madde şöyledir; "Hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, doğrudan veya dolaylı olarak benzeri kendi ürünlerine doğrudan ya da dolaylı olarak uyguladıklarından hangi nitelikte olursa olsun daha yüksek iç vergiler koyamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine başka ürünleri

dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç vergiler koyamaz". Ayrıca 90'ıncı maddede diğer üye ülkelerden yapılan mal ithalatında üye ülkelerin vergi yükümlülüklerinden bahsetmektedir. 90'ıncı madde açıkça üye ülkeler arasında ticari akımları hedeflemektedir. Ancak üye ülkeler, AB dışındaki ülkeler arasındaki mal alışverişini bu maddenin uygulama kapsamından çıkarmışlardır. 90'ıncı madde tüketim ülkesinin pazarında vergi tarafsızlığı aramaktadır ve ithal ürününün hangi üye ülkenin menşesini taşıdığını bilmek, bu ürünün ithalatı sırasında vergi dışı olarak geleceğinden o kadar önem taşımamaktadır. Ancak üçüncü ülkelerin menşesini taşımakla birlikte üye ülkelerden gelen malların ithalatını dışlayıp sadece AB ülkelerinin menşesini taşıyan malları kapsadığı anlamı çıkabilir. Gerçekte ise, serbest dolaşımdan istifade eden ürünler gümrük açısından üye ülkelerin menşesini taşıyan ürünlere tamamen benzerdir. Bu yüzden üye ülkelere, serbest dolaşımda bulunan üçüncü ülke menşeli malları ayırıcı şekilde serbestçe vergileme imkanı tanınması hem hukuk rejim birliği açısından tutarsız, hem de ortak pazardaki ürünlerin serbest dolaşımı için zararlıdır. Bununla birlikte, bir ülke belli bir ürünün ihracatını veya belli bir ülke çıkışlı ihracatı caydırmak için bunların vergilendirilmesi yönünde tedbirler alabilir. AB Antlaşmasının 90. Maddesinde yer alan hükme göre, vergide ayrımcılık yapılması engellenmektedir. Üye ülkelerde uygulanacak vergi yapısındaki ayrımcılıklar doğal olarak ulusal malların diğer üye ülkelerden satın alınacak mallara karşı bir avantaj üstünlüğüne sahip olmasına neden olacaktır.

1.5.2 - Vergide Korumacılığının Yasaklanması: AB vergi hukuku korumacı vergi tedbirlerinin ortaya çıkmasını önlemek için iki yasaklama öngörmüştür. Birincisi defansif (koruyucu), ikincisi ofansif (bertaraf edici) vergi tedbirlerini içermektedir. Defansif vergi korumacılığında, bütün koruyucu vergi tedbirleri yasaklanmaktadır. Antlaşmanın 90'ıncı maddesinde; "Ayrıca hiçbir üye ülke diğer üye ülkelerin ürünlerine diğer ürünler için dolaylı bir koruma sağlayacak bir iç vergi uygulayamaz" denilmektedir. Ülkeler vergi sayesinde ulusal pazarlarını ithalattan koruyabilecekleri gibi ihracatlarını da koruyabilirler. İhraç edilen ulusal ürünlerde bu şekilde sağlanan vergi avantajları dış pazarlardaki mevcut rekabet üzerinde etki yapacaktır. Bu nedenle AB Antlaşması ihracata yapılan vergi iadeleri yoluyla

uygulanan bu tip vergi koruyuculuğunu yasaklayan hükümler öngörmüştür. AB Antlaşmasının 91'inci maddesi aynen; “Üye ülkelerden birine ihraç edilen ürünler, bunlar için doğrudan veya dolaylı olarak ödenen vergilerden daha yüksek bir vergi iadesinden yararlanamaz” şeklindedir. Öte yandan Antlaşmanın 92'nci maddesini de ihmal etmemek gerekir. Bu maddeye göre; “Muamele vergileri, özel tüketim vergileri, ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilerle ilgili olarak, diğer üye ülkelere yapılan ihracatta istisna ve iade ve diğer üye ülke çıkışlı ithalata telafi edici vergi uygulaması, ancak komisyon önerisi üzerine Konsey'in nitelikli çoğunlukla sınırlı bir süre için önceden onayladığı öngörülen tedbirler çerçevesinde yapılabilir”. Bu madde ofansif olduğu kadar defansif korumacılığı da amaçlamaktadır. Bir ülke bu maddeye aykırı bir tedbir almak isterse, ithalatından daha kolay şekilde ihracatına karşı bunu yapabilir. 90'ıncı madde, diğer üye ülkelere yapılan ulusal ürün ihracatı aleyhine, devletlerin ulusal pazardaki satışları avantajlı kılmak amacıyla kullandığı vergileme gücünü ilgilendirmektedir. 91. madde ise, ülkelerin, ihracat lehine kullanımı bazı sınırlar içinde çizilmiş vergiden istisna etme yetkisini hedeflemektedir. AB Antlaşmasının 91'inci maddesi 90'ıncı maddenin tamamlayıcı hükmüdür, ancak ondan özerktir. Antlaşmanın 92'nci maddesi, AB kontrolünü dolaysız vergilemeye doğru genişletmektedir. Yüksek dolaysız vergiye sahip ülkelerde, üretici ve ihracatçı şirketler dolaylı olarak ve değişken ölçüde ürünlerinin fiyatlarına yansıtılan ve iade edilmeyen daha yüksek bir vergi yüküne tabidir. Bu madde, sadece ürünlere yüklenen vergilerin dışındaki diğer vergiler için bir veya birçok ülkeye sınırlarda telafi edici vergi koyma imkanı öngörmüştür. Telafi vergi koyma yetkisi ise Konseyin izin vermesine bağlanmıştır. Sonuç olarak ihracatın geliştirilmesi için verilen bütün vergisel teşvik şekilleri 92'nci maddenin koyduğu kurala girmemektedir. Yasak kapsamına girmesi için vergi istisna ve iadesinin ihracata bağlanması gerekmektedir.

1.5.3 - Ayırım Yapma Yasağının Kapsamı: Üye ülkelerin diğer üye ülkelere ithal edilen ürünleri ayırmacı şekilde vergilememe yükümlülüğü iki elemanın mevcudiyetini gerektirmektedir. Bir yandan, ayırımın mevcut olup olmadığının değerlendirileceği bir referans noktası ve diğer yandan ulusal ve ithal ürünler

arasındaki farklı vergi rejiminin mevcudiyetidir. AB antlaşmasına 90'ıncı maddesine göre benzer ithal ve ulusal ürünler arasında bir karşılaştırma yapılmaktadır. Bu karşılaştırmanın amacı, ithalat ülkesinin ulusal ürün lehine, ithal ürünlerin dışlandığı ayrımcı bir vergi muamelesi öngörmediğini doğrulamaktadır. İthal ürünlerini öngören bu yasaklama tanımı yapılan bütün ayırım şekillerini kapsamaktadır. Yasağın kapsamına diğer üye ülkelerden gelen ürünleri ithalat ülkesinde ticareti yapılan ithal ürünler karşısında dezavantajlı duruma düşüren bütün tedbirler girmektedir. Ürünlerin benzerlik kriterleri üç tanedir. Birinci kriter gere, ürün benzer şekilde kullanılırsa birinin benzeri olarak nitelendirilecektir. İkinci kriterde, AB Adalet Divanının ürünün tüketici için sağladığı faydaya göre, kararını dayandıracağı, ortak bir karakteristik özellikler dizisi ortaya çıkmaktadır. Üçüncü kriter ise, bunlar yeterli olmazsa bir sonraki aşamaya geçmek gereklidir. Ürünler üretim süreçleri, kompozisyonları veya nitelikleri açısından çok farklı ise, tüketicinin aynı ihtiyacına kısmen cevap verseler bile benzer oldukları söylenemez.

Üye ülkeler vergiyi ekonomi politikalarının bir aracı olarak kullanmaktadır. Ülkeler ürün veya üretici sınıflarına bazı vergisel avantajlar içeren tedbirler aldıkları zaman, bunlar özel ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi içindir. Enerji tasarrufu, bazı üretimlerin desteklenmesi, üretken yatırımların teşviki vb. gibi amaçlar AB Antlaşmasını veya türev hukukunu çiğnenmemelidir. Antlaşmanın koyduğu kurala uyumun sağlanması AB Adalet Divanının kontrolü altında Komisyona bırakılmıştır. Fakat şimdi bu kontrol AB hukukunun uygulayıcısı olan ulusal mahkemeler tarafından yapılmaktadır. AB Konseyi, AB'nde ayrımcılığın ne şekilde oluşabileceğini belirgin olarak ortaya koymuştur. AB, Adalet Divanına vergideki ayrımcılığın önlenmesi amacıyla tam yetki vermiştir.

Avrupa Birliği'nde üye ülkeler arasındaki ayrımcı ve rekabeti bozucu uygulamaların yasaklanması amacıyla AB Antlaşmasında çeşitli hükümler getirilmiştir. Buna göre üye ülkeler kendi işletmelerine, sanayi ürünlerine, sanayi gruplarına ve belirli bölgelere üye ülkeler arasındaki ticareti olumsuz etkileyecek nitelikte yardım yapamazlar. Ancak yine Antlaşmada, sosyal ve bölgesel

dengelesizliklerin giderilmesi amacıyla, belirtilen sınırlar çerçevesinde sosyal, bölgesel ve sektörel yardımların yapılabileceğini öngörmektedir. Diğer yandan üye ülkelerin ve dolayısıyla Avrupa Birliğinin başta Amerika Birleşik Devletleri ve Japonya olmak üzere diğer ülkelere karşı rekabet üstünlüğünün korunması amacıyla ihtiyaç duyulan hallerde Birlik içinde yardım programları uygulanabileceği kabul edilmektedir (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf> 41).

1.6- AB'nde Vergi Politikası ve Vergisel Özendirmeler

1.6.1 - AB'nde Vergi Politikası

Vergi politikası, tüm AB ülkeleri için çok önemli bir yere sahiptir. Herhangi bir AB üyesi ülkede izlenen vergi politikasında yapılacak değişiklikler yalnızca o ülkeyi değil, aynı zamanda AB'ye üye diğer ülkeleri de yakından etkileyeceği unutulmamalıdır. Bundan dolayı AB üyesi ülkelerin vergi politikalarını oluştururken birbirlerinden farklı davranmaları beklenemez. AB'de vergi politikası, ekonomik bütünleşmeye göre belirlenen ikincil bir politikadır. Üye devletler vergi ile ilgili düzenlemeleri mali ihtiyaçları ile izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirlerler. Buna rağmen vergi politikası, Topluluğun temel amaçlarına ulaşmasında önemli rol oynar. Bu politika, iç vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının harmonize edilerek özellikle sermaye kaçışının ve üyeler arasında özel tüketim harcamaları sapmasının önlenmesi amacıyla yürütülmektedir.

Avrupa Topluluğunda (AT) ekonomik ve parasal birlik üye ülke ekonomilerinin dengeli bir biçimde bütünleştirilmesini öngörmektedir. Söz konusu denge, üye devletler arasında vergi politikalarının uygulama farklılıklarından dolayı ciddi bozulmalar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bir Topluluk ülkesinin diğerlerine oranla bir vergi cenneti olması, diğerlerinin aleyhine olacak şekilde sermayenin ve yatırımların bu ülkeye kayması ile sonuçlandırabilmektedir. Ayrıca AT, sektörlerin dengeli gelişmesine katkıda bulunabilecek nitelikte çok sayıda ortak politika

üstlenmiştir. Üye devletlerin uygulayacağı vergi politikalarının, bu ortak politikaların öngördüğü hedeflerin gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir.

AB'de vergi konularının tümünü kapsayan bir politikanın olmamasının iki gerekçesi vardır (Karluk, 1998; 295). Bunlar; vergi konusu ile devletin egemenlik hakları arasında mutlak bir ilişki olduğu için kamu ile ilgili yeterli yetkinin AT'na verilmiş olması ve Topluluğun kurucu antlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına dönük olarak gümrük birliği oluşturulması üzerinde yoğunlaşmasıdır. Dolayısıyla AB'de ortak bir vergi politikası yerine, üye devletlerdeki mevcut vergi sistemlerinin yarattığı farklılıkların giderilmesine yönelik bir politika geçerli olmuştur. AT'nun kurucu antlaşmasında yer verilen vergi politikasına ilişkin hükümler aşağıda özetlenmiştir:

Dolaylı tüketim vergilerinde milliyete dayalı ayırıcı uygulamalar ile çifte vergilendirmeyi engellemeye yönelik 95'den 98. maddeye kadar maddelerdir. Bu maddeler;

Madde 95: Hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz

Madde 96: Ürünler herhangi bir Üye Devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.

Madde 97: Yaygın muamele vergisi tipinde muamele vergisi uygulayan Üye Devletler, ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. Maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Bir Üye Devlet'in saptadığı ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı durumlarda, Komisyon, ilgili Devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98: Muamele vergileri özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, Komisyon'un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer Üye Devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve Üye Devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz.

Dolaylı tüketim vergilerine ilişkin, ulusal mevzuat uyumlaştırmayı öngören 99. madde, Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmının öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

AB'de vergi uyumlaştırması, Konseyin çıkardığı direktiflerle yapılmaktadır. Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosuna danıştıktan sonra muamele vergilerine, özel tüketim vergilerine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması ile ilgili hükümleri, öngörülen süre içinde ve uyumlaştırmının iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamakta gerekli olduğu ölçüde oy birliği ile kararlaştırmakla görevlendirilmiştir. Antlaşmanın 100. maddesine göre, dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığıyla yapılmaktadır. Çünkü direktifler, bu alanda tüzüklerden daha uygun bir araçtır. Üye ülkelerde vergi düzenlemeleri, milli parlamentoların yetkisindedir. Böylece direktiflerin iç hukuka dönüştürülmesi sürecinde hukuki şekil ve araç seçmede ülkelere bir esneklik kazandırılmış olmaktadır.

AB'de, üye devletler arasında vergi ile ilgili sorunları üç başlık altında özetlemek mümkündür; çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve verginin milliyete dayalı olarak ayırıcı şekilde uygulanmasıdır. AB'de bu sorunlar, bir gümrük birliğinin gerçekleşmesi ile birlikte, daha da önem kazanmıştır. Çünkü gümrük birliği ile birlikte, gümrük vergisi, fon, miktar kısıtlaması gibi koruma önlemleri kalkmış fakat bunların yerine iç vergi ayarlamaları yolu ile yeni bir koruma aracının

çıkması için mutlaka AB üye ülkelerinde vergilerin uyumlaştırılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede AB'nin vergi politikasının iki temel hedefi şekillenmiştir. Bunlar;

- iç vergi uygulamasında milliyete bağlı ayrımcılığı engellemek suretiyle iç pazarın oluşmasına hizmet etmek
- vergi politikasını, ortak politikaların gereklerine tabi tutmak veya en azından bu politikalar ile çelişmesini önlemek suretiyle de ekonomik birliğin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktır.

Yukarıdaki iki hedefe ulaşmak için AB, dört yöntem kullanarak vergi uyumlaştırmasını sağlamaya çalışmaktadır (Karluk, 1998; 296). Bu yöntemler:

- Ortak bir kural olmadığı ölçüde vergi uyumlaştırması yoluna gidilmesi,
- Topluluk içinde çifte vergilendirmenin kaldırılması için üye devletlerin kendi aralarında mali nitelikte anlaşmalar yapmaları,
- Sınırlarda, topluluk kapsamında geliştirilmiş yöntemler uygulayarak telafi mekanizmasının getirilmesi,
- Mevcut vergileme farklılıklarının topluluk yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırmasına ve ortak kurallar oluşturmaya yönelik çalışmalar yapılması.

AB'de vergi politikası ile üye ülkelerin vergi sistemlerinin karşılıklı işleyişinde, üye devletle, AB hukukuna saygılı davranmak zorundadır. Bunun için üye devletler, AB vergi politikası çerçevesinde kendisinin uyrukluğunda olan özel ve tüzel kişilere farklı vergiler uygulayamazlar. Vergi uygulama konusu üye devletlerin egemenliklerine bırakılmıştır. Dolayısıyla her üye devlet kendi vergi sistemini korumaktadır. Bunun sonucunda AB içinde vergi farklılıkları devam etmektedir.

AB'de vergi politikalarının esaslarını belirleyen Neumark Raporu (1962), Topluluklarda ideal tek bir vergi sisteminin kurulmayacağını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu sebeple AB'de, ana hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği ilke olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal

sonucu olarak, AB’de vergilerin örnekleştirilmesi amaçlanmış ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir. Bu çerçevede Birliğin izlediği vergi mevzuatının uyumlaştırılması politikası, öncelikli olarak dolaylı ve dolaysız vergilerin en büyük muhatabı olan şirketlerin vergilendirilmesi konusunu ön plana çıkarmıştır. Rekabet şartları açısından şirketlerin vergilendirilmesinde Birliğin vergi konusundaki tutumu, verginin söz konusu şartlar üstüne etkisinin olmamasıdır. Bu etkinsizliğin kaldırılması için temel araç, ayırımcı davranışla, çifte vergilendirmeye ve vergi kaçakçılığı ile mücadeledir. Birliğin bu konudaki ikinci uğraşı ise işletmelerin, rekabet ortamlarının tehlikeye düşmemesidir. Bu doğrultuda, özellikle vergi mevzuatı farklılıklarından ötürü, sermaye dolaşımının ve yatırımların piyasa şartlarına bağlı olmaksızın yön değiştirmesinin engellenmesi amaçlanmıştır.

AB’de karmaşık ve devletlerin egemenliklerine dokunduğu ölçüde düzen altına alınması son derece hassas siyasi sorunlara yol açan vergi politikası, Topluluk genelinde bir örnek yapı göstermemektedir. Bu noktada Topluluğun yetkisi, Topluluk hedeflerine uygunluğunun denetimi ile sistemin işleyişini biraz olsun düzen altına alabilmek için genel bir yönelim çizgisi olmakla sınırlıdır. Özellikle Neumark Raporu kapsamında belirlenen Topluluk vergi politikası, ancak Topluluk tam bir ekonomik birlik olma hedefi doğrultusunda başarıya ulaştığı ölçüde bugünkü görünümünden kurtulacaktır. Tablo 3.3’te de görüldüğü üzere üye devletlerin vergi oranlarının farklılığı, AB’de gerçek anlamda bir vergi politikasının izlenemediği göstermektedir. AB’nde yakın bir gelecekte bir Topluluk vergisinin oluşturulması mümkün değildir. Fakat, üye ülkelerin Topluluk bütçesine yaptıkları katkılar yerine, AB tarafından onaylanacak bir verginin bütçeye kaynak oluşturması fikri gündemdedir. Bu vergi, mevcutların yerine geçecek ve mali yükün artmasına sebep olmayacaktır.

1.6.2 - AB Ülkelerinde Vergisel Özendirmeler

Yatırımların, üretimin ve dış satımın özendirilmesiyle ilgili uygulamalar, her ülkenin, siyasi yönetim biçimine, coğrafi yapısına, ekonomik gelişme seviyesine, başka ülkelerle ekonomik ve kültürel ilişkilerine ve bir ekonomik ülkeler topluluğu içinde yer alıp almadığına göre değişmektedir. Bununla beraber 1990'lı yılların başında dünyanın içine girdiği küreselleşme olgusu, benzer iktisadi politikaların uygulanmasının yaygınlaşmasına, dolayısıyla özendirme önlemleri uygulayan ülke sayısının fazlalaşmasına yol açmıştır.

Özendirme önlemleri gelişmelerinin iki temel araca dayandığı görülmektedir. İlki vergisel özendirmeler, ikincisi de finansman özendirmeleridir. Finansman özendirmelerinin bir bölümü düşük faizli kredi bir bölümü de nakit biçiminde olmaktadır. Ülkelerin ekonomik kümeleşmelerinin arttığı bir dönemde finansman özendirmeleri ülkeler arası dengeleri bozar nitelikte görülmektedir. Vergisel özendirmelerin uygulama alanları geniştir. Vergisel özendirmeler gerek yatırım ve üretimde, gerekse dış satımda özendirilenin, olayın gerçekleştirilmesinden sonraya ertelenmesi biçiminde uygulanmaktadır. Yani önce özendirilmek istenen amaç gerçekleşir, sonra özendirme uygulanır. Bu sebeplerden dolayı vergisel özendirmeler finansman özendirmelerinin önüne geçmiştir. Tablo 4.1'de bazı AB ülkelerinde uygulanan özendirmelere yer verilmiştir (Güvenli, 1998; 276-278):

Tablo: 4.1 – Bazı AB Üyesi Ülkelerdeki Teşvik/Özendirmeler

Ülkeler	Vergi indirimi	Yatırım İndirimi	Ar-Ge	Bölgesel Özendirme	Yardım Niteliğinde Ödemeler
Belçika	x		x	x	
Danimarka				x	
Hollanda		x			x
Fransa	x		x	x	
İngiltere	x			x	
İrlanda	x				
İspanya	x	x	x		
Yunanistan	x	x			

Belçika'daki Uygulamalar: Belçika uygulaması, 1990 yılı sonrasında AB içinde hem geleneksel özendirmelerden hem de daha değişik ve ileri düzeyde özendirmelerden yararlanan bir durum göstermektedir. Bölgesel özendirmeler, gelişmekte olan yörelerde, sinai kuruluşların kuruluşu, gelişmesi ve modernizasyonunda, sanatsal hizmetlerde, turizm tanıtım harcamalarında vergisel özendirmeler ve prim ödemeleri biçiminde uygulanır. Bölgesel özendirmelerde hızlı amortisman uygulaması vardır. Belçika örneğinin ortaya çıkan en önemli yanı, koordinasyon merkezi uygulamasıdır. Araştırma, bilgi dağıtımı, sigorta giderleri, ulusal ve uluslararası kuruluşlarla bağlantılar, merkezi hesap işleri düzeni kurumlar topluluğunun merkezi yönetim işleri olarak belirlenmiş olup, kuruluşların bu konudaki yatırım ve harcamalarına bağlı olarak elde olunan karların vergilendirilmesinde indirim yapılır. Ayrıca ileri teknoloji ile üretim araçlarının yenileştirme yatırımları yapıldığında, on yıl süre ile kar üzerinden alınan vergiden bağışıklık vardır. Belçika'nın Batı Avrupa ortasında oluşu dolayısıyla uluslararası kuruluşların Avrupa merkezi olma isteği ve ileri teknoloji kullanma arzusu özendirme önlemleri uygulamasına yön verici nitelik taşımaktadır.

Danimarka'daki Uygulamalar: Danimarka'da, hem iş konularına göre ve hem de bölgesel özendirmelerle düşük faizli orta süreli kredi uygulamasının birlikte uygulandığı gözlenmektedir. Ancak tersane ve gemi yapımına dönük özendirmelerin önemli bir ayrıcalık taşıdığını belirtmek gerekmektedir.

Hollanda'daki Uygulamalar: Hollanda'da, küçük ve büyük yatırımlarla birlikte uygulanan ve yatırım tutarı arttıkça oranı azalan nakdi yardım niteliğindeki prim ödemeleri, 1989'dan sonra küçük yatırımlar için kaldırılmış ve yerini hızlı amortisman uygulamasına bırakmıştır. Küçük yatırımlar için yatırım tutarının %18'ini geçmeyecek biçimde yatırım indirimi uygulaması da vardır.

Fransa'daki Uygulamalar: Fransa'da, sinai ve ticari yatırımlarda hızlandırılmış amortisman ve vergisel özendirmeler hem iş konuları itibarıyla hem de bölgesel olarak uygulanmaktadır. Araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı

olarak vergisel özendirmeler de vardır. Uygulama, önceki yıl harcamasının %50'si alınarak yapılır.

İngiltere'deki Uygulamalar: İngiltere'de kimi bölgelerde inşa edilmiş ticari yapılarda %100 amortisman oranı uygulaması söz konusudur. İngiltere uygulamasının bölgesel nitelik taşıdığı anlaşılmaktadır.

İrlanda'daki Uygulamalar: İrlanda'da bölgesel konumlar da göz önünde tutularak kimi iş konularındaki yatırımlarda vergisel özendirmeler uygulanmaktadır. Ancak bu ülkedeki uygulamaların dikkat çeken yanı, üretim aşamasındaki özendirmelerdir. Kimi iş konularında üretimi artırmak için %10 oranında kurum karından indirim yapıldıktan sonra karı vergilendirilmektedir.

İspanya'daki Uygulamalar: İspanya'da, duran varlık yatırımlarında %5 oranında yatırım indirimi uygulandığı, maddi olmayan duran varlık yatırımları için bu oranın %15 olduğu, araştırma ve geliştirme yatırımları ile, yeni ürün geliştirilmesi çalışmalarının özendirildiği görülmektedir. Bunların yanında sanayide önceliği olan iş kollarında çalışan kurumlara özel vergi indirimi de vardır.

Yunanistan'daki Uygulamalar: Yunanistan'da özendirme önlemlerinin uygulanmasında öncelik emek yoğun yatırım konularına verilmiştir. Ancak bu özendirmeler zamanla yerini turizmin özendirilmesine bırakmıştır. Bu alanda %50'ye varan oranda yatırım indirimi uygulaması yapıldığı gözlenmektedir. Daha sonraları yabancı yatırımcıların özendirilmesi üzerinde durulmuş ve üretimin ya da hizmet çalışmalarının tamamını yurt dışına satan kuruluşlar kar üzerinden alınan vergilerden bağışık tutulmuştur.

2 -AB'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Alanındaki Gelişmeler

2.1 – Avrupa Birliği Vergi Sisteminin Genel Yapısı

Bir AB vergi sisteminden bahsetmek için, AB'nin vergileme yetkisine sahip olup olmadığına bakmak gerekir. AB'ye üye olan ülkelerin en azından bu yetkiyi, AB'ye devretme arzusu içinde olmaları gerekir. Bu yetki devri, vergiler ile

birlikte vergilerin kaynaklarını da içermelidir. AB, ancak bu şartlarda gerçek anlamda finansal ve mali güce sahip olacaktır. AB'nin yetkileri, üye ülkelerin yetkilerinden soyutlanmıştır. Hiçbir üye ülke kendi vergi yetkilerini AB'nin yetkilerinin bulunduğu bölgeye yaymaya çalışmamıştır. Ancak, AB'nin yetkilerinin sadece AB hukuk düzeninde geçerli olması, ulusal yetkilerinin kendi yetki alanlarında ortadan kalkmasını gerektirmiştir. Şu ana kadar hiçbir üye ülke, AB'ye tam anlamıyla vergileme yetkisini devretmemiştir. AB'ye üye devletler oy endişesi vb. nedenlerden dolayı, vergi toplama yetkisini AB'ye devretmek istememektedir. Ancak, üye devletler kendi yetkilerinin dışında ve AB antlaşmasının kavradığı alanlarda AB lehine bazı yetkilerini devretmişlerdir (TOBB, 2001; 82).

AB'ye ek vergileme yetkisi vermenin temel amacı, ekonomik ve parasal birlik için temel vergi koşullarını kurmak ve serbest ve hakça rekabet şartları altında çok devletli, Tek Pazarda çalışan teşebbüsler için tam bir piyasa bütünleşmesini sağlamaktır. Bu amaçlara ulaşmak için AB'nin, birçok vergide oran ve matrah kuralları, spesifik vergi rejimleri, idare, tarh ve prosedür kuralları üzerinde tam bir vergileme yetkisine sahip olmasına gerek yoktur. Sadece, teşebbüslerin Tek Pazarda vergi sapmaları olmaksızın, adil ve serbest bir şekilde rekabet edebileceği bir ekonomik ve parasal birliğe, vergi koyma yetkilerini uygulamakta serbest olan üye devletler içinde asgari koşulları belirleyecek bir yetkiye ihtiyaç vardır. AB'nin vergileme yetkisine ilişkin sınırlamalar antlaşma metinlerinde açıkça anlatılmalıdır. Bu amaçlara ulaşmak için vergi rekabetinin asgari koşullarının eşitlenmesi gerekir.

Bir ülkede vergi sistemi, ülke bağımsızlıklarının oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Bir ülkenin geliri olmaksızın izlenebilecek ekonomi politikalarından da söz etmek pek mümkün değildir. Bir ülkede izlenen vergi politikası, o ülkenin tüketimini, tasarrufunu ve daha da önemlisi üreticilerin yönlendirilmesini sağlama konusunda çok etkin bir yere sahiptir. AB üyesi ülkeler arasındaki entegrasyon sürecinin ortaya çıkardığı önemli bir gelişme de üye ülkeler arasındaki rekabetin iyice artmasıdır. Bu durumda herhangi bir üye ülkenin vergi oranlarını diğerlerinden daha yukarı tutmaya çalışması kuşkusuz rekabet avantajı yönünde büyük bir

sakıncayı doğuracaktır. AB üyesi ülkelerin bu gerçekler ışığında vergi politikalarını belirlerken birbirlerinden bağımsız davranmaları pek düşünülemez (Özdeşer, Şafaklı, www.maliye.gov.tr/apk/malder/intabde/%20yeni%20vergipolitika.pdf; 10/12/2003).

AB’nde vergi politikaları küçük yerel yönetim farklılıkları ile birlikte tüm üye ülkelerle ortak belirlenmektedir. Fakat burada unutulmaması gereken önemli nokta, AB üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken AB’nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasından bağımsız davranmayacaklardır. Roma Antlaşmasının 269. Maddesine göre topluluğun bütçesi tamamen kendi kaynakları ile finanse edilecektir. Bugün için AB’nin bütçesini oluşturan kaynaklar canlı hayvancılıktan alınan vergiler, gümrük vergileri, katma değer vergileri (KDV) ve Gayri Safi Milli Hasılaya (GSMH) bağlı kaynaklardır. AB’nin vergi politikalarını oluştururken temel olarak kabul ettiği Roma Antlaşmasından bağımsız hareket etmesi düşünülemez.

AB’nde tek bir Pazar yaratılması yönünde büyük çabalar olmasına rağmen yine de vergi kanununda üye ülkeler arasında tam bir uyumlaştırmanın yapıldığı söylenemez. AB’nde vergi politikasının koordinasyonunun sağlanması yönünde atılan adımlar çok yavaş yürütülmektedir. Bunun en büyük nedeni ise, AB üyesi ülkelerin ekonomilerindeki kompleks yapı ve Roma Antlaşmasında yer alan vergi yükümlülükleri ile ilgili düzenlemelerin değişime pek açık olmamasıdır. AB Anlaşmaları vergilemeyle ilgili çok fazla spesifik kural içermesine rağmen, vergilemeyle ancak dolaylı bir şekilde ekonomik ilişkiye sahip olabilecek, ekonomik ve parasal birlikle ve serbest ve hakça bir piyasa rekabet kurallarına sahip bir tek pazarın kurulmasıyla ilgili bir çok kural içermektedir.

Spesifik kurallar; anlaşmalarda özellikle vergilemeyi ele alan dört nokta göze çarpar, ikisi maddi vergi hükümleriyle ilgili ve diğer ikisi de Topluluk tali mevzuatının nasıl yapılacağına ilişkin usul hükümleriyle ilgilidir.

- Malların serbest dolaşımına ilişkin olan 23-31. maddeler bütün gümrük, ihracat ithalat vergilerini eşdeğer etkiye sahip tüm vergileri ve tüm nicel sınırlamaları yasaklar. Bu maddeler aynı zamanda kamu ahlakı, kamu güvenliği ve sağlığı, sanatsal ya da tarihsel miras ve endüstriyel ve ticari varlıklara ilişkin bazı ithalat ve

ihracat kısıtlamalarına müsaade etmektedir. Bununla birlikte, mazur görülebilecek bu gibi kısıtlamalar keyfi ayrımcılığa neden olmamalıdır.

- Madde 90 diğer ülkelerden gelen ürünler üzerine, dolaylı ya da dolaysız bir şekilde benzer yerli ürünlerden daha fazla bir vergi yüküne neden olacak veya dolaylı-dolaysız bir şekilde yabancı ürünlere karşı iç pazarı koruyacak herhangi bir dahili vergi konulmasını yasaklar. 93. Madde dahili piyasanın çalışmasını sağlayacak şekilde bütün dolaylı vergilerin uyumlaştırılması için özel bir yetki ihtiva eder. 23. ve 90. maddelerde ki maddi kurallarla ilgili ilginç olan, oran ya da matraha ilişkin herhangi bir hüküm içermemeleridir. Sadece Topluluk sınırları içerisinde malların serbest geçişini ve yabancı ürünlere aynı vergi koşullarını sağlamayı amaçlar.

- 95 madde, vergi konularında Bakanlar Konseyi tarafından kaliteli çoğunluk karar alma kuralına bir istisna getirmektedir.

- 23. madde üye devletlere, Topluluk içinde çifte vergilemeyi önlemeye yönelik olarak yapılacak görüşmelere katılma yükümlülüğü yükler.

Ulusal vergi sistemleri üzerine dolaysız etkiye sahip vergi dışı kurallar; üye devletlerin ulusal vergi sistemleri, gümrük vergilerinin yasaklanması, miktar sınırlamaları ve benzer etkiye sahip tedbirlerle ilgili maddeler, dolaysız etkiye sahip bazı maddelerin yorumu, Avrupa Adalet Divanının (AAD) kararlarından oldukça etkilenmektedir. AAD ile ulusal vergi sistemi arasındaki fark şudur, AAD'nin içtihatlarının aksine, ulusal vergi sistemlerindeki birçok mahkeme, vergi dışı kuralları AAD'den daha dikkatli bir şekilde yorumlar ve uygular. Bu farklılık için siyasal ve yasal zemin elbette ki anayasal sistemlerde yüksek güç olan ve vergileme alanında da çok fazla yer tutan ulusal vergi sistemlerinin yasa koyuculuğudur. Halbuki AB'de yasama, gümrük alanları ve KDV dışında açık bir şekilde yoktur.

Üye devletlerin vergileme yetkileri ile AB'nin vergileme gücü arasında mevcut ilişkiye dair ön değerlendirme, kullanılacak bu güç ve yetkilerin amaçlarının tamamen farklı olduğudur. Üye devletler hala AB'deki kamu harcamalarının büyük çoğunluğundan ve sağlık, eğitim, savunma, kamu yönetimi, ekonomik ve sosyal politikaların ulusal boyutu gibi alanlardaki politikalardan sorumludur. Bunun için

sadece vergi oranlarını değil, vergilemedeki müstakil matrah kurallarını belirleme yetkisini de ellerinde tutarlar.

1997 yılı verilerine göre AB’de toplanan dolaylı vergilerin miktarı 1 trilyon Euro olarak gerçekleşmiştir. Bu oran AB GSMH’sının yaklaşık %13,8’ine eşittir. Her yıl için AB dolaylı vergilerdeki bu oranı sabit tutmaya çalışmaktadır (Özdeşer,Şafaklı,[www.maliye.gov.tr/apk/malder/intabde/%20 yeni% 20vergipolitika.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/malder/intabde/%20yeni%20vergipolitika.pdf), 10/12/2003). AB’nde dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar, ilk olarak sermaye vergisi alanında olmuştur. Avrupa Birliğinde dolaysız vergilerle ilgili olarak yapılan çalışmalar, başlıca iki amacı gerçekleştirmeye yöneliktir. Bunlardan birincisi, birlik içinde rekabet eşitliğini sağlamak; ikincisi ise, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını gerçekleştirmektir. Bugün gelinen nokta itibariyle, yapılan tüm çalışmalara rağmen, dolaysız vergiler alanında, çok değişik sebeplerle beklenildiği ölçüde başarı sağlanamamıştır. Bunun en önemli nedenlerinden birisi ise, üye ülkelerdeki vergi sistemlerinin önemli farklılıklar göstermesidir. Gerçekte bu farklılıklar nedeniyle birlik içinde haksız vergi rekabetinden bahsedilmekte ve bunu önlemeye yönelik tedbirler alınmaktadır.

Üye ülkeler arasındaki haksız vergi rekabetinin önlenmesine yönelik olarak, dolaysız vergiler alanında yapılacak uyumlaştırma çalışmalarının özünde şu ilkeler yer almaktadır:

- Üye ülkelerdeki vergi sistemleri ve uygulamaları, işletmelerin büyüme ve gelişmelerine engel olmamalıdır.
- Gerek üye ülkelerin ve gerekse Birliğin mali kaynakları verimli şekilde kullanılmalıdır.
- Sermaye hareketleri ve yatırımların dağılımı ekonomik ve sosyal araçlara cevap verebilmelidir.
- Birlik içi mal ve hizmet dolaşımı herhangi bir sınırlama olmaksızın tam olarak sağlanmalıdır.
- Sadece vergisel amaçlarla sermaye ve yatırımların bir ülkeden diğerine akışı önlenmemelidir.

Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda farklı ülke uygulamaları, Birliğe üye ülkeler arasında ekonomik dengesizlikler yaratmakta, bunda Tek Pazar ilkesi ile uyumlu olmayan sonuçlar doğurmaktadır. Buna göre sermayenin akışkanlığının, vergilendirme hakkı gözetilmek suretiyle sağlanması gerektiği açıktır. Haksız vergi rekabeti ile ilgili olarak da önceliğin üye ülkelerin vergilendirmede şeffaflığı sağlamaları olduğu, diğer yandan AB Antlaşmasının sübvansiyonlar ve vergi teşvikleri uygulaması konusunda açıklığa kavuşturulması gerekir. Yukarıda belirtilen görüşler, Avrupa Komisyonu'nun SEC(96) 487 numaralı "Avrupa Birliğinde Vergilendirme" adlı belgesinden aktarılmıştır. Ayrıca Zararlı vergi rekabeti üzerine yoğunlaşarak bir vergi paketi oluşturulmuştur. Bu paketin üç unsuru vardır; ticari kuruluşların vergilendirme ilkeleri, sermayeden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinin yarattığı düzensizlikleri ortadan kaldıracak önlemler, farklı üye ülkelerde bulunan şirketler arasındaki faiz ve diğer ödemeler üzerinden vergi kesintisini ortadan kaldıran önlemlerdir.

Ticari kuruluşlar da vergilendirme ilkeleri ile ilgili olarak bir kod hazırlamıştır. Bu kod bağlayıcı olmayan yasal bir enstrüman olup, zararlı vergi rekabetini engelleyici unsurlar içermektedir. Bu ilkeler daha çok Birlik içinde ekonomik faaliyetlerin gerçekleşeceği yer bakımından etkili olabilecek unsurlar üzerinde yoğunlaşmakta, potansiyel zararlı vergi rekabeti unsurlarının tespiti bakımından kriterler önermektedir.

AB'de, dolaysız vergilerin toplam değeri 1997 yılı verilerine göre 1 milyar Euro olmuştur (Özdeşer, Şafaklı, www.maliye.gov.tr/apk/malder/intabde/%20yeni%20vergi%20politika.pdf, 10/12/2003). AB'de dolaysız vergilerin üye ülkeler arasında uyumlaştırılması amacıyla herhangi bir çalışma yapılmamıştır. AB'nde dolaysız vergi alanında uyumlaştırma yapılmadığından dolayı meydana gelen çifte vergileme ve sınır ötesi ticarete yaşanan olumsuzluklar alanında ciddi bir tepki ortaya konmamıştır.

Avrupa Birliği'nde gelir vergisi uygulamalarına bakıldığında, üye ülkeler arasında; başta oranların, uygulanan gelir dilimlerinin, asgari indirim

tutarlarının ve aile gelirin belirlenmesi olmak üzere, birçok konuda temel farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Her ülke kendi sosyal ve ekonomik yapısına bağlı olarak uyguladığı gelir vergisi sisteminde kolay kolay değişiklik yapmak istememektedir. Bugüne kadar çalışma yapılan alanların başında ise aile içinde kadın, koca ve çocuğun gelirlerinin vergilendirme rejimi gelmektedir. Komisyon bu konularda da bir takım öneri ve düzenlemeler getirmiş ise de, bu alanda da ortak bir görüş birliği henüz sağlanamamıştır (www.dpt.gov.tr, 25/12/2003)

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasında hemen hemen hiç yol alınamayan alan gelir vergisidir. Birliğin ilk dönemlerinde gelir vergisi ile ilgili olarak komisyon tarafından bazı çalışmalar yapılmış olmasına rağmen, daha sonraki dönemlerde üye ülkelerin birçok konuda anlaşamamaları nedeniyle bu alandaki çalışmaları sadece 1979 yılında sınırlarda ve sınırlara yakın yerlerde ikamet eden Birlik vatandaşlarının ikamet ettikleri ülkelerde vergiye tabi tutulmalarını ve ayrıca dar mükellef olarak ücret veya emekli aylığını aldıkları ülkede tam mükelleflerin yararlandığı haklardan yararlanmalarını öngören bir direktif taslağıyla sonuçlanmıştır. Ancak bu direktif taslağı da üye ülkelerden beklenen desteği bulamadığı için geri çekilmiştir. Bu konuyla ilgili olarak sorun çıktığında ise Adalet Divanı içtihatlarına göre çözüm arama yoluna gidilmiştir. Bunlara ek olarak Ocak-1989'da Avrupa Komisyonu'nun işgücünün serbest dolaşımı konusunda yapmış olduğu düzenlemede değişiklik yapılmak suretiyle, gelir vergisi ile ilgili olarak indirim ve istisnaların uygulanmasında kişilerin diğer üye ülkelerdeki konumlarının da göz önüne alınması önerilmiştir. Ancak bu öneri de pek fazla kabul görmemiştir. Daha sonraki dönemlerde gelir vergisi ile ilgili olarak bu ve bunlara benzer görüş veya öneri niteliğinde bazı çalışmalar yapıldıysa da bugüne kadar bunların hiçbiri direktif haline getirilememiştir.

AB'nin tek Pazar yaratma konusundaki azmi, AB'nde uygulanan vergi politikalarında da yapısal reformların gerekliliğini iyice su yüzüne çıkarmıştır. Bu nedenle 1996 yılından itibaren AB gelir üzerinden alınan vergiler bakımından yeni bir anlayış içine girmiştir. Bunun için vergileme ile ilgili çalışmalar başlamıştır.

Öncelikle büyüme ve istihdamın geliştirilmesine, vergi sistemlerinin istikrarlı bir hale getirilmesine ve tek Pazar oluşturulmasına yönelik ihtiyaçlar bu çalışmaların yapılmasına önderlik etmiştir. Vergi sistemlerinin istikrarlı hale getirilmesi başlığı altında vergi alanındaki haksız rekabetin üye ülkelerin vergi gelirlerinde istikrarsızlığa yol açtığı, bunun aynı zamanda kaynakların etkin olmayan bir şekilde dağılımına yol açtığı, rekabeti ve istihdamı olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir. Bu çalışmada işgücü üretim faktörü üzerindeki vergilendirmenin giderek artıyor olmasına rağmen işgücü dışındaki diğer üretim faktörleri üzerindeki vergilendirmenin önemli ölçüde düşüş gösterdiği tespiti yapılarak AB’nde işgücü akışkanlığının çok fazla olmamakla birlikte globalleşme ve yeni iletişim teknolojileri sayesinde özellikle finansman alanında çok önemli bir akışkanlığın olduğu belirtilmektedir. Bunun bir takım olumlu gelişmeler yaratmakla beraber vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma bakımından geniş imkanlar sağlayarak birçok ülkede vergi matrahlarının aşınmasına yol açtığı vurgulanmıştır.

2.2 – AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Sistemi

Bir vergi sistemi, ilgili toplumun tarihi yapısının, politik ve yönetsel yapısı ile ekonomik yapısının bir aynası olduğundan, gelir vergisi sistemlerinin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi kaçınılmazdır. Avrupa Birliği ülkelerindeki gelir vergisi sistemlerine bakıldığında, gelirin tanımlanmasının dışında, indirim ve istisnaların üye ülkelerde gösterdiği çeşitlilik ve vergi tarifelerindeki en düşük ve en yüksek oranlar ile dilim sayılarındaki farklılık dikkat çekicidir. Bu durum, bireyler üzerindeki vergi yükünün ülkeden ülkeye farklılaşmasına neden olmakta, dolayısıyla, bireylerin, sermayenin (hisse senedi sahiplerine ödenen kar payları ve mevduat ödemeleri açısından) ve malların (gelir vergisinin harcanabilir kişisel gelir üzerindeki azaltıcı etkisi nedeniyle mallara ve hizmetlere olan talebin bölgeden bölgeye farklılaşması) serbest dolaşımını doğrudan etkilemektedir. Bu sorun özellikle sınır bölgelerine yakın yerleşim yerlerinde yaşayan kişilerin vergi yönünden daha avantajlı olan komşu ülkeye yerleşmelerini özendirir. Hemen hemen tüm AB ülkelerinde toplam vergi gelirleri içindeki en büyük payı gelir vergisi almaktadır. Bu

durum daha önce tablo 3.1’de verilmiştir. AB ülkelerinde vergiye esas gelirler tablo 4.2’de özetlenmiştir:

Tablo: 4.2 – AB Ülkelerinde Vergiye Esas Gelirler

Ülkeler	Vergilenen Gelir Unsurları Kategorileri
Almanya	Tarım ve Ormancılık, Ticaret, Serbest Meslek, Ücretler, Sermaye Kazançları, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları, Diğer Gelirler.
Avusturya	Tarım ve Ormancılık, Ticari Kazançlar, Ücret Gelirleri, Sermaye Kazançları, Kira Gelirleri ve Telif Kazançları, Diğer Gelirler.
Belçika	Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Ücretler ve çeşitli Gelirler.
Danimarka	Sermayeden Elde Edilen Gelir, Sermaye Dışında ki Her Türlü Gelir, Şirketlerin Kar Payları ve Hisselerin Satışından ve Kamu Yatırım Kurumlarından Elde Edilen Gelirler.
Fransa	Gayrimenkul Sermaye İratları, Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Serbest Meslek Kazançları, Ücretler, Halka Kapalı Şirketlerden ya da Limited Ortaklardan Elde Edilen Sermaye Kazançları.
İngiltere	Gayrimenkul Sermaye İratları, Tarım ve Ormancılık Gelirleri, Devlet Borçlanma Senetleri, Diğer Gelirler (ticari kazanç, faiz gelirleri, düzenli gelirler, tahvil-hisse senedi gelirleri, yurtdışından elde edilen gelirler).
İrlanda	Ticari ve Serbest Meslek Kazancı, Yatırım Gelirleri, Deniz Aşırı Kazançlar, Gayri Menkul Sermaye İradı, Ücret.
İspanya	Ücret Gelirleri, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Ticari Kazançlar.
İsveç	Ücret, Ticari Kazanç, Sermaye İratları.
İtalya	Gayrimenkul Sermaye İratları, Ücret Gelirleri, Menkul Sermaye İratları, Serbest Meslek Kazancı, Ticari Kazanç ve Çeşitli Gelirler.
Lüksemburg	Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Serbest Meslek Kazançları, Ücret Gelirleri, Menkul Sermaye İratları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Telif kazançları
Portekiz	Ücret Gelirleri, Serbest Meslek Kazançları, Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Yatırım Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Diğer Gelirler.
Yunanistan	Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Zirai Kazançlar, Ticari Kazançlar, Ücret Gelirleri, Serbest Meslek Kazançları ve diğer kaynaklardan elde edilen gelirler.

Alman Gelir Vergisi Sistemi: Alman gelir vergisi yasası, gelir vergisinin konusunu oluşturan kaynakları sayarak belirtmiştir. Kural olarak gelir yedi

kategoride incelenmiştir. Bu kategoriler; tarım ve ormancılık, ticaret, serbest meslek faaliyetleri, ücretler, sermaye kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer gelirler (spekülatif kazançlar, düzenli ve sürekli nitelikteki gelirler ve diğer çeşit gelirler) ile telif kazançları (<http://citizens.eu.int>, 10/01/2002). Alman gelir vergisi sistemi, açık olarak tipleştirmeye gitmemiştir. Tipleştirmedeki genel-soyut bir gelir tanımının aksine, ilk aşamada, gelir unsurları sayılarak belirtilmiştir. Bu durum Alman gelir vergisi sisteminin kaynak teorisini benimsediği izlenimini vermektedir. Ancak, son gelir unsuru içinde diğer gelir unsurları içinde sayılmayan gelirler de yer almaktadır. Bu nedenle Alman gelir vergisinin kaynak ve safi artış kuramının bir sentezi olduğu söylenebilir. Böylece, gelir geniş kapsamlı olarak gelir vergisinin konusunu oluştururken, vergilerin yasallığı ve belirliliği ilkelerine zarar verilmemiştir.

Bugünkü Türk Vergi Sistemi, Alman vergi sistemi örnek alınarak oluşturulmasına rağmen her iki ülkenin kendine özgü şartlardan kaynaklanan nedenlerden dolayı uygulamada birbirinden tamamen farklı bir yapı kazanmıştır. Bu farklı yapının yansıması olarak Türkiye'deki kayıtdışı ekonominin GSMH'ya oranı %60'lara kadar çıkarken, bu oran Almanya'da %10 civarındadır. Almanya vergi sisteminin başlıca karakteristik özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Benlikol, Akgür, 2002; 40-42); Almanya'da merkezi idare ile mahalli idare arasındaki hizmet bölüşümü eşittir. Mahalli idarelerde merkezi idareler kadar kamu hizmeti gördüğünden vergi bölüşümü de eşit olmaktadır. 2000 yılı itibariyle toplam devlet gelirlerinin %46,2'sini merkezi idare %48,8'ini mahalli idareler elde etmiştir, kalan kısım ise AB bütçesinden karşılanmıştır. Bu durum merkezi vergiler yanında önemli miktarda yerel vergilerin de bulunduğunu göstermektedir. Almanya'da mükellef niteliği taşıyan herkes vergi kaçırmanın mümkün olmadığına inanmaktadır. Başka bir ifade ile vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, bu yönde bir işlem yapıldığında bunun mutlaka hesabının sorulacağı düşünülmektedir. Almanya'da muhasebe, ticaret ve vergi hukuku alanında faaliyet gösteren kişilerle yapılan görüşmelerde şu iki deyim sık sık dile getirilmektedir "Almanya'da iki şeyden kaçamazsınız, biri ölüm, diğeri vergi". Vergi kaçırmak insan öldürmek kadar ağır bir suçtur. Böyle bir inancın

yerleşmiş olması ülkede vergi kaçırmama inancının ne kadar sağlam olduğunu göstermektedir. Almanya'da çalışan herkes kayıt tutmak zorundadır. Örneğin götürü vergi uygulaması vardır ve yıllık cirosu 9.715 Euro altında olanlar götürü usulde vergilendirilirler. Başka bir ifade ile Türkiye'deki gibi belli bir kesimi götürü vergiye tabi tutup, bu kesimin hiç kayıt tutmaması gibi bir uygulama yoktur.

Alman gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirini vergilemeyi amaçlamaktadır. Mükellefler ikamet esasına göre belirlenir. İkametgahı Alman sınırlarında olan gerçek kişiler, Almanya içinde ve dışında elde ettikleri toplam gelirler üzerinden vergilendirilirler. Bu ilke yalnız çifte vergilemeyi önleme anlaşması olan ülkelerden elde edilen gelirlere uygulanmaz. İkametgahı başka bir ülkede bulunan veya yılın yarısından az bir süresinde bu ülkede bulunup da gelir elde eden kişiler, sadece bu ülkedeki gelirleri üzerinden gelir vergisi öderler. Tablo 4.3'de bekar mükellefler ve evli çiftler için gelir vergisi oranları ve tarifeleri gösterilmektedir. Mevzuata göre çiftler ayrı ayrı ya da birlikte beyanda bulunabilmekteyken, çocuklar hangi yaşta olursa olsunlar ailelerinden bağımsız olarak bildirimde bulunmak zorundadırlar. Tabloda da görüldüğü üzere gelir vergisi artan oranlı bir tarife ve 10'a yakın gelir dilimi ile ödeme gücü ilkesi hayata geçirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca 2,557 EUR'a kadar olan yıllık gelirin vergi dışı tutulması ve ödeme gücü daha düşük olan gruplara (örn. yıllık 5,113 EUR- 10,226 EUR) daha düşük oranlı vergi uygulanmasıyla dikey adaletin sağlanması hedeflenmiştir. Keza, uygulamada mükellefin medeni durumu, çocuk sayısı vb. bağlı olarak bazı ilave indirimlere de izin verilmektedir. Örneğin bekar mükelleflerde yıllık faiz gelirinin 819 EUR'u, evlilerde ise 1,637 EUR'u, sosyal güvenlik katkı payları, hayat ve kaza sigortası primleri, vakıflara, kültürel ve bilimsel kurumlara, siyasal partilere, kilise vb. kuruluşlara yapılan bağışlar, vergi danışmanlarına ödenen ücretler, çocuk ve eşe yapılan nafaka ödemeleri matrahtan indirilebilmektedir. Almanya'da Gelir vergisi yıllık beyan üzerinden alınır. Beyannamenin Mayıs ayı sonuna kadar verilmesi gerekmektedir. Ücretler ve faiz gelirleri stopaj yoluyla vergilendirilir. Gelir vergisi tahsilatı, kazanılan yıl içinde tevkiyat veya ön tahakkuk yoluyla yapılmaktadır (Benlikol, Akgür, 2002; 42-43).

Tablo: 4.3 - Almanya’da Gelir Vergisi Oranları

Matrah (EUR)	Vergi (EUR)		Ortalama Vergi Oranı (%)	
	Bekar	Evli	Bekar	Evli
2.557	-	-	0,0	0,0
5.113	317	-	6,2	0,0
10.226	1.658	634	16,2	6,2
15.339	3.190	1.900	20,8	12,4
25.565	7.387	4.865	28,8	19,0
38.347	13.553	9.379	35,3	24,5
51.129	19.753	14.774	36,6	29,0
76.694	32.154	27.106	41,9	35,3
102.258	44.548	39.506	43,5	38,6

Not: Kaynaktaki DM para birimi EUR’a çevrilmiştir.

Kaynak: John Cooney, (Edt.), The International Handbook of Corporate and Personel Taxes, 6th.Ed., Tollely, Nexia International, 2001; 261.

Almanya’da Gelir Vergisi mükellefleri ayrıca Dayanışma Vergisi adı altında düşük oranlı bir ilave vergi ödemektedirler. İki vergi oranları birarada ele alındığında ortalama vergi oranları yükselmektedir. 2001 ve 2002 yılı için maximum vergi oranı (en üst marjinal gelir vergisi oranı) % 48.5 olarak belirlenmiştir. Ayrıca bu oran 2003 ve 2004 yılları için % 47 ve 2005 yılı için % 42 olarak tespit edilerek marjinal vergi oranlarında aşamalı olarak bir oran azaltması hedeflenmiştir (Cooney, 2001; 261).

Avusturya Gelir Vergisi Sistemi: Avusturya yerleşikleri, dünya genelinde bir takvim yılında elde ettikleri gelirleri nedeniyle artan oranlı gelir vergisinin mükellefi olurlar (IBFD, 1992; 39). Gelirin elde edildiği kaynaklar sayılmış, elde edilen gelirin sayılan gelir kategorilerinden hiçbirine girmemesi durumunda ise vergiye konu olmadığı belirtilmiştir (<http://citizens.eu.int>, 10/01/2002). Örneğin, kumar, piyango gelirleri ya da mahalli idareler tarafından yaşlılık bakımı amacıyla sağlanan doğrudan yardımlar gelir vergisinin konusuna girmemektedir Bu açıdan Avusturya gelir vergisi sisteminin kaynak kuramını katı bir biçimde benimsediği söylenebilir. Avusturya gelir vergisi kanunu altı gelir

kategorisini kapsamaktadır. Bunlar; tarım ve ormancılık gelirleri, ticari kazançlar, ücret gelirleri, sermaye kazançları, kira gelirleri ve telif kazançları, diğer gelirlerdir. Diğer gelirler; tekrarlanan nitelikteki gelirler, gayrimenkul satışından elde edilen gelirler, hizmet gelirleri (komisyonculuk faaliyetlerinden) ve ücret niteliğindeki bazı gelirlerden oluşmaktadır.

Belçika Gelir Vergisi Sistemi: Belçika gelir vergisi kanunu vergiye tabi gelirleri dört kategoride ele almıştır. Bunlar; gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, ücretler, çeşitli gelirlerdir. Çeşitli gelirler kapsamında ücret ya da serbest meslek kazancı dışında arazi nitelikteki bazı gelir unsurları yer almaktadır (Belgium Ministry of Finance, 2000). Belçika gelir vergisi sisteminde gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlar çeşitli kategorilere ayrılarak belirtilmiştir. Bu bağlamda Belçika gelir vergisinde kaynak teorisinin ağır bastığı görülmektedir. Bu şekilde, Avusturya ile birlikte Alman gelir vergisi sistemine göre gelir daha dar kapsamlı olarak gelir vergisine konu olmuştur.

Danimarka Gelir Vergisi Sistemi: Danimarka gelir vergisi kanunu, vergilendirilebilir gelir türlerini tek tek saymamış, verginin konusunu yerleşik mükelleflerin para ve parayla ifade edilebilen her türlü kazançları olduğunu belirtmiştir. Kanunda belirtilmiş olmasa da Danimarka gelir vergisi sistemi üç gelir kategorisini esas alarak geliri kavramaktadır. Bunlar; kişinin sermaye kazançları dışındaki her türlü geliri, sermayeden elde edilen gelir, Danimarka şirketlerinden elde edilen kâr payları, hisselerin satışından ve kamu yatırım kurumlarından elde edilen gelirler. Sayılan bu gelir türlerinden birincisi düzenli olarak elde edilen her türlü geliri kapsamaktadır. İkinci ve üçüncü gelir türü ise düzenli olmayan gelir türleridir ve birincisinden ayrı olarak vergiye tabidir (IBFD, 1992; 75). Danimarka gelir vergisi kanunu bir dönem içinde elde edilen geliri düzenli ve düzensiz olmaları şeklinde kategorize ederek vergiye tabi tutmaktadır. Danimarka gelir vergisi sistemi, tipleştirmeye giderek geliri en geniş anlamıyla gelir vergisinin konusu içerisine almıştır. Bu bağlamda sistemde safi artış teorisinin baskın olduğu söylenebilir.

Finlandiya Gelir Vergisi Sistemi: Danimarka'daki sisteme benzer bir şekilde bireylerin para ve parayla ifade edilebilen her türlü geliri gelir vergisinin konusunu oluşturur. Sermaye kazançları diğer gelirlerden ayrı olarak düz oranlı tarife ile vergilendirilir (Finnish Ministry of Finance, 2002). Finlandiya'nın Danimarka gibi gelir vergisi sisteminde tipleştirmeye yer vermesi Avusturya ve Belçika'ya göre geliri daha geniş anlamıyla kapsadığını göstermektedir. Ancak bu şekilde bir gelir tanımlaması ile birlikte gelir türlerinin belirtilmemesi mükellefler ve vergi idaresi açısından belirlilik ilkesi bağlamında sorunlara yol açabilir.

Fransız Gelir Vergisi Sistemi: Fransız gelir vergisi sisteminde, gelirin tanımı yapılmamıştır. Ancak, vergilendirilebilir gelir, kişinin çeşitli gelir kategorilerinden elde ettiği safi tutarların toplamından oluşmaktadır (France Ministry of Finance, 2002). Bu gelir kategoriler; gayrimenkul sermaye iratlar, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ticari olmayan, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki kazançlar (örneğin avukatlık ya da doktorluk hizmetleri ile diğer gelir kategorilerine girmeyen gelir türleri), ücretler, halka kapalı şirketlerden ya da limited ortaklıklardan elde edilen gelir, menkul sermaye iratları, belirli sermaye kazançlarıdır. Gelirin yukarıdaki şekliyle belirli kategorilere ayrılması, kaynak teorisinin Fransız gelir vergisi sistemine hakim olduğu izlenimini vermektedir. Ancak “ticari olmayan faaliyetler” başlığı altında belirtilen “diğer gelir kategorilerine girmeyen gelir türleri” gelirin Fransız gelir vergisi sisteminde kaynak teorisine göre daha geniş kapsamlı kavrandığını ortaya koymaktadır.

Fransa'da vergi oranları % 0 ila % 53.25 arasında değişmektedir. Artan oranlı bir gelir vergisi tarifesinin uygulandığı Fransa'da gelir dilimleri itibariyle uygulanan vergi oranları 2001 yılı itibariyle tablo 4.4'deki gibi özetlenebilir.

Tablo: 4.4- Fransa'da Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi

Gelir Dilimi (2001-EUR)	Ort. Gelir Dilimi (EUR)	Ortalama Vergi Oranı (%)	ΔY	Δt	$\Delta t/\Delta Y$
0 - 4.055	2.027,5	0	-	-	-
4.055 - 7.976	6.015,5	8,25	3.988,0	8,25	0,002069
7.976 - 14.039	11.007,5	21,50	4.992,0	13,25	0,002654
14.039 - 22.732	18.385,5	31,50	7.378,0	10,00	0,001355
22.732 - 36.987	29.859,5	41,50	11.474,0	10,00	0,000872
36.987 - 45.613	41.300,0	47,50	11.440,5	6,00	0,000524
45.613 üstü	45.613,0	53,50	4.313,0	6,00	0,001391

Not: Kaynaktaki FF para birimi EUR'a çevrilmiştir.

Kaynak: John Cooney, (Edt.), The International Handbook of Corporate and Personel Taxes, 6th.Ed., Tollely, Nexia International, 2001; 261

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi, gerek dilim sayısı, gerekse de dilim aralıkları dikkate alındığında Fransa'nın gelir vergisi tarifesinde etkin bir artan oranlılık söz konusudur. 4.055 EUR'a kadar yıllık gelire sıfır vergi uygulaması ödeme gücünün kavranması ve dikey adalet açısından önemli göstergelerdir. Tablo 4.4 incelendiğinde 2001 yılında en alt gelir grubundan en üst gelir grubuna doğru marjinal vergi oranlarının azaldığı görülmektedir.

Hollanda Gelir Vergisi Sistemi: Hollanda gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini üç ayrı kategoride incelemektedir (Ministry of Finance The Netherlands, 2002): Birinci kategori; ücret gelirleri, mesleki faaliyetler ve mülkiyeti kendine ait meskenden elde edilen gelirler bu grupta incelenir. Bu kapsamda değerlendirilen gelirler; maaş, emeklilik aylığı, sosyal ödenekler, işveren tarafından tahsil edilen otomobil, ticari faaliyetten elde edilen kar, ek işlerden elde edinilen gelir, mülkiyeti kişiye ait olan ve ikamet edilen meskenin bedeli üzerinden alınan vergi gibi sayılabilir. İkinci kategori; menkul sermaye iratları, özellikle kâr payları, Anonim Şirket veya Limited Şirket türü şirketlerde bulunan hisselerden elde edilen kar paylarından elde edilen gelirler bu kapsamda vergilendirilir. Bu gelirlere tek bir vergi oranı uygulanır oda %25'tir. Üçüncü kategori ise; tasarruf ve yatırım gelirleri; tasarruf hesaplarından veya rant amaçlı yatırımdan elde edilen gelirler bu kapsamda vergilendirilir. Bu verginin oranı %30'dur (http://www.intax.nl/taxation/box_2.htm,

27/03/2002). Hollanda gelir vergisi, sayılan bu belirli gelir kaynaklarını vergi konusu yapmaktadır. Sistemin, sadece yasada sayılan belirli unsurları vergiye konu etmesi kaynak teorisinin benimsendiği izlenimini vermektedir. Bu nedenle, gelir, başta Finlandiya ve Danimarka olmak üzere Almanya'ya göre daha dar kapsamlı olarak tanımlanmıştır.

İngiliz Gelir Vergisi Sistemi: İngiliz gelir vergisi sistemi, kaynak teorisini benimsemiştir. Bu bakımdan, gelir altı kategoride incelenmiştir. 1. Kategori: Gayrimenkul sermaye iratları, 2. Kategori: Tarım ve ormancılık gelirleri, 3. Kategori: Devlet borçlanma senetleri, 4. Kategori :Bu kategori ise altı kısımdan oluşmaktadır. (Bunlar ise kısımlar şeklinde sıralanabilir; ticari kazançlar, diğer kategoriler kapsamında olmayan ticari kazançlar, faiz gelirleri ve diğer düzenli gelirler, deniz aşırı tahvil ve hisse senedi gelirleri, yurt dışından elde edilen ücret, diğer gelirdir), 5. Kategori: Ücret ve emekli maaşı gelirleri, 6. Kategori: Kâr payları ve şirketlerden elde edilen diğer gelirler.

İngiliz gelir vergisi sisteminin gelir unsurlarını sayarak belirtmesi ve tipleştirmeyi tercih etmemesi sistemin kaynak teorisine yakın olduğunu göstermektedir. Ancak, 4. Kategori de yer alan kazanç türleri kaynak teorisi kapsamında tanımlanmış ve arızı ticari kazançlar ile meslek kazançlarını dışarıda bırakan bir tanımdan daha geniş bir tanımın İngiliz gelir vergisi sisteminde yer aldığını göstermektedir. Ancak değer artış kazançları ile kumar ve bahis gibi arızı nitelikteki diğer kazançların vergi kapsamının dışında tutulması sistemi kaynak teorisine yakın bir noktaya getirmiştir.

İngiltere'de gelir vergisi tarifesi artan oranlı bir tarifedir. Efektif bir artan oranlılık sağlanmasını teminen vergilendirilmeye esas gelir dilimi sayısı üç ile sınırlandırılmıştır (Tanz, Zee, 2000; 35). Düşük oran (%10), temel oran (% 22) ve yüksek oran (% 40) ve uygulandığı gelir dilimleri ve oranlardaki seyir aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo: 4.5 - İngiltere'de Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi

Oran	Gelir Dilimleri	
	2000 (£)	2001 (£)
Düşük Oran (%10)	0 - 1.520	0 - 1.880
Temel Oran (%22)	1.521 - 28.400	1.881 - 29.400
Yüksek Oran (%40)	28.400 üstü	29.400 üstü

Kaynak: John Cooney, (Edt.), The International Handbook of Corporate and Personel Taxes, 6th.Ed., Tollely, Nexia International, 2001, s.934.

İngiltere'deki şahsi gelir vergisi uygulaması, bazı gelişmiş ülkelerde yürürlükte olan "asgari geçim indirimi" gibi bir uygulama açısından örnek teşkil etmektedir. Bilindiği gibi asgari geçim indirimi ödeme gücü ilkesi ve vergi yükü dağılımında eşitlik açısından önemli olduğu kadar, efektif satın alma gücü ve piyasa canlılığı açısından da hararetle savunulan bir uygulamadır (Dickenson, 1997; 122). İngiltere'de asgari geçim indirimi müessesesi yaş, medeni durum ve fiziksel yetersizliklere göre farklı miktarlarda yıllık gelirin vergi dışında bırakılmasını sağlamaktadır. Bu durum Tablo 12'de özetlenmiştir.

Tablo: 4.6 - İngiltere'de En Az Geçim İndirimi

Yaş/Yıl	2000 (£)	2001 (£)	Evli Çift İndirimi (İlave olarak-£)
0-64 yaş arası	4,385	4,565	2,070
65-74 yaş arası	5,790	5,990	5,365
75 yaş üstü	6,050	6,240	5,345
Görme engelliler	1,400	1,450	-

Kaynak: John Cooney, (Edt.), The International Handbook of Corporate and Personel Taxes, 6th.Ed., Tollely, Nexia International, 2001; 933.

İki tablo birarada değerlendirildiğinde, artan oranlı bir oranda tarifenin korunduğu ve gerek en alt gelir dilimine uygulanan oranın % 10 gibi düşük tutulması, gerekse de ilave sağlanan asgari geçim indirimi uygulanmasıyla en alt ve ortanın altındaki gelir gruplarının vergi yükünün hafifletildiği, böylece de ödeme gücü ilkesinin kavrandığı ve vergide adalet ilkesine nispi olarak uyulduğu görülmektedir. (En az geçim indiriminin ortalama 5000 £ dolayında olduğu ve en alt gelir diliminin 2000 £'un hemen altında % 10'luk en düşük bir oranla

vergilendirildiği göz önüne alındığında bu durum açıkça görülmektedir). Yani efektif vergi oranı, örneğin yıllık geliri 5.000 £ ile 10.000 £ arasında olan bir mükellef için vergi oranı % 5'in altına düşmektedir.

İrlanda Gelir Vergisi Sistemi: İrlanda gelir vergisi sistemi, İngiliz gelir vergisi sisteminde olduğu gibi gelirin tanımlanmasında kaynak teorisine yakın bir yaklaşım benimsemiştir. Bu çerçevede İrlanda gelir vergisi sisteminde gelirin unsurları sayılarak belirtilmiştir. Ticari ve serbest meslek kazancı, vergisi kaynakta tevkif edilemeyen yatırım gelirleri, deniz aşırı kazançlar, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret “gelir” olarak kabul edilmiştir.

İspanya Gelir Vergisi Sistemi: İspanya yerleşikleri çeşitli kaynaklardan elde ettikleri (elde edilmemiş olsa bile) nedeniyle gelir vergisinin mükellefi olurlar. Gelir, ücret gelirleri (işverenden sağlanan para ve parayla ifade edilebilen diğer menfaatler dahil), gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ticari kazanç, emsal gelir ve mali şeffaflık esasına göre faaliyet gösteren kurumlardan elde edilen gelirden oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusunu oluşturan bu unsurların sayılarak belirtilmesi, İspanya gelir vergisi sisteminde kaynak teorisinin ağır bastığını göstermektedir. Ancak, bir öz tüketim türü olarak kabul edilen ve safi artış teorisinin baskın olduğu gelir vergisi sistemlerinde görülen emsal gelirin, gelir vergisinin konusu içerisinde yer alması dikkat çekicidir. Ancak gelir vergisi sisteminde değer artış kazançları ve arızı olarak kabul edilebilecek kazanç türleri ile ilgili belirli bir hükme rastlanmaması sistemin kaynak teorisine yakın olduğunu göstermektedir.

İsveç Gelir Vergisi Sistemi: İsveç gelir vergisi, gelir kavramının tanımına yer vermemiştir. Kural olarak, en geniş anlamıyla, kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri para ve parayla ifade edilebilen her türlü gelir, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. İsveç gelir vergisi, gelir türlerini farklı esaslarda vergilendirebilmek için elde edilen geliri üç kategoride incelemiştir. Bunlar ücret, ticari kazanç ve sermaye iratları. Kişilerin bütün ticari faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, gayrimenkul sermaye iratları ticari kazanç kategorisinde değerlendirilir. Buna karşılık, bir gayrimenkulun satışından elde edilen gelir sermaye

iratları kategorisinde yer alır. Her türlü faiz geliri, kâr payları, sermayeden sağlanan diğer iratlar ve gayrimenkul yatırımlarından sağlanan diğer gelirler de bu kategoride yer alır. Ticari kazanç ya da sermaye kazançları kategorisinde yer alamayan gelirler ise ücret kategorisinde değerlendirilir (<http://citizens.eu.int>, 10/01/2002). İsveç gelir vergisi sisteminde “gelir”in belirli bir tanımına yer verilmemesi, bununla birlikte kural olarak gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri para ve parayla ifade edilebilen her türlü gelirin gelir vergisinin konusu kapsamına alınması, sistemde safi artış teorisinin benimsendiğini göstermektedir. Sistem ilk aşamada geliri tanımlamayarak ve kural olarak para ve parayla ifade edilebilen her türlü geliri kapsam dahiline alarak bir tipleştirilmeye gitmiştir. Ancak, ülkemizde kabul edilen 4369 sayılı yasa hükümlerine benzer bir şekilde bir sonraki aşamada gelirin unsurlarını sayma yoluyla belirtmiştir. Böylece, ilk aşamadaki tipleştirmenin belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkelerini zedelemesinin önüne geçilmiştir.

İtalya Gelir Vergisi Sistemi: İtalya yerleşiklerinin mükellefi olduğu İtalyan gelir vergisi, mükelleflerin dünya genelinde elde ettiği tüm geliri kapsamaktadır. IRPEF tarafından kabul edilen gelir; gayrimenkul sermaye iradı, ücret, menkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve çeşitli gelirleri kapsamaktadır. Çeşitli gelirler kategorisinde ise; yurtdışında bulunan gayri menkullerden elde edilen, entelektüel sermayeden, arizi nitelikteki ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar yer almaktadır. İtalyan gelir vergisinde görüldüğü gibi, verginin konusunu oluşturan gelir unsurları sayma yolu ile belirtilmiştir. Bu bağlamda İtalyan gelir vergisi sisteminde gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin ağır bastığı söylenebilir.

Lüksemburg Gelir Vergisi Sistemi: Lüksemburg gelir vergisi, bir takvim yılında elde edilen para ve parayla ifade edilebilen her türlü geliri kavramaktadır. Gelir, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, emeklilik ve düzenli ödemeler, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve telif kazançları ile çeşitli gelirlerden oluşmaktadır. Bir gelir unsurunda gider kabul edilen harcama, toplam gelirden de indirim konusu yapılabilir. Toplam gelir

üzerinden de hesaplanan gelir vergisinin dışında işsizlik fonunun finansmanı için düz oranlı bir vergi de hesaplanır (IBFD, 1992: 217; Dialogue with Citizens and Business, Luxembourg, 2002). Görüldüğü gibi, Lüksemburg gelir vergisi sisteminde gelir, safi artış teorisini benimseyen İsveç gelir vergisi sistemindeki yaklaşıma benzer bir yaklaşımla geliri tanımlanmıştır.

Portekiz Gelir Vergisi Sistemi: Portekiz gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir türlerini tek tek sayarak belirtmiştir (Portugual Ministry of Finance, 2001); ücret, serbest meslek kazancı, ticari kazanç, zirai kazanç, yatırım kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, emekli aylıkları, diğer gelirdir. Diğer gelirler kategorisinde, piyango ve kumar gibi arızı nitelikteki gelirler yer almaktadır. Portekiz gelir vergisi sisteminde gelir vergisinin konusunu oluşturan unsurların sayılarak belirtilmesi, sistemde kaynak teorisinin baskın olduğu izlenimini vermektedir. Ancak son gelir türü olan “diğer gelir” kategorisinde, safi artış teorisinin baskın olduğu gelir vergisi sistemlerinde verginin konusu olarak kabul edilen piyango ve kumar gibi gelirler de yer almıştır. Sistemin bir tipleştirmeye gitmemesi, doğrudan doğruya verginin konusunu oluşturan unsurların sayılması kaynak teorisinin ağır bastığını göstermektedir.

Yunanistan Gelir Vergisi Sistemi: Yunanistan gelir vergisi, geliri net olarak tanımlamamıştır. Bu nedenle kural olarak elde edilen gelirlerin tümü - istisnalar dışında- gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirlerin farklı esaslarda vergilendirebilmesi için sistemde altı gelir kategorisi düşünülmüştür: 1.Kategori: gayrimenkul sermaye iratları, 2.Kategori: menkul sermaye iratları, 3.Kategori: zirai kazançlar, 4.Kategori: ticari kazançlar, 5.Kategori: ücret, 6.Kategori: serbest meslek kazançları ve diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerdir.

Yunan gelir vergisi sistemi safi artış teorisini benimseyen diğer ülkelerin gelir vergisi sistemleri gibi, ilk aşamada bir tipleştirmeye giderek, elde edilen her türlü gelirin gelir vergisinin konusunu oluşturacağını belirtmiştir. Bir sonraki aşamada ise, gelir vergisinin konusunu oluşturacak unsurları sayarak belirtmiştir.

Avrupa Birliği ülkelerine bakıldığında hiçbir ülkenin safi artış teorisi ya da kaynak teorisini tek başına uygulamadığı görülmektedir. Kaynak teorisinin sadece belirli kaynaklardan sürekli ve düzenli bir şekilde sağlanan gelir türlerini gelir vergisinin konusu içerisine alması, aksine düzenli ve sürekli nitelikte olmayan piyango, kumar, servet değerinde meydana gelen artışlar ile bağış ve yardımları vergi dışında tutması bir çok ülkenin bu teoriden uzaklaşmasına neden olmuştur. Çünkü, dar kapsamlı tanımlanan geliri konu edinen bir gelir vergisi sistemi, kişinin elde ettiği iktisadi gelirin tamamını kavrayamamakta, bu şekilde vergi tabanının daralmasına, vergi adaletinin gerçekleştirilememesine ve gelir kaybına neden olacaktır. Özellikle, gelir vergisi düzenlemelerinde belirtilmemiş gelir unsurlarının verginin konusu dışında bırakılması sistemin esnek olmamasına (günün şartlarında ortaya çıkmış ve kaynak teorisini benimsemiş bir gelir vergisi sisteminde yer almamış bir gelir unsurunun vergilendirilememesi sorunu), ekonomik faaliyetlerin bu gelir unsurları göz önüne alınarak biçimlendirilmesine, devlet eliyle vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına ve kayıt dışı ekonominin boyutlarının artmasına neden olacaktır. Bu nedenle ülkeler, gelir vergisi sistemlerinde çeşitli reform çalışmalarıyla kaynak teorisinden safi artış teorisine doğru bir geçiş başlatmışlardır. Ancak safi artış teorisinin uygulanmasından kaynaklanan güçlükler ve gerektirdiği tipleştirme nedeniyle ülkelerde benimsenmemesine neden olmuştur. Çünkü, safi artış teorisinin gerektirdiği tipleştirme ile yetinilmesi, başka bir ifadeyle sadece verginin konusunun, gelir olduğunun belirtilmesi, vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde somut vergilendirme işlemlerinin hukukiliği tartışmalarına konu olabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1999; 241). Tablo 4.7’de söz konusu ülkelerin, gelir vergisi sistemlerinde hangi teoriyi ağırlıklı olarak uyguladıkları toplu bir şekilde gösterilmiştir. Tabloda da görüldüğü üzere AB ülkeleri hem kaynak teorisini hem de safi artış teorisini benimsemektedir. Ancak bazı AB ülkeleri kaynak teorisini baskın olarak kullanırken, bazı AB ülkeleri de safi artış teorisini baskın olarak kullanmaktadır.

Tablo: 4.7 – 15 AB Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar

Ülkeler	Kaynak Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi Baskın
Almanya		X
Avusturya	X	
Belçika	X	
Danimarka		X
Finlandiya		X
Fransa		X
Hollanda	X	
İngiltere	X	
İrlanda	X	
İspanya	X	
İsveç		X
İtalya	X	
Lüksemburg		X
Portekiz	X	
Yunanistan		X

2.2.1 – Ticari Kuruluşların Vergilendirilmesi

Ticari kuruluşların vergilendirilmesi, rekabetin olumlu etkilerinin varlığı kabul edilmekle birlikte ekonomik kararların alınmasındaki olumsuz etkilerin ve vergi matrahlarını aşındırıcı niteliklerin olması durumunda bu rekabetin kabul edilemez olduğu vurgulanmakta ve belirtilen ticari kodların bütün üye ülkelerce uygulanması istenmektedir. Kodlamanın amacı, üye ülkeler arasında zararsız bir vergi rekabeti için bir çerçeve çizilmektedir. Kod ticari kazançla ilgili vergileri kapsamına almakta olup, bu vergilerden ticari faaliyetin nerede gerçekleştirileceği yönündeki kararlar üzerinde etkili olanlar kodun esas konusunu oluşturmaktadır. Kod aynı zamanda çalışanlar için uygulanan özel vergi teşvik uygulamalarını, daha doğrusu bu türden olup ticari faaliyetin yönünü belirleyici nitelikte olanları da kavramaktadır.

Vergilendirmede ilk dikkate alınması gereken nokta, sıfır oranlı vergilendirmenin var olup olmadığıdır. Sorun sadece oran uygulaması değil, matrah

azaltıcı işlemler olarak kendini gösterebilir. Zararlı vergi rekabetinin tespitinde, bu unsurla birlikte aşağıda belirtilen birkaç unsurla birlikte değerlendirilecektir.

- Sağlanan teşvik yerel pazarla ilişkilendirmeyi yasaklamakta mı, yani yerel vergi matrahını etkileyici bir nitelikte midir?
- Vergi avantajı gerçek anlamda bir ekonomik faaliyet olmamasına rağmen sağlanmakta mıdır?
- Çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi uluslararası kabul görmüş OECD standartlarına uygun olmaksızın mı yapılmaktadır?
- Vergilendirmede şeffaflık ne ölçüde sağlanmaktadır?

Üye ülkeler zararlı vergi rekabeti yaratacak nitelikteki yeni düzenlemeler yapmamayı taahhüt edecekler aynı zamanda mevcut vergi düzenlemelerini gözden geçirerek, tespit ettikleri zararlı vergi uygulaması yaratıcı nitelikteki düzenlemeleri iki yıl içinde bir takım istisnai durumlar hariç elimine edeceklerdir. Her üye ülke diğer üye ülkeleri kod kapsamına girebilecek mevcut ve yeni düzenlemeler konusunda bilgilendirecektir. Herhangi bir üye ülke diğer üye ülkede kod kapsamına girebilecek düzenlemeleri tartışma talebinde bulunabilecektir.

Her üye ülkeden bir üst düzey temsilcisi ve onun yardımcısından oluşan bir grup zararlı vergi rekabeti yaratıcı nitelikte görünen düzenlemeleri gözden geçirerek bu düzenleme konusunda bir raporu Komisyona gönderecek. Komisyon, bu raporun yayınlanıp yayınlanmayacağına karar verecektir. Kodun etkin uygulamasını sağlamak amacıyla, Komisyon her yıl Konseye bir rapor sunacaktır. Konsey ayrıca iki yıllık uygulamadan sonra kodun hükümlerini yeniden gözden geçirecektir.

2.2.2 – Tasarruf Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesindeki amaç, sermayeden elde edilen gelirlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesinin sağlanmasıdır. Komisyon bu amaçla direktiflerde bulunmuştur. Direktifin ana amacı, üye ülkelerden birisinin mukimi olan gerçek kişilere diğer bir üye ülkeden yapılacak faiz ödemelerinde asgari bir

vergilendirmenin yapılmasını temin etmektir. Faiz gelirlerinin etkin bir şekilde vergilendirilmesinde üye ülkeler için iki alternatif söz konusudur. Faiz ödemesi yapılan ülke, ya ödeme yapılan kişi ile ilgili bilgileri, faiz geliri elde eden gerçek lehdarın kim olduğunu üye ülkeye bildirecek ya da söz konusu faiz ödemeleri üzerinden belirlenen oranda vergi kesintisi yapacaktır. Üye ülkeler bu iki alternatiften sadece birisini seçerek vergi uygulaması yapacaklardır.

Direktif, faiz gelirlerinin gerçek lehdarını ve vergi kesintisi ile sorumlu olacak ekonomik birimin tanımlamasını yapmakta ve bir kişinin hangi ülke mukimi olduğu konusunda ortaya çıkacak çifte mukimlik gibi sorunların nasıl giderileceğini açıklığa kavuşturmakta, bu amaçla daha çok OECD'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelinin 4. maddesinde belirlenen mukimlik kriterlerini esas almaktadır.

Direktif üye ülkeleri, faiz ödemesi yapacak ekonomik birimlerin faiz gelirini elde eden gerçek lehdarın kim olduğunu ve hangi ülke mukimi olduğunu belirlenmesine imkan tanıyacak düzenlemeleri yapmakla yükümlü tutmaktadır. Direktif, faizin ne olduğunu da tanımlamıştır. OECD Model Anlaşmasının faiz tanımlaması esas alınmıştır. İhraç edilen finansman araçlarının itfa tarihindeki fiyatı ile çıkış fiyatı arasındaki farkın faiz olduğu açıkça belirtilmiştir. Direktifin faiz ödemesi yapılan ülkede vergi kesintisi yapılması ve aynı gelirin mukim ülkede de vergiye tabi tutulabilmesi sonucu ortaya çıkacak çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından öngördüğü yöntem mahsup yöntemidir. Buna göre faiz ödemelerinde kesilen vergi, mukim ülkede bu faiz geliri üzerinden hesaplanan vergiden daha fazla ise, bu kısım vergi kesintisi yapanlar gerçek lehdarına bu kısmın iadesini yapacaklardır.

2.2.3– Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemelerinde Vergilendirme

Direktif, bir ülke mukimi olan bir şirketin veya o ülkede bulunan bir şubenin diğer ülke mukimi olan ilgili başka bir şirkete veya ilgili şirketin diğer bir ülkeden bulunan şubesine yapacağı faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri

üzerinden vergi kesintisi yapılmasını yasaklamaktadır. Ancak yapılan faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gerçek lehdarı ödeme yapılan ülkede mevcut bir şube ise ve faiz gayri maddi hak bu şube ile etkin bir şekilde bağlantılı ise o durumda faiz ödemesinin yapıldığı ülkenin vergilendirme hakkı bulunacaktır. Bu düzenleme OECD Model Anlaşmasında faiz ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi ile ilgili madde esas alınarak düzenlenmiştir. Ayrıca üye ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının faiz ve gayri maddi hak tanımlamasında yer verdikleri unsurlar veya anlama olmadığı durumda faiz ve gayri maddi hak bedelinin kaynaklandığı ülke vergi mevzuatı uyarınca faiz sayılan unsurlarda bu tanımlama içinde kabul edilmiştir.

Direktif bir ülke şirketi ifadesinin ne anlama geldiğini de tanımlamıştır. Üye ülke yasalarına göre kurulan kanuni merkezi, idari merkezi veya esas işyeri Birlik içerisinde olan ve faaliyetleri üye ülkelerin ekonomileri ile devamlı olarak bağlantılı olan bu üye ülkelerin mukimi olarak kabul edilen ve üçüncü üye olmayan bir ülke ile sonuçlandırılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca bu üçüncü ülke mukimi sayılmayan ve üye ülkelerde karşılığını bulan kurumlar vergisine herhangi bir istisna ve muafiyet olmaksızın tabi tutulan şirketler direktif kapsamında yer almaktadır.

Direktif uyarınca aralarında özel ilişkiler nedeniyle normal olandan farklı bir faiz gayri maddi hak bedeli ödemelerinde direktif sadece birbiriyle özel ilişkisi bulunmayan iki şirket arasında oluşması gereken faiz veya gayri maddi hak bedeli tutarına uygulanacaktır. Ayrıca ülkeler tek amacı vergiden kaçınmak olan işlemlerle ilgili olarak bu direktifi uygulamaktan kaçınabileceklerdir.

2.3 – Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Alanındaki AB Direktifleri

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması ve vergi politikalarının belirlenmesi amacıyla kullanılan araçların başında Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Avrupa Konseyi tarafından onaylanarak yürürlüğe giren direktifler gelmektedir. Direktifler antlaşma hükümlerinden sonra Birlik hukukunun

yaratılmasında tüzüklerden sonra 2. sırada gelen düzenlemelerdir. Direktif ve tüzüklerin dışında kararlar, görüşler, tavsiyeler gibi hukuk yapma araçları da kullanılmaktadır. Konsey tarafından çıkarılan tüzükler, direktiflere göre üye ülkeleri daha bağlayıcı olabilmektedirler. Direktifler ise getirdikleri yaptırımlar çerçevesinde üye ülkelerin tamamını veya birkaçını ilgilendirebilmekte ve tüzüklere oranla 2. derecede bağlayıcı özellik taşımaktadırlar.

AB’de, daha önce de söylediğimiz gibi, gelir üzerinden alınan vergilerde uyumlaştırma bakımından çok fazla bir mesafe alınamamış olup, halen yürürlükte bulunan iki direktif vardır. Bunlarda birincisi, farklı üye ülkelerde bulunan şirketler arası devir, birleşme, aktif değerlerin transferi ve hisse senedi değişimi konularında ortak bir vergilendirme rejimini öngören direktif; ikincisi ise, farklı üye ülkelerde bulunan ana şirket ve yavru şirket bakımından ortak bir vergilendirme rejimini öngören direktiftir. Bu iki direktifin yanı sıra gelir üzerinden alınan vergiler bakımından üzerinde durulması gereken diğer bir düzenleme ise, üye ülkeler arasında imzalanmış bulunan “ilgili şirketler arasındaki kar aktarımı düzenlemelerinin bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmenin önlenmesi” anlaşmasıdır.

Bu kısımda, gelir üzerinden alınan vergiler alanındaki bu AB düzenlemeleri irdelenecek ve bu düzenlemelerin Türkiye bakımından ne gibi sorunlar yaratabileceği üzerinde durulacaktır.

Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Şirketler arası Devir, Birleşme, Aktif Değerlerin Transferi ve Hisse Senedi Değişimi Konularında Ortak Bir Vergilendirme Rejimi: Direktifin amacı, ortak Pazar oluşturulması ve bunun işlerliğe kavuşturulması bakımından ülkelerin sahip oldukları farklı vergi mevzuat ve uygulamaları ortadan kaldırmak ve dolayısıyla bu çerçevede şirket devir, birleşme, bölünme ve hisse senedi değişimi ile ilgili olarak üye ülkeler arasında ortak bir vergilendirme rejimi getirmektir.

Direktifte devir, birleşme, bölünme ve hisse senedi değişiminin ne anlama geldiği açıkça belirtilmiştir. Birleşme, bir veya birden fazla sayıda şirket tasfiyeye

gitmeksizin, tüm mal varlığını alacak ve borçlarını diğer mevcut bir şirkete devreder. Bunun karşılığında bu şirketin ortakları, birleşilen şirketin sermayesini temsil eden hisse senetlerini satın aldığı anda, eğer hisse senetleri nominal bedelinin %10'u, nominal bedel yoksa, hisse senetlerinin defter değerinin %10'u kadar nakit ödeme yapılırsa, birleşme söz konusudur. Yine aynı koşullarda iki veya daha fazla şirketin tasfiyeye gitmeksizin yeni kurulacak bir şirkete devredilmesi de birleşme anlamına gelecektir. Bölünme, bir şirketin tasfiyeye gitmeksizin tüm mal varlığı alacak ve borçlarının, mevcut veya yeni kurulmuş iki veya daha fazla şirkete devreder ve karşılığında şirket ortakları devralan şirketlerin sermayesini temsil eden hisse senetleri alır ise, bölünme söz konusu olur. Aktif kıymetlerin devri, bir şirketin fesih edilmeksizin, faaliyetlerinin bir kısmını diğer şirkete devreder ve karşılığında devralan şirketin sermayesini temsil eden hisse senetlerini alır ise, aktif kıymetlerin devri söz konusudur. Hisse değişimi, bir şirket diğer şirketin yönetimini oy hakkı çoğunluğunu elde etmek suretiyle devralır ve karşılığında diğer şirket ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden hisse senetlerini verirse, hisse değişiminden söz edilecektir.

Direktifin 4. maddesi birleşme ve bölünme ile devredilen aktif kıymet ve borçların değerleri ile bunların vergilendirmeye esas alınacak değerleri arasındaki fark esas alınmak suretiyle ortaya çıkabilecek kazanç üzerinden bir vergileme yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergilendirmeye esas alınacak değerden maksat, bu aktifin kıymet ve borçların birleşme veya bölünme tarihinde satılması durumunda vergiye tabi kazancın tespit edilebilmesi için gerek duyulacak olan değerdir. Devredilen aktif kıymet ve borçlardan maksat ise, bölünme veya birleşmenin bir sonucu olarak devreden şirketin devralan şirket için bir şubeye dönüşmesi ile beraber bu şube ile etkili bir şekilde bağlantılı olan ve aynı zamanda vergilendirmeye esas kar veya zararın oluşmasına katkıda bulunan aktif değerler ve borçlardır.

Direktifin 5. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulmamış ve diğer bir ülkede bulunan bir şubeden elde edilmemiş olmak kaydıyla, devredilen şirkette oluşturulan

rezerv veya karşılıkların devir sonrasında şubeye dönüşen şirket bünyesinde herhangi bir vergiye tabi tutmaksızın devam ettirilebilmesi için, üye ülkeler gerekli önlemleri alacaklardır. Buna göre, üye ülkelerden birisinde bulunan bir şirketin bilançosunda vergiye tabi tutulmamış kazançlardan ayrılan karşılık veya rezervlerin bulunduğunu ve bu karşılıkların yurt dışındaki bir şubeden elde edilen kazançla bir ilgisi olmaksızın oluşturduğu bir durumda, bu şirketin bir başka üye ülkede bulunan şirkete devri suretiyle gerçekleşecek bir birleşmede, devir sonucu şubeye dönüşen şirketin bilançosunda bu rezerv veya karşılıklar, herhangi bir vergilendirme olmaksızın yer almaya devam edeceklerdir.

Direktifin 6. maddesinde devir öncesi mevcut olan ve henüz indirim konusu yapılmamış olan zararların devir sonrasında indirimine izin verilmesini temin etmektedir. Buna göre, devir sonrasında şubeye dönüşen bir şirketin indirilmemiş olan zararları, bu şubenin vergiye tabi kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Direktifin 7. maddesinde devralan şirket ile devreden şirket arasında ortaklık ilişkisinin bulunması halinde yapılacak uygulamayı düzenlemektedir. Buna göre eğer devralan şirket, devreden şirketin en az %25 sermaye payını elinde bulunduruyor ise devir nedeniyle bu sermaye payının iptal edilmesi sonucu ortaya çıkacak kazanç vergiye tabi tutulmayacaktır.

Direktifin 8. maddesi devreden şirketin hissedarlarına verilecek olan devralan şirket hisseleri nedeniyle, bu hissedarların tabi olacakları vergi uygulamalarını düzenlemektedir.

Direktifin 9. maddesi mal varlığının devredilmesi durumunda da direktifin 4.,5. ve 6. maddelerinin uygulanacağına açıklık getirmektedir.

Direktifin 10. maddesi ise, devreden şirketin diğer bir ülkede sahip olduğu şubesinin, bulunduğu ülkede nasıl bir vergilendirmeye tabi tutulacağını düzenlemektedir.

Direktifin 11. maddesi uyarınca, üye ülkeler ticari amaç dışında sadece vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacıyla yapılan birleşme, bölünme, mal varlığı devri ve hisse senedi değişimi işlemleri için bu direktifin öngördüğü istisnaları uygulamak yükümlülüğü altında olmayacaktır.

Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Ana Şirketler ve Yavru Şirketlerle İlgili Olarak Vergilendirme Rejimi: Direktif esas itibarıyla üye ülkelerde bulunan şirketlerin diğer bir üye ülkede iştiraki bulunan yavru şirketlerinden elde edeceği gelirler bakımından vergilendirilmesini düzenlemektedir. Aynı ülke içinde bulunan ve birbirlerinde iştiraki bulunan şirketler arasındaki kar payı alışverişleri, bir takım özel vergilendirme düzenlemelerine tabi tutulmaktadır. Ancak farklı ülkelerde bulunan şirketler arasındaki kar payı ilişkilerinde özel düzenlemeler işletilmemektedir. Bu konudaki direktifin amacı, farklı uygulamaların ortadan kaldırılması ve üye ülkeler arasında bu konuda ortak bir uygulamanın çıkarılmasıdır. Direktif bu amaca iki yöntem ile ulaşmaktadır. Birinci yöntemle göre, bir şirketin sermayesine iştirak ettiği diğer ülke şirketinden elde ettiği kar payını elde eden şirketin bulunduğu ülkede vergiden istisna edilecektir. İkinci yöntem ise, bir şirketin sermayesine iştirak ettiği diğer ülke şirketinden kar payları kar payını elde eden şirketin bulunduğu ülkede vergiye tabi tutulabilmekte ancak bu durumda kar payı dağıtan şirketin bulunduğu ülkede bu şirketin ödediği kurumlar vergisinden bu kar payına atfedilen tutarın da indirimine izin verilecektir. Direktifin uygulaması bakımından şirketler arasında olması gereken asgari iştirak ilişkisi %25 dir. Yani direktif aralarında %25 iştirak ilişkisi bulunan şirketler arası kar payları ile ilgili olarak uygulanacaktır.

İlgili Şirketler Arasında Usulsüz Kar Aktarımlarının Düzeltilmesi Sonucu Ortaya Çıkabilecek Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması: Üye ülkelerin imzaladığı bu çok taraflı anlaşma yönetim, kontrol ve ortaklık gibi nedenlerle birbiriyle ilgili olan şirketler arasında vergiden kaçınmak amacıyla usulsüz olarak aktarılan kazançların ilgili ülke tarafından düzeltilerek vergilendirilmesi amacıyla bir tahkim sistemi oluşturmaktadır. Birbiriyle ilişkili olan

şirketlerin çeşitli yöntemlerle karının bir ülkeden diğerine aktarması durumunda vergi kaybına uğrayan ülkenin, olması gereken koşulları dikkate alarak gerekli ek vergilendirmeyi yapabileceği ve diğer ülkenin bunu dikkate alarak gerekli düzeltmeleri yapacağı anlaşmada belirtilmiştir. Düzenlemenin amacı, bu şekilde yapılacak vergilemede ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmede ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorununun çözümüdür. Bunun için önerilen mekanizma şu şekilde belirlenmiştir. İlgili kurum kazancında düzeltme yaparak ek vergilendirme yapacak olan devlet söz konusu kurumu bu durum ile ilgili olarak bilgilendirecek ve bu kuruma diğer devletteki kurumun diğer devlete durumun bildirilmesi için imkan sağlayacaktır. Ancak ek vergilendirmeyi yapacak devlet, bu işlemlerin tamamlanmasını beklemeden gerekli düzeltme ve vergilendirmeleri yapabilecektir. Eğer diğer ülke, yapılan düzeltmeyi haklı bulur ve kendi ülkesinden fazladan ödenen vergiler bakımından gerekli düzeltmeleri yapar ve bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önler ise sorun çözümlenmiş olur. Aksi takdirde, yani devletin yaptığı ek vergilendirmeyi yerinde bulmadığı veya kısmen bulduğu durumlarda, diğer devletteki kurum üç yıl içinde gerekli düzenlemelerin yapılması için başvuruda bulunabilecektir. Sonuçta ilgili ülkeler, çifte vergilendirme ile ilgili sorunları karşılıklı anlaşma yöntemi ile çözmeye çalışacaklardır.

2.4 – AB Gelir Vergilendirmesinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi

Ticari kuruluşların vergilendirilmesi kodu ile ilgili olarak, Türk mevzuatının yaratabileceği en önemli sorun Serbest Bölge uygulamasında kendini gösterecektir. Bilindiği üzere serbest bölgelerden elde edilen gelirler vergiye tabi tutulmamaktadır. Her ne kadar sağlanan vergi avantajı bu bölgelerde yapılan uluslararası ticari faaliyetlerle sınırlandırılmamış olsa da, yani bu faaliyetler iç pazarla ilgilendirilebiliyor ve Türkiye'nin vergi gelirlerinin aşınmasına neden oluyorsa da, serbest bölge uygulamasının bu kodun uygulanması bakımından sorunlar çıkarması muhtemeldir. Nitekim OECD, Türkiye'deki serbest bölge

uygulamasını zararlı vergi rekabeti yaratan özel bir vergilendirme rejimi olarak kabul etmektedir.

Tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda Türkiye'nin karşılaşılabileceği çok fazla bir sorun bulunmamaktadır. Zira Türk vergi idaresi, tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak her türlü banka bilgilerine, yasal herhangi bir sınırlama olmaksızın ulaşma şansına sahiptir. Türkiye bugüne kadar yürürlüğe koyduğu 47 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması çerçevesinde bu bilgileri temin etme taahhüdü altına girmiştir ve bunu önemli aksamalar olmaksızın gerçekleştirmiştir (TOBB, 2001; 141). Dolayısıyla Türkiye bu konuda deneyim sahibi olup, Türkiye kaynaklı faiz gelirlerini, ilgili yatırımcının bulunduğu ülkeye bildirebilecek durumdadır. Ancak belki bu konu bakımından, vergi idaresinin işleyişine daha etkin bir yapının oluşturulması ve bankalardan sürekli olarak sağlanan bilgilerle oluşturulacak bir veri tabanı ihtiyaç olarak ortaya çıkabilecektir.

İlgili şirketler arasındaki faiz ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde, vergilendirme hakkının sadece ilgili ülkeye bırakılması mevcut mevzuat çerçevesinde mümkün görülmemektedir. Zira dar mükelleflere yapılacak bu türden ödemeler, iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca bugüne kadar gerçekleştirilen ve aralarında AB'ye üye ülkelerinde olduğu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında her zaman faizler ve gayri maddi hak bedelleri bakımından kaynak ülkeye, yani bu ödemelerin kaynaklandığı ülkeye, bir oranla sınırlandırılmış olsa bile, vergilendirme hakkı verilmemiştir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE AB MEVZUATINA UYUMU

1– Türk Vergi Sistemi Önündeki Temel Engeller ve Çözüm Önerileri

1.1 – Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri ve Çözüm Önerileri

Kayıt dışı ekonomiye ilişkin olarak günümüzde pek çok kaynakta aynı anlamda olmak üzere, yeraltı ekonomisi, illegal ekonomi, nakit ekonomisi, marjinal ekonomi, vergi dışı ekonomi, düzensiz ekonomi v.b. ifadeler kullanılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi kavramı içerik olarak geniş bir alanı kapsamakta olup, konuyu inceleyenlerin bakış açılarına göre anlamı değişmektedir. Genel anlamda bir tanım yapılacak olursa; kayıt dışı ekonomi, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür (Aydemir, 1995; 9). Olaya sadece vergi idaresi açısından bakıldığında ise, kayıt dışı ekonomi için, vergi kaçırmak güdüsü ile vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılan ve kamu gelirlerinde azalmaya yol açan tüm işlemler kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonominin, farklı fakat yine de birbiri ile bağlantılı birçok unsuru içinde barındıran karmaşık bir olgu olduğu söylenebilir. Kayıt dışı ekonomi kapsamına giren faaliyetler genel olarak belirtilecek olursa (Altuğ, 1994; 113);

- Vergi ödememek amacıyla muhasebe kayıtlarında yer almayan ve maliye idaresinden saklanan işlemler (fatura ve benzeri belge kullanmaksızın yapılan mal veya hizmet alım satımı, sahte muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgelerle yapılan mal ve hizmet alım satımı, herhangi bir şekilde kaydı tutulmayan ve miktarı bilinmeyen vergiden muaf veya müstesna kazanç ve iratlar, menkul veya gayrimenkul sermaye iratlarının hiç beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi v.b.),
- Yasadışı olması nedeniyle maliye idaresine bildirilmeyen işlemler (kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, fuhuş, kumar, tefecilik, hırsızlık, yolsuzluk vb. faaliyetler),

- Gümrük vergisini az ödemek için noksan beyan olunan ihracat ve ithalat işlemleri,
- Piyasaya intikali gerekmeyen ve evlerde aile fertlerinin yaptıkları faaliyetler (tarımsal faaliyetler, tamirler, ev işleri v.b.),
- Aile bütçesine direkt katkı sağlayan küçük çaplı faaliyetler (çocuk bakıcılığı, ev temizliği, özel ders verme, part-time çalışma karşılığı elde edilen gelirler v.b.).

Kayıt dışı ekonominin belirgin niteliği, kayıtlı ekonomiye paralel ikinci bir sektör oluşmasına neden olması ve oluşan bu sektörün faaliyetlerinde devletin resmi düzenlemelerine uyulmamasıdır. Ayrıca devletin resmi istatistiklerinde de görülmeyen bu sektörün, vergi ve diğer mevzuat gereğince herhangi bir ödemede bulunması da söz konusu değildir. Kayıt dışı ekonominin varlığının gelişmiş ülkelerden az gelişmiş ülkeler doğru artış eğilimi içinde olduğu yapılan araştırmalarda görülmektedir (Kalça, 1995; 45).

Kayıt dışı ekonomiye ilişkin olarak ileri sürülen, genel ekonomi ve bireyler üzerinde yaratacağı olumsuz etkileri şu başlıklar altında belirtilebilir.

a- Kayıt dışı ekonomiye yönelen insanların esas düşüncesi vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtulmaktır.

b- Kayıt dışı ekonominin önemli bir sonucu, işletmeler arasında haksız rekabete yol açmasıdır. Haksız rekabet daha çok işletmenin kayıt dışına çıkma çabası içerisinde olmasına neden olmaktadır. Zira yasal yükümlülüklerini yerine getirdikleri için, yatırıma yönelemeyen küçük işletmeler, büyük işletmeler karşısında gelirlerini kayıt dışında tutarak, yasal yükümlülüklerden kurtulup, karlılıklarını artırması ve vergi yoluyla ucuz finansman kaynağı sağlaması, haksız rekabet yaratmaktadır. Böylelikle kayıtlı kesimin faaliyet alanı daralmaktadır (Aydemir, 1995; 120).

c- Kayıt dışı ekonomi, kayıtlı ekonomideki sahte fatura kullanımını artırarak, ticari ahlakı bozmakta ve önemli oranda vergi kaybına neden olmaktadır.

d- Bir ekonomide kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçaklarının önemli boyutlara ulaşması, o ülkenin milli gelir, istihdam ve kalkınma hızı ve enflasyon

rakamlarına olan güveni sarsmaktadır. Bu durum ekonomik politikaların başarısını engellemektedir. Büyük oranlara ulaşan kayıt dışı ekonomi, devletin bütün plan ve programlarını alt üst ederek, bir çok yönetsel hatalara düşülmesine neden olmaktadır. Verilerin sağlıklı olması, bazen var olan sorunu yokmuş ya da farklı bir sorunmuş gibi gösterebilmektedir. Dolayısıyla, çağdaş iktisatçıların, uzmanların sağlam ve güvenilir bilgi kaynağı olması gereken çalışmaları, araştırmaları, ölçülemeyen ekonominin varlığı nedeniyle güvenilirliğini büyük ölçüde kaybedebilmektedir (Altuğ, 1994; 114).

e- Kayıt dışı ekonominin bir etkisi de, gelir dağılımı üzerinde olmaktadır. Kişisel refah üzerindeki etkisi olumlu olurken, toplumsal refah üzerindeki etkisi tartışmalıdır. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin aşırı büyümesi sonucunda, kayıt dışı ekonomi kayıtlı ekonomiye kaynak sağlama, istihdam yaratma ve ekonominin büyümesine belirli ölçüde katkıda bulunma gibi olumlu sayılabilecek etkilerde bulunurken, devlet bütçesine direkt katkı sağlamadığı için gelir dağılımı bozulmakta, vergiye karşı yasal yükümlüklerini yerine getirenler fakirleşmekte, ancak bu kesimde faaliyet gösterenler haksız zenginleşmelere gitmektedirler. Çünkü, vergisini gerçekten ödeyen insanlardan elde edilen kaynaklarla sunulan kamusal mal ve hizmetlerden, bu kişilerin karşılıksız ya da düşük bir bedelle yararlanmaları söz konusu olmaktadır.

f- Kayıt dışı ekonominin toplumun manevi değerleri üzerinde de etkisi vardır. Zira, yasal olmayan şekilde, haksız ve kolay yoldan para kazanma düşüncesinin kabul görmesine neden olmaktadır. Kayıt dışı faaliyetlerin, kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar nedeniyle gelirlerini kayıt dışında bırakmak isteyenler, ikametgahlarını gizlemekte, birtakım bilgileri gerekli yerlere vermekten kaçınmakta ve kayıt dışında kalmaya çalışmaktadırlar. Bu durum kamu güvenliği, seçmen kütüklerinin oluşturulması, yargının etkin işlemesi, nüfus sayımı ve ekonomik anlam taşımayan diğer istatistiksel bilgilerin elde edilmesi açılarından da sakıncalar doğurmaktadır.

g- Devletin kayıt dışı işlemler sonucu oluşan kazançlardan alamadığı vergiyi dolaylı vergilerle ya da borçlanarak almak zorunda kalması, gelir dağılımında

ve vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu durum halkın devlete ve rejime duyduğu güveni de sarsmaktadır.

h- Sermayenin, vergisel avantajlarının büyük, buna karşın vergi yükünün düşük olduğu ve makro ekonomik büyüme yönünden etkin olmayan alanlara kaymasına da neden olmaktadır.

Türkiye'de kayıt dışı ekonomi sorununa ülkenin içinde bulunduğu iktisadi ve mali yapı çerçevesine yaklaşılabilecek olursa; 1990'lı yıllarda yaşanan ekonomik ve mali krizin ekonomide istikrarsızlığa neden olduğu görülmektedir. Bütçe açıklarının artış eğilimi içinde olması, kamu kesimi finansman dengesini bozmuştur. Bu durum kamu kesimi borçlanma gereğinin yıldan yıla artmasına neden olmuştur. Bütçe açıklarının kontrol altına alınması konusunda başarılı olan ülkelerde uygulanan politikalara bakıldığında, bütçe gelirlerini artırmaya yönelik olarak alınan önlemler arasında, öncelikle vergi sisteminin etkinliğini ve verimliliğini artırmak amacıyla yapılan düzenlemeler ve vergi kayıplarını önleyici etkin vergi denetiminin kurulması yer almaktadır. Çünkü vergilerin ilk ve en önemli amacı olan, mali amaca ulaşılma derecesi, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülmektedir. Bir diğer ifade ile, temel amaç kamu harcamalarının finansmanını sağlamak olduğunda, kamu harcamalarının vergilerle karşılama oranı yükseldikçe mali amaca da ulaşılmış olmaktadır (Önder, Türel vd.,1993; 30). Bu noktada çağdaş bir devlette olmaması gereken boyuttaki kayıt dışılığın önlenmesinin rolü önemlidir.

Günümüzde, kamu açıklarının kapatılabilmesi için en çok üzerinde durulan konu, yeni gelir kaynaklarının bulunması ve ekonomide vergilendirilemeyen alanların kayıt altına alınmasıdır. Bütçe açıklarının ulaştığı boyut, konsolide bütçe gelirlerinin konsolide bütçe harcamalarını karşılama oranını da gösteren aşağıdaki tablodan (tablo:5.1) izlenecek olursa;

Tablo: 5.1 - Konsolide Bütçe Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (1987-1996/ Milyar TL)

Yıllar	Konsolide Bütçe Gelirleri (1)	Vergi Gelirleri (2)	Konsolide Bütçe Giderleri (3)	(1) / (3)	(2) / (3)
1987	10.445	9.051	12.791	81.7	70.8
1988	17.587	14.232	21.446	82.0	66.4
1989	31.367	25.550	38.871	80.7	65.7
1990	56.573	45.399	68.354	82.8	66.4
1991	99.084	78.643	132.400	74.8	59.4
1992	178.070	141.602	225.398	79.0	62.8
1993	357.333	264.273	490.938	72.9	53.9
1994	751.614	587.760	902.454	83.3	65.1
1995	1.409.250	1.084.351	1.724.194	81.7	62.9
1996	2.738.148	2.244.034	3.955.888	69.2	56.7

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistikleri Yıllığı (1992-1996), s.17.

Konsolide bütçe gelirlerinin, konsolide bütçe giderlerini karşılamadaki yetersizliği tabloda açıkça görülmektedir. Kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranının düşüklüğü, kamu harcamaları düzeyinin yüksek olması kadar, hatta belki de daha fazla, vergi gelirlerinin düşüklüğüne bağlanabilir. Zira, 1987-1996 yılları itibarı ile, vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranlarına bakıldığında ne kadar yetersiz kaldığı açıkça görülmektedir. Bu açıkların kapatılabilmesi için, gelir politikası yönünden alınacak tedbirlerde ağırlık vergi eksenli olabildiği takdirde kamu gelirleri sisteminin çarpık yapısının düzeltilmesi, tüm kaynaklara sahip saydam bir kamu maliyesi yönetiminin oluşturulabilmesi ve gelir sisteminin olumsuz bölüşüm etkilerinin giderilebilmesi mümkün olabilecektir (Oyan, 1992; 166). Kamu açıklarının ekonomik istikrarsızlığın en önemli nedenlerinden biri olarak görülmesi, bu açıkların kapatılmasında borçlanma yerine vergi potansiyelinden yararlanılmasının gerekliliğini de ortaya koymaktadır. 1995 yılına ilişkin olarak yapılan hesaplamalar, kayıt dışı ekonominin denetim altına alınması durumunda bu ekonomiden elde edilebilecek vergi gelirlerinin mevcut tahakkuk eden vergi gelirlerinin %80'i düzeyinde ve bu tutarın da kamu açıklarının

yaklaşık olarak 3.3 katına yakın olduğunu göstermektedir. (İSO, 1997; 21). Günümüzde hemen her ekonomide görülebilen kayıt dışı ekonomi olgusunun, ülkemizde neden olduğu önemli iktisadi, mali ve sosyal sorunlar nedeniyle kayıt altına alınması her kesimin üzerinde uzlaştığı bir konudur. Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutları konusunda yapılan çalışmaların sonuçlarından, GSMH'nın yaklaşık olarak %30'u ile, %60'ı arasındaki kısmın kayda geçmediği ve vergisinin de ödenmediği görülmektedir (Aydemir, 1995; 74). Hesaplama yöntemlerinde bazı farklılıklar olsa da, hemen her çalışmada önemli oranda kayıt dışı kalmış bir ekonominin varlığı ve tehlikeli sonuçlar yaratacak kadar da geniş olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına yönelik tedbirlerin alınması gereklidir ve bu yapılırken de, özellikle kayıt dışı ekonominin boyutu oldukça küçük olan gelişmiş ülkelerin bunu nasıl başardıklarına bakılması gereklidir. Örneğin, Fransa, Almanya, İngiltere, Norveç, Japonya ve İsviçre'de kayıt dışı ekonominin milli gelire oranı, %0 -10 arasında değişmektedir (Tosuner, 1995; 85). ABD'de her 100 mükelleften 97'si vergisini eksiksiz beyan ederek ödemektedir (Tunç, 1989; 60). Kayıt dışı ekonomi konusunda alınacak etkin tedbirlerde başarılı olunabildiği takdirde, kamu kesimi finansman açıkları bu kadar büyük, faiz ödemelerinin de bu denli yüksek olmayacağı açıktır. Bu nedenle bu konuda yapılabileceklerle, VII. Beş Yıllık Kalkınma Planının vergi ile ilgili yapısal düzenlemeler başlığı altında da yer verilmiştir.

Günümüzde vergilerin önemli bir bölümü mükelleflerin beyanı ve vergi idaresinin denetimi esasına dayanmaktadır. Bu yöneme göre mükellef ödeyeceği vergiyi bizzat kendisi tayin ve tesbit etmektedir. Ancak, beyan usulü önemli oranda bir kaçakçılık riski taşımaktadır. Beyan dışı bırakılan gelirlerin idari etkinliği ve bunun gerçek vergi rasyosuna olan olumsuz etkisinin giderilebilmesi, vergi idaresinin yapısal ve eğitim yönlerinden gelişimi ve bu amaç doğrultusunda vergi sisteminin revizyonu, etkili bir denetim mekanizması kurulması ile mümkündür (Berksoy, 1994; 88). Vergi denetimi, vergi kayıplarını önlemede yararlanılan bir araçtır. Zira, mükellef, vergi denetiminin etkin ve yakalanma şansının yüksek olduğunu bildiği ölçüde, vergiye karşı yasal sorumluluklarını yerine getirmekten

kaçınmayacaktır. Bir toplumda en iyi vergi yasaları yürürlükte olsa ve en iyi idari işleyiş sağlansa da, etkin denetimin olmayışı zaman içerisinde sistemin bozulmasına neden olabilmektedir. Denetimin, eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine uyum sağlama gibi değişik amaçları bulunmaktadır. Ancak temel amacı, kişileri yasalara uygun çalışmaya ve hareket etmeye yöneltmektir.

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışı ve boyutlarının genişlemesine neden olan etmenlerin başında, vergi idaresinin denetim konusunda etkin olamadığından kaynaklandığı görüşü, bugün hemen herkes tarafından kabul edilmektedir (Aydemir, 1995; 223). Denetim oranının düşüklüğü ülkemizin adeta bir vergi cenneti olarak görülmesine neden olmaktadır. Vergi idaremizin çağdaş vergi idarelerinin denetim esasına göre oluşturulmamış olması, inceleme birimleri arasında eş güdüm ve birim içi planlama noksanlığı, maliye teşkilatında denetim elemanlarının sayılarının yetersizliği ve yoğun iş yükleri, vergi suçlarının takibinde uzman eleman yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin eksikliği denetimin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Denetim ne kadar etkin ise, kayıt dışılık ve dolayısıyla vergiden kaçınma eğilimi o kadar azdır. Vergi denetimi yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe, vergi kayıplarının önüne geçebilmek de mümkün değildir (Aydemir, 1995; 234).

Vergi cezalarının tam olarak ve yaygın bir şekilde uygulanması, mükelleflerin hemen hemen tamamının gelirlerini eksiksiz ve doğru beyan etmelerinde etkili olabilmektedir (Tunç, 1989; 62). A.B.D.'nin vergi yasalarına gösterilen gönüllü vergi verme düzeyine bakıldığında, yasal faaliyetlerden doğan vergi borcunun yaklaşık olarak %83'ünün gönüllü olarak beyan edilmesi ve ödenmesi ile dünyadaki en yüksek istek düzeylerinden birini oluşturduğuna inanılmaktadır. Bunda ise, bu ülkede vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olarak değerlendirilmesinin ve cezaların etkili uygulanmasının rolü bulunmaktadır (Ak, 1998; 11).

1.2 – Enflasyon Muhasebesi

Öncelikle belirtmemiz gereken şey enflasyon muhasebesi, muhasebe kayıtlarında yapılacak bir değişiklik değildir. Enflasyon muhasebesi en genel hatlarıyla işletme finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu vs.) enflasyon karşısında güncelleştirilmesi, çeşitli endeksler yardımıyla düzeltilmesi mantığına dayanır. Ölçü birimi olarak paranın değerinin değil, paranın satın alma gücünü kullanır. Enflasyon muhasebesinin amacı, Türk Lirası olarak sunulan faaliyet sonuçlarını ve ortaya konulan finansal durumun, dönem sonlarındaki Türk Lirasının satın alma gücüne göre endeksler yardımıyla düzeltilmesidir. Finansal tablolar bu uygulama ile dönem sonlarındaki Türk Lirası değerine göre düzeltilecek, en önemlisi ise daha adil bir vergilendirme gerçekleşecektir. Söz konusu düzeltme işleminde kullanılacak endeksler genel fiyatlar endeksi veya özel fiyatlar endeksi olmak üzere iki şekilde sınıflanabilir. Yurtdışımızda genel fiyatlar endeksi Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) veya Toptan Eşya Fiyat Endeksi dir (TEFE). Özel fiyatlar endeksi ile sektörle gruplar halinde belirlenmektedir. Ancak vergi kanunlarımıza eklenecek bu yeni kanunda kullanılması tasarlanan endeks Devlet İstatistik Enstitüsünce (DİE) Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen TEFE olacaktır (www.alomaliye.com/ozanuslu/enflasyonmuhasebesi.htm, 17/04/2004).

Enflasyon muhasebesinin talep edilme nedenlerinin bazıları aşağıdaki gibidir:

- Enflasyon olan bir ülkede, gelir ve kurumlar vergisi cari fiyatlar esas alınarak hesaplanan kazançlar üzerinden alındığı için mevcut vergi sistemi sermayenin vergilendirilmesine neden olmaktadır.
- Mali tablolar gerçeği yansıtmamaktadır. Yüksek oranlı enflasyon, işletmelerin düzenlediği mali tabloları tahrip ederek, gerçeği yansıtmaktan uzaklaştırmaktadır.
- Enflasyon, ekonomik gelişimi engelleyip, vergi adaletini zedelemekte ve vergi kaçığına sebep olmaktadır.

- Enflasyon, ekonomik olayları ölçmedeki sistemi bozduğu için muhasebenin bütün kalemini etkilemektedir. Bütün bu zararları en aza indirmek için; yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu uygulaması, sermaye iratlarında indirim oranı, stokların fifo yöntemine göre değerlendirilmesi gibi avantajlar bulunmakla birlikte, finansman gider kısıtlaması bu avantajı bozmaktadır.

İşletmelerin enflasyondan etkilenme şekli, işletmelerin varlık ve borç bileşenlerine göre değişecektir. Varlık ve borç bileşenleri nakdi olanlar ve nakdi olmayanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Nakdi olup olmama niteliği, fiyatlar genel seviyesindeki artıştan etkilenmeye göre ifade edilebilir. Örneğin nakdi varlıkların fiyat artışları karşısında nominal değerinde bir değişiklik olmamasına karşın, satın alma gücü kaybı olacaktır. Nakdi borçlar ise, tam tersine olumlu enflasyon karşısında olumlu etki gösterirler. Nakdi olmayan varlık ve borçlarda ise, fiyat artışları karşısında nominal değerinde bir değişiklik olur ancak, satın alma gücü kaybı göstermezler. Örneğin bir masa 1999 yılında 10.000.000 TL sı ise 2003 yılında 50.000.000 TL dir. Masanın nominal değeri yükselir ancak masa fiilen yine sahibinin elindedir. Enflasyon karşısında bir kayıp göstermez. Tekrar etmek gerekir ise enflasyon karşısındaki kazanç veya kayıp öncelikle işletmenin varlık ve borç bileşenine daha sonra ise bunların nakdi ve nakdi olmamasına göre değişecektir.

Yüksek oranda enflasyonun hüküm sürdüğü ekonomilerde, ekonominin düzeltilmesi, modern muhasebe anlayışını benimseyen enflasyon muhasebesine göre yapılabilir. Enflasyon muhasebesine geçişte yapılması gereken en önemli düzenleme, ekonomik hayata yön veren yasalarda, enflasyon muhasebesinin uygulama zorunluluğunu getiren düzenlemelerin bir an önce yapılmasıdır. Bu düzenlemeler Türk Muhasebe Hukukuna yön veren ve Türk Muhasebe Hukuku'nun iki temel taşı oluşturulan ve maliye bakanlığınca düzenlenen muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile Serbest Piyasa Kurulu (SPK) tebliğlerinde, ifade edilmelidir.

Enflasyon muhasebesi ile ilgili ülkemizde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından düzenlenen "yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama" standardı mevcut olmakla birlikte, standartların

yaptırım gücü olmadığından uygulamada çok az sayıda işletme tarafından kullanılmaktadır. Her ne kadar enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini azaltan ve vergi yasaları çerçevesinde yer alan birtakım uygulamalar yani vergi kanunlarında mükellefler lehine yapılmış düzenlemeler bulunsa bile (yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, endeksleme vb.), yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü ekonomimizde bu sınırlı uygulamalar kesin anlamda çözüm değildir (Tuncer, 1994; 35).

1.3 – Mali Barış

Gelirin tanımı ve mali milat uygulaması, 4369 sayılı yasayla yapılan düzenlemelerin en önemlisi, gelirin tanımı ve buna bağlı olarak getirilen mali milat uygulamasıdır. Gerçek kişilerin vergiye tabi geliri, servet ve harcamaya kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve irat olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım ve tanımın gereği olarak getirilen mali milat uygulaması, 1994'den beri V.U.K. 30/7. maddesinde yer verilen ve kamuoyunda “nereden buldun” olarak ifade edilen uygulama için yeterli ve gerekli zemini oluşturmaktadır. Bu Kanun ile yapılmak istenen düzenlemeleri iddialı kılan belki de amaçları idi. Vergi tabanının genişletilmesi, kayıtdışı ekonominin kayda alınması, vergi uygulamalarında basitlik ve açıklığın sağlanması, vergi adaletinin tesis edilmesi, gibi son yıllarda kamuoyunu bir hayli meşgul ve rahatsız eden temel konulara çözüm getiriyor gibi lanse edilen bu düzenlemeler hiçte umulan ve umutla beklenen gibi olmadı, olumlu sonuçlar alınamadı ve toplumsal olarak kabul de görmedi. Özellikle kanunun geçici 47, 48 ve 49. maddelerinde yer alan düzenleme ile devletin vergi mükelleflerine yaptığı barış ve uzlaşma önerisi dikkat çekmekteydi.. Bu öneri 4369 Sayılı Kanunla getirilmek istenen yeni vergicilik anlayışının omurgasını teşkil ediyordu. Bir nevi **mali milat** ilan ediliyordu. Şöyle ki, mükelleflerden sahip oldukları para, alacak, altın ve döviz gibi kıymetlerini 30 Eylül 1998 tarihine kadar bir banka şubesine bloke etmeleri, işletmelerindeki kayıt fazlası veya noksanlarını bildirmeleri kaydıyla G.V.K.'nın bazı maddeleri ve V.U.K.'nın 30/7 maddesi gereğince kendilerinden hesap sorulmayacaktı. Bu düzenleme mükelleflere pek güven vermedi. Zira yapılan düzenlemelerde, vatandaşa geriye dönük hesap sorulmayacağına ilişkin açık bir ifadeye yer verilmemişti. Oysa devlet,

vatandaşına bir anlaşma öneriyor, beyaz bir sayfa açmayı istiyorsa bunun net ve anlaşılır olması gerekir. Ancak bu öneri toplum tarafından samimi ve uygulanabilir bulunmamış ve piyasadaki tedirginliği gidermekte yetersiz kalmıştır. Nitekim, herkes devletten güvence verecek bir açıklama beklerken ilgili tebliğ 30 Eylül'e 15 gün gibi kısa bir süre kala ancak 15 Eylül'den sonra yayımlanmıştır.. Bu arada başlangıçtaki toplumsal destek de kaybolmuş, şüpheler artmış ve herkes yasada bulunan boşlukları, mükellefin aleyhindeki maddeleri, parantez içi hükümler ile deyim yerindeyse baş ağrıtabilecek düzenlemeleri aramaya, bulmaya başlamıştır. Sonuçta beklenen blokaj tutarı 100 milyar ABD Doları iken gerçekleşen blokaj ancak 5-6 milyar ABD Doları dolayında gerçekleşmiştir. Zaten var olan ekonomik durgunluğa bir de mali milat tedirginliği eklenince milyarlarca doları bulan sermayenin yurtdışına kaçmasına da sebep olarak gösterilen Kanun, eleştiriler oldukça artmış olmasına rağmen yürürlüğe girmiştir. Aynı tarihlerde yeni yeni uygulanmaya başlayan 4208 sayılı Kara Para Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunun da mükellefler için mevcut tedirginliği artırıcı etkisi olmuş, zaten yetersiz ve akışkan olan sermayenin ekonomik hareket alanı çok daralmış, paranın devir hızı, piyasalardaki canlılık gittikçe azalmıştır. Ekonomide 1999 yılında meydana gelen daralmayı görmek için şu rakamlar bir hayli fikir vericidir. Türkiye genelinde 1997 yılının ilk üç ayında 216.945 adet, 1998 yılının ilk üç ayında 206.693 adet, 1999 yılının ilk üç ayında 83.619 adet gayrimenkul el değiştirmiştir (www.siyasal.vakfi.org/Bulten14/mali_milat.htm, 17/03/2004)

Bir senelik bir uygulamanın ardından, ekonomik hayat üzerine yukarıda değindiğimiz olumsuz etkilerinin yanı sıra amaçlandığı gibi vergi tabanı genişletilememiş, vergi cezaları basit ve açık hale getirilememiş, cezaların caydırıcılığı sağlanamamış, ihtilaflı dosyalarda artış yaşanmış, kayıt dışılığın önüne geçilememiş, devlet gelirleri içinde en sağlam finansman kaynağı olan vergilerin nisbi payı azalmıştır. Bu defa 14.08.1999 tarih 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve halk arasında kısaca "**Mali Miladın Ertelenmesi**" olarak bilinen 4444 sayılı yasa ile bir nevi eski hale dönüşü gösteren düzenlemeler sonucu 4369 sayılı Kanunun bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddelerinin uygulaması ise 01/01/2003 yılına ertelenmiştir. Gerek mali milat ve gerekse mali milatın ertelenmesi

sonucu ortaya çıkan hukuki yapıda vergi yasaları karmaşası doğmuş, mevcut tedirginlik devam etmiş, birçok kişi neyi nasıl uygulayacağını bilemez olmuşken 2003 yılına gelinmiştir. 4369 Sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği günden bu güne kadar, devlet ne milat uygulamasında piyasanın istediği güveni verecek tarzda düzeltme yoluna gitmiş ne de bu haliyle uygulayabilmiştir.

Ekonomide neler olup biteceğini birebir öngörebilmek oldukça güçtür. Ancak belirsizlik ortamı kadar olumsuz bir durum da yoktur. 4369 sayılı kanunla tasarruf ve harcama esasına dayalı ve mali milat ile başlama noktası belirlenerek yapılmak istenen yeni vergileme rejimi şimdilik son bulmuştur. Diğer kanuni düzenlemelerle birlikte desteklenmesi ve idarenin istikrarlı, tutarlı, samimi ve açık uygulamaları olması halinde toplumdaki iyimser hava ile orta vadede bazı hasarlar giderilebilecektir. Bu amaca yönelik olarak TBMM’nce 16/01/2003 tarihinde kabul edilen 4792 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” mükelleflere birikmiş vergi borçlarını ve yargıya intikal etmiş ihtilaflı dosyaları temizleme, geçmişe yönelik vergi incelemelerinden vazgeçilmesi gibi bazı kolaylıklar sağlamaktadır.

1.4 – Devletin Neden Olduğu Vergi Kayıpları

Bugünkü Türk vergi mevzuatının görüntüsünün “teşvikler, istisna ve muafiyetler mevzuatı” haline geldiği görülmektedir. 1993’de TOBB’nin yaptırmış olduğu bir araştırmaya göre bu durum sayısal olarak doğrulanmıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığına göre; 1989 yılında istisna ve muafiyetler dolayısıyla alınmasından vazgeçilen verginin; toplanan vergilerin %36,3’ünü oluşturduğu saptanmıştır. Tahsil edilen 25,5 trilyon vergiye karşılık 9 trilyon verginin alınmasından vazgeçilmiş olmasıdır.

Medeni kanunumuzda vakıflar birer mal toplulukları olarak tanımlanmıştır. Vakıflar kar amacı gütmeyen ve topluma kamu hizmeti niteliğinde hizmet eden gönüllü kuruluşlar olarak değerlendirilmektedir. Topluma sundukları hizmet karşılığında ya hiç bedel alınmaksızın veya cüzi bir bedelle çalışan sosyal organizasyonlardır. Fakat vakıf özelliğini yitirerek iktisadi bir kuruluş haline gelen

vakıfların gelir ve iratlarına muafiyet sağlanması bir yandan gelir kaybına neden olurken diğer yandan eşitsizliğe neden olacaktır.

Vergi kaçakçılığına uygulanacak ceza oranı yüksek olduğu söylenebilir. Vergi afları dünyanın birçok ülkesinde çeşitli sebeplerle uygulanmaktadır. Ancak afların bu denli sıklıkla kullanılması konusunda ülkemiz lider konumunda bulunmaktadır. Vergi afları özellikle seçim dönemlerinde hükümetler tarafından uygulanır. Vergi afları, devletin kendisinin neden olduğu vergi kaybı olarak değerlendirilmektedir. Çünkü affın sağlayacağı gelir artışının ne kadar olacağı göz önünde bulundurulması gerekirken, salt anlamda politik ve oy kaygısı nedeniyle ekonominin içinde bulunduğu durumun vergi affı ile vergi gelirlerinde bir artışa neden olup olmadığı konusu dikkate alınmaktadır. Vergi mükellefleri, vergi aflarını, devleti aldatanlara bir imtiyaz olarak görmektedirler. Mükelleflerin bu düşüncede olması gelecekte onları vergi kaçırmaya itebilir. Yine mükellefler çıkarılan affın yeniden tekrarlanabileceği düşüncesine kapılabilir. Vergi afları Türk vergi hukukunda 1960'dan 1992 sonuna kadar vergi aflarına ilişkin 18 adet kanun düzenleme yapılmıştır. Bunun anlamı iki yılda bir vergi affı konusunun gündeme gelmesidir. Ortalama iki yılda bir vergi affı çıkaran bir ülkenin, vergi aflarının başarısı için gerekli temel koşulların başında gelen "bir kereye özgü olma" koşuluna uymaması, böyle bir ülkede uygulanan vergi aflarının sonuçlarının ne olmuş olabileceği sorusunun yanıtını da kolaylaştırmaktadır. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için bir kereye özgü bir uygulama olması gerekir. Bu sebeple ceza oranları ne olursa olsun vergi aflarının çıkması, vergi kaçakçılığını önleme çalışmalarını engellemektedir.

Vergi kayıplarının bir diğer nedeni de vergi denetim elemanlarının eksikliğidir. Vergi denetiminde amaç, mükelleflerin yasalara uyulup uyulmadığının tespitidir. Denetimde temel neden, bireyleri yasalara uygun hareket etmelerini sağlamaktır. Mükelleflerin günün birinde denetlenebileceklerini bilmeleri, kanunların belirlediği şekilde yasalara uygun davranma eğilimini artırır. Türkiye'de vergi inceleme oranı, çeşitli hesaplamalara göre %3 ile %5 arasında değişmektedir. 5 yıllık

zaman aşımı süresi içinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiği noktasından hareketle %20 civarında olması gereken inceleme oranına göre %3 ila %5 arasında değişen oran oldukça düşük kalmaktadır (Kılıçdaroğlu, 1990; 194).

Vergiye ödeyen mükelleflerin üzerinde durduğu diğer bir konu da, devletin vergi gelirlerini nerelere, nasıl ve ne şekilde harcadığıdır. Toplumda, devletçe elde edilen gelirlerin kötü harcandığına dair bir kanaat oluşmuşsa, vergi kaçırma şeklinde vergiye karşı ciddi bir mukavemetin meydana gelmesi kaçınılmaz olacaktır. Dolayısıyla kamu harcamalarının niteliği ve niceliği, vergi mükelleflerinin bu konudaki tavrını etkilemektedir.

Mükelleflerin, vergi kaçırma sıradan, basit, yüz kızartıcı olmayan ve sonuçta hoş karşılanan bir küçük suç olarak görmesi, ekonomik faaliyette bulunanların gelirlerini gizlemesine sebep olacaktır. Zira toplumda cebri bir müeyyide olmaksızın hiç kimse isteyerek vergisini devlete ödemez. Bu nedenle vergi ödeme iradesi mükellefe bırakılamaz.

Yukarıda sayılan sorunlar Türkiye’de olduğu gibi, AB ülkelerinde de görülmektedir. Bu nedenle AB ülkeleri bu sorunu ortadan kaldırmak için bir uyum içinde çalışmaya ve özellikle vergi sektöründe çalışan işçilerin eğitilmesini gerçekleştirilerek vergi alanındaki etkin oluşumun sağlanmasına çalışılmaktadır. AB Parlamentosu ve Konseyin 888/98/EC sayılı kararı uyarınca dolaylı vergi sisteminin Tek pazara en iyi şekilde uyumun sağlanması için çok çalışmak gerektiğini ortaya koymuştur. Bu karar uyarınca AB üyesi ülkelerdeki vergi memurları vergi kanunlarının uygulanması alanında iyi işbirliği kurularak bu işbirliği doğrultusunda tüm AB üyesi ülkelerde etkin bir vergi sisteminin yaygınlaştırılmasını sağlayacaktır.

2 – Türk Gelir Vergisi Sisteminin AB Uygulamasına Uyumu

Farklı gelir tanımlamaları Avrupa Birliği ülkelerinde farklı vergi yüklerine neden olabilir. Günümüzde gelişmiş ülkelerin birçoğu gelir vergisi sistemlerinde kaynak teorisinin benimsendiği gelir tanımlamasından, safi artış teorisinin benimsendiği gelir vergisi sistemine geçmişlerdir. Avrupa Birliği’nde gelir

vergisinde gelir tanımlaması vergi uyumlaştırması önlemlerinin uygulanması bakımından önemlidir. Gelişmiş ülkelerin çoğunun sosyal adalet ve mali amaçlara ulaşmak için safi artış teorisine göre geliri tanımlamasına rağmen, Türkiye 2003 yılının başında aldığı bir kararla gelir vergisinde kaynak teorisine geçiş yapmıştır.

Avrupa Birliği ülkeleri gelirin tanımlanmasında safi artış teorisini ya da kaynak teorisini kullanabilmektedirler. Ancak, gerek kaynak teorisinin iktisadi geliri bütünüyle kavrayamaması, gerekse safi artış teorisinin uygulanmasından kaynaklanan güçlükler nedeniyle, tam anlamıyla kaynak teorisini ya da safi artış teorisini uygulayabilen ülke mevcut değildir. Bu nedenle, ülkeler ya kaynak teorisinin ağırlıklı ya da safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımı benimsemektedir. Avrupa Birliği ülkelerini gelirin tanımlanması açısından; safi artış teorisi ve kaynak teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımı benimseyen ülkeler olarak ikiye ayırabiliriz. Her iki grup arasında gelirin tanımlanması bakımından belirgin farklar vardır. Bu farkların başında, safi artış teorisinin baskın olduğu yaklaşımı benimseyen ülkelerin ilk aşamada tipleştirmeye gitmesi, ikinci aşamada ise, gelirin unsurlarını sayarak belirtilmesi gelir. Kaynak teorisini benimseyen ülkelere ise, genellikle verginin konusuna giren gelir unsurları sayılarak belirtilmiş ve bu gelir unsurları kapsamındaki kazanç türlerinin vergi dışında tutulduğu vurgulanmıştır. Safi artış teorisini benimseyen ülkeler, kaynak teorisini benimseyen ülkelere göre, iktisadi geliri daha geniş kavradıkları vergilemede genellik ilkesini daha iyi gerçekleştirdikleri, vergilemede iktidar ilkesini sağladıkları, daha geniş tabanlı gelir vergisine sahip oldukları için bu ülkelerde, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha yüksektir. Nitekim Avrupa Birliği'nde sadece safi artış teorisine en yakın ülke olan Danimarka'da, gerek vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasıla içerisindeki payı (%52,2), gerekse gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%53,2) bakımından en yüksek ülkedir. Ancak, safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu bir gelir vergisi sisteminin iyi organize olmuş bir vergi idaresi ile, donanımlı bir personele sahip olması gerekliliği ve etkin bir muhasebe ve denetim sistemine ihtiyaç duyması, sistemin üzerinde durulması gereken kritik noktalardır. Günümüzde birçok gelişmiş ülkede safi artış teorisinin kaynak teorisine göre vergi

tabanını daha geniş tutması, vergi adaletini daha iyi sağlaması ve vergi gelirlerini arttırma bakımından üstünlüğü kabul edilmiştir. Nitekim aralarında Almanya, Danimarka, Finlandiya, İspanya gibi ülkelerin bulunduğu, mali sistemleri güçlü gelişmiş ülkeler safi artış teorisinin ağır bastığı yaklaşım bağlamında geliri tanımlamaktadır (Ferhatoğlu, www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu_1.htm, 01/10/2003).

Vergi kapsamına alınan gelir unsurları bakımından 4783 sayılı yasa sonrası Türk gelir vergisi sistemi ile Alman gelir vergisi sisteminin benzerliği dikkat çekicidir. Ayrıca vergi kapsamına alınan gelir unsurlarından “diğer gelirler” içerik bakımından Türk gelir vergisi sisteminde yer alan yedi gelir unsurundan “diğer kazanç ve iratlar” benzeridir. Her iki ülkenin sisteminde yer alan unsurlar kapsamında, diğer gelir unsurları içerisinde yer almayan gelirler de yer almaktadır. Ancak Alman gelir vergisi sisteminde sadece gelir unsurlarının sayılarak belirtilmesi, Türk Gelir Vergisi sistemindekine benzer bir tipleştirmeye gidilmemesi iki sistemin ayrıldığı noktadır. Kaynak teorisine yakın bir yaklaşımı benimsemiş olan Avusturya gelir vergisi sistemindeki unsurlar da ilk aşamada Türk gelir vergisi sisteminde yer alan gelir unsurlarıyla benzerlik göstermektedir. Ancak son gelir unsuru olarak sayılan “diğer gelirler” sınırlı gelir unsurlarını içerdiğinden gelir daha dar olarak tanımlanmaktadır. Fransız gelir vergisi sisteminde ise, gelir unsurları içerisinde sayılan “ticari olmayan, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki kazançlar” diğer gelir kategorilerinde yer almayan gelir unsurlarını da kapsamaktadır. Bu nedenle 4369 sayılı yasa sonrasında safi artış teorisine daha yakın bir görünümde olan gelirin tanımına “diğer kazanç ve iratlar” yardımıyla benzerdir. Görüldüğü gibi, safi artış teorisini benimseyip, gelir unsurlarını da sayan gelir vergisi sistemlerinde ortak noktalar “diğer kazanç ve iratlar”, “diğer gelir türleri” ya da “diğer kazanç türlerinden olmayan gelir türleri” olmaktadır. Bu gelir unsurları, diğer gelir kategorilerinde ya da unsurlarında kavranmayan gelir türlerini de kavrayarak sistemi safi artış teorisine yaklaşıtırlar.

Toplulukta ve ülkemizde vergi konusundaki benzerliklerden bir tanesi de peşin vergilerdir. Peşin vergi ile gelirle bağlantılı olan verginin aynı yıl içinde tarh ve tahsil yapılmaktadır. Gelir vergisi uygulamasında, AB'ne üye ülkelerde birbirinden farklı oranlar görmekteyiz. Toplulukta bu konuda ortak olarak uygulanan bir oran bulunmamaktadır. Böyle bir ortamda Türkiye'deki gelir vergisi oranları, diğer ülkelerin alt ve üst sınırları bakımından orta sıralarda yer almaktadır (Tablo.5.2).

Tablo:5.2 - Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranları (1999)

Ülkeler	En düşük oran (%)	En yüksek oran (%)
Almanya	29,0	53,0
Avusturya	10,0	50,0
Belçika	25,0	55,0
Danimarka	40,0	58,0
Finlandiya	5,5	56,0
Fransa	10,5	59,0
Hollanda	7,0	60,0
İngiltere	20,0	40,0
İrlanda	24,0	46,0
İspanya	20,0	56,0
İsveç	31,0	56,0
İtalya	19,0	46,0
Lüksemburg	5,2	47,0
Portekiz	15,0	40,0
Yunanistan	5,0	45,0
Türkiye	20,0	45,0

Kaynak: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf> 10

Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri (sosyal güvenlik primleri dahil) içindeki payı, tablo 5.3'de görüleceği üzere, % 31,4 iken, OECD ve EU 15 ortalaması sırasıyla %35,3 ve 34,9'dur. Aynı yılda, sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı Türkiye'de % 18,5 iken bu payın OECD ortalaması % 25,1, EU 15'de 27,5 olarak gerçekleşmiştir. Bunun yanı sıra, Türkiye'de toplam vergi gelirleri içinde % 2,8 paya sahip olan servet vergileri, OECD ve EU 15 ortalamasının yaklaşık yarısı kadardır. Ayrıca, Türkiye'de mal ve hizmetlerden alınan vergiler, toplam vergi gelirleri içinde sahip olduğu % 35,9'luk

pay ile, EU 15 ve OECD ülkelerinde % 1 civarında iken Türkiye’de bu oran % 11,4 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo: 5.3 – Ana Başlıklar İtibarıyla Vergilerin Toplam Vergi gelirine Oranı ve OECD-EU Ortalaması (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil-1999)

Ülkeler	Gelir ve Kurumlar Ver.	Sosyal Güv. Primi	Ücretler	Servet Vergisi	Mal ve Hizmetler	Diğer Vergiler
Avusturya	28,7	34,3	6,2	1,3	28,3	0,8
Belçika	38,6	31,7	-	3,3	25,4	-
Danimarka	58,9	4,2	0,6	3,5	32,5	0,0
Finlandiya	41,1	25,5	-	2,4	31,0	0,1
Fransa	24,0	36,1	2,1	7,0	26,8	3,9
Almanya	29,8	39,3	-	2,5	28,0	0,0
Yunanistan	26,4	30,9	0,5	5,1	36,7	0,0
İrlanda	42,2	12,9	0,3	5,5	38,4	-
Lüksemburg	36,2	26,0	-	9,5	27,8	0,2
Hollanda	25,3	40,0	-	5,1	28,0	0,5
Portekiz	28,8	25,4	-	3,3	41,3	0,7
İspanya	28,1	34,8	-	6,2	30,0	0,5
İsveç	41,6	25,3	7,5	3,7	21,4	0,1
Türkiye	31,4	18,5	-	2,8	35,9	11,4
İngiltere	39,2	17,1	-	10,9	32,3	0,0
OECD	35,3	25,1	1,0	5,4	31,7	1,3
EU 15	34,9	27,5	1,2	4,9	30,4	0,8

Kaynak: OECD, Revenue Statistics Of Oecd Member Countries, Paris, 2001. Sekizinci (Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf> 10).

Ülkemizde yıllar itibarıyla toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, tablo 3.2’de görüldüğü üzere, giderek artmıştır. 1965 yılında Türkiye’deki vergi gelirlerinin GSYİH’ ya oranı %9,9, EU’ da %21,9 iken, 1997 yılına gelindiğinde bu oranlar ülkemizde %23,8’e EU’ da %29,7’ye yükselmiştir. Ülkemizde, vergi gelirleri toplamının GSYİH’ ya oranında da bir artış gözlenmektedir.

2.1 – Vergilendirmede Türk AB İlişkileri

Avrupa Birliği’nde işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Bu alandaki uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin ulusal amaçlara dönük olarak

kullanabilecekleri vergileme yetkilerine kısıtlama getirdiğinden, oldukça yavaş ilerlemektedir. Yapılabilen çalışmalar ise daha çok sermayenin serbest dolaşımına öncelik verilerek yürütülmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında sermayenin serbest dolaşımını etkileyen en önemli dolaysız vergi olarak kurumlar vergisi ve işgücünün serbest dolaşımında etkili olan kişisel gelir vergisi itibariyle uyumlaştırmadaki gelişmeler ele alınacaktır.

Kurumlar Vergisi: Üye devletler arasındaki yatırımlarla ilgili karar ve davranışlarda, vergiye ilişkin etkenlerin ağırlık taşımaması için girişim gelirleri ve ortaklık payları üzerine konulan vergilerde benzer uygulamanın sağlanması gerekmektedir. Kurumlar vergisindeki farklılıklar, Avrupa Birliği içi sermaye hareketlerini etkilemektedir. Ne var ki, Topluluğu kuran Roma Antlaşması, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusuna doğrudan yer vermemiştir. Ancak Antlaşmanın 100. maddesi bu konu ile ilgili olarak hazırlanacak yönergeler temel alınmıştır. Bu maddeye göre “Konsey, Komisyon’un önerisini oybirliği esası ile değerlendirerek, ortak pazarın tesisi ve işleyişine doğrudan etki eden üye devletlerin hukuki, düzenleyici ve idari hükümlerinin birbirine yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturabilir.” (İKV, 1995; 54).

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması çalışmaları 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu ve sonraki dönemde ortaya konan Van den Tempel (1971) Raporuna dayanmaktadır (İKV, 1995; 75). Avrupa Topluluğu’nun kurulduğu ilk yıllarda, vergi uyumlaştırılmasına ilişkin tartışmalarda, bazı maliyeciler, birçok federal devlette olduğu gibi, kurumlar vergisinin uyumlaştırılarak Topluluk bütçesinin finansmanında kullanılması önerisini getirmişlerdir. Ancak Komisyon bu öneriyi benimsememiştir. 1975 yılında kurumlar vergisi yoluyla faiz geliri ve kâr paylarına uygulanacak vergi tevkifatı konusunda Komisyon’un Konsey’e gönderdiği direktif taslakları da dikkate alınmamıştır. 1991 yılında ise, kurumlar vergisi ile ilgili olarak uluslararası şirket birleşmelerine uygulanacak vergi düzenlemeleri ve ana şirket-bağlı şirket ilişkilerine uygulanacak vergi kuralları ile ilgili direktifler çıkarılmıştır. Ayrıca Konsey, 1973 yılında sermayenin serbest dolaşımını etkileyen

sermaye şirketlerinin kurulmasında, bu şirketlere sermaye konulmasında ve artırılmasında uygulanan damga vergisini çıkardığı bir direktifle uyumlaştırmış, oranını da, 1976 yılından itibaren uygulanmak üzere %1 olarak belirlemiştir. Böylece sermaye arayışında olan şirketlerin, kendi ülkelerinde ve diğer Avrupa Birliği ülkelerinde aynı koşullara tabi olmaları sağlanmıştır (Çağan, 1995; 151).

Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda kaydedilen son gelişmeler şöyle açıklanabilir:

Birinci gelişme, Aralık 1997'de işletmelerin vergilendirilmesi ile ilgili klavuz niteliğinde bir düzenlemenin Konsey tarafından kabul edilmesidir. Söz konusu düzenleme, üye devletlerden şirket vergilemesi alanında yeni vergi teşvikleri getirmekten kaçınmalarını ve mevcut vergi rejimi içerisinde kalmalarını talep etmektedir. Uyulup uyulmaması üye ülkelerin isteğine bırakılmış olmasına rağmen, bu düzenleme, Topluluk nezdinde olumsuz etkilere yol açan vergi rekabetine bir kısıtlama getirme girişimi üzerine siyasal bir anlaşmayı ifade etmektedir. Bu yönüyle vergi uyumlaştırılması çalışmaları bakımından büyük önem arz etmektedir (Weiner, 1998; 168).

Diğer bir gelişme de, Mart 1998'de Komisyon'un işletmeler arasındaki sınır ötesi kazanç ve ödentileri ilgilendiren kaynaktan kesintileri ortadan kaldırmayı amaçlayan direktif önerisini getirmesidir. Kaydedilen küçük çaplı bu gelişmelere rağmen, Avrupa Birliği'nde üye devletler arasında kurumlar vergisine ilişkin gerek oran, gerek amortisman rejimleri, gerekse yatırımlar lehine uygulanan önlemler bakımından farklılıklar varlığını sürdürmektedir. Tablo 5.4'de, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıkları ortaya koymaktadır.

Tabloda da görüldüğü üzere AB ülkelerinde farklı kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. Fransa'da %41,6, Almanya'da %34,65, Belçika'da %40,17, İspanya'da %36, İtalya'da %37, Hollanda'da %35, İngiltere'de %21-31, İrlanda'da %10, Lüksemburg %20-30, Yunanistan %10-46, Portekiz %36 oranında kurumlar vergisi uygulamaktadır.

Tablo: 5.4 - Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (Ocak 1995)

Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranı (%)
Fransa	41,60
Almanya	34,65
Belçika	40,17
İspanya	36,00
İtalya	37,00
Hollanda	35,00
İngiltere	21,00–31,00
İrlanda	10,00
Lüksemburg	20,00–30,00
Portekiz	36,00
Yunanistan	10,00–46,00

Kaynak: İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, 2. Baskı, İstanbul, Nisan 1995, s. 13-31.

Gelir Vergisi: Hiç kuşkusuz, sermayenin serbest dolaşımı üzerinde sadece kurumlar vergisi değil, kişisel gelir vergisi de etkili olmaktadır. Kişisel gelir vergisi hem işgücünün, hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Ancak bu vergi ülkeden ülkeye çok büyük farklılıklar (bakınız tablo 5.4 ve 5.5) göstermesine rağmen, AB düzeyinde en azından kısa vadede uyumlaştırma programına alınmamıştır. Üye devletler dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına büyük bir direnç göstermektedirler. Çünkü özellikle kişisel gelir vergisi, devletlerin gelirin yeniden dağılımı amacıyla kullanabileceği önemli bir araç olmaktadır.

Tablo 5.5’de bazı AB ülkelerinde, en düşük ve en yüksek gelir vergisi oranları verilmektedir. Fransa’da %10,5-54, Almanya’da %25,9-53, Belçika’da %25-55, İspanya’da %20-56, İtalya’da %19-45, Hollanda’da %19,9-60, İngiltere’de %20-40, İrlanda’da %24-46, Lüksemburg’da %10-50, Portekiz’de %16-40, Yunanistan’da %18-50 arasında gelir vergisi uygulaması yapılmaktadır.

Tablo: 5.5 - Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (Ocak 1995 İtibariyle - %)

Ülkeler	Gelir Vergisi Oranları (%)	
	En düşük	En yüksek
Fransa	10,5	54,0
Almanya	25,9	53,0
Belçika	25,0	55,0
İspanya	20,0	56,0
İtalya	19,0	45,0
Hollanda	19,9	60,0
İngiltere	20,0	40,0
İrlanda	24,0	46,0
Danimarka	–	60,0
Lüksemburg	10,0	50,0
Portekiz	16,0	40,0
Yunanistan	18,0	50,0

Kaynak: İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, 2. Baskı, İstanbul, Nisan 1995, s. 8-11.

Ülkeler arasında gelir vergisinde görülen farklılıklar, onların yeniden dağılım konusundaki tercihlerini yansıtmaktadır. Gelir vergisi ve sosyal koruma ile ilgili sorunlar birbiriyle yakından ilişkilidir. Ayrıca bu verginin matrahı kurumlar vergisinin matrahına göre daha az hareketli bir özelliğe sahiptir. Ancak bu, minimum bir koordinasyonu öngörmek için engel değildir. Gelir vergisinde belli bir uyumlaştırmanın sağlanması, Avrupa'nın uluslararası alandaki bütünsel görünümü için gerekli olduğu gibi, üye ülkeler arasındaki yeniden dağıtım uygulamalarındaki farklılığı da azaltmaya yardım edecektir (Gaudillat, Rimbaux, 1997; 267-268).

Tablo: 5.6 – Türkiye, OECD Ülkeleri ve AB'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1985	
	GSYİH İçinde (%)	Vergi Gelirleri İçinde (%)
Gelir Vergisi	4,3	27,5
Kurumlar Vergisi	1,5	9,5
Sosyal Güvenlik Katılımları	2,2	14,3
Toplam Gelir Vergileri	9,0	51,3
OECD Ortalaması	21,6	60,0
AB Ortalaması	25,5	63,1

Kaynak: TOBB, "Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", No.359/59, Mayıs 2001.

Tablo: 5.6 – Türkiye, OECD Ülkeleri ve AB’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1997	
	GSYİH İçinde (%)	Vergi Gelirleri İçinde (%)
Gelir Vergisi	6,0	21,7
Kurumlar Vergisi	1,6	5,7
Sosyal Güvenlik Katılımları	4,0	14,5
Toplam Gelir Vergileri	10,6	41,9
OECD Ortalaması	23,1	60,3
AB Ortalaması	26,2	62,6

Kaynak: TOBB, “Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, No.359/59, Mayıs 2001.

Tablo 5.6’da aynı dönem itibarıyla toplam gelir vergilerinin GSYİH içinde ki payında bir yükselme olmasına karşın, toplam vergi gelirleri içindeki payının düştüğü görülmektedir. Bu pay düşüşünde tek etken, gelir ve kurumlar vergileri nisbi ağırlığındaki azalmadır. OECD ve AB’nin ortalamaları ile Türkiye ortalaması arasındaki büyük pay farkları ise devam etmektedir. AB’nin GSYİH’nın %25-26’sı arasında gelir vergileri alırken, Türkiye düzeyi %9 seviyesindedir.

Avrupa Birliği’nde üye ülkeler, her ne kadar mali politikaları ile ilgili geniş bir özerkliğe sahip olsalar da, Topluluğun kurulmasından bugüne kadar olan süreçte dolaysız vergilerden özellikle kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasıyla ilgili birtakım düzenlemeleri gerçekleştirmişlerdir. Bu da, Avrupa Birliği’nin mal ve faktör hareketleri önündeki engelleri ortadan kaldırarak mübadeleleri geliştirme yönünde belli bir iradeye sahip olduğunu ortaya koymaktadır.

Avrupa’nın yeni yapılanması ve uluslararası ve bölgesel siyasi ilişkilerin mevcut gelişimi, Avrupa Birliği ile Türkiye’nin üyelik yönünde bir an evvel daha yakın ilişkiler geliştirmesini gerekli kılmaktadır. Esasen bu yakınlaşma her iki tarafın da çıkarınadır. Katılım müzakerelerinin açılmasına ilişkin Türkiye’nin talebinin bu anlayışla değerlendirilmesini ve bu gelişmelerin Avrupa Birliği tarafından da dikkate alınması beklenmektedir. Türkiye, Devlet ve Hükümet Başkanlarının biraraya geleceği Brüksel ve Kopenhag Zirvelerinde, Türkiye-AB ilişkilerinin geleceğine ilişkin siyasi iradeyi bu kapsamda ortaya koyacak somut bir karar alınmasını

beklemektedir (www.mfa.gov.tr/turkce/grupaab/abab/2002_IlerlemeRapHakkinda_Aciklama.htm, 25/03/2003).

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından aday ülkelerle ilgili olarak her yıl hazırlanan İlerleme Raporları bağlamında, tüm adaylar için olduğu gibi, ülkemiz için hazırlanan Beşinci İlerleme Raporu açıklanmıştır. Ayrıca, ülkemizin AB adaylığına ilişkin özet değerlendirmeler ile geleceğe dönük önerileri içeren Strateji Belgesi de yayınlanmıştır. Türkiye'nin son bir yılda gerçekleştirmiş olduğu siyasi reformların Kopenhag Katılım kriterlerinin karşılanması yönünde temel bir adım oluşturduğunun Komisyon tarafından hazırlanan metinlerin çeşitli yerlerinde vurgulanmış olması yapıcı bir unsur olarak dikkat çekmektedir. Ekonomik kriterlere ve Topluluk müktesebatına uyum konusu da ülkemiz açısından genelde tatminkar bir şekilde değerlendirilmektedir (www.iktisat.uludag.edu.tr/dergi/7_mircan/mircan.htm, 24/04/2004). Buna karşılık, ülkemizin siyasi kriterleri tam olarak karşılamadığı, uygulamada eksiklikler bulunduğu ve her alanda daha fazla ilerleme kaydetmesi gerektiği de söz konusu metinlerde kayıtlıdır. Komisyon'un eleştirilerine ilişkin olarak belirtilebilecek husus, bunların bir kısmının eksik bilgiden kaynaklandığı yönündedir. İleri sürülen diğer eleştirilerin ise, dinamik bir nitelik taşıyan üyelik süreci bağlamında ulusumuzun ortaya koymuş bulunduğu siyasi irade doğrultusunda süratle giderilmekte olduğu açıktır.

2.2 – AB Gelir Vergisi Mevzuatına Uyum Çalışmaları

Avrupa Birliği'nde alınan vergiler alanında uyumlaştırma bakımından fazla bir ilerleme kaydedilmemiştir. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda bazı küçük gelişmeler sağlandığı halde, kişisel gelir vergisi uyumlaştırma programına bile alınmamıştır. Kurumlar vergisi ile de sadece iki direktif ortaya konabilmiştir. Bunlardan birisi, farklı üye ülkelerde bulunan şirketlerin devir, dönüşüm, birleşme ve parçalanması ile ilgili olarak ortaya çıkan vergilendirme sorunlarının giderilmesi ile ilgilidir. İkincisi ise, farklı üye ülkelerde bulunan ana şirket ile yavru şirket arasındaki kar payı akımlarının yarattığı vergisel sorunlarla

ilgilidir. Bu iki direktifin dışında ayrıca üye ülkeler arasında vergiye tabi kazancın yeniden tespiti durumunda ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorunlarının giderilmesine yönelik çok taraflı anlaşmalar imzalanmıştır. Bu anlaşmalar daha çok üye ülkeler arasında vergiye tabi kazanç kaydırmalarının tespiti durumunda ülkeler arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları gidermeye yönelik mekanizmalar geliştirilmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergiler alanında, AB uyumlaştırma noktasında çok önemli mesafeler alamamıştır. Her ülkenin vergi sisteminde çok önemli farklılıklar vardır, buna karşılık, ülkemizde vergiler alanında özellikle KDV uygulamasında geniş ölçüde bir uyum sağlanmıştır. Türkiye 1950 vergi reformundan bugüne ve özellikle 1984'deki KDV uygulamasıyla AB ülkelerinde yürürlükte bulunan mevzuata paralel bir düzenlemeyi yani çağdaş bir yapıyı vergi sistemi olarak benimsemiştir. Elbette her ülkenin kendine özgü koşullarından kaynaklanan farklılıkları vardır. Bu AB'nin kurucusu olan ülkelerin sistemlerinde de vardır. Ama bizim temel konularımız gelir vergisi, kurumlar vergisi, vergi usul kanunu ve KDV kanunlarımız AB ülkelerindeki temel varsayımlara temel ilkelere uygun kanunlardır. Ülkemizin vergi sistemi, geniş ölçüde AB ülkelerindeki uygulamalardan esinlenerek uyguladığımız sistemlerdir. Buna karşılık bazı noktalarda zaman zaman temel sistemlerden ihtilaflar olmuştur (Oyan, 2000, 35).

Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliği yolunda atacağı adımlar, vatandaşlarımızın doğrudan doğruya daha gelişmiş demokrasi ve hukuk değerleri içinde yaşamlarını sürdürmeleri ve daha iyi ekonomik ve toplumsal şartlara sahip olmalarının hızlandırılmasına yönelik atılımlardır. Bu nedenledir ki Türkiye, tam üyelik müzakerelerine biran önce başlayabilmek ve Avrupa Birliğinin genişleme dinamiğinde yer almak için üzerine düşen yükümlülükleri, süratle yerine getirmek azminde ve kararlılığındadır. Ulusal Programla ortaya konan yükümlülüklerimiz, Türk halkının benimsediği bu yaklaşımı yansıtmaktadır. Türkiye'de Ulusal Programda, vergilendirme konusunda, orta vadede şunlar yapılacaktır:

- Ana ilkeleri itibarıyla AB normlarına uygun olan Türk dolaylı vergiler (KDV ve ÖTV) mevzuatının AB mevzuatına tam uyum tarihi müzakere sürecinde belirlenecektir.

- AB vergi mevzuatına büyük ölçüde uyumlu olan Türk Vergi Sistemi, dolaysız vergiler (kurumlar vergisi) alanındaki Türk mevzuatının tam uyum tarihi müzakere sürecinde belirlenecektir. Tam uyum aşamasında bu uygulamadan yararlanacak olanlar için kapsam yeniden düzenlenecektir.

- 3065 sayılı KDV Kanunu, 4760 sayılı ÖTV Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu değiştirilecektir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye artık çok büyük ve güçlü bir ülkedir. Gelişen dünya şartlarına ayak uydurmak ve büyümesini daha da hızlandırmak zorundadır. Dünya coğrafyasındaki yerini koruyabilmesi için kendi gelir kaynaklarıyla yaşaması gerekmektedir. Diğer ülkelerde olduğu gibi, ülkemizin en önemli gelir kaynağını da vergi gelirleri oluşturmaktadır. Makroekonomik anlamda bugün geline nokta artık borçlanma ile ya da enflasyonla bütçeyi finanse etme imkanı kalmamıştır. Dolayısıyla artık vergi gelirleri, özellikle vergi gelirleri içindeki gelir vergileri, sağlıklı kamu maliyesi açısından öncelikli konular arasına girmiştir. Elbette ki, vergi kaynağından azami verimin alınabilmesi için vergilerin adil, hukuki, ekonomik faaliyetlere karşı tarafsız ve olabildiğince tüm kişi ve kurumlar ile bütün kazanç ve iratları kapsar bir şekilde olması gerekir.

Türk vergi sisteminin ekonomik gelişme üzerindeki etkilerinin bir türlü hedeflenen seviyeye çıkarılamaması ve ülke kalkınmasının hizmetinde etkin bir araç olarak kullanılamaması, en çok yakınılan konuların başında gelmektedir. Ülkemizde olduğu gibi, bütün dünya devletlerinde vergileme politikalarının hızlı, adil ve dengeli kalkınma hamlelerinde etkin bir araç olarak kullanılmaları gerçeğini hiçbir zaman unutmamak gerekmektedir. Ülkedeki kalkınma hızının yükselmesine dayalı olarak vatandaşların refah seviyesinin artırılması kamu gelirin verimliliğine bağlıdır. Bu hedeflere varabilmek için de ülkedeki vergi kaybının azaltılması gerekmektedir.

Bir ülkenin vergi sistemi, genel ekonomik, sosyal, hukuksal ve yönetsel sisteminden soyutlanamaz. Çağdaş bir vergi sisteminin varlığı, o ülkede devletin çağdaş bir yapılanma içinde olmasına bağlıdır. Çağdaş bir devlet ise, ekonomik bakımdan gelişmiş, enflasyonu kontrol altına almış, kurumları istikrar içinde ve oturmuş olan devlettir. Türk Vergi Sistemi günümüzde devlette var olan bozuk yapılanmadan direkt olarak etkilenmektedir. Bu nedenle Türk Vergi Sistemi'nin sorunları ve aksayan yönlerine ilişkin düzenlemelerin, ülkenin planlanan iktisadi ve sosyal yapısı ile uyumlu ve ona paralel olması ve uygulamada ortaya çıkan sorunlara

ve ihtiyaçlara göre geliştirilmesi gereklidir. Bunun yapılamamış olması, zaman içinde Türk Vergi Sistemi'nin sorunlarının, bir kısır döngü içine girmesine neden olmuştur. Türk vergi sisteminde yapılması gereken değişiklikler ve nedenlerinden bazıları aşıağıda kısa başlıklar halinde sıralanacaktır.

i- Vergi sistemi, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi gelişmelere göre tahmin edilen geleceğini dikkate alan dinamik bir yapıya kavuşturulmalıdır. Vergi sisteminin dinamik bir yapıya kavuşturulması temel hedeflerden biridir. Bunun için de, öncelikle siyasi istikrarın sağlanması, bu çerçevede geleceğe yönelik ekonomik ve sosyal projeksiyonlar yapılarak, sistemin sağlam temeller üzerine yerleştirilmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerde büyüme hızı, fiyat istikrarı, istihdam seviyesi, ödemeler dengesi, gelir ve milli gelirin yeniden dağılımı vergi politikalarının her zaman ana hedefi olmuştur. Dolayısıyla ülkemiz vergi sistemini oluştururken ülkenin siyasi ve ekonomik ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulması bir zorunluluktur.

ii- Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyon tam olarak sağlanmalı; kurumlaşmayı önleyici hükümler kaldırılmalıdır. Topluluk içerisinde de gerçekleştirilmeye çalışılan, serbest dolaşım ve özellikle sermayenin serbest dolaşımı konusunda uyumlaştırma ihtiyacı en fazla olan alan kurum kazançlarıdır. Ülkemiz ile AB ülkeleri arasında kurumlar vergisi oranlarında büyük bir farklılık yoktur. Özellikle Topluluk'da tek bir oran söz konusu olmadığı için bu konu problem teşkil etmemektedir. Çok oranlı katma değer vergisi uygulamasından vazgeçilmelidir. KDV uygulamasında oranların çokluğu, sistemin işlemlerini engellemekte, uygulamayı zorlaştırmakta ve verginin etkinliğini azaltmaktadır. Hem idarenin hem mükelleflerin iş yükü artmakta hem de vergilemede yatay eşitliği zedeleyici sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, KDV oranlarının yüksek olmasının ve sayıca çokluğunun vergi gelirlerini artırmadığı, bilakis vergi gelirlerini aşındırıcı bir etkiye neden olduğu bilinmektedir. Bu nedenle KDV oranları sayıca azaltılarak en azından ikili oran uygulamasına geçilmelidir.

AB ülkelerinde vergi alanında son 15 yıl içinde önemli değişiklikler olmuştur. Sosyal güvenlik primleri giderek yükselen bir trend izlemiş, tüketim vergilerinin payı artmış ve böylece toplam vergi gelirleri içerisinde, tüketim vergilerinin payı daha ağırlıklı olmuştur. AB ülkelerinde bugün geline nokta gelir vergisinin, sosyal güvenlik katkı payları ve tüketim paylarından oluştuğu görülmektedir. AB ülkelerinde, hareketli ve akışkan vergi tabanlarından ziyade, tüketim gibi daha az akışkan vergi tabanlarına yönelen bir eğilim görülmektedir. Vergilemenin daha az akışkan bir vergi tabanına yayılması, verginin yaratacağı sapmaları da asgariye indirmektedir. Çünkü akışkan vergi tabanı üzerindeki yoğun vergileme burada kaymalara yol açabilmektedir. Globalleşen bir dünyada böyle bir kayma, sermayenin başka ülkelere gitmesine neden olabilecektir. Türk vergi sistemi AB ülkelerindeki gelişmeleri yakından izlemektedir ve izlemeye devam etmelidir.

iii- Fon payı uygulaması kaldırılmalıdır. Mevcut uygulamada gelir ve kurumlar vergisinde stopaj dahil vergi oranlarına ilave olarak, ayrıca, verginin % 10'u tutarında fon payı hesaplanmaktadır. Fon payı uygulaması, hem verginin hesaplanması hem de mahsup aşamalarında yapılması gereken işlemleri iki misli artırmaktadır. Bu nedenle fon payı uygulamasının kaldırılması sistemi daha basit hale getirecektir. Fon payının kaldırılmasının vergi gelirlerini olumsuz etkilemesini önlemek için vergi oranları yeniden belirlenebilir.

iv- Gelir Vergisi tarifesinde dilim sayısının azaltılması ve üst marjinal oranların düşürülmelidir. Marjinal oranlardaki indirim, dilim sayılarının azaltılması ile paraleldir. AB ülkelerinde çoğunlukla vergi alanında, tabanı genişletici, sapmaları azaltıcı ve vergi tarifelerini düzeltici önlemlere yer verilmektedir.

v- İşlem vergilerinin oranları düşürülmeli ve bir tavan getirilmelidir. Halen uygulanmakta olan damga vergisi, harç gibi işlem vergileri olayların gerçek boyutuyla kavranmasını engellemekte ve bu yönüyle kayıt dışı ekonominin artmasına da neden olmaktadır. Bu nedenle bu tür işlem vergilerin oranlarının düşürülmesi ve

belli bir tavanla sınırlanması gerekmektedir. AB ülkelerinde vergi oranlarında önemli ölçüde indirimle gidilerek, vergi tabanı genişletilmiştir.

vi- Türk Vergi Sisteminin, Avrupa Birliğine uyum çalışmaları süratle tamamlanmalıdır. AB henüz parasal birliği amaçlamazken, vergi uyumunu amaçlamaktaydı. Bugün parasal birlik hedefi işlemeye başlamıştır ancak vergi uyumuyla ilgili sorunlar için atılan adımlar oldukça zayıf kalmaktadır. AB ülkelerinde, ekonomik açıdan henüz aşılamamış sorunlar bulunmaktadır. İşgücü piyasalarındaki yakınlaşma çok fazla değil, hala kültürel farklar ve dil bariyerleri çok önemli handikaplar olarak durmaktadır (Oyan, 2000; 27). Tüm bunları göz önünde bulundurarak, Türk Vergi Sisteminin, Avrupa Birliğine uyum çalışmaları süratle tamamlanmalıdır. Uyum çalışmaları sırasında ekonomik yapıların benzer olduğu ülke deneyimlerinden yararlanılmalıdır. AB'ne üye olan ve üyelik aşamasında bulunan ülkelerin ekonomik ve vergisel yapılarının uyum göstermesi kaçınılmaz bir gerçektir.

vii- İstisna ve muafiyetler azaltılmalıdır. Vergisel bağışıklıklar olarak nitelendirilebilecek istisna, muafiyet ve indirimler çok yaygın ve vergi tabanını aşındıracak boyuttadır. Bu durum hem vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe yol açarak bunlardan yararlanmayanların vergi yükü altında ezilmelerine neden olmakta, hem de vergi sisteminin oto kontrol mekanizmasını zayıflatarak elastikiyetini ve vergi denetimlerinin etkinliğini azaltmaktadır. Ülkemizde, istisna ve muafiyetler alanında, Topluluk bünyesinde olmayan oldukça çok sayıda istisna ve muafiyet alanları vardır.

viii- Götürü vergi kapsamı daraltılmalıdır. Ekonomik, kültürel ve sosyal nedenlerle uygulamaya konulan götürü usulde vergilendirme rejimi, amacını aşan bir konuma ulaşmıştır. Gelir vergisi mükelleflerinin önemli bir kısmı vergisel avantajları nedeniyle götürü usulde gelir vergisine tabi duruma gelerek ödemesi gerekenden daha az vergi verir hale gelmiştir. Bu durum hem vergi erozyonuna hem de belge düzeninde aksamalara neden olmaktadır.

ix- Vergi yükünün adil dağılımı sağlanmalıdır. Ticaret sahasındaki kazançlar ile serbest meslek kazançları kolaylıkla vergi dışı bırakılabilmekte, vergilemenin bütün yükü, gelirleri kaynaktan kesilen bordroya tabi ücret gelirleri elde edenlere yüklenmektedir. Bu nedenle vergi yükünün ülkedeki bütün vatandaşlar arasında adil dağılımı yanında, vergi sisteminin toplumda gelir ve servet dağılımını da adaletsizliklere yol açmayacak şekilde etkin kılınması sağlanmalıdır. Bazı AB ülkelerinde (İsveç, Norveç gibi) özellikle ücretlilerin üzerindeki vergilerin ağırlığının indirilmesi şeklindeki değişikliklere vergi reformlarında öncelikli olarak yer vermektedir.

Bizim vergi sistemimizde yine AB'deki genel uygulamaya göre önemli bir farklılık, sosyal adalet açısından kendini göstermektedir. AB ülkelerinin pek çoğunda gelirin belli bir kısmı, ya sıfır oranlı vergilendirmek suretiyle veya önemli bir bölümü matrahtan düşülmek suretiyle vergilendirilmektedir. Bir anlamda AB'de asgari gelirin sistem dışında yani vergi dışı tutulması gibi bir uygulama olmasına rağmen, ülkemizde bu şekilde bir uygulama yoktur. Bu da sosyal adalet açısından önemli bir sorun ortaya çıkarmaktadır.

x- Gelir unsurları kesin olarak tanımlanmalıdır. Gelir unsurlarına ilişkin değerlendirmede gelir unsurlarının tanımlarının kesinliği ve arızılık kıstasının yasal düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir.

xi- Konuyla ilgili istatistik toplama ve saha araştırmaları gereklidir. Türkiye'deki vergileme sürecine ilişkin sorunların belirlenebilmesi ve çözümlerinin ortaya konabilmesi için istatistiklerdeki yetersizliğin giderilmesi son derece önemlidir. Bunun için öncelikle vergi istatistiklerinin güncelleştirilmesi, tutarlılığın sağlanması ve çeşitliliğinin artırılması gerekmektedir. İkinci olarak resmi istatistiklerin yanında alan araştırmalarıyla vergileme sürecinde yaşanan sorunların ve mükelleflerin bu sürece bakışının ortaya çıkarılması gerekmektedir. Çünkü vergileme sürecinde yaşanan sorunların çözümü için öncelikle bu sorunları doğru şekilde yansıtan bu istatistiklerin varolması gerekir. Bu durum ile ilgili ulusal programda kısa vadede yapılacak olanlar şunlardır: AB standartlarına uygun olarak

istatistiksel veri derlenmesine imkan sağlayacak yeni bir İstatistik Kanunu hazırlanması, kanuna bağlı olarak çıkarılacak yönetmelikler vasıtasıyla, diğer kamu kuruluşları ve özel kuruluşlarda, temel istatistiksel sınıflandırmaların ve uygun veri toplama modellerinin etkin kullanımı sağlanması, Devlet muhasebesinin, AB normlarına uygun bir şekilde, tahakkuk esasına dayalı olarak tutulması amacıyla, Avrupa Topluluğu Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 95) benimsenmesi sağlanacaktır. Orta vadede ise, makroekonomik istatistikler EUROSTAT'ın raporlama standart ve içeriğine uygun şekilde hazırlanıp, sunulacaktır.

xii- Vergi sistemi, vergi kayıp ve kaçığını önleyecek oto kontrol mekanizmalarına kavuşturulmalıdır. Kayıtdışı ekonomi büyüdükçe, kayıtlı ekonomi giderek küçülmekte ve bu küçülme vergisizliğe, vergisizlik borçlanmaya, borçlanma faize, faiz enflasyona etki etmektedir. Kayıtdışı ekonominin sağladığı olanaklardan rant ekonomisi doğmaktadır. Kayıtdışı ekonomik hareketlerin kavranabilmesi ve böylece vergi tabanının genişletilerek vergi gelirlerinin artırılabilmesinin iki ana yolu vardır. Birincisi, kayıtdışı işlemlerin kontrol altına alınması; ikincisi ise, başarı şansı birincinin başarısına göre değişebilecek bir yol olan, kayıt dışı yolla elde edilen gelirlerin yatırım alanlarının kontrol ve denetim altına alınmasıdır. Her iki yolun da başarılı olabilmesi için, vergi numarası uygulamasının çok önemli bir payı olacaktır. Kayıtdışı ekonomiyle mücadele için; nakit akışlarının asgariye indirilmeli bunun için de kredi kartı ve çekle alışveriş özendirilmelidir. Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisinin geniş halk tabanına yayılması sağlanmalı, vatandaşlık ile vergi mükelleflliği özdeşliği sağlanmalı, enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmelidir. Kayıt dışı ekonomi konusunda alınacak önlemler ile sadece ekonomik sistemin iyileştirilmesi değil, çağdaş bir devlet olmanın da gereği yerine getirilmiş olacaktır. Özellikle Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde kayıtdışı ekonomiyi minimuma indirme ve rasyonel bir biçimde çözüme ulaştırma konusunda gereken yapılmalıdır. Bu ise ancak ihtiyaçlara cevap verecek yasalara sahip olma, kapsamlı ve etkili bir denetimin yapılabilmesi ile mümkün olacaktır.

xiii- Türk Vergi Sistemi, hukukun üstünlüğünü ve kişi haklarını esas alan, hakkaniyet ilkelerine riayet eden bir yapıya kavuşturulmalıdır. Avrupa Birliği ile entegrasyonda vergi mevzuatımızın Avrupa Birliği vergi mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi, mal ve hizmetlerin, sermayenin, teknolojinin ve iş gücünün serbestçe hareketini engelleyen unsurların ortadan kaldırılması ve rekabet ortamının yaratılması bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu durum aynı zamanda, Avrupa Birliği ile tam üyelik müzakerelerinin bir an önce başlatılmasına katkıda bulunması açısından da önem arz etmektedir.

Birlik üyesi ülkelerle ilgili olarak çok değişik konularda hükümleri bulunan AB Antlaşması, ağırlıklı olarak iç pazarın oluşturulması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı, haksız rekabetin önüne geçilmesi, gümrük birliği, vergilendirme gibi konularda değişik düzenlemeler öngörmektedir. Roma Antlaşmasının vergilendirmeye ilgili 95-99. maddelerine genel olarak bakıldığında, getirilen düzenlemelerin özünde haksız vergi rekabetinin önlenmesi ve üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasının ana amaç olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan Roma Antlaşması, vergi uygulamalarını ve politikalarını Birliğin, birinci öncelikli amacı olarak görmemekte, belirlenen hedeflere ulaşılmasında verginin bir düzenleyici araç olarak kullanılmasını istemektedir. Bu çerçevede, Birlik içinde bugün itibariyle tüm yönleriyle işleyen ortak bir vergi politikası henüz oluşturulamamıştır. Bugün Birlik içindeki vergilendirmeye ilgili çalışmaların ana hedefi, üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin birbirlerine yakınlaştırılması ve kısa dönemde dolaylı vergiler alanında başta vergi oranları olmak üzere uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanmasıdır. Ancak bugüne kadar ortaya çıkan gelişim sürecine bakıldığında vergi alanında beklenen ilerlemelerin kaydedilmesinin çok kolay olmayacağıdır. Bugün itibariyle Birliğe üye devletlerle, tam üye olmaya aday birçok Avrupa ülkesinin varlığı düşünüldüğünde, vergi uyumlaştırma çalışmalarının bir süre daha sorun olacağı açık olarak ortadadır. Üye ülkeler, farklı ekonomik ve mali sistemlere sahip olmaları, Dünyada ve Birlik içinde artan bir rekabet ortamı içinde bulunmaları nedeniyle kendi vergi sistemlerinde gelir azaltıcı veya gelir arttırıcı ortak düzenlemeler yapmaya yanaşmamaktadırlar. Bu durum

Roma Antlaşmasında vergilendirmeyeyle ilgili öngörülen düzenlemelerin yapılmasını bir süre daha uzatacak gibi görünmektedir. Başta Maastricht Antlaşması olmak üzere özellikle son on yılda Birlik içinde yapılan Anlaşmalarda kabul edilen görüşler paralellinde vergilendirmeyeyle ilgili işlemlere de hız kazandırılmaya çalışılmıştır. Vergi uyumlaştırması, Avrupa Birliği içindeki diğer çalışma alanlarıyla karşılaştırıldığında, son derece zor ve hassas noktaları olan bir konudur. Vergilendirme ekonomik, sosyal ve politik alanlara önemli ölçüde etkide bulunan ve ülkelerin vergi gelirlerini doğrudan etkileyen bir konudur. Dolayısıyla, vergi uyumlaştırması gibi son derece hassas ve karmaşık bir konunun Avrupa Birliği gibi dinamik bir organizasyonda kısa dönemde tam anlamıyla çözüme kavuşturulması mümkün görünmemektedir. Birlik içinde olumlu ve eşit rekabet şartlarının devam ettirilmesi bu konuda öncelikli amaç olmaktadır.

AB tek bir ülke yaratmak için, mevcut vergi yapısında da değişimler ortaya koyarak yeni bir anlayışı benimsemek zorundadır. AB'nde tüketim, sermaye ve emek piyasasında sürekli yapısal reformların yer almasından dolayı AB'nin GSMH'sı sürekli değişiklik göstermektedir. Buna bağlı olarak da vergide etkinliği gösteren vergi/GSMH oranı da sürekli olarak bir değişiklik göstermiştir. Nihai vergi oranları, ekonomide GSMH'yı oluşturan tüm faktörlerin ekonomiye sağladığı vergi paylarını göstermektedir. AB'nin tek bir ülke yaratmak konusundaki azmi, AB'nde uygulanan vergi politikalarında yapısal reformların gerekliliğini iyice su yüzüne çıkarmıştır. Örneğin Euro'nun AB üyesi ülkelerde milli paraların yerini alması son derece önemli ekonomik bir reformdur. Ulusal vergi ve sosyal katkı sistemleri basit bir piyasa etkinliği olmaktan daha çok tüm üye ülkelerde eşit bir ekonomik yapının oluşturulmasına yöneliktir. Üye ülkeler arasında vergi farklarının giderilmesini sağlamada ve ayrıca tek pazarın tam anlamıyla yaratılması açısından çok önemli olan üye ülkelerarası üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanmasında yararlı olacaktır. Özellikle AB komisyonu bu amaçla AB üyesi ülkelerin ekonomi ve finans bakanları, AB'nde uygulanacak yeni vergi politikalarını ekonomik büyümeyi ve istihdam oranlarını artırıcı yönde, ayrıca vergi sistemini istikrara kavuşturmaya yönelik, özellikle de AB'nde tek pazarın yaratılmasına yardımcı olacak şekilde

olmasına karar vermişlerdir. Bu konuda yapılan görüşmelerde Tek Pazarın tam anlamıyla oluşturulması ve üye ülkelerin vergi gelirlerinin sabitleştirilmesi ve uygulanacak vergi politikalarının tam istihdamı teşvik edici olması kararları alınmıştır. Kısa sürede gerçekleştirilmesi mümkün olmayan bu amaca ulaşmak için, öncelikle ekonomik entegrasyonun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu amaçla iç Pazar niteliğinde bir Ortak Pazar oluşturulmuştur. Bu iç pazarda işgücü, sermaye ve mal dolaşımı serbest olacak ve özellikle rekabet eşitliği sağlanacaktır. Topluluğun vergileme konusundaki bütün kararları bu amacın gerçekleştirilmesine yöneliktir. Ancak Topluluk, vergi politikaları konusunda pek az gelişme kaydetmiştir. Bunun sebebi, üye ülkelerin vergi alanındaki hak ve yetkilerini topluluğa devretmemiş olmalarıdır. Vergilemeye ilişkin yetkileri hiçbir siyasal iktidar uluslarüstü bir konumda olsa dahi başka bir otoriteye devretmeye razı olmamaktadır. Bunun için de vergi politikasının temel hedefi olarak vergilerin uyumlaştırılması yolunda yoğun bir çaba harcanmıştır. Vergilerin uyumlaştırılması konusunda Avrupa Topluluğu Konseyi'nin önemli bir konumu vardır. Konsey, Komisyonun önerisi üzerine Avrupa Parlamentosuna danıştıktan sonra muamele vergilerine, özel tüketim vergilerine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatların uyumlaştırılmasını, Tek Pazar'ın kurulmasını ve işleyişini oy birliği ile karara bağlama yetkisine sahiptir. Bu açıklamalar gösteriyor ki, AB, kendine özgü ekonomik yönü ağırlıklı uluslarüstü bir hukuki varlıktır. Ancak bu hukuki varlığın kendine özgü bir vergi sistemi yoktur. (TOBB,2001; 15).

Sonuç olarak diyebiliriz ki, vergi konusu AB üyesi ülkeler düzeyinde gelişmelerin en zor sağlandığı alanların başında yer almaktadır. Çok açıktır ki vergi, devletlerin milli hakimiyetlerini gösteren en önemli konulardan birisidir. Kamu hizmetlerinin kaynağından fedakarlık veya benzeri bir değişiklik isteği, her zaman önemli bir dirençle karşılaşmıştır. Aynı şekilde aday ülkelerden bu alanda önemli gelişmelerin beklenmemesi gerekmektedir. Türkiye'nin hazırlamış olduğu Ulusal Program'da vergilerle ilgili düzenlemelere baktığımızda fazla bir açıklama olmadığını görmekteyiz. Buna göre vergiler konusunda birkaç ifadeye ve temenniye yer verilmiş, bu konuda ki düzenlemeler büyük ölçüde üyelik sonrasına bırakılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman. (1997). **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman. (1980). **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitü Yayınları, No;137/1-9, Orgun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman. (2003). “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, www.dergi.iibf.gazi.edu.tr, 10/11/2003.
- Ak, Bülent. (1998). “Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı”, **Vergi Dünyası**, Y.XII, S.200.
- Aksoy, Şerafettin. (1996). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Alaybek, Ali. (1961). Organik Vergi Reformu, M.B. Maliye Teknik Kurulu Neşriyatı, No.1961-108, Damga Matbaası, İstanbul.
- Altuğ, Osman. (1994). **Kayıt Dışı Ekonomi**, Cem Ofset, İstanbul.
- Arslan, Mehmet. (2001). **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Aslan, Abdullah. (2000). “Vergi Sistemi Masaya Yatırılmalı”, **Activeline**, 6 Eylül 2000.
- Aydemir, Şinasi. (1995). “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y.XIII, S.161, ss.72-86.
- Benlikol, Sabahattin, Muhsin Akgür. (2002). **Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İTO Yayınları, Yayın No:2002-14, İstanbul.

- Berksoy, Turgay. (1994). **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi Yay. No. 411, İstanbul.
- Bildirici, Ziyaettin. (1995). **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:852, Eskişehir.
- Bilici, Nurettin. (1997). “Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Y.5, S.58.
- Bulutoğlu, Kenan. (1978). **Türk Vergi Sistemi**, C.I., 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Cacheux, Jacques.(1997). **Le Reformes Fiscales Dans Les Pays de L'Ocde: Une Decennie D'experiences**, Revue Francaise De Finances Publiques, No 60.
- Cooney, John (Edt.). (2001). **The International Handbook of Corporate and Personel Taxes**, 6th.Ed., Tollely, Nexia International.
- Cope, J.M. (1977). **Business Taxation**, Thomas Nelson and Sons, Southampton.
- Çağan, N. (1995). “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri”, **Avrupa Birliği El Kitabı**, Ankara, T.C. Merkez Bankası Yayını.
- Dehaja, V.H. and P. Genschel. (1998). **Tax Competition in the European Union**, Discussion Paper, February 1998.
- Desai, M.A. (1998). “Are We Racing to the Bottom?” Evidence on the Dynamics of International Tax Competition, Proceedings of 91 st Annual Conference On Taxation,Texas.
- Devrim, Fevzi. (1996). **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaası, İzmir.
- Dikmen, Orhan. (1973). **Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT-2003). **Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. www.dpt.gov.tr, 25/12/2003.

- Due, F. John. (1970). **Indirect Taxation in Developing Economics, The Rule and Structure of Customs Duties**, Exice and Sales Taxes, Baltimore: The Johns Hopkings Pres.
- Eckstein ,Otto. (1964). **Public Finance, Foundation of Modern Economics Series**, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- Engin, İ. (2002). “Vergi Rekabeti Avrupa Birliği ve Türkiye, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”. 17. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Erginay, Akif. (1990). **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erginay, Akif. (1994). **Kamu Maliyesi**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Ferhatoğlu, Emrah. (2003). “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-1.htm, 01/10/2003.
- Gaudillat, A., E. Rimboux. (1997). “Impot Directs et Politique Fiscale Europeenne,” *Revue d’Economie Politique*, Vol. 207, N. 2.
- Genschel, P. (2001). Globalization, Tax Competition and The Fiscal Viability of the Welfare State, Working Paper, May 2001.
- Giray, Filiz. (2003). “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2003, S. 260, ss.125-136.
- Gökbunar, Ali Rıza. (2003). “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, [www.canaktan.org/ekonomi_kamu_maliyesi/maliye-genel /diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi_kamu_maliyesi/maliye-genel_diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf), 01/11/2003.
- Gökmen, Necdet. (2000). Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Son Ekonomik Politikalar ve Vergi Paneli, Sheraton Oteli, Ankara, 29/05/2000.
- Güvenli, Oktay. (1998). **Amerika, Avrupa ve Uzakdoğu Ülkelerinde Vergisel Özendirme Önlemlerindeki Gelişmeler**, Marmara Üniversitesi Maliye

Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, Glabus Dünya Basımevi, İstanbul.

Herekman, Aykut. (1976). **Genel Vergi Teorisi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara.

International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD-1992). Dialogue with Citizens and Business, Luxembourg.

İktisadi Kalkınma Vakfı. (İKV-1995). **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları**, 2. Baskı, İstanbul.

İstanbul Sanayi Odası. (İSO-1997). **Vergi Potansiyelimiz Kayıplarımız ve Görüşlerimiz**, İSO Yayın No:1997-3, İstanbul.

İstanbul Sanayi Odası. (İSO-2001). **Ekonomik İstikrar İçin Şeffaf Devlet Kayıtlı Ekonomi**, İSO Yayın No:2001/4, İstanbul.

Kalça, Adem. (1995). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Durumu", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Y.32, S.4, Nisan 1995.

Karaca, Yüksel. (2001). "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 238, ss.90-99.

Karluk, Rıdvan. (1998). **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayınları, İstanbul.

Keyder, Beyzan. (1959). Zirai Sektörde Vergilendirme, Maliye Enstitüsü Konferansları, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No.804/105-6, Dördüncü Seri, İstanbul.

Kılıçdaroğlu, Kemal (tartışmacı). (1990). Türkiye'de Denetim Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu, M.B.A.P.K., Ankara, Şubat 1990.

- Koban, Emine. (2003). "Vergi Reformları ve Türk Vergi Sisteminde Reformların Genel Bir Değerlendirmesi", [www.ceterisparibus.net /maliye/vergi.htm](http://www.ceterisparibus.net/maliye/vergi.htm), 05/10/2003.
- Musgrave, A. Richard, B. Peggy Musgrave. (1976). **Public Finance in Theory and Practice**, Second Edition, Tokyo: McGraw-Hill Kogakusha Ltd., Kosaida Printing Co. Ltd.
- Nadaroğlu, Halil. (1990). Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzsekizinci Seri Yıl.1988/1989, İstanbul Üniversitesi Yayını, No:3659, İktisat Fakültesi Yayın No: 533, İstanbul.
- Nadaroğlu, Halil. (1996). **Kamu Maliyesi Teorisi**, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul.
- Neumark, F. (1968). **Maliyeye Dair Tetkikler**, İktisat Fakültesi Neşriyat Yayını, No:9, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- OECD. (1995). **Taxation, Employment and Unemployment**, Paris.
- OECD. (1998). **Harmful Tax Competition and Emerging Global Issue**, Paris,
- Ortaç, Fevzi Rifat. (1999). "Vergilendirilebilir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. S. 2, 1999, www.idari.cu.edu.tr, 09/11/2003.
- Oyan, Oğuz. (1992). Türkiye'de Kamu Gelirleri Sisteminde Yapı Değişimi Ve Reform Gereksinimi, 3. İzmir İktisat Kongresi (Gelişme Stratejileri ve Makro Ekonomik Politikalar), Ankara: DPT Yayını.
- Oyan, Oğuz. (2000). "Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomi ve Vergi". Vergi Raporu Yayını, S. 46.
- Öncel, Mualla., Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. (1999). **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Önder, İzzettin., Oktay Türel, Nazım Ekinci, Cem Somel. (1993). **Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar**, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.
- Özbakan, Nil. (1997). “Vergi Oranları Karmaşasının Etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 55.
- Özdeşer, Hüseyin, Okan Şafaklı. (2003) “Avrupa Birliği’nde Yeni Vergi Politikaları”, www.maliye.gov.tr/apk/malder/intabde/%20yeni%20vergipolitika.pdf, 10/12/2003.
- Özgen, Feridun., H. Hakan Yılmaz. (2003). Genişletilmiş Temel Hedef ve Strateji Alt Komisyon Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 24/03/1994, www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf 13, 25.12.2003.
- Özsoylu, Ahmet Fazıl. (1998). **Türkiye’de Kamu Sektörü**, Adana, Eylül, 1998.
- Özyürek, Mustafa. (1997). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Hadleri”, **Asomedyas Dergisi**, Şubat1997.
- Peacock, Alan T. (1981). Fiscal Theory and the Market for Tax Reform, Reforms of Tax Systems, (Ed. Karl W. Roskamp and Francesco Forte), Proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance, Taormina- 1979, Wayne State University Press, Detroit.
- Pelin, İ. Fazıl. (1945). **Finans İlmi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, 3. Baskı, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul.
- Pinto C. (2002). Tax Competition within The European Union: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in Selected Member States, www.lof.nl/artikel/harm_tax.html..2002.
- Plaesscheart, Sylvain. (1989). The Relative Merits of Schedular, Global and Dualistic Patterns of Income Taxation, Chiancone, Aldo, Messere, Ken; Changes in Revenue Structures, Wayne State University Pres, Detroit.

- Plat, C.J. (1983). **Tax System of Western Europe**, Second Edition, Grower Publishing Company Ltd. Hant.
- Ramsey, F.P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation, **Economic Journal**, March 1927.
- Sandford, G.T. (1978). **The Economics of Public Finance**, Second Edition, London: Pergamon Press William Clowers and Sons Ltd.
- Sayar, S. Nihat. (1975). **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C.I.5.B., İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan. (1998). **Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi)**, 4. Baskı, Ezgi kitapevi, Bursa.
- Tanz, Vito, Howell Zee. (2000). Tax Policy for Emerging Markets, IMF Working Paper 00/35.
- Taş, Metin. (1991). “Vergisel Bağışıklıkların Vergi Kaçakçılığına Etkileri Üzerine, Banka ve Diğer Ekonomik Yorumlar”, **İSO Yayınları**, S. 4500, Eylül 1991.
- Tosuner, Mehmet. (1995). “Türkiye’de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı”, **Vergi Sorunları**, Y.14, S.80, Mayıs 1995.
- Tuncer, Selahattin. (1982). **Vergi Uygulamaları**, İstanbul.
- Tuncer, Selahattin. (1994). **Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, İstanbul.
- Tunç, Ömer. (1989). “A.B.D.’de Vergi İncelemesi”, **Maliye Yazıları**, S.17-18, Mart-Haziran 1989, ss.60-63.
- Tunçer, Mehmet. (2002). “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249 Mayıs 2002, ss.99-105.

- Turhan, Salih. (1982). Vergi Teorisi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, No.2913/480, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul.
- Turhan, Salih. (1993). **Vergi Teorisi ve Politikası**. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turvey, Ralph. (1958). “İktisatçı Görüşü ile Vergileme”, Maliye Enstitüsü Konferansları, No.804/105-6, İstanbul.
- Türk, İsmail. (1961). **İktisadi Kalkınma Finansmanında Vergi Politikası**, A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No.125.107, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Türk, İsmail. (1997). **Maliye Politikası Amaçları-Araçları ve Çağdaş Bütçe Teorisi**, 11.Basım, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Türkiye Genç İş Adamlar Derneği. (TÜGİAD-2002). Reel Vergi Politikaları Reel Sektörün Görüş ve Önerileri, 20 Aralık 2001 TÜGİAD Paneli Tebliğleri, Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Oranları İktisadi Etkileri Bazı Mali ve Ekonomik Göstergeler, Ankara.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. (TOBB-2001). Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi Özel İhtisas Komisyon Raporu.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. (TOBB-2001). Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu Ankara. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT: 2597. ÖİK: 608, ISBN 975.19.2789-7.
- Uludağ, Ramazan. (1988). **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1988/302, Ankara.
- Vanistendael, Frans (Çeviren: Savaş Çevik): “Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı. 173, Şubat 2003, ss.127-144.
- Weiner, J.N. (1998). “Company Tax Reform Efforts in European Union,” National Tax Association Proceedings, Washington.

Avrupa Birliği İle İlgili Faydalı İnternet Adresleri:

Avrupa Birliği İnternet Sayfası: <http://europa.eu.int>

AB Komisyonu Ana Sayfası: http://europe.eu.int/comm/index_en.htm

Türkiye - AB ilişkileri: <http://europa.eu.int/comm/enlargement/turkey/index.htm>

AB Komisyonu Karar, Direktif ve Regölasyonları: http://europe.eu.int/eur-lex/en/search/search_lif.html

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği: www.abgs.gov.tr.

Devlet İstatistik Enstitüsü: www.die.gov.tr

Dialogue with Citizens and Business. (2002). <http://citizens.eu.int/>, 10/01/2002, Austria.

Euturkey/ Avrupa Birliği İletişim Platformu: www.euturkey.org.tr.

Gelirler Genel Müdürlüğü: www.gelirler.gov.tr

Katılım Ortaklığı Belgesi: <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kob/2003.pdf>, 25/12/2003 (14 Nisan 2003 Tarihinde AB Konseyi Tarafından Kabul Edilen Nihai Metin).