

**T.C.  
ATILIM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI**

**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ SORUNU**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Hazırlayan  
Ercan İZCİ**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN**

**ANKARA-2014**



**T.C.  
ATILIM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI**

**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ SORUNU**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Hazırlayan  
Ercan İZCİ**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN**

**ANKARA-2014**

T.C.  
ATILIM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ercan İZCİ tarafından hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi Sorunu başlıklı bu çalışma 15/01/2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Yönetimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

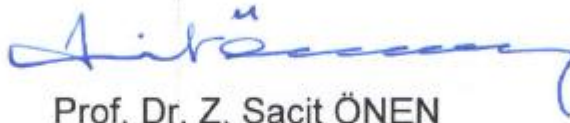


Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR

(Başkan)



Prof. Dr. Hasan KAVAL



Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR DİZİNİ.....</b>	<b>V</b>
<b>ŞEKİLLER DİZİNİ.....</b>	<b>vi</b>
<b>TABLolar DİZİNİ.....</b>	<b>vii</b>
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>viii</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>1</b>
<b>VERGİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR .....</b>	<b>1</b>
<b>GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ.....</b>	<b>1</b>
<b>1. VERGİ KAVRAMI.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. Vergi Kavramının Tanımı .....</b>	<b>2</b>
<b>1.2. Verginin Tarihçesi .....</b>	<b>2</b>
<b>1.3. Verginin Fonksiyonları .....</b>	<b>4</b>
1.3.1. Fiskal Fonksiyonlar.....	4
1.3.2. Ekstra Fiskal Fonksiyonlar.....	5
<b>2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>7</b>
2.1. Verginin Konusuna Göre Sınıflandırma .....	8
2.2. Verginin Konusunun Değerini veya Miktarını Esas Almalarına Göre Sınıflandırma .....	8
2.3. Vergi Yükünün Dağıtımı Bakımından Sınıflandırma .....	9
2.4. Dolaysız ve Dolaylı Vergi Olmalarına Göre Sınıflandırma .....	9
<b>TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ İÇERİSİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ .9</b>	
<b>1. GELİR VERGİSİ.....</b>	<b>9</b>
1.1. Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri.....	10
1.2. Gelirin Unsurları.....	12
1.3. Gelir Vergisi Mükellefi .....	19
1.4. Gelir Vergisi Oranları .....	22

<b>2. KURUMLAR VERGİSİ .....</b>	<b>23</b>
2.1. Kurumlar Vergisinin Zaman İçindeki Gelişimi.....	23
2.2. Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri.....	25
2.3. Kurumlar Vergisi Oranları .....	27
2.4. Kurumlar Vergisinin Varlık Nedenini Açıklayan Teoriler.....	28
<b>İKİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>32</b>
<b>AB, OECD VE BM BÜNYESİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BİRLEŞTİRME ÇALIŞMALARI .....</b>	<b>32</b>
<b>1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU ÇALIŞMALAR.....</b>	<b>32</b>
1.1. Roma Antlaşması Hükümleri .....	35
1.2. Ruding Raporu.....	39
1.3. Primarolo Komitesi Raporu .....	41
<b>2. KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA ÇIKARILAN DİREKTİFLER .....</b>	<b>43</b>
2.1. Şirket Kuruluşları, Sermaye Arttırmaları Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile İlgili Direktif.....	44
2.2. Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Şirketlerin; Birleşmesi, Bölünmesi, Katılması veya Hisse Senedi Değişimi Gibi Konularla İlgili Direktif.....	44
2.3. Uluslararası Vergi Kaçakçılığını Önleme ve Verginin Tahsilinde Yardımlaşma Direktifi.....	45
2.4. Farklı Üye Ülkelerdeki Yavru Şirketten Ana Şirkete Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Direktif.....	46
2.5. Üye Ülkeler Arasındaki Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Mücadele Çalışmaları .....	47
2.6. Faizin Vergilendirilmesi İle İlgili Direktifler .....	49
<b>3. OECD'NİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU ÇALIŞMALAR .....</b>	<b>50</b>
3.1. OECD ve Türkiye .....	50
3.2. OECD Tarafından Yürütülen Çalışmaların Kapsamı.....	52
3.3. 1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Konu..	55
3.4. 2000 Raporu: Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler .....	57

3.5.	2001 Raporu: Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi 61	
3.6.	2004 Yılı Raporu .....	64
3.7.	2009 Küresel Forumu .....	66
3.8.	Genel Olarak OECD Vergi Uyumlaştırması .....	67
<b>4.</b>	<b>BİRLEŞMİŞ MİLLETLER TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR .....</b>	<b>69</b>
<b>5.</b>	<b>G8 FİNANSAL EYLEM GÖREV GRUBU BÜNYESİNDE YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR .....</b>	<b>71</b>
<b>6.</b>	<b>AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDEN ÖRNEK VERGİ UYGULAMALARI .....</b>	<b>72</b>
6.1.	Avusturya .....	72
6.2.	Macaristan .....	74
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>		<b>77</b>
	<b>TÜRKİYE'DEKİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BİRLEŞTİRME ÇALIŞMALARI .....</b>	<b>77</b>
<b>1.</b>	<b>BİRLEŞTİRME KONUSUNDA GÖRÜŞLER .....</b>	<b>78</b>
1.1.	Aleyhte Görüşler .....	78
1.2.	Lehte Görüşler .....	79
<b>2.</b>	<b>BİRLEŞTİRME YÖNTEMLERİ .....</b>	<b>79</b>
2.1.	Tam Birleştirme Sağlayan Yöntem .....	80
2.2.	Kısmi Birleştirme Sağlayan Yöntemler .....	81
<b>1.</b>	<b>KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI İLE İLGİLİ TARİHİ GELİŞİM .....</b>	<b>83</b>
<b>2.</b>	<b>KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA ÇIKARILAN DİREKTİFLER .....</b>	<b>84</b>
<b>3.</b>	<b>KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ YENİ UYGULAMALAR .....</b>	<b>86</b>
3.1.	1.1.1999 Tarihine Kadar Yürürlükte Olan Uygulama .....	86
3.2.	1.1.1999 Tarihinden 4842 Sayılı Kanuna Kadar Geçerli Olan Uygulama .....	87
3.3.	4842 Sayılı Kanunla Yeniden Değişiklik .....	89

3.4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Son Değişiklik .....	89
<b>4. GELİR VERGİSİ KANUN TASARISINDA YAPILAN DÜZENLEMELER .....</b>	<b>104</b>
<b>GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....</b>	<b>126</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>129</b>

GCCRIS

## KISALTMALAR DİZİNİ

AAET	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	Avrupa Birliği
ABAD	Avrupa Birliği Adalet Divanı
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
APS	Avrupa Para Sistemi
APB	Avrupa Para Birimi
FATF	Financial Action Task Force on Money Laundering (Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Mali Çalışma Grubu)
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OEEC	Organisation for European Economic Cooperation (Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı)

## ŞEKİLLER DİZİNİ

**Şekil 1:** Avrupa Konseyi üyesi Ülkelerdeki Karşılaştırmalı Kurumlar Vergisi Oranları.

GCCRIS

## TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Gelir Vergisi Mükellef Sayıları

Tablo 2: Gelir Vergisi Tarifesi

Tablo 3: Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları

Tablo 4: 1950 Yılından buyana Kurumlar Vergisi Oranları

Tablo 5: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

Tablo 6: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

## GİRİŞ

Avrupa Birliği, temelleri ekonomik bütünleşme amacı ile atılan bir topluluktur ancak Birlik 1951'den günümüze vergi alanında birçok gelişmeye şahit olmuş ve vergi uygulamaları önemli bir konusu haline gelmiştir. Diğer taraftan sermaye hareketliliği sadece AB değil OECD ve diğer Ekonomik İşbirliği oluşumları vergi konusunun sermayenin ülkeler arasındaki yer değişimlerinde büyük bir etken olduğunu fark ederek ortak kararlar alınması ve ülkeler arasındaki sermaye hareketliliği üzerindeki vergi etkisinin arındırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Uluslararası ekonomik örgütler kuruldukları günden bugüne birçok değişikliğe neden olarak sermayenin bir yere yığılmasının önüne geçmişlerdir. Ancak diğer taraftan ülkeler vergi alanında üye oldukları örgütlere uyum sağlamanın yanında vergi gelirlerini de düşürmek istememektedirler. Devletlerin geçmişten gelen uygulamaları, bireylerin hayat standartları, toplumun vergiyi kabulü ya da reddi, uygulamalara yön verirken diğer taraftan üye oldukları örgütlerin taleplerini yerine getirmek durumundadırlar.

Türkiye OECD üyesi olarak ve Avrupa Birliğine kabulü sürecinde vergi kanunlarında köklü değişiklikler yapmış ve OECD ve Avrupa Birliği standartlarına büyük ölçüde gelmiş bulunmaktadır. Özellikle dolaysız vergi alanında vergi oranları bakımından uyumluluk sağlanmıştır. Uzun yıllar vergi ve ticari hayatı düzenleyen kanunların birçoğu yeniden yazılmış ve kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Sadece 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda tebliğ ve yönetmeliklerle değişiklik yapılmasına rağmen, kanunun bütününde değişiklik yapılmamıştır. Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili çalışma Maliye Bakanlığı tarafından yapılarak 12.06.2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilmiştir. Ancak 2006 yılında uyumlaştırması tamamlanan Kurumlar Vergisi Kanunu da söz konusu tasarıya dahil edilerek yeniden düzenlenmiştir. Çalışmamızda Gelir Vergisi Kanun Taslağının uygunluğu, gerekliliği, AB ve OECD'nin vergi uyumlaştırması çalışmaları incelenecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

#### GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

##### 1. VERGİ KAVRAMI

Toplum bireylerinin insan haysiyetine yaraşır bir yaşam düzeyine sahip olması, çağdaş devlet anlayışının vazgeçilmez dayanaklarından birisini oluşturmaktadır. İnsan ve insanla ilgili tüm çevre koşullarının ve varlıkların en etkin düzeyde korunması ve bunların sürekliliğinin sağlanması, çağımızın vazgeçilmez gereklilikleri arasında yer almaktadır. Bu bağlamda, ister dar anlamda isterse geniş anlamda ele alınsın devlet, çeşitli kurum ve kuruluşları aracılığıyla önemli görevleri yerine getirmektedir. Yüklendiği görevleri yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu finansmanını da büyük ölçüde vergilerle karşılamaktadır. Bu niteliği itibariyle vergi, çeşitli yönleriyle tüm toplum kesimlerini yakından ilgilendiren sosyal ve ekonomik yaşamın önemli bir parçası niteliğindedir. Mali olaylar, sosyal olayların bir parçası olarak, her aşamada herkesi yakından etkileyen bir konuma sahiptir. İster kamu hizmetleri ve bunların gerektirdiği kamu harcamaları açısından olsun, isterse bunların finansmanı açısından olsun mali olaylar toplum yaşamını yönlendiren ve etkileyen niteliği itibariyle, tesadüfilikten arındırılmış, herkes için aynı amaç doğrultusunda işlev gören, temel ilke ve kurallara uygun bir şekilde yapılandırılmış etkin bir mali sistemin, kamu düzeni açısından büyük bir önemi bulunmaktadır. Bu doğrultuda olmak üzere, mali sistemin önemli bir parçası konumundaki vergi düzenlemeleri de bundan etkilenmekte, bu düzenlemelerde mali sistemin bugünkü durumu ve geleceği üzerinde etkili olmaktadır (Akdoğan, 2008:3).

### **1.1. Vergi Kavramının Tanımı**

Vergi, devletlerin en önemli gelir kaynağı olmakla birlikte, hükümetler tarafından, savunma hizmetleri, yollar, okullar, hastaneler yapmak ve genel olarak ülkeyi (yerel yönetimler dahil) yönetmek için yapılan harcamaları diğer bir deyişle kamu hizmetlerini yerine getirmek üzere devletin gerçek ve tüzel kişilerden talep ettiği zorunlu ödemelerdir.

Yıllar boyunca verginin işlevlerinin değişmesi sebebiyle vergi tanımları da değişikliğe uğramıştır. Bir tanıma göre, vergi kamusal amaçlarla bir devlet organı tarafından konulan bir zorunluluktur (David, 2000:3). Jèze'ye göre vergi parasal, karşılıksız, zorunlu, belli kurallara göre alınan, kamu yararına tahsis edilen ve bireylerden örgütlü bir topluluğa dâhil olmaları nedeniyle talep edilen tutarlardır (Jèze,1956:381-383). Due ise vergiyi, kamu hizmetlerinin bedelsiz olarak topluma sunulabilmesi için, devletin kişilerden talep ettiği zorunlu ödemeler olarak tanımlamaktadır (Due, 1967:88).

Genel bir vergi tanımı yapacak olursak; vergi kamu hizmetlerini yapmak ve sosyal devlet ilkesi gereği bireyler arasında gelirin dağılımını sağlamak üzere, kanunlara dayanılarak ve bir karşılık isteme hakkı vermeksizin ödeme güçleri ölçüsünde devlet veya yetkili kamu tüzel kişiliği tarafından alınan parasal tutarlardır.

### **1.2. Verginin Tarihçesi**

Toplumsal ihtiyaçlar ve bunların karşılanma gereği ile birlikte ilk vergilerin de ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle vergi toplumsal hayat kadar eskidir (Günter,1976:3).

Kökeni toplumların kökeni ile yaşıt olmakla birlikte, verginin niteliği zaman içinde evrim geçirmiştir. Vergi koymanın nedenleri zaman içinde değişikliğe

uğramıştır. Önceleri halktan vergi almanın başlıca nedeni savaşları ve hükümdarın giderlerini karşılamak amacıyla alınmaktaydı. Başlangıçta hemen her yerde, gönüllü bir ödeme niteliğine sahip olan vergi, hükümdarlara çeşitli nedenlerle verilen bir armağandı. Bu durumda türü ve miktarı veren tarafından belirlenmekte idi. Daha sonra, hükümdarlar bazı kesimlere doğrudan başvurarak mali yardım talebinde bulunmuşlardır. İlk zamanlarda gönüllü olan bu yardımlar, zamanla zorunlu bir nitelik kazanmıştır. Ülkeler büyüyüp geliştikçe, yönetim ve denetim için de para gereksinimi doğdu. Aynı dönemde, yönetimler kamu yapıları da yaptırmaya başladılar. Bu yapıların bir bölümü yalnızca hükümdarın gücünü göstermekle kalmıyor, dinsel bir anlam da taşıyordu. Bunların en iyi örneklerinden biri de Mısır Piramitleri'dir. Roma amfityatroları ve hamamları gibi başka bazı yapılar ise halkın kullanımına açıktı. Bu değişikliğin nedeni, bir taraftan geleneklerin değişmesi, diğer taraftan ise, savaşlar ve diğer kolektif ihtiyaçların karşılanma zorunluluğu olarak ifade edilmektedir (Oktar, 2006:6).

Eski Babil, Mısır, Yunan ve Roma uygarlıklarında vergilerin alındığı bilinmektedir. Papiruslar incelendiğinde Eski Mısır'da Firavunlar döneminden sonra uygulanan vergiler hakkında çeşitli bilgiler vermektedir. Mısır vergi sisteminden etkilenen Roma'da vergiler devlet gelirleri içinde çok önemli bir yer tutmakta idi. Eski Roma'da dolaylı vergilerle birlikte dolaysız vergilerde uygulanmıştır. Ortaçağda vergiler asıl gelir kaynağı olma özelliğini kaybederek olağanüstü bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Ortaçağ Roma'nın mülkiyet rejimini değiştirdiği gibi, verginin anlamını da değiştirerek onu derebeyinin ya da malikânenin özel bir geliri yapmıştır (Oktar,2006:6). Verginin tarihi, yakın doğuda da batıdakine benzer bir özellik göstermektedir (Pelin, 1945:132-135).

Günümüzde, vergi gelirlerinin genel olarak, halkın yararlandığı hizmetlere harcanması olağan bir uygulamadır.

Öte yandan, hükümetlerin bir görevi de ulusal gelirin bireyler arasında bölüşümünü, diğer bir deyişle gelirin yeniden dağılımını sağlamaktır.

Vergileme ile sağlanan gelir, bir grup insandan (genellikle, varlıklılardan) bir başka gruba (genellikle, geliri az olanlara) gelir aktarımında kullanılır. Bu durum da verginin geliri yeniden dağıtma amacını göstermektedir. Yardıma gereksinimi olan insanlara yapılan ödemelerin ilk örneği, İngiltere'de Kraliçe Elizabeth döneminde (1558–1603) çıkan “Poor Relief Act” (Yoksullara Yardım Yasası) dır. Daha sonraları, 1889'da ilk olarak Almanya bütün işçileri kapsayan bir emeklilik tasarısı hazırlamıştır.

Vergilemenin bir başka fonksiyonu da, lüks olarak değerlendirilen belirli mallar üzerine yüksek vergiler koyarak ek kaynak sağlamaktır. Örneğin, bazı ülkeler alkollü içkilerden ve sigaradan yüksek vergi alır. Sigara ve alkollü içki fiyatını yükselten bu vergiler, aynı zamanda, insanların sağlığa zararlı bu malları daha az satın almasını sağlar. Ancak bu tip vergilerden, alım gücü yüksek olan varlıklı kişilerden ziyade yoksullar etkilenir.

### **1.3. Verginin Fonksiyonları**

Verginin birçok fonksiyonu olmakla birlikte birincil fonksiyonu kamu finansman ihtiyacını gidermektir. Söz konusu finansman ihtiyacını giderme fonksiyonu verginin mali fonksiyonunu göstermektedir. Kamu harcamalarının karşılanması dışındaki, diğer bir deyişle mali olmayan fonksiyonları için de vergi alındığı kabul edilmelidir. Mali fonksiyonu dışında alınma amaçlarına mali olmayan fonksiyonlar denilmektedir.

#### **1.3.1. Fiskal Fonksiyonlar**

Bir vergi sisteminin en önemli işlevinden biri, kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktır. Bu nedenle, bir vergi sisteminin özellikle kamu giderlerinin daha hızlı arttığı gelişmekte olan ülkelerde milli gelirdeki artışa paralel olarak vergi gelirlerinde de artış sağlayabilecek pozitif bir gelir esnekliğine sahip olması gerekmektedir (Turhan, 1998:33).

Fiskal amaç, vergi sisteminin yeni duruma kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmasını öngörmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mali ihtiyaçta aniden ortaya çıkan anormal artışlar, vergi hukukuna ilişkin önlemler yardımı ile rahatlıkla karşılanabilmelidir. Hiç kuskusuz, vergi sisteminin böyle bir uyum sürecine elverişli olup olmadığı, bir ülkede vergi potansiyeli ya da vergileme kapasitesinin hangi ölçüde kapsandığına bağlıdır. Devletçe alınabilecek vergi tutarının sınırı niteliğinde olan vergileme kapasitesi ise, objektif ve sübjektif faktörlere bağlı olarak ülkeden ülkeye ve zamandan zamana değişiklikler göstermektedir.

Vergileme kapasitesini belirleyen faktörlere örnek olarak:

1. Gelirin dağılımı,
2. Ekonominin monetizasyon derecesi,
3. Vergi anlayışı,
4. Kişi başına düşen gelir düzeyi,
5. Vergi ahlâkı gibi hususlar gösterilebilir.

### **1.3.2. Ekstra Fiskal Fonksiyonlar**

Vergi finansal fonksiyonlarının dışında, sosyal, iktisadi ve diğer bazı amaçları yerine getirmek için alınmaktadır. Özellikle 1930 Dünya Ekonomik buhranından sonra klasik liberal iktisadi yaklaşımın yavaş yavaş yerini müdahaleci iktisat ve maliye politikalarına bırakmasıyla, vergi gelirin yeniden dağılımı, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadi büyümenin gerçekleştirilmesi ve diğer bazı amaçlar için araç olarak kullanılmaya başlanmıştır.

### **1.3.2.1. Gelirin Yeniden Dağılımının Sağlanmasına İlişkin Amaç**

Hükümetler; fiskal ve ekstra fiskal amaçları doğrultusunda, uygulanacak vergi politikalarını belirlemektedirler. Amaç tam eşitlik ise, ortalama gelir üzerindeki tüm fazlalıkları vergilendirir ve bu vergileri ortalamanın altında geliri olanlara, hedefe ulaşabilecek şekilde transfer edebilirler. Eğer, tam eşitlik yerine sadece gelir eşitsizliğinin derecesini azaltmayı amaçlanıyorsa; bu durumda, yüksek gelirlileri daha yüksek oranlarda vergilendiren bir politika uygulayabilirler. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi örnek gösterilebilir. Günümüzde gelirin yeniden dağılımı mali amaçtan sonra verginin en önemli amacını oluşturmaktadır.

### **1.3.2.2. Ekonomik İstikrarın Sağlanması Amacı**

Vergilemenin diğer mali olmayan amacı ekonomik istikrarın sağlanmasıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesi tam istihdam, fiyat istikrarı, büyüme hızı ve dış ekonomi ile sağlanabilir.

Modern ekonomi doktrinlerinde, mali dalgalanmaların hafifletilebilmesi için bütçe politikasının zorunlu olduğu hususunda tam bir görüş birliği vardır. Bilindiği üzere, klâsik bütçe teorisine göre, bütçenin mutlaka her yıl denk olması gerektiği ve bu nedenle, bir buhran döneminde vergi gelirlerinde herhangi bir azalma söz konusu olduğunda, herhangi bir bütçe açığı ile karşılaşıldığı zaman, vergi oranlarının yükseltilmesi ya da yeni vergilerin alınması gerekmektedir. Buna karşılık, piyasanın refah döneminde vergi gelirleri artar ve dolayısıyla da bütçede bir fazlalığa yol açarsa, vergi gelirin azaltılması gerekir.

### **1.3.2.3. İktisadi Büyümenin ve Kalkınmanın Gerçekleşmesi Amacı**

Vergi gelirleri iktisadi büyüme ve kalkınmanın sağlanması için önemli bir mali kaynaktır. Devlet vergileri kullanarak özel tasarruf ve yatırımları özendirerek sermaye birikiminin artmasını sağlamaktadır. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde, gönüllü tasarrufların yetersiz kalması, vergileme aracılığı ile oluşacak kamusal tasarruflar yoluyla giderilebilir. Bununla birlikte, vergi politikasının bu amacı gerçekleştirmek için tek başına yeterli olmayacağı, kamu harcaması ve kredi politikaları ile birlikte kullanıldığı zaman daha etkili olacağı belirtilmelidir (Turhan, 1998:37).

### **1.3.2.4. Diğer Amaçlar**

Devlet yukarıda belirtilen amaçlar haricinde, vergilendirmeyi başka amaçlar içinde kullanabilmektedir. Sağlık, eğitim, savunma nüfus politikaları ile belirli üretim dallarının ya da girişim şekillerinin korunmasını gibi amaçlar için vergiyi kullanabilir (Turhan, 1998:37). Devlet, yükümlülükler ve vergi kolaylıkları (muafık, istisna ve indirimler) aracılığı ile daha etkin bir sağlık ve eğitim politikası uygulanmasını sağlamaya çalışabileceği gibi, evlilik ve çocuk yardımları ya da evlilik ve çocuk vergilerine başvurarak nüfus politikalarına ilişkin amaçlar da edinebilir (Schmölders, 1976:72).

## **2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI**

Avrupa Birliği ülkelerine ve ülkemizde uygulanan vergilere topluca baktığımızda, en genel ve ortak nitelikli vergi türleri ve ayrımları aşağıdaki gibidir (Özdemir, 2006:95-96).

## 2.1. Verginin Konusuna Göre Sınıflandırma

- 1- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
  - a. Gelir Vergisi
  - b. Kurumlar Vergisi
- 2- Servet ve Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
  - a. Motorlu Taşıtlar Vergisi
  - b. Veraset ve İntikal Vergisi
  - c. Emlak Vergisi
  - d. Emlak Değer Artış Vergisi (İspanya)
  - e. Emlak Transfer Vergisi (Almanya, Yunanistan)
- 3- Harcamalar (Tüketimler) ve İşlemler Üzerinden Alınan Vergiler
  - a. Katma Değer Vergisi
  - b. Taşıt Alım Vergisi
  - c. Özel Tüketim Vergileri
  - d. Özel İletişim, Özel İşlem ve İzin Vergileri
  - e. Damga Vergisi
  - f. Harçlar
  - g. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergileri
- 4- Dış Ticaretten Alınan Vergiler
  - a. Gümrük Vergileri
  - b. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi.
- 5- Yerel İdarelerce Alınan Vergi ve Yükümlülükler

## 2.2. Verginin Konusunun Değerini veya Miktarını Esas Almalarına Göre Sınıflandırma

1. Ad valorem vergiler (değeri esas alırlar).
2. Spesifik vergiler (belli bir miktarı veya ağırlığı esas alırlar).

### 2.3. Vergi Yükünün Dağıtımını Bakımından Sınıflandırma

1. **Artan oranlı vergiler** (matrahı arttıkça vergi oranı artar; doğal olarak marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranından büyüktür).
2. **Sabit oranlı vergiler** (marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı eşittir).
3. **Azalan oranlı vergiler** (matrahı arttıkça vergi oranı azalır; marjinal vergi oranı tabiatıyla ortalama vergi oranından küçüktür.)
4. **Tersine artan oranlı vergiler** (matrah arttıkça ortalama vergi oranının giderek azaldığı tarifedir.)

### 2.4. Dolaysız ve Dolaylı Vergi Olmalarına Göre Sınıflandırma

İlke olarak, vergi kendisine tarhiyatta bulunulan kimse tarafından ödenmekte ise **dolaysız vergi**; eğer vergi, verginin mükellefi olan kişi dışında başka bir kişi tarafından idareye ödeniyorsa **dolaylı vergi** söz konusudur (Özdemir, 2006:97). Gelir ve Kurumlar vergisi dolaysız vergi olmasına karşın harcamalar ve servet üzerinden alınan vergiler dolaylı verginin konusuna girmektedir.

## TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ İÇERİSİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

### 1. GELİR VERGİSİ

Gelir Vergisi Kanununun 1. Maddesine göre Gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunda yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere, “vergiye tabi gelir” bazı özelliklere sahiptir. Bu özelliklerden önce tanımda geçen bazı kavramları açıklamada yarar bulunmaktadır.

**Kazanç** kavramı, yalnız emekten veya emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen gelire verilen addır. Örneğin; ticari, zirai ve serbest meslek kazançları.

**İrat** ise, menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen gelire verilen addır.

Ancak ücret her iki tanıma uymamakla beraber uygulamada kazanç olarak nitelendirilmektedir.

**Gerçek Kişi**, Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde kişilik sahibi olan, diğer bir deyişle hak ve yükümlülükler dolayısıyla ehil olan insandır. Gerçek kişilik sağ doğum ile başlar, ölüm ile biter. Gerçek kişinin vergilendirilebilmesi için herhangi bir yaş şartı veya fiil ehliyeti aranmaz.

Kişilerin hak elde etme ve borç yüklenebilme bakımından durumları ehliyet kavramı ile ifade edilir. Ehliyet, haklardan yararlanma (Hak Ehliyeti) ve hakları kullanma (Fiil Ehliyeti) olarak ikiye ayrılır.

Gerçek Kişilerde hak ehliyeti sağ olarak doğmakla başlar ölümle biter. Tüzel Kişilerde ise ilgili kanunlarına göre kurulup ortaya çıkması ile hak ehliyeti başlar. Örneğin, şirketlerde Ticaret Siciline tescil ile hak ehliyeti başlar.

Fiil Ehliyetinin kazanılabilmesi hak ehliyetinden farklı olarak bir takım şartların oluşmasına veya bir takım menfi durumların olmamasına bağlıdır. Gerçek Kişilerde; temyiz kudretine sahip olmak, reşit olmak, mahcur (kısıtlı) olmamak gerekir. Tüzel Kişilerde; ilgili kanun ve tüzüklerinin gereği olan organlara sahip olunmasına bağlıdır. Örneğin; anonim şirketler de yönetim kurulunun oluşturulması fiil ehliyetinin başlamasını göstermektedir.

### **1.1. Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri**

Yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde gelirin özellikleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

### **1.1.1. Gelirin Şahsilik Özelliği**

Gelir Vergisi, yalnızca gerçek kişilerin kazanç ve iratlarına uygulanan bir vergidir. Vergi uygulamaları açısından her bir gerçek kişinin elde ettiği kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler açısından ayrı işlem görmesi benimsenmiştir. Bu nedenle gelir vergisi şahsi bir vergidir.

### **1.1.2. Gelirin Yıllık Olma Özelliği**

Gelir Vergisinin bir diğer özelliği yıllık olmasıdır. Gelir Vergisi genel olarak gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları vergilendirir. Söz konusu bir yıllık dönem takvim yılı olmakla birlikte, takvim yılının olmadığı istisnai durumlarda olmaktadır. Yapılan işin niteliğine bağlı olarak idarenin onayıyla özel hesap dönemi kullanılması örnek verilebilir. Yine memleketi terk ve ölüm hallerinde bir takvim yılının uygulanması mümkün olmayacaktır.

### **1.1.3. Gelirin Gerçek ve Safi Olması Özelliği**

Vergilendirilecek gelirin safi ve gerçek olması gerekmektedir. Gelirin gerçek olması; çeşitli ücret, kazanç ve iratlarda her zaman gerçek işlemlerin kaydedilmesi suretiyle hesaplanmasını öngörmektedir. O nedenle gelir gerçek işlemlerin genel bir muhasebe düzeni sonucu tespit edilebilir. Gerçek ve safi gelirin tespit edilmesinin güç ve masraflı olduğu istisnai bazı durumlarda, gelirin başka usullerde belirlenmesi mümkündür. Gelirin safi olması ise; gelirin elde edilmesi sırasında yapılan giderlerin gayrisafi hasıllattan indirilmesinden sonra kalan kısım olmasıdır.

#### **1.1.4. Gelirin Elde Edilmiş Olması Özelliği**

Elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi mümkün değildir. Elde etme kişin o gelir üzerinde tasarruf hakkına sahip olmasını ifade etmektedir. Gelirin elde edilmesi nakden ve hesaben olarak iki şekilde gerçekleşmektedir. Nakden elde etme; kazanç ve iradın para olarak elde edilmesini ifade etmektedir.

Hesaben elde etme ise; para olarak elde edilmemiş olmakla birlikte kişinin hesabına kaydedilmiş olmasını ifade etmektedir. Gelirin elde edilmesi aynı zamanda GVK'na göre vergiyi doğuran olayın oluşmasıdır.

#### **1.2. Gelirin Unsurları**

GVK'nun ikinci maddesinde hangi kazanç ve iratların gelir sayılacağı belirtilmiştir. Yedi gelir unsurundan ilk altı unsur, niteliği itibariyle sürekli arz eden belirli faaliyet türlerinden sağlanan kazanç ve iratlar, yedinci gelir unsuru ise devamlılık arz etmeyen ve çeşitli faaliyet alanları ile ilgili kazanç ve iratlardır. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen yedi gelir unsuru şunlardır;

1. Ticari Kazançlar,
2. Zirai Kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest Meslek Kazançları,
5. Gayrimenkul Sermaye İratları,
6. Menkul Sermaye İratları,
7. Diğer Kazanç ve İratlar,

Bir gelirin hangi gelir unsuruna tabi olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir. nk her bir gelir unsuru için farklı istisna, muafiyet ve indirim hakları tanınmıştır.

### 1.2.1. Ticari Kazanç

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Gelir Vergisi Kanunu uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır (GVK, 2013: 37. Madde.).

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

### 1.2.2. Zirai Kazançlar

Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak

işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu iş, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu işin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerini yapabilmek için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir (GVK, 52. Madde).

### **1.2.3. Ücretler**

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

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Gelir Vergisi Kanunu uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. Emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler (GVK, 61. Madde).

#### **1.2.4. Serbest Meslek Kazançları**

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır (GVK, 65.Madde).

#### **1.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratları**

Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar;
6. Telif hakları;
7. Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (GVK, 70. Madde).

#### 1.2.6. Menkul Sermaye İratları

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları,
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları,

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil, ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

6. Her nevi alacak faizleri,

7. Mevduat faizleri,

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

11. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

12. Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

13. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

14. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve

Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

- b)** On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),
- c)** Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.).

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır (GVK, 75. Madde).

### **1.2.7. Diğer Kazanç ve İratlar**

Altı gelir unsurunun herhangi birine girmeyen kazanç ve iratlar Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında vergilendirilir. Diğer kazanç ve iratlar iki başlık altında incelenebilir.

- 1.** Değer Artış Kazançları,
- 2.** Arızı Kazançlar,

### 2.3. Gelir Vergisi Mükellefi

Gelir vergisinin şahsa bağlı bir vergi olması sebebiyle, şahısların vergi karşısındaki yükümlülük sınırlarının belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının uygulanma alanı, devletin egemenlik hakkının kullanma alanı ile sınırlıdır. Dolayısıyla, mükellefiyet sınırlarını devletin egemenlik hakkını kullanma sınırları ile tespit etmek gerekir. Bu nedenle gelir vergisinde, aynı şekilde kurumlar vergisinde iki tür mükellefiyet şekli belirlenmiştir. Bunlar Tam mükellefiyet ve Dar Mükellefiyettir.

**Tablo : 1** Gelir Vergisi Mükellef Sayıları

	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Gelir Vergisi Mükellefleri *</b>	1.701.865	1.683.308	1.693.316	1.703.754	1.760.785
	2003	2004	2005	2006	2007
	1.735.722	1.774.568	1.691.499	1.712.719	1.724.366

(\*) Aralık ayı değerleri alınmıştır (Tablo tarafımızca ilgili kaynaktan değerler alınarak hazırlanmıştır ).

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri

([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/20122.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20122.htm))

Kanunların uygulanacağı yerin diğer bir deyişle coğrafi alanların bilinmesi büyük önem taşır. Bu konuda iki ana ilke vardır.

**1. Mülklik (Yerellik) İlkesi:** Mülklik ilkesine göre bir ülkenin vergi kanunları sadece ait olduğu ülke sınırları içerisinde uygulanmaktadır. Bu ilkeye göre vergilendirmenin yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın ülke sınırları içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İster yabancı ister yerli olsun herhangi bir kişi, bir ülke sınırları içinde vergiye tabi bir işleme neden olursa o ülke kanunlarına göre vergiye tabi tutulur.

**2. Şahsilik (Kişisellik) İlkesi:** Şahsilik ilkesi, vatandaşlık esası üzerine kurulmuştur. Bu ilkeye göre vergi kanunları, ait olduğu ülke vatandaşına gerek kendi ülkesinde gerekse ülke dışında gerçekleştirdiği vergiye tabi işlemleri için uygulanır.

### **2.3.1. Tam Mükellefiyet**

GVK'nun 3. Maddesinde "Aşağıda yazılı gerçek kişiler, Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar; (Türkiye'de yerleşmekten kasıt, ikametgâhın Türkiye'de olması veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturulmasıdır.) Geçici ayrılmalar Türkiye' de oturma süresini kesmez.
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları." denilmektedir.

Tam mükellefiyette gerçek kişinin Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iratların tamamı vergilendirilir.

### **2.3.2. Dar Mükellefiyet**

GVK'nun 6. maddesinde "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler." denilmektedir. Kanun maddesinden belirtildiği üzere bir gerçek kişinin dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulması için Türkiye'de yerleşmiş

olmaması gerekmektedir. Dar mükellefiyette sadece Türkiye içinde elde edilen kazanç ve iratlar vergilendirilir.

GVK 7. maddesine göre “Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

- 1.** Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması.
- 2.** Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;
- 3.** Ücretlerde:
  - a)** Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
  - b)** Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi;
  - c)** Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
  - d)** Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
  - e)** Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;
  - f)** Diğer kazanç ve iratlarda:

Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi; Bu maddenin 3’üncü, 4’üncü, 5’inci ve 7’inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.”

## 2.4. Gelir Vergisi Oranları

Gelir vergisi tarifesi artan oranlı bir tarife olup her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılarak yeniden belirlenir. Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2013 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

**Tablo:2** Gelir Vergisi Tarifesi

10.700 TL'ye kadar	%15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL), fazlası	% 35

**Kaynak:** Gelir Vergisi Kanunu 103. madde

2006 yılına kadar gelir vergisi tarifesi ücret gelirleri için ayrı hesaplanmakta iken, 2006 yılında ücret ve diğer gelir unsurlarının vergilendirmesi aynı tarife ile vergilendirilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesinin 2009 yılında emek gelirinin korunması amacıyla tarifenin son basamağının tutarının farklı uygulanmasına karar vermiştir. Böylece eskiden olduğu gibi emek geliri sermaye gelirinden korunmuş oldu.

## 2. KURUMLAR VERGİSİ

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve irat unsurları olan;

- Ticari Kazanç,
- Zirai Kazanç,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlar

Gerçek kişiler tarafından elde edilmesi Gelir Vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Yedi gelir unsurunun Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen kurumlar olan;

- Sermaye Şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler,
- İş Ortaklıkları (isteğe bağlı).

tarafından elde edilmesi durumunda elde edilen kazanç Kurumlar Vergisine tabidir.

### 2.1. Kurumlar Vergisinin Zaman İçindeki Gelişimi

Tüzel kişiliklerin vergilendirilmesi ile ilgili ilk uygulamalar 1824 yılında yapılmasına rağmen, gerçek anlamda kurumlar vergisi uygulamaları Birinci Dünya Savaşını takip eden yıllarda uygulanmaya başlanmıştır. Bu gelişmede, savaşın gerektirdiği finansman ihtiyacından kaynaklanmıştır.

1909 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde sermaye şirketlerinin federal seviyede vergilendirilmesi başlanmıştır. Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra ise sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi bağımsız bir vergi halini almıştır. 1920 yılında Almanya'da yalnızca tüzel kişilere kurumlar vergisi uygulaması başlamıştır. 1940 yılında Japonya'da gelir ve kurumlar vergilerinin birbirinden ayrılması gerçekleşmiştir. Kurumlar vergisinin gerçek anlamda uygulanmaya başlaması, İngiltere'de 1947, Fransa'da ise 1948 yılında olmuştur (Kızılot, 1990:6).

Türkiye'de kurumlar vergisi uygulaması dünyadaki gelişmelere paralellik gösteren bir seyir izlemiştir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmış olan temettü vergisi ile mükellefler arasında gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmamış ve bütün ticari teşebbüsler vergi kapsamına dâhil edilmiştir. Ancak, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancılar, kapitülasyonlar nedeniyle temettü vergisinden muaf tutulmuşlardır. Cumhuriyet döneminde, 1926 yılında yürürlüğe giren kazanç vergisinde de herhangi bir ayırım yapılmayarak, gerçek ve tüzel kişi, tüm kazanç sahiplerine uygulanmıştır (Bulutoğlu, 1978:272).

Türkiye'de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, birçok Avrupa ülkesini takiben 1950 yılında gerçekleşmiştir. O dönemde gerçekleştirilen vergi reformunun bir parçası olarak, bugün hala uygulanmakta 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 3.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun temel çatısı değiştirmemektedir. Dünyada mevcut kurumlar vergisi uygulamaları incelendiğinde ise, son yıllarda önemli değişiklikler söz konusudur. Bu değişiklikler, kurumlar vergisi tabanının teşviklerin daraltılması ya da kaldırılması yoluyla genişletilmesi ve bunun sonucunda kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi konusunda yoğunlaşmaktadır. Bu gelişmeler, 1984 yılında İngiltere'nin yatırım teşviklerini kaldırması ve vergi oranlarını düşürmesiyle başlamış ve İngiltere örneğini çok sayıda OECD ülkesi takip etmiştir (OECD, 1992:21-26).

## 2.2. Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (K.V.K) 1. maddesine göre, kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Genel olarak kurum, bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş bir insan topluluğunu ifade etmektedir. Kurumlar vergisi ise, bu topluluk ya da tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan bir vergidir.

Kurumlar vergisi mükellefleri (K.V.K) 1. maddesinde aşağıdaki gibi beş grupta toplanmıştır.

- Sermaye Şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler,
- İş Ortaklıkları.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler ile aynı türdeki yabancı kurumlar, sermaye şirketi olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan Yatırım Fonları da sermaye şirketi kapsamındadır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifler, Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve diğer kooperatifler ile aynı amaç için kurulan yabancı kooperatiflerdir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden biri de iktisadi kamu müesseseleridir. Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleri olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden diğ er bir grubu da dernek, vakıf, sendika ve cemaatlere bağlı iktisadi işletmeler oluşturmaktadır. Bu kuruluşların kendileri kurumlar vergisine tabi olmayıp, iktisadi işletmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefidirler.

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıfların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerç ek kişilerle belli bir işin yapılmasında müştereken taahhüt vermek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları iş ortaklıkları da kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Son beş yıla ilişkin Kurumlar vergisi mükellef sayıları Tablo-1'de verilmektedir. Toplam kurumlar vergisi mükellef sayısı 2003 yılında 605.020 iken, bu sayı 2012 yılında 664.025'e yükselmiştir. 1991 yılında söz konusu sayı 155.920 iken 20 yılda dört kat artmıştır. Bu gelişme Türkiye'nin kurumlaşma eğilimi açısından çok önemlidir.

**Tablo 3:** Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları

	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Kurumlar Vergisi Mükellefleri *</b>	640.679	640.786	652.009	663.967	664.025
	2003	2004	2005	2006	2007
	605.020	632.093	593.166	608.981	634.569
(*) Aralık ayı değerleri alınmıştır (Tablo tarafımızca İlgili kaynaktan değerler alınarak hazırlanmıştır ).					

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri

([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/20122.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20122.htm))

### 2.3. Kurumlar Vergisi Oranları

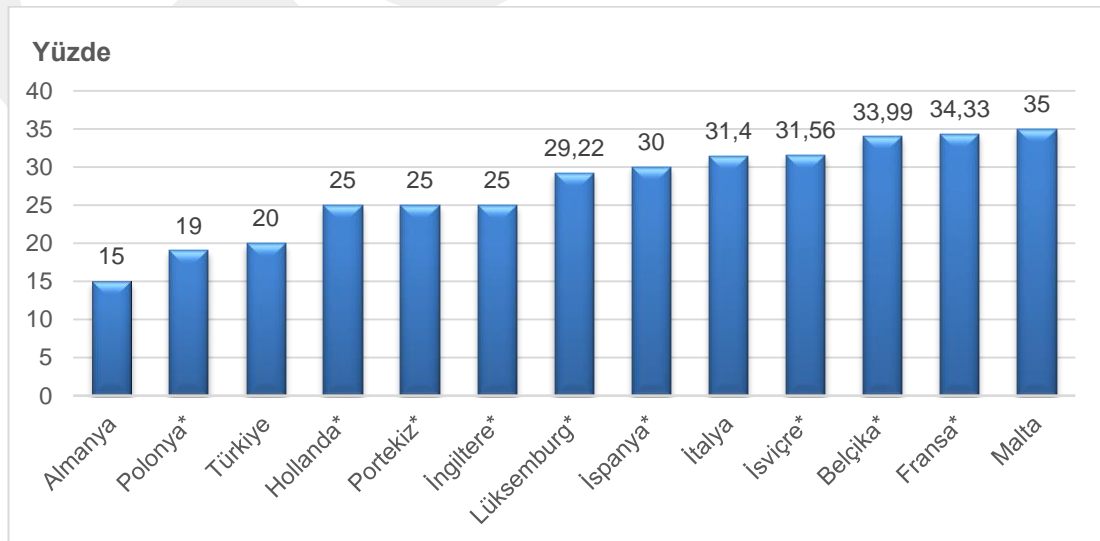
5520 sayılı KV Kanunu 21/06/2006 tarihli, 22205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak Kurumlar Vergisi oranı %20 olarak belirlenmiş olup halen aynı oran uygulanmaktadır. Türkiye’de Kurumlar Vergisi oranlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle kurumlar vergisi oranları listelenmiştir.

**Tablo 4:** 1950 Yılından buyana Kurumlar Vergisi Oranları

YILLAR İTİBARIYLA KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI	
2006-2013 Yılı	20%
2005 Yılı	30%
2004 Yılı	33%
1999-2003 Yılı	30%
1985-1999 Yılı	46%
1982-1984 Yılı	40%
1982-1984 Yılı	50%
1968-1979 Yılı	25%
1960-1967 Yılı	20%
1950-1959 Yılı	10%

**Kaynak :** Vergi Kanunları

**Şekil 1:** Avrupa Konseyi üyesi Ülkelerdeki Karşılaştırmalı Kurumlar Vergisi Oranları (%)



\* Yukarıdaki oranlar en yüksek oranlar olup en düşük oranlar ise ülkelere göre şu şekildedir. Belçika 24,98, İspanya 25, Fransa 15, Lüksemburg 21, Hollanda 20, Polonya 0, Portekiz 0, İngiltere 20, İsviçre 31,80.

**Kaynak:** Taxes In Europe 2013, 21. Baskı, Dalloz Paris 2013

## 2.4. Kurumlar Vergisinin Varlık Nedenini Açıklayan Teoriler

Kurumlar Vergisinin varlık nedenini açıklayan teorileri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Abaç, 1974:6).

- İmtiyaz Bedeli Teorisi
- Gayri Şahsi Ödeme Gücü Teorisi
- Hizmet ve Sosyal Maliyetler Bedeli Teorisi
- İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Teorisi
- Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Teorisi
- Emek ve Sermayeden Elde Edilen Gelirleri Ayırma Teorisi
- Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi

### 2.4.1. İmtiyaz Bedeli Teorisi

Bir ortaklığın kurum statüsüne sahip olması, kanunların tanıdığı bazı ayrıcalıklardan yararlanması demektir. Böyle bir durumda ortakların alacaklılara karşı koydukları sermaye kadar sorumlu olmaları, bankalar veya diğer mali kuruluşlara haricinde sermaye piyasasından sermaye toplamak olanağına kavuşmaları bu ayrıcalıkların başındadır (Bulutoğlu, 1978:453).

Kurumlar vergisinin yapısını anlayabilmek için öncelikle kurumların yapısını anlayabilmemiz gerekmektedir. Kurumlar yasal kuruluşlar olup, kazandıkları kurum statüsüyle farklı birçok finansal avantaja sahip olurlar. Sınırlı sorumluluk ilkesi haricinde diğer bir avantaj da, kurumların ömürlerinin süreklilik arz

etmesidir. Kurumların kazandığı süreklilik sayesinde hissedarların değişmesi halinde dahi yeniden yapılanmaya gerek kalmamaktadır. Ayrıca, kurumlar sahip oldukları iştirakleri kolayca satabilme ve transfer edebilme olanağına sahip bulunmaktadırlar (Alanson, 1985:428).

Kurumlar vergisini sonuç olarak hissedarlar ödemektedir. Kurumun kendisinin nihai vergi mükellefi olması mümkün bulunmamaktadır. Öncelikle, kurum olmanın diğer üretici birimlere kıyasla bir avantajı olduğu belirtilebilir. Bir başka deyimle kurumlaşma, üretim aşamasında kullanılan bir faktördür. Kurum olma hakkını devlet verdiği göre, devletin bundan bir pay alması doğaldır (Batirel, 1981:128-129).

#### **2.4.2. Gayri Şahsi Ödeme Gücü Teorisi**

Kurumların, ortaklardan ayrı ve daha büyük bir ödeme gücüne sahip olmaları; ortak olma, borçlanma ve riske katlanma açılarından kurumları kişilere göre daha güçlü kılmaktadır. Dolayısıyla, vergilemede ödeme gücü ve adalet ilkesinin bir gereği olarak, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin varlığı söz konusudur (Batirel, 1981:129).

Kurumlar kendini meydana getiren bireylerin iktisadi güçlerinden ayrıdır ve bireylerin toplamından üstün bir ödeme gücüne sahiptirler. Büyük şirketler piyasadan mali kaynak sağlama açısından da geniş olanaklara sahip olduklarından gayri şahsi bir organizasyon olarak görünmekte ve vergileme için ideal bir kaynak olarak kabul edilmektedir (Musgrave, 1987:384).

Bu konuda yapılan en büyük eleştiri, kurumların vergi ödeme gücünün tespit edilememesi ve kurumların iktisadi güçlerinin dikkate alınmamasıdır.

### **2.4.3. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Teorisi**

Hizmet ve sosyal maliyetler teorisine göre kurumların, devletin kamu harcamalarıyla sunduğu hizmetlerden faydalanmaları karşılığında devlete, bir vergi ödediğini söyleyebiliriz. Devlet kurumların ve şirketlerin operasyon maliyetini azaltacak, büyümeye yardımcı olma, finansal işlemleri kolaylaştırma gibi birçok karşılıksız hizmet vermektedir. Bu hizmetlerden birçoğu aslında kurumların değil, birçok gerçek kişi mükellefinde yararlandığı hizmetlerdir (Bulutoglu, 1962:195).

### **2.4.4. İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Olma Teorisi**

Günümüzde şirketler çok geniş finansman olanaklarına sahip bulunmaktadır. Bu olanaklar sayesinde kurumlar çok fazla büyüyebilmektedirler. Önemli büyüklükteki sermaye ve finansman kaynaklarını elinde bulunduran kurumlar, piyasalarda tekelleşmeye neden olabilirler (Aksoy, 1991:543). Bu büyümenin zararlı etkilerini gidermek ve fazla sermaye birikiminin meydana getireceği iktisadi güçlenmeyi önlemek ve sınırsız büyüme eğilimleri ile kurumların toplum için zararlı olabilme düşüncesini engellemek amacıyla kurumlar vergisi bir araç olarak kullanılmaktadır (Büyükçulcu, 2006:27).

### **2.4.5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olma Teorisi**

Sermaye şirketlerinde, dağıtılmayan kârların gelir vergisinin konusuna girmemesi ve biriken ihtiyatların ortakların pay senetlerinin değerini yükseltmesi sonucunda bunların satışı ile elde edilen sermaye artışının vergiye tabi olmaması bu verginin alınmasını haklı kılmaktadır.

#### **2.4.6. Emek ve Sermayeden Elde Edilen Geliri Ayırma Teorisi**

Sermaye ile sağlanan gelirin, emek faktörü ile elde edilen gelire göre vergi ödeme gücü bakımından daha üstün olduğu fikri, bu kuramın dayanağını oluşturmaktadır. Ayırma nazariyesi, sermayeden elde edilen geliri, emekten elde edilen gelirden daha ağır vergilendirme esasına dayanmaktadır. Kurumlardan elde edilen gelirlerin toplumun değer yargılarınca daha az hak edilmiş sayıldığı iddia edilerek, kurumlar vergisinin alınma nedeni bu şekilde açıklanmak istenmiştir. Bir gelirin hak edilme derecesi ve sosyal yararlılığı hakkında verilen toplum yargıları sadece bu gelirin menşei ile değil, gelirin kullanılış şekli ve sahibinin kişisel durumuyla da yakından ilgilidir (Abaç, 1974:9).

#### **2.4.7. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi**

Devlet için önemli olan en kolay yoldan, fazla gelir sağlamaktır. Kurumlar vergisi de büyük ölçüde gelir toplamaya elverişli bir vergi tahsil şeklidir. Verginin tahsili oldukça kolaydır. Kurumlar hesaplarını eksiksiz ve güvenilir bir şekilde tuttıkları gibi, kuruluş yerlerini değiştirmek şekliyle vergileme alanının dışına kolay kolay çıkamazlar. Ayrıca, kurum ortaklardan bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip olduğu için, tüzel kişiliğin tepki oranı kişilere göre daha azdır. Aynı miktarda bir vergi borcu gerçek kişilere kıyasla kurumlardan büyük bir kolaylık ve büyük bir etkinlikle toplanabilir (Nemli, 1984:155).

## İKİNCİ BÖLÜM

### AB, OECD VE BM BÜNYESİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BİRLEŞTİRME ÇALIŞMALARI

#### 1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU ÇALIŞMALAR

Avrupa Birliğinin kuruluşuna esas teşkil eden gerekçeler incelendiğinde temel amaçların barışın ve üye ülkeler değerlerinin ve refahının desteklenmesi olduğu, iç sınırları olmayan bir özgürlük, güvenlik ve adalet alanı ile serbest rekabetin var olduğu ve çarpıtılmadığı bir tek pazar ve bu bağlamda istihdamı ve toplumsal ilerlemeyi sağlamak üzere rekabet gücü yüksek bir sosyal piyasa ekonomisi ve sürdürülebilir dengeli bir ekonomik büyüme olduğunu söylemek mümkündür (Özdemir, 2006:79).

İlk aşamada ekonomik bir birlik oluşturup, arkasından birleşik bir Avrupa hayali ile siyasi bir entegrasyona yönlendirilmiş bulunan gayretler içinde iktisadi unsurların ön planda olduğu bellidir. İktisadi hedeflerin en önemli araçlarından birisinin maliye politikaları ve o bağlamda vergilendirme ile ilgili uyum ve düzenlemeler olduğu düşünülürse, AB ile ilişkilerimizin yakından bilinmesinde fayda vardır.

Bölgesel nitelikli kuruluşların başında gelen Avrupa Birliği (AB), bilindiği üzere, Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Topluluğu (AT) anlaşmalarından geçerek bugünkü uluslar üstü yapısına kavuşmuştur (Özdemir, 2006:79-80).

1947 yılında Avrupa ülkeleri arasındaki işbirliğinin geliştirilmesi suretiyle Avrupa'nın ekonomik onarımını kolaylaştırmak amacıyla kurulan Avrupa Ekonomik Komisyonu henüz faaliyete geçmeden soğuk savaş çıkmıştır. Bu sırada doğu Avrupa ülkeleri Sovyetlerin öncülüğünde Karşılıklı Ekonomik Yardım Konseyi'ni kurarak bir araya gelmişlerdir. Bu gelişmeler üzerine Avrupa

Ekonomik Komisyonu çabalarını Batı Avrupa ülkelerinin entegrasyonuna yöneltmiş, aynı yıl olan 1947’de, tarife indirimleri yolu ile uluslararası ticareti geliştirmek amacı ile GATT (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması) kurulmuştur. Bu arada özellikle Sovyetler Birliği’nin etkisini azaltıp, Avrupa komünist partilerinin büyümesini engellemek ve Batı Avrupa’nın imarına yardımcı olmak üzere Marshall Planı açıklanmıştır. Planın uygulanmasından sorumlu kuruluş ise, 1961’de adı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) olarak değiştirilen, Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OEEC)’dir (Özdemir, 2006:80).

Avrupa’nın birleşmesine ilk adım 1948 tarihli, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg arasında imzalanan, Benelux Gümrük Birliği antlaşmasıdır. Bunu takiben 18 Nisan 1951 tarihli Paris Anlaşması ile gerçekleştirilen ve 25 Temmuz 1952 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) Avrupa birleşmesinin esasını oluşturmuştur. Savaş sanayinin ana maddesi olan demir ve çeliğin üretim ve kullanım yetkisinin uluslararası bir organa verilerek, Avrupa’nın birliğinde başarıya ulaşmasının ve beklenen bir Fransa-Almanya çatışmasının önlenmesi için Fransız Dışişleri Bakanı Robert Shuman’ın Planı uyarınca yapılan çağrıya Almanya’nın yanı sıra İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg da dâhil olmuştur (Özdemir, 2006:80).

Avrupa Birliğinin kurulmasında ikinci adım, Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu’nun (AAET-EURATOM) ve Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kurulmasına sebep olan 25 Mart 1957 tarihinde imzalanan ve 1.1.1958 tarihinde yürürlüğe giren Roma Antlaşmasıdır. Böylece, AKÇT, AAET ve AET olarak üç uluslar üstü Avrupa kavramı oluşmuş bulunmaktadır. Orta Pazar olarak da isimlendirilen AET Gümrük Birliği’nden daha ileri anlaşmalı, işgücü ve sanayinin de serbest dolaşımını öngören bir ortak Pazar kurulması ve üye ülkelerin ekonomik politikalarının giderek yaklaştırılması suretiyle, ekonomik etkinliklerin uyumlu olarak geliştirilmesi, sürekli ve dengeli bir yayılma, artan bir istikrar, yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesi ve daha sıkı ilişkilerin sağlanması olarak özetlenebilir (Özdemir, 2006:81).

Roma Anlaşması'nın en önemli hedeflerinden birisi de iç pazarın aşamalı olarak kuruluşunu sağlamak, böylece malların, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşıma kavuşturulduğu, iç sınırlardan arındırılmış bir tek Pazar alanı oluşturmaktır. Bu hedefe ilişkin çalışmalar, üye ülkeler arasında 1968 yılında Gümrük Birliği'nin gerçekleştirilmesi üzerine tarife dışı engellerin kaldırılması zorunluluğu ile ve sonraki yıllarda 1973 ve 1982 petrol krizlerinin, ABD ve Japonya'nın elde ettiği ekonomik üstünlüğün ve piyasalarda ortaya çıkan istikrarsızlıkların itici etkisi ile ivme kazanmış ve yeni düzenlemelere gidilmesi gerekli olmuştur. Getirilen değişikliklerin temelinde Avrupa Parlamentosu'nun yetkilerini artırma ve Topluluğun Tek Avrupa Pazarı'nın tamamlanmasına dönük engellerin azaltılması için karar alma sürecinin kolaylaştırılması yatmaktadır. Bu çerçevede, 1974 sonunda en yüksek organ olarak Avrupa Birliği Konseyi kabul edilmiştir, 1978'de Avrupa Para Birimi (APB) ve Avrupa Para Sistemi (APS), Ekonomik ve Parasal Birliğe gidecek yol açılmıştır (Özdemir, 2006: 84).

Roma Anlaşması'nda üye ülkelerin dolaylı vergilerini, uyumlaştırması gereği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi sisteminin geliştirilmesinin söz konusu olduğu belirtilmiş bulunmaktadır. Ancak tüketim vergileri ve KDV'nin ortak bir matrah tespit edilerek, eşit oranlarda ve benzer nitelikli mallar bakımından eşit sayıda uygulanamaması, bu vergilerin malların ve hizmetlerin fiyatlarına doğrudan yansıyan özelliği nedeniyle, üye ülkelerde aynı mal ve hizmetler bakımından farklı fiyat düzeylerinin belirlenmesine yol açmaktadır (Özdemir, 2006:84).

Kurumlar vergisindeki ve doğal olarak tüm vergilerdeki farklılıklarında tek Pazar engelleyici etkileri olduğu ve ekonomide çarpıklıklara sebep olduğu genellikle kabul edilmektedir (Özdemir, 2006:84).

Avrupa Komisyonu, Avrupa Konseyi'nin Haziran 1997'de Amsterdam'da gerçekleştirdiği toplantısında sunulan Eylem Planı'nda; Topluluk ve ulusal düzeydeki mevzuatın daha etkin hale getirilmesi, Pazar bozucu faaliyetlere mücadele gösterilmesi ve bu bağlamda;

- Tek pazarın önündeki vergi ve Pazar bozucu engellerin kaldırılması,
- KDV için ortak bir sistem yaratılması,
- Enerji ürünlerinde AB vergilendirme sisteminin yeniden yapılandırılması,
- Rekabet Politikasının dikkatli bir şekilde uygulanması,
- Entegrasyonun önündeki sektörel engellerin giderilmesi,
- Bütün vatandaşların yararına Tek Pazar oluşturulması,

hususlarına karar verilmiştir (Özdemir, 2006:85).

Avrupa Konseyi zarar verici vergi rekabeti ile mücadeleye büyük önem vermektedir. Vergi politikası alanında işbirliğinden yeknesak vergi oranları uygulamasını amaçlamamakta, adil vergi rekabetinin karşısında bulunmamakta, fakat vergi gelirlerinde aşırı kayıpları önlemek ve vergilendirme yapılarını daha içtenlikli bir biçimde kullanmayı geliştirmek için tek pazarda süregelen sapmaların azaltılmasını istemektedir (Özdemir, 2006:86).

### **1.1.Roma Antlaşması Hükümleri**

AET'yi ve AAET'yi kuran Roma Antlaşması (Madde.194), AT'nin gelir ve giderlerinin dengede olmasını hükme bağlamıştır. Topluluk harcamaları, 1970 yılına kadar Roma Antlaşması'nın 200. maddesinde yer alan oranlara göre, üye devletlerin sağladıkları katkılarla sağlanmıştır. Anlaşma'nın 201. maddesinde Komisyon'un Topluluğun hangi öz kaynaklara başvurabileceği konusunda Konsey'e önerilerde bulunacağı açıklanmıştır. Konsey, 22 Nisan 1970 tarihinde, üye devletlerin malî katkılarının yerini almak üzere öz kaynaklar sisteminin oluşturulmasını Lüksemburg Antlaşması ile kabul etmiştir. Öz kaynaklar, üye ülkelerin yetkili organlarının ayrıca karar almasına gerek olmadan Topluluklar bütçesinin finansman kapsamına giren gelirleridir. Öz kaynakların, Topluluklar tarafından kabul edilen politikalardan doğan harcamaları karşılaması ana hedefdir. Fakat zaman içinde genişleyen

Toplulukta, öz kaynakların artan harcamaları karşılması zorlaşmıştır. Tek Avrupa Senedi ile Topluluklar bütçesinde bir reform öngörülmüştür. Bu çerçevede, mevcut öz kaynaklar sisteminde üç temel değişiklik güdeme gelmiştir. Bunlar; Topluluk gelirlerinin yeni tavanının GSMH içinde azaltılması. Topluluk kaynaklarının bileşiminin değiştirilmesi ve öz kaynaklara daha esnek bir sistemin getirilmesine ilişkin öneriler olup 1988 yılında onaylanmış bulunmaktadır. AB'de öz kaynaklar dört temel vergiden ibarettir.

Roma anlaşması AB içerisinde gümrüklerden arındırılmış ortak bir iç pazarın oluşturulmasını düzenlemektedir. 1958'de yürürlüğe giren adı geçen anlaşma ile (başlangıçta 6 ülke) üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifelerinin uygulanması düzenlenmiş bulunmaktadır.

Avrupa Komisyonu'nun 1958'de onayladığı Beyaz Kitap ya da Avrupa Tek Senedi ile gümrük birliği uygulaması daha ileri düzeye gelmiş ve tek pazarın önündeki fiziki, teknik ve malî engeller konusu düzenlenmiştir. Roma Anlaşması'nda da bu konuda malların serbest dolaşımı, gümrük birliği ve üye ülkeler arasında miktar kısıtlamalarının kaldırılması düzenlenmiş bulunmaktadır.

Roma Anlaşması hükümleri; üye ülkelerin arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması yanında, var olan eş etkili vergilerin kaldırılmasını da içerisinde bulundurmaktadır. Eş etkili vergi kavramı Adalet Divanında şu şekilde tanımlanmıştır: *'Üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergiler.'*

AB'nin kuruluşunu sağlayan Roma Anlaşması'nın 2 ve 3. maddelerinde AB'nin ana hedefleri belirlenmiştir. Anlaşmaya göre temel hedefler şunlardır:

- Üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin ve eş etkili diğer vergilerin kaldırılması
- Üye ülkeler arasındaki kişilerin, sermayenin, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını engelleyici tedbirlerin kaldırılması,
- Tarım ve ormancılıkta ortak bir amacın izlenmesi,
- Üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük ve ticaret politikalarının takip edilmesi,
- Rekabeti kötüye kullanmaya neden olan engellere yönelik ortak bir sistemin kurulması,
- Üye ülkeler ekonomi politikaları arasında bir iletişimin sağlanması.

Birlik bu hedefler kapsamında ekonomik işbirliğini oluşturup, siyasi birliğin de oluşumunu sağlayacaktır. Ekonomik ve Parasal Birlik aşamasındaki AB için en önemli konu mali birliğin tesis edilip, malî politikaların birbirine uyumlaştırılmasıdır.

AB Maastricht Anlaşması ile mali birlik yoluyla fiyat istikrarına dayalı merkezi bir para politikası benimsemiştir. Birlik maliye politikasında ise adem-i merkeziyetçi bir yapıya yakın bir rejim kabul ederek; malî alanda üye ülkelere bir özerklik sağlamıştır. Bu sayede üye ülkeler kendi sınırları içerisinde karşı karşıya kaldıkları ekonomik istikrarsızlık, gelir dağılımı bozukluğu gibi bir takım problemleri çözmek için malî araçları kullanabileceklerdir.

Malî özerkliğin sağladığı bu faydalara rağmen, entegre olma aşamasına gelmiş ekonomilerde iktisat politikalarının ülkeler arasında uyumlaştırılma zorunluluğu doğmuştur. Çünkü iktisat politikalarının uyumlaştırılmaması halinde ortaya çıkabilecek parasal ve fiskal dışsallıklar birliğin işleyişini tehlikeye sokacaktır<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> [http://www.akademiktisat.net/calisma/ab\\_tr/ab\\_butce\\_vergi\\_fihan.htm](http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm)

### **1.1.1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi**

Ortak Pazar içerisinde yerine getirilen kişisel ve işletme faaliyetlerinin sınır geçişleri nedeniyle vergi sorunlarıyla ve farklı üye ülke mevzuatları yüzünden birçok vergilendirmeye karşı karşıya kalmaları, AB kuruluş anlaşması ile de çelişen bir durum olmaktadır. Bu nedenle Komisyon konu ile ilgili özellikle problemlerin yasal analizlerini, ABAD kararlarını ve vergi açısından bilimsel incelemeleri bünyesinde barındıran çeşitli çalışma belgeleri sunmuştur. Ancak, konu ile ilgili genel yaklaşım OECD modelini esas almaktadır. Bu yaklaşım çerçevesinde çifte vergilendirme konusunda Birlik bünyesinde bağlayıcı bir uyumlaştırma direktifi yerine, üye ülkeler arasında ikili anlaşmalarla konu ile ilgili sorunların çözüme kavuşturulması beklenmektedir (Yüce, Yücel, 2006:121).

### **1.1.2. Vergi Uyumlaştırılması**

Avrupa Tek Pazar uygulaması çerçevesinde malların serbest dolaşımı, sermayenin serbest dolaşımı, iş gücünün serbest dolaşımı ve yerleşme özgürlüğünün sağlanması, serbest rekabetin önündeki engellerin kaldırılması için ekonomik yapıların ülkeler arasında uyumlaştırılması için Roma Anlaşması ile vergilerin uyumlaştırılması konusunda da uygulamalar yapılmış bulunmaktadır (Bilici, 2004:110-120).

### **1.1.3. Ayırıcı Vergileme Ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı**

Ayırıcı vergileme ve vergi iadesi yasağı ile üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı ve ihracatı özendirici önlemler almalarının önlenmesi amaçlanmıştır. Roma Anlaşması'nın 90.maddesi, üye ülkelerin diğer üye ülke mallarını, benzer yerli mallardan daha yüksek oranlarda vergilenmesini veya

yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere uygulanmamasını yasaklamıştır.

Ayrımcı vergileme yasağı aynı ürünlere olduğu kadar benzer ürünler için de geçerlidir. 'Benzer Ürün' deyimini ile birbirinin yerine ikame edilebilir ürünler kastedilmiştir. Anlaşmanın 91.maddesi ise, aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici önlemler yasaklanmıştır. İhracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gereği bulunmaktadır. Ayrıca anlaşma 92. madde ile dolaysız vergileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir<sup>2</sup>.

## 1.2.Ruding Raporu

Raporu hazırlayan Komitenin üyeleri arasında; işletme yöneticileri, ekonomistler, vergi idaresi temsilcileri ve vergi alanında uzmanlaşmış öğretim üyeleri bulunmaktadır. Bu Komite, Topluluğu vergilendirmeden sorumlu komiteleri tarafından 1990 yılında görevlendirilmiş, çalışmalarını 18 Mart 1992 tarihinde tamamlayarak Komisyona teslim etmiş bulunmaktadır (Bilici, 2005:269).

### 1.2.1. Ruding Komitesi Raporunda İncelenen Üç Temel Problem

Ruding Komitesi yaptığı çalışmada üç temel problemi incelemiştir;

- Üye ülkeler kurumlar vergisinde görülen farklılıklar, topluluk şirketlerinin rekabeti ve yatırım kararları açısından önemli dengesizliklere yol açmakta mıdır?

<sup>2</sup> [http://www.akademiktisat.net/calisma/ab\\_tr/ab\\_butce\\_vergi\\_fihan.htm#\\_edn10](http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm#_edn10)

- Bu dengesizlikler başka bir şey yapmadan serbest pazarın doğal işleyişi içinde ve üye ülkeler arasındaki vergisel rekabetle ortadan kalkabilir mi?
- Dengesizliklerin ortadan kaldırılması veya hafifletilmesi Topluluk seviyesinde yapılacak çalışma ile mümkün olacaksa, hangi önlemlerin alınması zorunluluğu vardır?

Komite ortaya koyduğu sorulara yanıt ararken öncelikle, üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranı, matrahı ve sistemleri konusunda mevcut farklılıkların envanterini yapmış bulunmaktadır. Ayrım gözetici olduğu düşünülen dengesizliklere dikkat çekilmiştir. Buna ilaveten; kar payı, faiz, rödovans gibi gelirlerin bir üye ülkeden diğerine ödenmesinde yaşanan vergileme farklılıklarını incelenmiş bulunmaktadır (Bilici, 2005:269).

Bu incelemenin ardından, üye ülkeler şirketleri nezdinde geniş ölçekli anketler yapılmış olup, bu anketlerde diğer sorular yanında sermayenin değerlendirilmesinde ve yatırımların yerinin seçilmesinde vergi etmeninin rolü sorulmuştur. Verilen cevaplar, üye ülkeler arasındaki vergileme farklılıklarının bu konuda etkili olabileceği ortaya konulmuştur. Ayrıca bu farklılıkların, Toplulukta kaynakların etkin dağılımına zarar vererek, rekabet uyumsuzluklarına sebep olabileceği de belirlenmiştir (Bilici, 2005:269).

### **1.2.2. Ruding Komitesinin Tavsiyeleri**

Komite, üye ülkelerin birbirinden bağımsız hareketlerle, iç pazarın işleyişine gölge düşüren uyumsuzlukları ortadan kaldıracabilmelerini pek mümkün bulmamaktadır. Öyleyse topluluk seviyesinde davranmak gereği doğmuştur. Komite bundan hareketle, üye ülkelerin vergiyle ilgili egemenlik hakları konusunda ne kadar titiz olduklarının da bilincinde olarak, bu konuda asgari yapılması gerekenleri ortaya koymaktadır. Bunlar, Tek pazarın oluşmasının hızlandırılmasını sağlayacak düzenlemelerdir. Üç aşama olarak yapılmalıdırlar. Bazı önlemler acildir, ilk aşamada hemen yürürlüğe konulması

gerekmektedir. Diğerleri ise, ekonomik ve parasal birliğin gerçekleştirilmesine paralel olarak, ikinci ve üçüncü aşamalarda yürürlüğe alınabilir.

Komite'nin ilk planda alınmasını gerekli gördüğü önlemlere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Üye ülkelerin yüzen yatırımları kendilerine çekmek için kullandıkları teşvik edici vergi hükümleri kaldırılmalıdır.
- Vergi mevzuatlarındaki sınırlar ötesi ortaklıkları ve yatırımları caydıran hükümler ayıklanıp kaldırılmalıdır.
- Milli işletmeleri, diğer üye ülke işlemleri karşısında kayıran vergi hükümleri kaldırılmalıdır. Örneğin ülke içindeki kar paylarını, ülke dışına ödenen kar paylarına nazaran daha düşük vergileyen hükümler değiştirilmelidir.
- Oranı %30 olan ve matrahı ilgilendiren temel kuralların uyumlaştırıldığı tek bir kurumlar vergisi kabul edilmelidir (Bilici, 2005: 270).

### **1.3. Primarolo Komitesi Raporu**

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasının sağlanması ve ülkeler arasındaki vergi rekabetinin önlenmesine yönelik uygulamalardan bir diğeri ise 1 Aralık 1997 tarihinde Konsey tarafından kabul edilen Primarolo Komitesi Raporu olmaktadır. Avrupa Birliğinin ortaya çıkabilecek vergi rekabetinin olası olumsuz etkilerinin engellenmesini konu alan en önemli ve kapsamlı rapordur.

AB bünyesinde faaliyette bulunan işletmelerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin bağlı kalması gereken temel kuralların oluşturulmasını hedef almış bulunmaktadır. Primarolo Komitesi Raporu hukuki bağlayıcılık taşımayan bir düzenlemedir; ancak yine de Birlik içinde potansiyel olarak zararlı vergi rekabetine neden olabilecek uygulamaları belirleme bağlamında politik bir bağlayıcılık taşımaktadır. Bu kapsamda, komite birlik bünyesindeki işletme faaliyetlerinin yerleşme kararlarını etkileyebilecek veya potansiyel olarak zararlı olabilecek uygulamaları tespit etmek için üye ülkelerde

uygulanan vergi mevzuatlarını inceleyerek, farklı çalışmalar yapmıştır (Günay, 2007). 1999 yılında bir rapor hazırlamış ve AB kapsamında zararlı vergi rekabetiyle sonuçlanabilecek 66 adet sorunlu vergi düzenlemesi bulunduğunu açıklamış bulunmaktadır (Code of conduct, 1999).

Bir üye ülkede uygulanan vergi oranı, aynı konuda diğer üye ülkelerde uygulanan vergi oranına göre önemli ölçüde düşükse ya da sıfır oran uygulanıyorsa potansiyel olarak zararlı kabul edilecektir. Primarolo Komitesi Raporu'na göre bir uygulamanın zararlı vergi rekabetine neden olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan kriterler şu şekildedir (Ekmekçi, 2003:18).

- Vergi avantajlarının yalnızca dar mükelleflere veya dar mükelleflerce yürütülen işlemlere yönelik olup olmadığı,
- Vergi avantajlarının ulusal pazarda, ulusal vergi matrahını etkilemeyecek şekilde kapalı uygulanıp uygulanmadığı,
- Vergi avantajlarının gerçek bir ekonomik faaliyet ve ekonomik varlık olmasa dahi uygulanıp uygulanmadığı,
- Çokuluslu bir şirketler grubunun faaliyetlerinden kaynaklanan karın belirlenmesine ilişkin kuralların uluslararası kabul görmüş ilkelerden özellikle OECD tarafından belirlenen transfer fiyatlandırma ilkelerinden ayrılıp ayrılmadığı,
- Yasal düzenlemelerin idari düzeyde gevşetildiği haller de dâhil olmak üzere vergisel düzenlemelerin şeffaf olup olmadığıdır.

OECD'nin zarar verici vergi rekabetini önleme çalışması ile AB'nin Primarolo Komitesi Raporu çalışması vergi rejimlerinin değerlendirilmesi ölçütleri yönünde paralel olsa da, AB'nin çalışması daha çok ticari faaliyetlerle ilgiliyken OECD'nin çalışması finansal işlemler ve diğer bazı hizmet faaliyetleri ile ilgilidir. AB'nin çalışması üye ülkelere belirli sorumluluklar yüklemekte iken

OECD ise çalışmasında özellikle vergi cennetleri ve bilgi değişimini ön planda tutmuş bulunmaktadır (Öz, 2005:119).

## 2. KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA ÇIKARILAN DİREKTİFLER

Günümüze kadar Kurumlar Vergisi alanında 1973 ve 1977 yıllarında çıkarılan iki direktifin arkasından, Tek Pazar uygulaması öncesinde, 1990 yılında iki direktif daha çıkarılmıştır:

- Bu direktiflerden birincisi şirket kuruluşları ve sermaye artırımlarında eşitliğin sağlanması ile ilgilidir.
- Diğeri ise Tek Pazar uygulamasının başlamasının arkasından Komisyon 1997 yılında, bu çerçevede üye ülkelerdeki zararlı vergi düzenlemeleri ile mücadele etmek amacıyla üçlü bir önlemler paketi teklifinde bulunmuştur:
  1. İşletmelerin vergilendirilmesi alanında uyulması gerekli temel kuralların belirlenmesi,
  2. Tasarruf gelirleri üzerindeki vergi yükü konusunda AB düzeyinde ortak düzenlemeye gidilmesi,
  3. Üye ülkeler arasında şirketten şirkete faiz ve telif hakkı ödemelerinde uygulanan stopajın kaldırılması.

Bu teklifle başlayan çalışmalar 6 yıl boyunca sürmüş ve 2 Haziran 2003 tarihinde kabul edilen 3 yeni direktifle ortak düzenleme haline dönüşmüştür (Bilici, 2005:271).

Ayrıca Komite rapor hakkındaki kararda, üye ülkeler arası gelir transferlerinin çifte vergilendirilmesinin önlenmesi, şirketlerin dağıttıkları kar paylarından stopaj vergisinin ortak bir oranda belirlenmesi, transfer fiyatlarıyla ilgili tahkim sözleşmesinin onaylanması, kurumlar vergisinde vergi tabanının uyumlaştırılmasının zorlukları üzerinde durulmuştur (Ulutaş, 2005).

## **2.1. Şirket Kuruluşları, Sermaye Arttırmaları Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile İlgili Direktif**

1973 yılında çıkarılan direktifle bu tip durumlarda alınacak verginin oranı %1 olarak belirlenmiş ve aşağıdaki durumlarda ödenmesi kararlaştırılmıştır (Bilici, 2005:271).

- Bir sermaye şirketi kuruluşunda,
- Bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüşmesinde,
- Sermaye şirketlerinde her türlü sermaye artırımını esnasında,
- Herhangi bir şirketin AB dışındaki yasal veya fiili iş merkezinin, AB üyesi bir ülkeye taşınmasında.

Verginin yukarıdaki işlemlerin yapıldığı anda, söz konusu sermaye şirketinin fiili iş merkezinin bulunduğu ülke tarafından tahsil edilmesi esası benimsenmiştir (Bilici, 2005:271).

Buna karşılık, şirketlerin birleşmesi, devri gibi bazı özel durumlar damga vergisi dışında tutulmuştur.

## **2.2. Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Şirketlerin; Birleşmesi, Bölünmesi, Katılması veya Hisse Senedi Değişimi Gibi Konularla İlgili Direktif**

Şirketlerin; birleşmesi, bölünmesi, katılması veya hisse senedi değişimi gibi durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan bu Direktif “Füzyon Direktifi” diye de bilinmektedir (Bilici, 2005:271).

Bu konuda vergi uyumlaştırmasına gidilmesinin nedenini, bu operasyonların farklı üye ülkeler arasında yapılmasının, ülke içinde yapılanlara göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi oluşturmuştur. Oysa Tek Pazara

yönelen bir Toplulukta bu tür işlemleri cezalandırmak değil, özendirmek gerekmektedir. Topluluğun bu konudaki temel politikası ile birleşmelerin vergi maliyetini azaltmak amaçlanmıştır. Topluluk şirketlerinin uluslararası planda gücünü artırmak amacıyla, birleşmelerini teşvik edici bir uygulamanın getirilmesi amaçlanmıştır (Bilici, 2005:272).

Konuyla ilgili Direktif Teklifi 16.1.1969 tarihinde yapılmıştır. Bu teklif 23.7.1990 tarihinde, diğer bir deyişle teklif edilmesinden yaklaşık 21 yıl sonra yasalaşabilmiştir. Direktif ile birleşme, bölünme gibi vesilelerle ortaya çıkacak değer artışlarından vergi alınmaması gereği benimsenmiştir. Ayrıca katılan veya birleşen şirketlerin bünyesinde bulunan vergiden muaf tutulmuş; karşılıklar, yedek akçeler vs. varsa, bunlar yeni şirket veya devrolunan şirket tarafından aynen korunacaktır (Bilici, 2005:272).

Avrupa Birliği “Füzyon Direktifi” ve benzeri teşvik edici uygulamalar sayesinde şirketlerin bütünleşmeleri hususunda önemli bir aşama kaydetmiştir. AB’deki şirket birleşmeleri ve devrolmalarının sayısı Tek Pazar hedefinin başladığı 1986 yılında toplam 1503 iken, bu rakam 1995 yılında 4898’e ulaşmıştır. Bu bütünleşmelerin %70’i milli düzeyde gerçekleşmiştir. Bu istatistikten de anlaşılacağı gibi, bütünleşmeler öncelikle milli düzeyde gerçekleşmekte, içerde savunma stratejisi uygulanmasının arkasından ise, ülkeler arası bütünleşmelerin ağırlığı giderek artmaktadır (Bilici, 2005:272).

### **2.3. Uluslararası Vergi Kaçakçılığını Önleme ve Verginin Tahsilinde Yardımlaşma Direktifi**

Vergi kaçakçılığı; bütçe kayıplarına yol açtığı gibi, vergi adaletini bozmakta ve ekonomik düzen içindeki sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında da eşitsizliklere sebep olmaktadır (Bilici, 2005:272).

19 Aralık 1977 tarihli Direktif ile vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla, üye ülkeler vergi idareleri arasında, karşılıklı bilgi değişimi hususunda yardımlaşma öngörülmüştür (Bilici, 2005:272).

Bu Direktife ilave olarak, üye devletler, benzer amaçlara hizmet etmek üzere aralarında hakemlik komisyonunu kuran anlaşmayı onaylamışlardır. Bu komisyonun üyeleri arasında, üye ülkeler vergi idareleri temsilcileri ve bağımsız bilirkişiler yer almaktadır. Komisyon, özellikle akraba şirketler arasında cereyan eden vergisel amaçlı fon transferleri konularını incelemek ve bu fiillerin vergi kaçakçılığı oluşturup oluşturmadığı hususunda karar vermekle görevlendirilmiştir. Diğer taraftan, Komisyona görev olarak, Topluluk şirketlerinin çifte vergiye maruz kalması durumunda, bu çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik önerilerde bulunmak da vardır. Zira üye ülkeler arasında imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bazı durumlarda sorunları çözmek için yeterli olmayabilmektedir (Bilici, 2005:273).

#### **2.4. Farklı Üye Ülkelerdeki Yavru Şirketten Ana Şirkete Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Direktif**

Bu Direktifle ilgili Komisyon Teklifi de, 16 Ocak 1969 tarihinde yapılmıştı. 1990 yılında çıkabilen Direktife göre yavru şirket, bir ülke şirketinin diğer bir ülkede ortak olduğu şirkettir (Bilici, 2005:273). Yavru şirket olarak kabul edilebilmesi için, ana şirketin ortaklık payının en az %25 olması gerekmektedir (Bilici, 2005:273). Bu oran AB'ye üye ülkelerin iç hukuklarında genellikle %10 olarak uygulanmaktadır. Üye ülkeler bu rejimin uygulanabilmesi için, katılım süresinin kesintisiz en az iki yıl olması koşulunu da arayabileceklerdir.

Direktif yavru şirketten ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi hususunu düzenlemektedir. Daha önce ana şirketle yavru şirketin farklı ülkelerde olması durumunda, çifte vergilendirme hadiseleri doğuyordu. Bu durum üye ülkelerin şirketleri arasındaki işbirliğini cezalandırıcı

durumda idi. Vergilendirme yerinin neresi olacağı hususuyla ilgili yapılan tartışmalarda, sermaye ihracatçısı ülkeler şirket merkezi ilkesini, sermaye ithalatı yapan ülkeler ise kaynak ilkesini savunmuşlardır. Kabul edilen Direktifle bir orta yol bulunmuş ve şirketlerin AB düzeyinde gruplaşmalarının basitleştirilmesi amaçlanmıştır (Bilici, 2005:271). Direktifle;

- Vergilemenin esas olarak, sadece yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılması kararlaştırılmıştır.
- Yavru şirket, bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödeyecek, ancak dağıtacağı kar payı üzerinden stopaj yapmayacaktır. Böylece, yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılan stopaja son verilmiştir.
- Ana şirketin bulunduğu ülkeye ise seçimlik hak verilmiştir: Buna göre bu ülke;
  - i. Ya yavru şirketten gelen gelirleri hiç vergilendirmeyecek,
  - ii. Ya da bunları matraha dâhil edecek ama dışarıda ödenen verginin mahsup edilmesine izin verecektir.

## **2.5. Üye Ülkeler Arasındaki Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Mücadele Çalışmaları**

Komisyon'un 1997 yılındaki teklifinden sonra, Konsey işletmelerin vergilendirilmesi konusunda uyulması gerekli temel ilkelerin belirlenmesi amacıyla, 9 Mart 1998 tarihinde üye ülkeler ve Komisyon temsilcilerinden oluşan bir grubun görevlendirilmesini kararlaştırmıştır (Bilici, 2005:274). Bu grubun düzenlediği raporda Tek Pazar kuralları ile uyuşmayan 66 zararlı vergi uygulaması belirlenmiştir. Bu uygulamalarla ülkeler, vergi avantajları sağlayarak işletmelerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını o bölgeye çekmeyi amaçlamaktadırlar (Bilici, 2005:274). Tek Pazar kuralları ile uyuşmayan özellikte olan yöreler;

- Fransa'nın deniz aşırı topraklarında yer alan yönetimler,
- İspanya'nın Kanarya Adaları ile Ceuta ve Melilla,

- İngiliz egemenliğine ait Cebelitarık,
- Finlandiya'nın Aland Takım Adaları'dır.

Daha somut anlamda, bu yörelerdeki uygulamalara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- İngiliz egemenliği altındaki Cebelitarık Koloni Bölgesinde uygulanan 3 farklı uygulama:
  - i. Merkezi bu bölgede bulunan işletmeler iştiraklerinden sağladıkları kar payları üzerinde %35 oranındaki kurumlar vergisini ödememektedirler. Bu avantajdan yararlanmak; Cebelitarık'da genişliği en az 37 m2 olan bir büroya sahip olmaya ve en az iki işçi çalıştırma şartlarına bağlanmıştır.
  - ii. Aynı bölgedeki sigorta şirketlerine tanınan vergi avantajı,
  - iii. Diğer şirketlerin fonlarının yönetimi alanında çalışan şirketlere tanınan avantajlar.
- İspanya'nın Bask Bölgesinde Daewoo şirketinin 23 milyon Euro tutarındaki yeni yatırımı ile Romondin şirketinin yaptığı yatırım için tanınan yatırım indirimi olanağı.
- İtalyan Hükümetinin İtalyan bankalarının birleşme ve bütünleşmelerine yönelik olarak 1998-2000 yılları arasında tanıdığı vergi indirimi ve istisna imkanları. Sadece İtalya Bankalarına tanınan bu uygulama ile, bu işlemlerden alınacak kurumlar vergisi oranı %12,5'a indirilmiştir. İtalya Bankalarına iştiraklerde ise hiç vergi alınmaması avantajı tanınmıştır. Bu ülkede banka satın almak isteyen veya iştirak etmek isteyen diğer ülke bankaları açısından bu uygulamalar haksız rekabete sebep olmuştur.

Komisyon yaptığı tespitler sonucunda, bu indirim ve istisnaların zararlı vergi uygulaması karakterinde olduğuna ve yararlanılan vergi avantajlarının, ilgili şirketler tarafından geri iade edilmesine karar vermiştir. İlgililerin ABAD'a yaptıkları başvuruda aleyhlerine sonuçlanmış ve ABAD Komisyonu'nun kararlarını onaylamıştır (Bilici, 2005:275).

Yargı organının da Komisyon'un tespitleri yönünde tavır koymasının ardından, üye ülkeler Ecofin'in 3 Haziran 2003 tarihli toplantısında 66 adet zararlı vergi uygulamasını aşamalı olarak sona erdirecek olan direktifi onaylamışlardır (Bilici, 2005:275).

## **2.6. Faizin Vergilendirilmesi İle İlgili Direktifler**

Bir menkul sermaye iradı türü olan faiz üzerindeki vergi yükünün farklı olması, rekabet şartlarını etkileyebilmektedir. Bu çerçevede üye ülkeler, tasarrufu kendi pazarlarına çekmek için vergi enstrümanını kullanmak istemektedir. Diğer taraftan, faiz üzerindeki vergi yükünün çok yüksek olması, sermayenin AB dışına kaçışına sebep olabilmektedir (Bilici, 2005:275).

AB içinde bu husus da en fazla hedef alınan ülke, Lüksemburg'dur. Bu ülke 400.000 nüfusuyla AB'nin en küçük üyesidir. Ancak dünyanın yedinci büyük mali piyasası olmak gibi bir rekoru da bulunmaktadır. Lüksemburg da bulunan farklı 210 bankanın sahip olduğu aktiflerin toplamı 600 milyar Euro'ya ulaşmaktadır. Lüksemburg milli gelirinin üçte biri, bankacılık sektöründen kaynaklanmaktadır. Bu ülkede faizler üzerindeki verginin yok denecek kadar az olması, on binlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ülkeye kaydırmasına neden olmaktadır. Banka gizliliği prensibini katı bir şekilde uygulayan Lüksemburg'la ilgili olarak, kara para aklama iddiaları da ileri sürülmektedir (Bilici, 2005:275).

Konu ile ilgili olarak Komisyon, iki ayrı direktif teklifi hazırlamıştır.

- Bunlardan 4 Mart 1998 tarihli olan birincisi, üye ülkeler arasında birbirinin ortağı olan şirketler arasındaki faiz ve rödevans ödemelerinde uygulanan stopajın kaldırılmasını önermektedir (Bilici, 2005:275).
- 20 Mayıs 1998 tarihli olan ikincisi ise, bireysel tasarruflara ödenen faizler üzerinden minimum bir vergi alınması ile ilgilidir.

### 3. OECD’NİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU ÇALIŞMALAR

OECD, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin sunduğu cazip vergi avantajlarının ve bunların bir yansıması olarak ortaya çıkan vergi rekabetinin, uluslararası yatırım kararlarında sapmalara yol açarak ulusal vergi tabanlarını erozyona uğrattığını, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini belirtmektedir.

OECD’nin vergi uygulamalarına ilişkin çalışmaları, 1996 yılında Bakanlar Konseyi tarafından vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararlarını değiştirdiği ve bu değişikliğin ülkelerin vergi tabanlarını olumsuz etkilerinin engellendiği düşüncesiyle etkin sistemlerin geliştirilmesine karar verilmesine dayanmaktadır. 1998 yılında yapılan Bakanlar Konseyine ‘Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Global Konu’ raporu ile zararlı vergi rekabetinin büyüklüğü ortaya konulmuş ve 2000 yılında ‘Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler’ adlı raporla vergilendirme alanında küresel boyutta yapılan çalışmaların neler olduğu ve bundan sonra nelerin yapılması gerektiği açıklanmıştır. 2001 yılında yayınlanan ‘Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi: 2001 İlerleme Raporu’nda da vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlerle ilgili kararlar yer almaktadır. 2004 yılı İlerleme Raporu ise potansiyel zararlı vergi uygulamaları açısından 2001 yılından bu yana yapılan çalışmaları ortaya koymakta ve geleceğe ilişkin planlar yer almaktadır (Karaca, 2001:91).

#### 3.1. OECD ve Türkiye

ABD Dışişleri Bakanı General Marshall’ın, 25 Haziran 1947’de, Harvard Üniversitesi’nde yaptığı konuşmada, ülkesinin Avrupa devletlerine İkinci Dünya Savaşı sonunda yaptığı yardımı, ortak bir yardım ve kalkınma kurumu çerçevesinde olmak koşulu ile, artırmayı ve uzatmayı hedefleyen önerilerini tartışmak ve ekonomik istekleri saptamak amacıyla 12 Temmuz 1947’de

Paris'te Avrupa Ekonomik İşbirliği konferansı adı altında bir toplantı yapılmış ve 16 Nisan 1948'de de Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) onaylanmıştır. Bu konvansiyona aralarında Türkiye'nin de bulunduğu (Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Norveç, Hollanda, Portekiz, İngiltere, İsveç, İsviçre ve Türkiye) 16 ülke dahil olmuştur (Özdemir, 2006:29).

Türkiye Parlamentosu, dâhil olma kararını 29 Mart 1961'de onaylamıştır. Başlangıçta gözlemci üye olan ABD ve Kanada'ya tam üyelik hakkı sağlanmıştır. Daha sonra Japonya, Finlandiya ve Yeni Zelanda da tam üye olarak örgüte dâhil olmuştur (Özdemir, 2006:29).

Önceleri Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) adı altında faaliyet gösteren bu örgütün adı 30 Eylül 1961'de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) olarak değiştirilmiştir (Özdemir, 2006:29).

Merkezi Fransa'nın başkenti Paris'te bulunan, halen 130 ülkede faaliyet gösteren ve uluslararası en kapsamlı kuruluşlardan birisi olan OECD'nin üç temel ilkesini şu şekilde özetleyebiliriz (Özdemir, 2006:30):

- Üye ülkelerde sürdürülebilir iktisadi büyümeyi sağlamak; iş olanaklarını ve yüksek yaşama standardını gerçekleştirmeye çalışmak,
- Üye ve üye olmayan, kalkınma halindeki ülkelerin ekonomik gelişmesine katkılarda bulunmak,
- Dünya ticaretinin karşılıklı ve eşit koşullar içinde, uluslararası yükümlülüklerle uygun olarak gelişmesine yardımcı olmak.

OECD'nin çalışmalarını düzenleyen en üst organı OECD Konseyi'dir. Üye ülkelerin maliye veya ilgili ülke hükümetinin görevlendirdiği bakanlarının katılımıyla toplanan Konsey'de her ülkenin bir oyu bulunmaktadır. Konsey başkanlığını bir yıl süreyle sırası gelen üye ülkenin görevli bakanı yürütmektedir (Özdemir, 2006:30).

Türkiye 1948 yılından beri örgüt içinde çalışmalara tam üye sıfatıyla devam etmektedir. Türkiye ekonomik sorunlarının çözümünde örgüt aracılığıyla üye

ülkelerden bağış ve kredi şeklinde olmak üzere önemli yardımlar elde etmiştir (Özdemir, 2006:30).

### 3.2. OECD Tarafından Yürütölen Çalışmaların Kapsamı

OECD'nin vergilemeye yönelik olarak yürüttüğü çalışmalarda aşğıdaki başlıklar dikkat çekmektedir (Özdemir, 2006:30).

- Efektif vergi oranları açısından, ölkeler arasındaki vergilendirme farklılıklarının giderilmesi ve bu bağlamda dar bir vergi tabanı üzerine uygulanan yüksek vergi oranlarının istenmeyen ekonomik sapmalara, bozulmalara ve kayıt dışı ekonomiye yol açmasının önlenmesi ve bu amacın gerçekleşmesi için yüksek vergi oranları azaltılarak, daha büyük bir tarafsızlık sağlanması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalar.
- Ülke içinde yerleşiklerle, dışarıda yerleşikler arasında ayrımcılık yaklaşımlarından ileri gelen haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergi cennetleri, off-shore merkezleri, serbest bölgeler, çokuluslu kuruluşlar ve transfer fiyatlaması, kurumlar vergisi barınakları ve özel vergi rejimleri konularının düzenlenmesi öngörölmesine yönelik çalışmalar.
- E-ticaretin vergilendirilmesi ve elektronik paraya yönelik çalışmalar.
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yolu ile mükellefin, evrensel vergi sorumluluğunun azaltılması, Vergi anlaşmaları ile aynı zamanda, ölkeler arasındaki vergi oran farklılıklarının istismarı anlamına gelen vergi arbitrajı'nın ve vergi kaçakçılığının önlenmesi, bu arada devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve bilgi alış verişine ilişkin düzenlemelerde bulunulmasına yönelik çalışmalar.
- Çevre vergileri konulmasına yönelik çalışmalar.
- Vergi kaçakçılığı ile mücadele, karşılıklı iş birliği, etkin bir vergi yönetimi, vergi yasalarına uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalar.

- Verimlilik kayıplarını gidermek için harcama yetkisinin ve vergilendirme gücünün merkezi ve yerel idareler arasında paylaşımına yönelik çalışmalar.

Farklı vergi sistemlerinden kaynaklanan farklı sorunların ortak çözümlere kavuşturulması zor olmakla birlikte, yukarıda belirtilen hususlarda yapılan çalışmalar sonucunda yapılan tavsiyelerin ve bunların gerekçelerinin diğer OECD ülkeleri için yararlı yaklaşımlar oluşturduğu bir gerçektir (Özdemir, 2006: 33-34).

Tablo 5'te görüleceği üzere, son zamanlarda görece olarak daha az olmakla beraber, OECD'ye üye 34 ülkede, 1965'den beri vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranının arttığı gözlenmektedir. Bu oluşumları belirleyen etkenlerin ülkeden ülkeye farklılıklar taşıdığı aşikar olmakla birlikte, son yıllarda vergi oranlarını indiren ülkeler sayısında da artışlar söz konusudur (Özdemir, 2006:37). OECD ülkelerinde Tablo 6'da görüldüğü üzere Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı incelendiğinde Türkiye OECD ortalamasının altında kalmaktadır.

**Tablo 5: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (1200)**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	16,3	12,4	9,4	14,1	14,8	20,2	23,1	21,7	18,7	18,5
Avusturya	5,4	4,4	3,5	3,6	3,3	4,6	5,8	5,8	4	4,6
Belçika	6,2	6,9	4,9	4,8	5,4	7,2	8	7,6	5,8	6,2
Kanada	14,9	13,6	8,2	7	8,2	12,2	10,6	10,4	10,6	10,7
Şili										
Çek Cumhuriyeti					12,2	9,9	13,1	12,1	10,5	9,9
Danimarka	4,5	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,7	6,9	4,8	5,8
Estonya					6,7	2,9	5,2	5,1	5,2	4
Finlandiya	8,1	4,7	3,4	4,5	5	12,5	9	8,1	4,7	6
Fransa	5,3	5,2	4,5	5,3	4,9	6,9	6,8	6,7	3,5	5
Almanya	7,8	4,4	6,1	4,8	2,8	4,8	6,1	5,2	3,6	4,2
Yunanistan	1,8	3,4	2,7	5,5	6,3	12,2	7,9	7,8	8,1	7,8
Macaristan					4,5	5,7	7	6,6	5,7	3,3
İzlanda	1,8	2,6	3,1	2,8	3	3,3	6,1	5,2	5,2	2,7
İrlanda	9,1	4,8	3,2	5	8,5	11,8	10,9	9,7	8,7	9,1
İsrail					8,6	10,6	12,5	10,3	8,8	9
İtalya	6,9	6,3	9,2	10	8,7	6,9	8,8	8,6	7,2	6,6
Japonya	22,2	20,6	21	22,4	15,9	13,8	16,8	13,7	9,6	11,6
Kore		8,9	11,4	12,8	11,6	14,1	15,1	15,9	14,4	13,9
Lüksemburg	11	15,6	17,7	15,8	17,7	17,8	14,8	14,3	14,7	15,5
Meksika										
Hollanda	8,1	7,7	7	7,5	7,5	10,1	8,4	8,1	5,3	5,6
Yeni Zelanda	20,7	11,8	8,3	6,5	11,9	12,4	14,2	13,1	11	12,2
Norveç	3,8	2,9	17,2	9	9,2	20,9	25,7	28,8	21,5	23,5
Polonya					7,7	7,4	7,9	7,9	7,2	6,3
Portekiz				8	7,8	12,1	11,1	11,3	9,3	9,1
Slovak Cu.					15	7,7	10,1	10,6	8,6	8,9
Slovenya					1,3	3,1	8,6	6,8	4,9	5
İspanya	9,2	6,9	5,1	8,8	5,4	8,9	12,5	8,5	7,2	5,5
İsveç	6,1	4,3	3,5	3,1	5,8	7,6	7,8	6,4	6,4	7,6
İsviçre	7,7	8,5	6,8	7,1	6,4	8,8	10,8	11,1	10,5	10,3
<b>Türkiye</b>	<b>4,8</b>	<b>5,1</b>	<b>9,5</b>	<b>6,7</b>	<b>6,7</b>	<b>7,3</b>	<b>6,8</b>	<b>7,3</b>	<b>7,7</b>	<b>7,4</b>
İngiltere	4,4	6,2	12,6	9,9	8,1	9,7	9,4	10	8,1	8,8
ABD	16,4	11,4	7,5	8,9	10,3	8,7	10,8	7,5	7,4	10,8
<b>OECD-Toplam</b>	<b>8,8</b>	<b>7,6</b>	<b>7,9</b>	<b>7,9</b>	<b>8</b>	<b>9,6</b>	<b>10,6</b>	<b>10</b>	<b>8,4</b>	<b>8,6</b>

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2012 (TABLE )

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>

Tablo 6:Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2012

	1965	1970	1980	1990	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	20,6	21,1	26,2	28	30,4	30	29,6	29,7	27,1	25,8	25,6
Avusturya	33,9	33,9	39	39,7	43	42,1	41,5	41,8	42,8	42,5	42
Belçika	31,1	33,8	41,2	41,9	44,7	44,5	44,1	43,6	43,9	43,1	43,5
Kanada	25,7	30,9	31	35,9	35,6	33,2	33,4	33,1	32,3	32,1	31
Şili				17	18,9	20,7	22	22,8	21,4	17,1	19,6
Çek Cumhuriyeti					34	36,1	35,6	35,9	35	33,9	34,2
Danimarka	30	38,4	43	46,5	49,4	50,8	49,6	48,9	47,8	47,7	47,6
Estonya					31	30,6	30,7	31,4	31,7	35,7	34,2
Finlandiya	30,4	31,6	35,8	43,7	47,2	43,9	43,8	43	42,9	42,8	42,5
Fransa	34,2	34,2	40,2	42	44,4	44,1	44,4	43,7	43,5	42,5	42,9
Almanya	31,6	31,5	36,4	34,8	37,5	35	35,7	36,1	36,5	37,3	36,1
Yunanistan	18	20,2	21,8	26,4	34,3	32,1	31,6	32,5	32,1	30,4	30,9
Macaristan					39,3	37,3	37,3	40,3	40,1	39,9	37,9
İzlanda	26,2	27,4	29,6	30,9	37,2	40,7	41,5	40,6	36,7	33,9	35,2
İrlanda	24,9	28,2	30,7	32,8	31	30,1	31,5	30,9	29,1	27,7	27,6
İsrail					36,8	35,6	36	36,3	33,8	31,4	32,4
İtalya	25,5	25,7	29,7	37,6	42	40,6	42,1	43,2	43	43	42,9
Japonya	17,8	19,2	24,8	28,6	26,6	27,3	28,1	28,5	28,5	27	27,6
Kore			17,1	19,5	22,6	24	25	26,5	26,5	25,5	25,1
Lüksemburg	27,7	23,5	35,7	35,7	39,1	37,6	35,9	35,6	35,5	37,7	37,1
Meksika			14,8	15,8	16,9	18,1	18,2	17,7	20,9	17,4	18,8
Hollanda	32,8	35,6	42,9	42,9	39,6	38,4	39,1	38,7	39,3	38,2	38,7
Yeni Zelanda	23,9	25,9	30,5	36,9	33,2	36,6	36	34,7	33,8	31,6	31,5
Norveç	29,6	34,5	42,4	41	42,6	43,2	43,5	42,9	42,1	42,4	42,9
Polonya					32,8	33	34	34,8	34,2	31,7	31,7
Portekiz	15,9	17,8	22,2	26,8	30,9	31,1	31,8	32,4	32,5	30,7	31,3
Slovak Cum.					34,1	31,5	29,4	29,5	29,5	29,1	28,3
Slovenya					37,3	38,6	38,3	37,7	37,1	37,1	37,5
İspanya	14,7	15,9	22,6	32,5	34,3	36	36,9	37,3	33,1	30,9	32,3
İsveç	33,3	37,8	46,4	52,3	51,4	48,9	48,3	47,4	46,4	46,6	45,5
İsviçre	17,5	19,2	24,6	24,9	29,3	28,1	27,9	27,7	28,1	28,7	28,1
<b>Türkiye</b>	<b>10,6</b>	<b>9,3</b>	<b>13,3</b>	<b>14,9</b>	<b>24,2</b>	<b>24,3</b>	<b>24,5</b>	<b>24,1</b>	<b>24,2</b>	<b>24,6</b>	<b>25,7</b>
İngiltere	30,4	36,7	34,8	35,5	36,4	35,4	36,3	35,8	35,8	34,2	34,9
ABD	24,7	27	26,4	27,4	29,5	27,1	27,9	27,9	26,3	24,2	24,8
<b>OECD-Toplam</b>	<b>25,5</b>	<b>27,5</b>	<b>30,9</b>	<b>33</b>	<b>35,2</b>	<b>34,9</b>	<b>35</b>	<b>35,1</b>	<b>34,5</b>	<b>33,7</b>	<b>33,8</b>

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>

### 3.3.1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Konu

OECD tarafından yayınlanan 1988 Raporu'nda küreselleşme sürecinde ülkeler arasında meydana gelen vergi rekabetinin genişlemesi sonucunda ulusal vergi matrahlarının ciddi bir tehdit altında bulunduğu ve buna yönelik olarak yapılacak engelleme girişiminin ne yönde uygulanacağı açıklanmıştır.

Söz konusu Raporun ilk bölümünde, uluslararası vergi yapısına ilişkin olarak ana prensipler belirtilmiş ve küreselleşmenin söz konusu yapı üzerinde meydana getirdiği baskı ortaya konulmuştur. Bu, değişen dünyada, vergileme konusunda oyunun kurallarının değiştiğini ve yeni politikalara ihtiyaç duyulduğu anlamına gelmekte ve dahası bu yeni politikaların, daha kapsamlı bir uluslararası işbirliğine dayalı önlemleri içermesi gerektiği vurgulanmaktadır. İkinci bölümde, gerek vergi cennetlerine gerekse OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan tercih yaratan vergi rejimlerine yol açan ve ülkelerin vergi sistemlerinin bütünlüğünü zedeleyen faktörlere ilişkin analizler yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise söz konusu vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ile mücadele de kullanılabilir araçlara değinilmiştir (Karaca, 2001:91).

1998 Raporunun amacı, zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi uygulamalarının finansal ve diğer iktisadi faaliyetlere ilişkin kararları nasıl etkilediği, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl bozduğu ve vergi sistemlerinin adillliğini, tarafsızlığını ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl zedelediğini ortaya koymak şeklinde karşımıza çıkmaktadır (OECD, 1998:8).

Raporda vergi rekabeti ile mücadele konusunda sayıları 19'u bulan tavsiye kararı bulunmaktadır. Birinci bölümde yer alan tavsiyeler ulusal mevzuat ve uygulamalarla ilgili kararlardır. İkinci bölümde vergi anlaşmalarında bulunan ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamaların sınırlandırılması incelenmiştir. Şöyle ki vergi cenneti niteliğindeki ülkelerle yapılmış olan vergi anlaşmalarının yürürlükten kaldırılması ya da gelecekte bu türden ülkelerle vergi anlaşması yapılmamasına ilişkin tavsiyelerdir. Üçüncü bölümde ise uluslararası işbirliğine ilişkin tavsiyeler bulunmaktadır. Bu tavsiyeler; üye ülkelerin oluşturacakları forum ile zararlı olabilecek uygulamaların belirlenmesi, vergi cenneti sayılan ülkelerin listesinin hazırlanması ve bu ülkelerin takip altında tutulması, üye ülkelerin vergi cenneti ülkelerle yapmış oldukları ekonomik, sosyal ve politik

ilişkilerinin zararlı vergi uygulamasına sebebiyet vermemesi hususunda titiz olmalarına ilişkin kararlardır (Karaca, 2001: 91).

Zararlı vergi rekabetinin kavramsal içeriğini belirleyen 1998 Raporu, OECD üyesi İsviçre ve Lüksemburg; Raporun sadece coğrafi olarak hareketli faaliyetlerle ve finansal hizmetlerle sınırlandırılmasına karşı çıkmış ve bu nedenle de sonuç bildirgesini ve önerilerini kabul etmemişlerdir. Bu ülkelerin eleştirilerinin temel nedenini tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasında kullanılan ölçütler ve özellikle raporda banka gizliliğinin zararlı vergi rekabetinin kaynaklarından biri olarak yorumlanması bulunmaktadır (Ekmekçi, 2003:11).

1998 Raporu, zararlı vergi uygulamalarının, global refahı azalttığı ve mükelleflerin vergi sistemlerinin bütünlüğüne ilişkin inançlarına zarar verdiği olgusunu savunmaktadır. Rapor zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele etmek için ülkelerin gerek kendi başlarına gerekse ikili anlaşmalar yapmak suretiyle gösterecekleri çabaların yetersiz olacağını, niteliği itibarıyla global ölçekte olan bu probleme, ancak ve ancak global bir yaklaşımla mücadele edilmesi durumunda çözüm üretilebileceğini savunmaktadır. Bu şekildeki bir mücadele ise "işbirliği esasına dayanılarak hazırlanmış uluslararası bir çerçeve" yardımı ile mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, mümkün olduğunca geniş katılım esasına dayanan ve ülkelerin gönüllü işbirliği üzerine inşa edilmiş bir uluslararası kabul görmüş çerçeveye olan ihtiyaç, OECD'nin bu husus da ki çalışmalarını daha da önemli kılmaktadır (Karaca, 2001:91).

### **3.4.2000 Raporu: Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler**

OECD'nin hazırladığı 2000 Raporu 1998 yılında hazırlanan raporun bir uzantısıdır. Şöyle ki bu rapor o tarihte, zararlı vergi rekabeti ile mücadele kapsamında ne tür önlemlerin alındığı ve ilerleyen dönemlerde nelerin yapılacağı hususunu içermektedir. Aynı zamanda 2000 raporu, vergilerin

sermayenin dağılım kararlarındaki etkilerinin ortadan kaldırılması ve vergi yükünün adil dağılımının sağlanması amacı bulunmaktadır (Karaca, 2001:91).

1998 Raporunda anılan üye ülkelerin oluşturacakları forum ile zararlı olabilecek vergi uygulamaların tespit edilmesi, vergi cenneti sayılan ülkelerin listesinin hazırlanması ve bu ülkelerin takip altında tutulması kararı doğrultusunda 47 ülke belirlenmiştir. Ardından inceleme kapsamına alınan ülkeler veya yerlerle gerek ikili gerekse çok taraflı temaslar yoluyla bilgi alışverişi yapılması sağlanmış ve böylece 1998 Raporunda belirtilen kriterlerin söz konusu ülke veya yerler bakımından geçerli olup olmadığı incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda 35 ülkenin vergi cenneti olma özelliği taşıdığı sonucuna ulaşılmış ve bu ülkeler 2000 Raporunda oluşturulan bir liste ile dünya kamuoyuna duyurulmuştur (OECD, 1998:5).

1998 Raporunda bulunan ilkeler ve takvim çerçevesinde zararlı vergi uygulamalarından vazgeçeceklerini üst düzeyde taahhüt eden ülkeler listeden çıkarılmışlardır. Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Mauritius vergi cenneti tanımına girmekle beraber söz konusu listede bulunmamışlardır. Bu ülkeler söz konusu uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar ortadan kaldırmaları kaydıyla üst düzey işbirliği yapan ülkeler olarak adlandırılmışlardır.

2000 Raporunda açıklanan 35 vergi cennetine 31 Temmuz 2001 tarihine kadar geçiş dönemi kapsamında bir süreç öngörülmüş ve daha sonra bu süre 28 Şubat 2002 tarihine uzatılmıştır. Kısacası bu ülkeler zararlı vergi uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar kaldıracaklarını 28 Şubat 2002 tarihine kadar taahhüt etmeleri durumunda işbirliği yapan ülkeler kategorisine ekleneceklerdir.

OECD 2000 Raporunda vergi cenneti listesindeki ülkelere OECD ile işbirliği yapmak isteyenlerden bazı şartların yerine getirilmesi talep edilmiştir (OECD, 1998:19). Bunlar;

- Zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri,
- Taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren planın, taahhüt tarihinden itibaren 6 ay içerisinde OECD'ye sunulması,
- Taahhüdün OECD'ye ülkeyi temsil eden yetkili bir görevlinin imzası ile sunulması
- Hazırlanan bu planda tahrip edici nitelikteki vergi uygulamalarının kaldırılma takviminin açıkça belirtilmesi şartı bulunmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda OECD ile "üst düzey işbirliği yapanlar", "işbirliği yapan ülkeler" ve işbirliğine katılmayan vergi cennetleri' bulunmaktadır (Karaca, 2001:92).

OECD, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelere ve sistemlerindeki zararlı vergi uygulamalarını devam ettiren ve bu uygulamaların kaldırılması konusunda isteksiz davranan diğer ülkelere karşı OECD üyesi ülkeleri tarafından uygulamaya konulacak tedbirler şu şekildedir (OECD, 1998:25):

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili işlemleri yapanlar için uygulanmakta olan indirim, istisna ve diğer vergi kolaylıklarına izin verilmemesi,
- Söz konusu ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili olarak karşılıklı bilgi değişimi kurallarının uygulanmaması durumunda cezai yaptırımların uygulanması,
- Söz konusu ülkelerde faaliyet gösteren yabancı şirketlerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili işlemlerinin vergiye tabi tutulması,
- Söz konusu ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici vergi uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerden harç alınması,
- Söz konusu ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarının avantajlarından yararlanan işlemler ile ilgili yabancı ülkelerde ödenen vergilere vergi indiriminin uygulanmaması,

- Söz konusu ülkelerde yerleşik kişilere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması,
- Söz konusu ülkelerde gerçekleşen veya zarar verici uygulamaların avantajlarından yararlanan işlemler üzerinde vergi incelemesinin artırılması,
- Söz konusu ülkelere veya zarar verici vergi uygulamalarını mevzuatlarında bulunduran ülkelere karşı zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilen önlemlerin uygulanması,
- Söz konusu ülkelerle kapsamlı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yapılmaması ve zararlı vergi uygulamalarına imkan veren anlaşmaların iptal edilmesi,
- Söz konusu ülkelerde şirket kurulması veya elde edilmesine ilişkin maliyet ve indirimlerin uygulanmaması,
- Söz konusu ülkelerde gerçekleştirilen belirli işlemler üzerine işlem vergilerinin uygulanması.

OECD'nin 2000 raporunda önerdiği küresel işbirliği farklı uluslararası platformlarda tartışılmıştır. OECD'nin zararlı vergi rekabeti konusundaki yaklaşımlarına yapılan eleştiriler arasında OECD'nin bir zenginler kulübü olduğu ve küçük devletlerin mali egemenliğini tehdit ettiği görüşü yer almaktadır. OECD yetkilileri ise, yapılan çalışmaların ve işbirliğinin mali egemenliği kısıtlama anlamına gelmeyeceği şeklinde yanıt vermektedirler. Ayrıca OECD'nin herhangi bir yaptırımını olmadığı belirtilmektedir. Ancak OECD'nin aldığı kararlar üye ülkeler için bağlayıcı olmaktadır. Bu nedenle OECD'nin vergi cennetleri ve zararlı vergi rejimleri listesinde yer alan pek çok ülke, bu listede bulunmak için istenen düzenlemeleri yapmışlardır (Filiz, 2005:116).

#### **3.4.1. 2000 Raporunda Yer Alan Vergi Cenneti Ülkeler**

Amerikan Virjin Adaları

Liberya

Andorra

Liechtenstein

Aruba	Man Adası
Anguilla	Maldiv Adaları
Antigua ve Barbuda	Marshall Adaları
Bahama Adaları	Monaco
Bahrain	Montserrat
Barbados	Nauru
Belize	Nevis
Cebelitarık	Niyu
Cook Adaları	Panama
Dominik Cumhuriyeti	Samoa Adaları
Grenada	Saint Lucia
Grenadines	Seychelles Adaları
Guernsey	Tonga
Hollanda Antilleri	Turks&Caicos
İngiliz Virgin Adaları	Vanuatu Jersey

### **3.5.2001 Raporu: Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD**

#### **Projesi**

OECD'nin 2001 yılında yayınladığı raporun en önemli özelliği, vergi cenneti bir ülkenin işbirliği yapıp yapmadığının belirlenmesinde, söz konusu ülkelerin sadece şeffaflık ve etkin bilgi değişimi kriterleri hususunda taahhütte bulunmasının yeterli olacağıdır. 2001 yılı Raporu'nda 1998 yılı Raporu'nda vergi cennetini tanımlamak için kullanılan dört ölçütten biri olan ekonomik faaliyet olmaması ölçütünün uygulanmasındaki zorluklar sebebiyle, bunun bu kıstasın aranmaması sonucuna ulaşılmıştır (Öz, 2005:97).

2001 yılı İlerleme Raporunda, ilgili ülkeler tarafından şeffaflık taahhüdünde bulunulması konusu aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Şeffaflık taahhüdünde bulunulmak suretiyle, bir ülke vergi sisteminde şeffaf olmayan unsurlar kalmayacağı, örneğin mevzuat sistemi içinde mevcut kanun ve uygulamalardan sapma oluşturan kurallar olmayacağı, “gizli” vergi özetgeleri veya kişilerin uygulanacak vergi oranını “müzakere” etme imkânlarının bulunmayacağı hususlarında mutabık kalmaktadır. Şeffaflık ayrıca, finansal kayıtların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak tutulmasını ve denetlenerek beyanını da kapsamaktadır. Bu zorunluluğun kaldırılması, istisna olarak, söz konusu işletmelerin işlemlerinin asgari düzeyde olması, yabancı doğrudan veya dolaylı ortağı, yöneticisi veya herhangi bir ilintisi olmaması halinde mümkün olmaktadır. Ayrıca, taahhütte bulunan ülkeler, hükümet yetkililerinin her türlü işletmenin faydalanan malikinin kim olduğunu belirlemesi ve vergi ceza veya usul hukuku açısından gerekli banka bilgilerine ulaşabilmesinin mümkün olacağını taahhüt etmektedirler. Şeffaflık kriterinin yerine getirilmesi bakımından muhafaza edilecek olan bilgiler aşağıda belirtilecek bilgi değişimi mekanizması içinde de karşılıklı olarak değişime müsait olarak muhafaza edilecektir (Eyüpgiller, 2000:96).

2001 Raporunda ilgili ülkeler tarafından etkin bilgi değişimi taahhüdünde bulunulması ise şu şekilde açıklanmıştır:

“Kurulacak bir hukuki mekanizma yoluyla herhangi bir başka ülkenin vergi otoritelerinin spesifik bir vergi araştırması için talep ettikleri bilgilerin verilmesini temin etmesi gerekmektedir. Bu noktada bilgi değişiminin etkinliğinin sağlanmasında önemli bir unsur, istenen ve sunulan bilginin sadece ihtiyaç duyulan amaca yönelik kullanılmasının güvenceye alınmasıdır. Mükelleflerin hakları ve vergi işlemlerinin mahremiyetini uygun şekilde korumayı sağlayabilecek bir bilgi sistemi bütünlük ve etkinlik açısından yeterli unsurları içermiş olacaktır. OECD üyesi ülkeler, bu anlamda güvence oluşturacak sistemleri oluşturmak için teknik yardımlaşma içinde olma konusunu taahhüt etmişlerdir. Vergi ceza hukuku yönünden araştırma veya icra maksadıyla talep edilen bilgilerin, sorgu veya yargılamaya konu işlemler bilgi talep edilen ülke mevzuatına göre suç oluşturup oluşturmadığına bakılmaksızın talep eden

ülkeye verilmek durumundadır. Vergi usul hukuku yönünden talep edilen bilgilerin ise, talep edilen ülkenin kendi iç mevzuatı açısından bilinmesinin bir fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın, talep edilen bilginin verilmesi gerekmektedir. Taahhüt veren ülkeler, aynı zamanda, bilgi değişimi için kurulacak idari uygulamaların etkin olarak işlerliğinin ve izlenebilirliğinin sağlanacağını taahhüt etmektedirler. Bu konuda, taahhütte bulunan vergi cenneti ülkeler ile OECD üyeleri arasında bilgi değişimini taahhütlere uygun olarak gerçekleştirmeyi sağlayacak araçların geliştirilmesi hususunda mutabakat sağlanmıştır (Eyüpgiller, 2000:96).

2001 Raporu'nun vergi cennetlerine karşı alınacak ortak tedbirler konusunda üç temel kararı bulunmaktadır.(OECD, 2001: 13.) Bunlar:

- i. Üye ülkeler alınacak ortak tedbirlerin uygulanıp uygulanmamasında özgürdürler.
- ii. Üye ülkeler zararlı vergi uygulamalarının kendilerine karşı doğuracağı zararları belirlemede ve bunları önleyici tedbirler alma konusunda özgürdürler.
- iii. Alınacak ortak tedbirler zarar verici vergi uygulamalarının olumsuz etkilerini gidermeyi amaçlamalıdır.

2001 yılı Raporu'nun yayınlanmasından sonra OECD ile işbirliğine girme taahhüt mektubu veren ülkeler Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahrain, Barbados, Belize, Dominik Cumhuriyeti, Cebelitarık, Grenada, Guernsey, Man Adası, Montserrat, Hollanda Antilleri, Saint Lucia, Seychelles Adaları, Vanuatu Jersey, St. Vincent ve Grenadines, Turks&Caicos, Amerikan Virgin Adaları'dır. 18 Mart 2002'de Bahama ve 20 Mart 2002'de Belize'nin taahhütte bulunması ve Maldivler ile Tonga'nın OECD tarafından gözden geçirilmesi ile listeden çıkarılmış ve vergi cennetleri listesinde 12 ülke kalmıştır (Eyüpgiller, 2000: 98).

### 3.6.2004 Yılı Raporu

OECD 2004 yılında zararlı vergi rekabeti ile ilgili rapor zararlı vergi rekabetine karşı alınan önlemlerin niteliğini ortaya koymaktadır. 2004 yılı Raporu'nda OECD üyesi ülkelerde hiç bir rejim, zarar verici seçimli vergi uygulaması olarak değerlendirilmemiştir. 2004 yılı Raporu'nun dikkati çeken en önemli özelliği ise zararlı vergi uygulamalarını engellemede iki taraflı çifte vergilendirme anlaşmalarının araç olarak kullanılabileceğinin üzerinde durulmasıdır. Bu nedenle OECD, vergi cennetleri ile mücadelede üye ülkelerin zararlı vergi uygulamalarına sahip ülkelerle çifte vergilendirme anlaşmaları yapmamalarını önermektedir. Zararlı vergi uygulamalarını engelleme girişimlerinin bir devamı olan 2004 yılı Raporu'nda 2001 yılı Raporu'nda yer alan vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlere altı yeni ilke daha dâhil edilmiştir (Saraç, 2006: 474). Bunlar;

- i. Alınacak önlemlerde, üye ülkelerde benzer bir önlemin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanması durumunda etkin sonuçlar doğurup doğurmadığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.
- ii. Zarar verici vergi uygulamalarının farklılıkları nedeniyle, farklı durumlarda, farklı önlemler uygulanabilmelidir.
- iii. Ortak önlemler belirlenirken vergi mükelleflerine ya da vergi idarelerine gereksiz yük ve maliyetler doğuracak uygulamalardan kaçınılmalıdır.
- iv. Zarar verici vergi uygulamalarını önlemede alınacak ortak tedbirlerin, dinamik, değişen durumlara uyum sağlayabilen uygulamalar olması zorunludur.
- v. Ülkeler arasında işbirliği ile uygulanacak önlemler, tek taraflı olarak uygulanan önlemlerin etkinliğini artıracaktır.
- vi. Oluşturulan çerçevenin, ortak veya münferit alınan önlemleri uygulayacak olan ülkelerin bu önlemleri kendi egemenlik hakları doğrultusunda uygulamasını göz önüne almalıdır.

OECD 2004 yılı Raporu'nda Andorra, Liberya, Liechtenstein, Marshall Adaları ve Monaco'nun işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmadıkları vurgulanmış olmakla birlikte yapıcı diyaloglarının sürmekte olduğu belirtilmiştir. Taahhütte bulunan vergi cennetlerinin uygulama planlarını ise 31 Aralık 2005 tarihine kadar ilgili ülkeyi temsil eden yetkilinin imzası ve hazırlanan planda zarar verici vergi uygulamasını kaldırma tarihinin belirtilmesi şartı ile sunulması gerekmektedir. Bu süre sonunda, taahhüdün yerine getirilmemesi durumunda, bu ülkeler de işbirliğine yanaşmayan ülkeler listesine ekleneceği belirtilmiştir.

OECD'nin bu ülkelerden beklentisi, OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmaları ve bunların sadece taahhüt aşamasında kalmayıp ayrıca uygulamaya da geçirilmesidir. 2005 yılı sonuna kadar bu ülkelerden 33'ü, OECD ile işbirliği taahhüdünde bulunurken, 5 ülke OECD ile işbirliğine gitme yolunda herhangi bir girişimde bulunmamıştır. OECD, 2000 yılından sonra ayrıca 2001 yılı ve 2004 yılı ilerleme raporlarında bu ülkelerle ilgili olarak yapılan çalışmalara yer vermiştir. 2007 yılında ise 24/07/2007 tarihinde Liberya ve 07/08/2007 tarihinde Marshal Adaları Cumhuriyeti OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmuştur. OECD ile işbirliğine girme taahhüdünde bulunan ülkeler ile OECD ile işbirliğine yanaşmayan ülkelerin listesi aşağıdaki gibidir.

### **OECD'nin Vergi Cenneti Ülkeler Listesi (Ekim/2007)**

**OECD İle İşbirliği Taahhüdünde Bulunanlar:** Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino, Angila, Antigua And Barbuda, Aruba, Bahama, Bahrain, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey And Sark/Alderney, Isle Of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samua, Seychelles Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation Of St. Chiristpher Nevis, St. Vincent And The Grenadines, Turks&Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu

Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti, Marshal Adaları Cumhuriyeti (2007), Liberya (2007)

**İşbirliğine Gitmeyenler:** Andora, Lihtenştayn, Monako

### 3.7. 2009 Küresel Forumu

31 Ağustos 2009 tarihinde gerçekleştirilen küresel forumda vergisel amaçlı bilgi değişimi ve şeffaflık konusundaki küresel forum standartlarının uygulanmasında gerçekleşen ilerlemelerin dört yıllık değerlendirmeleri yayınlanmıştır. İlerleme raporuna göre yaşanan son gelişmeler özetle şu şekildedir;

- a. Tüm OECD ülkeleri Mart 2009'da Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve İsviçre'nin çekinceleri kaldırmalarını takiben 2005 yılında güncellenmiş olan OECD Vergi Anlaşması Modelinin 26'ncı maddesini (bilgi değişimi) kabul etmiştir.
- b. Singapur, Macau ve Hong Kong uluslararası kabul görmüş vergileme standardına uyum sağlamak amacıyla 2009 yılında bilgi değişimine ilişkin bir yasayı yürürlüğe koyduklarını açıklamıştır.
- c. 2002 yılında OECD tarafından iş birliğine gitmeyen vergi cennetleri olarak tanımlanan Andora, Lihtenştayn ve Monako OECD standartlarını onaylamış ve kendi mevcut yasalarında değişikliğe gitmiştir.
- d. Brunei, Guatemala, Aruba, Belçika, Uruguay, Filipinler, Bermuda, Malezya, Kosta Rika, İngiliz Virjin Adaları, Bahrain, Cayman Adaları, Lüksemburg ve Hollanda Antilleri uluslararası kabul görmüş vergileme standartlarını resmi olarak tanımış ve bu standartları uygulamak için adım atmıştır.

2011 yılında ise "Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Şeffaflık, Bilgi Değişimi Standartlarının Uygulanması" ile ilgili OECD tarafından bir rapor sunulmuştur.

OECD tarafından geliştirilen şeffaflık ve bilgi değişimi standardı doksan yedi ülkenin katılımıyla birlikte evrensel bir geçerlilik kazanmıştır.

### **3.8. Genel Olarak OECD Vergi Uyumlaştırması**

OECD, uygulanmakta olan vergi sistemlerinde görülen temel vergi ilkelerinden sapmaları gidermek ve bu alanda küreselleşmenin getirdiği yeni sorunları daha etkili bir biçimde çözümlmek için, üye ülkelerde yapılması gereken vergi düzenlemelerinde izlenecek yollar ve alınacak önlemler için yardımcı olmaya büyük özen göstermektedir. Vergi reformlarının, özellikle küreselleşmenin yaygınlaşması karşısında, işgücü arzı, tasarruflar, sermayenin dağılımı ve değişik ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisinin tarafsız kalması ve dolaylı vergilere kaymanın bir fiyat-ücret yarışına yol açmaması konusu üzerinde durmaktadır. Ancak uygulamalar ulusal tercihlerin, vergi politikası kararlarında daha uzun süre uluslararası uyumluluk için gösterilen çabalardan daha etkili olacağını göstermektedir (Özdemir, 2006:78).

OECD çalışmaları da genelde AB'nde sürdürülen vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, rekabeti bozucu zararlı vergi düzenlemelerinin ve uygulamalarının giderilmesi, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele, ülkeler arasında sıkı işbirliği gibi benzeri konuları kapsamakta ve esasen çalışmalar doğal olarak birlikte sürdürülmektedir. Bu nedenle değerlendirmeler AB'nde yürütülen vergi politikaları ile ilgili açıklamalarla yapılacaktır (Özdemir, 2006:78).

Gerçek OECD'nin öngördüğü küresel vergi işbirliği; gerek AB'nin, üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, yakınlaştırılması ve vergi idareleri birbirleri ile karşılıklı ve sıkı işbirliğinde bulunma unsurlarını taşıyan, dolayısıyla uyumlaştırma kavramından daha dinamik ve etkin bir bakışı ifade eden, vergi eşgüdümü, sınır ötesi sermaye, mal ve hizmet akımlarının ve

hareketlerinin yarattığı küresel ekonomi karşısında vergilendirme meselelerine yaklaşım durumlarını göstermektedir. Ancak küresel ekonominin ağ etkisi, bu alanda gösterilen çabalar karşısında hala ciddi engeller oluşturma gücünü sürdürmektedir (Ekmekçi, 2003:18).

Sonuç olarak denilebilir ki, OECD çekici düzeyde düşük ve tabanı geniş vergi oranlarının, uluslararası normlara uygun gelir vergisi düzenlemelerinin, adil biçimde uygulanan açık vergi kurallarının ve düzgün kurulmuş vergi anlaşmaları şebekesinin varlığının yatırımcıların tercihinde en büyük etken olduğu görüşündedir. Bu noktadan hareketle OECD çalışmalarını adil ancak güçlü bir rekabet ortamının ve bu çerçevede doğrudan dış yatırımlara uygun elverişli bir vergi düzeninin yaratılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için ülkeler arasında daha geniş bir işbirliği oluşturulması yönünde daha da yoğunlaştırmaktadır (Özdemir, 2006:78).

Bugün itibariyle, 2000 yılı Raporu listesinde yer alan 38 ülkeden, OECD ile işbirliğine gitmeyenlerin sayısı sıfırdır.

OECD çalışmalarına vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerin kamuoylarından gelen tepkiler ve özellikle OECD'nin lider ülkelerinden ABD'nin politikasındaki değişim sonucu, vergi cenneti olma ölçütlerinden biri olan ekonomik faaliyet olmamasının OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünün geçerliliğinin bir ölçütü olarak aranılmasından vazgeçilmiştir. Vergi cenneti ülkelerin yalnızca saydamlık ve etkin bilgi değişimi konularında taahhüt vermeleri yeterli görülmüştür.

Bu gelişmeler sonucunda, vergi cenneti ülkelerde gerçekleştirildiği belirtilen faaliyetlerle ilgili bilgi edinilmesi daha ön plana çıkmıştır. Bu amaçla, OECD üyesi ülkelerle vergi cenneti ülkelerin ortaklaşa çalışmaları sonucunda 2002 yılında "Vergi Konularında Bilgi Değişim Antlaşması Modeli" oluşturularak, bilgi değişiminin temel standartları açıklanmıştır. Vergi cenneti ülkeler, OECD ile

işbirliğinin göstergesi olarak üye ülkelerin talepte bulunmaları durumunda bu modeli esas alarak bilgi değişim antlaşması imzalamışlardır.

#### **4. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR**

Birleşmiş Milletler, 2001 yılında Uluslararası Vergi Örgütü (International Tax Organization) kurulması konusunda bir rapor hazırlamıştır. Bu rapor, ülkeleri vergi rekabetinden korumak için vergi politikaları için normlar oluşturarak vergi sistemlerinin kontrol altına alınacağını söylemektedir (Rahn, 2003:5).

OECD'nin bu konudaki çalışmaları sadece vergi cennetlerini ve kendi üyelerini ele alan uygulamalar içerirken, Birleşmiş Milletlerin Uluslararası Vergi Örgütü kurulmasını öneren çalışması daha geniş kapsamda vergi konuları ile ilgilenmekte ve daha fazla üyeye ulaşmayı amaçlamaktadır. OECD projesi sadece coğrafi olarak mobil olan finansal ve hizmet kazançlarını düzenlemektedir. Hâlbuki gelişmekte olan ülkeler, OECD'nin düzenlemede kararsız kaldığı bir konu olan reel yatırım rekabeti ile daha ilgilidir. Bu sebeple gelişmekte olan ülkeleri de kapsamına alan bir Uluslararası Vergi Örgütü'nün başarılı olabileceği söylenebilmektedir (Günaydın, 2004:86).

Birleşmiş Milletlerin hazırladığı Zedillo Raporu olarak adlandırılan raporun; ülkeleri vergi rekabetinden korumak amacıyla, önerdiği Uluslararası Vergi Örgütü'ne yüklenen görevler şu şekildedir (Horner, 2001:4);

- Uluslararası vergi istatistikleri toplayarak problemlerin daha hızlı çözülmesini sağlamak ve fikirlerin paylaşıldığı bir forum oluşturularak ülkelerin ihtiyaçları doğrultusunda teknik yardım sağlanmasını kolaylaştırarak vergi yönetimi ve politikaları için normların geliştirilmesini sağlamak,

- IMF'in makroekonomik gelişmeleri izlemeyi ülke düzeyinde, bölgesel düzeyde ve dünya düzeyinde sürdürdüğü gibi aynı yolla vergi gelişmelerini izlemek veya kontrol etmek,
- Vergi cenneti ülkelerde müzakerelerin devam ettirilmesi ve bu ülkelerin zararlı vergi uygulamalarından vazgeçmelerini sağlamak,
- Ülkeler arasında veya ülke grupları arasında sürtüşme veya anlaşmazlık ortaya çıktığında vergi tahkimi (hakem kararı ile çözüm) için uluslararası bir forum kurmak,
- Çokuluslu şirketlerin karlarını eşit paylaşmak için global bir formül üzerinde uluslararası anlaşma yapmayı ve güven altına almayı araştırmak,

Yukarıdaki liste; oluşturulacak Uluslararası Vergi Örgütü'nün ana faaliyetlerini göstermektedir. Vergileme ile ilgili olarak böyle bir örgütün oluşturulmasındaki esas amaç, ülkelerin mevcut vergi sistemlerini ve vergi idarelerini kaldırıp onların yerine geçmesi değil, vergi sistemlerinin globalleşmenin sonucu oluşan olumsuzluklarla etkili bir şekilde mücadele etmelerini ve Tobin Vergisi gibi gelecekte uygulanması muhtemel olan çok taraflı düzenlemelerin kolaylaştırılmasını sağlamaktır. Oluşturulacak olan böyle bir uluslararası vergi örgütü, sınırlar arası taşma etkileri oluşturan vergi gelişmelerini belirleyecek ve bunları tüm üyelerin temsil edildiği direktörler kurulunun dikkatine sunacaktır. Kurul, bir ülkenin vergi davranışının diğer ülkeler nezdinde negatif etkilere sahip olduğu alanlarda değişiklikler tavsiye edecektir. Örneğin, dünya vergi matrahına açıkça yüklenen ülkelerde değişiklikler önerecektir. Ancak, bu örgüt etkili sınırlar arası taşmalara sahip olmayan vergi konularını bulundurmayacaktır. Ayrıca, sadece değişiklikler önerecek, ülkeleri zorlamayacaktır (Günaydın, 1999:92).

Birleşmiş Milletler, böyle bir Uluslararası Vergi Örgütü'nün (International Tax Organization) oluşturması durumunda çokuluslu şirketlerin vergiden kaçınmalarını ve offshore vergi cennetlerinin doğmasını engellemeye yönelik sıkı önlemlerin geliştirileceğini söylemektedir. Bu hareket, dünyanın en büyük

firmalarının büyük ölçekli vergi kaçırmalarını önlemek için mevcut uluslararası finansal kurumların kollektif başarısızlığının bir onayıdır. Büyük firmalardan vergi toplamada hükümetlerin başarısız olması fakir ülkelerde temel kamu hizmetlerinin finanse edilememesine neden oluşturmaktadır (Günaydın, 1999:86).

## **5. G8 FİNANSAL EYLEM GÖREV GRUBU BÜNYESİNDE YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR**

Finansal Eylem Görev Grubu, 1989 yılında Paris'te G8'ler tarafından OECD nezdinde kurulmuştur. Günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 33 üyesi bulunan Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Mali Çalışma Grubunun (FATF) temel amacı, tüm ülkelerde kara paranın tespitine ve aklanmasına yönelik yasal ve düzenleyici reformların oluşturulması konusunda çalışmalar yapmaktadır (Gündoğdu, 2009:100).

FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering) ilk olarak 14 Şubat 2000 tarihinde işbirliği yapmayan ülkeleri tespit etmek için 25 adet kriter belirlemiştir. Daha sonra belirlemiş olduğu kriterler doğrultusunda Haziran 2000 tarihinde 26 ülkeyi ele alan bir çalışma yapılmıştır. FATF daha sonraki güncelleştirdiği listesinden Bahama Adaları, Cayman Adaları, Liechtenstein ve Panama'yı çıkartmış, Mısır, Guatemala, Macaristan, Endonezya, Myanmar ve Nijerya'yı işbirliği yapmayan ülkeler veya bölgeler listesine dâhil etmiştir. FAFT'nin güncellenmiş kara listesine almış olduğu ülkeler; Cook Adaları, Marshall Adaları, Dominica, Guetamala, İsrail, Macaristan, Mısır, Myanmar, Lübnan, Nijerya, Nauru, Niue, Philippines, Rusya, St. Kitts ve Nevis, ve St. Vincent and Grenadines'dır (OECD, 2000-2001). Finansal Eylem Görev Grubu kara listeye almış olduğu ülkeye, uygulamış olduğu zarar verici düzenlemelerden vazgeçmeleri için belli kurallar getirmelerini önermektedir. Bunları uygulamaları için de teknik yardımlar yapmaktadır. Bu tip teknik yardımlar şüphesiz çok sayıdaki küçük ülke için yararlı olacaktır.

FAFT vergi cennetlerine, kara paranın aklanmasına yardımcı olan yerler bakımından bakmaktadır. FAFT'in kara listeye aldığı ülkelerden Cook Adaları, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Nevis, Dominica aynı zamanda vergi cenneti olan Macaristan ise seçimli vergi rejimi uygulayan ülkedir. Bu anlamda OECD ve FATF'in hazırladığı listeler tam anlamıyla örtüşmese de aynı amaca hizmet vermektedir. Bu sebeple OECD ve FAFT çalışmalarında birbirlerine destek vermektedirler (Hoşyumruk, 2003: 88).

## 6. AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDEN ÖRNEK VERGİ UYGULAMALARI

### 6.1. Avusturya

1 Ocak 1995 yılında İsveç ve Finlandiya ile birlikte Kurucu Antlaşması'nda yapılan değişiklikle Avrupa Birliği'ne girmiştir. Avusturya'nın nüfusu şu anda 8,5 milyon civarındadır. Kişi başına düşen Gayri safi Yurt İçi hasıla miktarı 50.504 USD'dir. Bu miktar 30.455 Euro olan AB ortalamasının yukarısında yer almaktadır. Avusturya'da vergi yükü kavramına bir göz atacak olursak bu oranın %43,7 olduğunu görürüz. Bu oran AB'nin son gelişmesinden önceki oranın 2 puan üstünde olduğunu belirtmek gerekir.

**Gelir Vergisi:** Artan oranlı bir tarife mevcuttur.

3.640 Euro'ya kadar % 0 vergi alınırken; bundan sonraki her

3.630 Euro için %21, sonraki

14.530 Euro için %31, sonraki

29.070 Euro için %41 ve daha sonrası için ise

%50 uygulanmaktadır.

Gelir türleri tarım ve ormancılık; serbest meslek kazancı, ticari kazanç, ücret, yatırımdan sağlanan kazanç, kira, leasing ve ihtira-telif benzeri haklardan elde edilen gelir ve diğer olmak üzere 7 çeşittir.

Genel olarak vergi dönemi, bir vergi yılıdır fakat gelir vergisi mükellefleri idare tarafından onaylanması durumunda bir ticari işten doğan gelirler için özel hesap dönemi gibi takvim yılından başka bir vergi ödeme planı çıkarılabilir.

Düzenlemelere göre temsilcileri olmayan şirketler vergi yılının bitiminden itibaren 31 Mart'a kadar beyannameyi vergi dairesine vermek zorundadır. Fakat bir vergi danışmanı aracılığı ile vergi mükellefi vergi beyan tarihini 1 sene sonraya aktarabilir. Eğer bu beyan çok gecikirse en fazla %10 oranında bir ceza vermek vergi idaresinin inisiyatifindedir.

Kurum Gelir Vergisinde peşin ödeme tarihleri 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos ve 15 Kasım'dır. Her ödeme şirketin bir önceki vergi tahakkukuna bakılmak sureti ile ödenir.

Eğer tarh işlemi sadece bir yıl önceki işlem için yapılmakta ise tarifede yer alan gelir vergisi oranına %5, iki yıl önceki gelirler için tarhiyat yapılmakta ise %9, üç yıl içinse %14 eklenerek hesaplanır.

**Kurumlar Vergisi;** Avusturya'da hükmi şahıslar (şirketler, dernekler, kooperatifler) gelir vergisi ödememekte fakat kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Gelir vergisinin aksine kurumlar vergisi tek oranlı bir vergi olup oranı %34 olan bu vergi 2005 yılı için %25 'e düşürülmüş ve halen aynı oran uygulanmaktadır. Oranın bu şekilde düşürülmesi ile AB'nin belirlediği oranın (%30) altına çekilmiş oldu. Avusturya vergi idaresinin bu şekilde hareket etmesinin nedeni vergisel rekabet ve şirket yatırımının kötüye gitmeye başlamış olan ekonomiye bir canlandırma getireceğine inanılmasıdır.

Avusturya'da yaygın olan şirket türleri; sınırlı sorumlu şirket (GESMBH), Anonim Şirket (AG) , joint stock company (limited şirket).

Bir anonim şirket (AG) için gerekli en az sermaye miktarı 73.000 Euro' dur ve Limited Şirketi için bu miktar 35.000 Euro' dur. Anonim şirketlerde en az iki ortak gerekirken Limited şirketler de bir ortak yeterlidir. Ortaklık için herhangi bir millet ve ikamet zorunluluğu yoktur.

Avusturya'da şirketin kuruluş yerine göre ödeyeceği miktar değişiklik göstermektedir. Eğer bir şirket Avusturya'dan mukim ise bu durumda tüm dünya çapında elde edilen gelirler üzerinden tam yükümlü olarak vergi ödeyecektir. Bir şirketin Avusturya şirketi sayılabilmesi için işlerinin yönetim yeri veya kurulma yeri Avusturya'da olmalıdır. Mukim diğer bir deyişle Avusturya şirketleri için, bu şirketlerin dünya çapında elde edeceği gelirleri alacaklandırma imkânı vergi idaresine yetki yoluyla verilmiştir. Bu düzenleme dışında, vergi anlaşmaları ile çifte vergilendirme önlemeye çalışılmaktadır. Avusturya şirketi sayılmayan şirketler ise yalnızca Avusturya'da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi öderler. Bu şirketlere daimi kuruluş olarak iş konularına özgüledikleri mal varlıklarından da vergisel açıdan sorumludurlar<sup>3</sup>

## 6.2. Macaristan

**Kurumlar Vergisi:** Kurumlar vergisi oranı 2003 yılı sonuna kadar %18 olarak uygulanmaktaydı. Bu oran 2004 yılı itibariyle % 16'ya düşürülmüş, 2010 yılı itibariyle % 19'a yükseltilmiş ve hala aynı oran uygulanmaktadır. Ayrıca, en az bir kişi istihdam eden ve istihdam ettiği işgücüne asgari ücretin en az 1,5 katı ücret ödeyen firmalar, vergiye tabi gelirlerinin 50 milyon Forinte kadar olan

<sup>3</sup>[http://www.legalisplatform.net/ozel\\_dosyalar/AVUSTURYA%20KURUMLAR%20VERG%C4%B0S%C4%B0.pdf](http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/AVUSTURYA%20KURUMLAR%20VERG%C4%B0S%C4%B0.pdf)

kısmı için % 10 kurumlar vergisi ödemek için başvuruda bulunma hakkına sahiptir. 1 Ocak 2008 tarihi itibarıyla, bu firmaların ilk 5 milyon Forintlük vergi matrahına uygulanan % 10'luk indirimli vergi oranı için üst limit 50 milyon forinte çıkarılmıştır. Ancak firmanın bu indirimden yararlanabilmesi için, ilk 50 milyon forintlük kısımdaki 6 puanlık farkı, yeni işçi istihdam etme, borçlarını ödeme, özürli istihdam etme gibi alanlarda harcaması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu uygulama KOBİ niteliğinde firmalara yönelik olarak çıkarılmış bir kolaylıktır.

Ayrıca aşağıda belirtilen unsurlar da vergi matrahtan indirim konusu yapılamayacaktır:

- Kontrol edilen piyasalardan (regulated markets) elde edilen değer artış kazançları,
- İlişkili kişiden elde edilen ya da ilişkili kişiye ödenen faiz tutarları,
- Yerel işletme vergisi,
- Varlıkların bedelsiz teslimleri, hizmetlere ilişkin ayrılan karşılıklar ve silinen borçlar

Sadece firmanın kendisi tarafından yürütülen araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin doğrudan yapılan giderler matrahtan indirim konusu yapılabilecektir. Buna ilaveten royalty ödemeleri, tahsil edilemeyen alacaklar gibi vergi matrahını azaltan bazı unsurların indirime devam edilebilecektir. Tahsil edilemeyen alacaklara ilişkin kanun maddesi daha avantajlı hale getirilecek olup, bir sene içerisinde tahsil edilemeyen alacakların % 20'si şüpheli alacak kabul edilip, matrahtan düşülebilecektir.

1 Ocak 2010'dan itibaren ilişkili kişi tanımı bir Macaristan firması ile firmanın yurtdışı şubesi arasındaki işlemleri de transfer fiyatlandırması hükümlerine tabi tutacak şekilde değiştirilmiştir.

**Gelir Vergisi:** 1 Ocak 2009 tarihinden geçerli olmak üzere, alt gelir grubu için uygulanan gelir vergisi oranı % 18 olarak tutulmuş ancak bu oran için uygulanan 1,7 milyon Macar Forinti gelir limiti 1,9 milyon Macar Forinti'ne çıkarılmıştır. Bu miktarın üzerinde yıllık gelire sahip olan bireyler için uygulanan vergi oranı ise % 36 olarak kalmıştır. Ayrıca, bireyler, elde ettikleri sermaye ve diğer yatırım gelirlerinden % 20 oranında vergi ödemek zorundadırlar. Buna ek olarak, aynen şirketler gibi, yıllık geliri 7,4 milyon Forinti aşan bireyler (Bu üst limit daha önce 6 milyon Forint iken 2009 yılı başı itibarıyla 7,4 milyon Forinte yükseltilmiştir.) % 4 oranında "dayanışma vergisi-solidarity tax" ödemek zorundadır.

Ocak 2011'de, % 16 sabit oranlı bir gelir vergisi düzenlemesine gidildi (GSYİH'nin %1,6'sı). Bu düzenleme; maaşlar, kiralar ve sermaye için tek bir vergi oranı anlamına gelmektedir. 2010'da olduğu gibi 2011'de de işverenlerin sosyal güvenlik katkı payı ödemeleri, vergi matrahına tam olarak dâhildir. Böylece vergi matrahı, brüt maaşın % 127' sine tekabül eder ve efektif vergi oranı % 20,3' tür. Bunun uygulanabilmesi için gelir eşikleri yükseltilmiştir. Özellikle üç ve daha fazla çocuklu ailelere yönelik birçok vergi indirimi getirilmiştir. Buna göre bir veya iki çocuğu olan aileler için çocuk başına aylık 10.000 HUF; üç veya daha çok çocuğu olan ailelere ise çocuk başına aylık 33.000 HUF tutarında indirim tanınmaktadır (toplamda GSYİH'nin yüzde 1,7'si). 2012'den itibaren geçerli olmak üzere, mükelleflerin 202.000 HUF'tan (653 Avro'dan) düşük olan kazançlarından sosyal güvenlik kesintisi yapılmayacaktır. Böylece % 16,3 ve % 20,3'lük iki dilimli bir vergi sistemi oluşmuştur. 2011 yılında oluşturulan aile vergi indirimi sistemi uygulaması, 2012 yılında da devam ettirilmiştir.

2012 yılından itibaren istihdama yönelik vergi indirimleri tamamıyla kaldırılmış ve bunun sonucunda da çocuksuz ve düşük gelirli aileler için net bir vergi artışı söz konusu olmuştur. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013:36)

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DEKİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BİRLEŞTİRME ÇALIŞMALARI

Türk vergi sisteminin küreselleşme ve Avrupa Birliği bağlamında değerlendirilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması konusu başlangıçta, devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücü ifade, vergilendirme yetkisinin kapsamını ve sınırlarını karşılaştırmalı olarak açıklığa ulaştırmayı gerekli kılmaktadır (Özdemir, 2006:167).

Vergileme ile ilgili kuralların hukuksal temel dayanağının en üst norm olan anayasalarda yer alması zorunludur (Saban, 2002:1). Hiçbir devletin anayasasında vergilendirme yetkisinin yürütme organına devri konusunda özel bir hükme yer verilmediği dikkate değer bir konudur (Çağan 1982:94). Kaldı ki bilindiği üzere, devlet vizyonunu değiştiren ve önerileri hem gelişmiş, hem gelişmekte olan ülkeler anayasalarında uygulama alanı bulan J. M. Buchanan'ın (Aktan, 1999: 1-2) başını çektiği anayasal iktisat akımının savunucuları tarafından, sadece vergilendirme alanında değil, kamu harcamalarından, bütçeye, mahalli idareler maliyesine, kamu mallarına, para sistemine, dış ticarete, sosyal güvenlik ve rekabet kurallarına, gelir dağılımına kadar uzanan diğer çeşitli ekonomik ve mali konularda da politika araçlarının devlet tarafından kullanımının anayasa maddelerinde bulunması ve sınırlandırılması teklif edilmiş ve genel çerçeveler önerilmiştir.

Ekonomi ve maliye politikalarının temel araçlarından birisi olan vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde, hukuk devleti, hukukun üstünlüğü gibi genel nitelikte ve yatay eşitlik gibi teknik özellikte ilkelerin ışığında, Anayasamızın 73 üncü maddesinde yer alan hükümlerin esas alınması gerekmektedir. Bunun yanında yine Anayasamızın 2 nci maddesinde ifadesini bulan ve Anayasa Mahkemesince, geniş bir biçimde açıklanan Türkiye

Cumhuriyetinin bir sosyal hukuk devleti olduğu, dikey eşitlik ilkesi ışığında ihmal edilemeyeceği kesindir (Özdemir, 2006: 170).

Avrupa Birliği, üye ÷lkelerdeki dar mükelleflerin ayrımcı vergilenmesine yol açan düzenlemelere son verilmesini, gerek Komisyon Tavsiyeleri, gerekse Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararları yoluyla sağlaması amaçlanmıştır. Türk vergi mevzuatında da benzeri düzenlemeler mevcuttur. Bunlara örnek (Bilici, 2005: 283):

- Sakatlık indiriminden yararlanma imkânını sadece tam mükelleflere tanıyan GVK m. 36-f/2'yi ve
- Vergi alacağından yararlanma hakkını yine sadece tam mükelleflere tanıyan GVK mükerrer 75. maddesini verebiliriz.

Bu gibi uygulamalar, ABAD tarafından AB'nin ortak vergilendirme ilkelerine aykırı bulunmakta ve kaldırılması talep edilmektedir (Bilici, 2005: 283).

Türkiye'de asgari ücretin vergi dışında tutulmasına yönelik düzenlemelerin olmaması da, AB ile uyumlu olmayan başka bir konudur (Bilici, 2005: 283).

## **1. BİRLEŞTİRME KONUSUNDA GÖRÜŞLER**

### **1.1. Aleyhte Görüşler**

Ayrı bir kurumlar vergisi alınmasını savunanların görüşlerine göre; kurumların onu meydana getiren ortaklardan ayrı bir bağımsız varlığı ve hukuki bir kişiliği vardır. Kurumun tipik bir hissedarının, kurumun kararları üzerinde hiçbir etkisi olmaz. Kurum kararları normal olarak ücretli yöneticiler tarafından alınır. Kazanç doğrudan doğruya hissedarların eline geçmez ve bazı hisse senedi sahiplerinin arzusunun aksine dağıtılmayabilir.

Ayrıca, kurumun ortakları, kurum alacaklarına karşı yalnızca ortaklık payları ile sorumlu olurlar. Bu nedenle, sınırlı sorumlu kurumlara uygulanmak üzere ayrı bir kurumlar vergisi konması gayet doğaldır.

Kurum, yapısı itibariyle, ortaklarına konan verginin dışında bir vergi matrahına sahip olduğu artık kabul görmüştür.

Kısaca kurumları bağımsız bir vergi öznesi olarak kabul edenler için gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi diye bir sorun yoktur (Önen, 1985:221).

## 1.2. Lehte Görüşler

Gelir ve Kurumlar Vergisinin birleştirilmesini savunanlara göre, Kurumlar Vergisi çifte vergilemeye neden olmaktadır. Bir diğer deyişle; kurum kazançları önce kurum seviyesinde kurumlar vergisi ile vergilendirilmektedir. Daha sonra bu kazanç hissedarlara dağıtıldığında, bu defa hissedarların elinde gelir vergisi tarafından vergilendirilmektedir. Böylece aynı konuya iki kez vergi uygulanmaktadır. Bir başka deyişle, gelir akımı iki kez vergilendirilmekte, dolayısıyla temettü gelirleri iki kez azaltılmış olmaktadır.

Bunun dışında eğer temettü ödemeleri düşük gelirli hissedarlara yapılıyorsa, normal olarak gelir vergisinin muafiyet ve istisna hadlerinden yararlanabilecekleri halde, kurum kazançlarının kurum seviyesinde vergilendirilmesi dolayısıyla kurumlar vergisine tabi olurlar.

Bir yandan, dağıtılan kazançların, kurumlar vergisinin yanısıra gelir vergisine tabi tutulmasının yarattığı “Çifte Vergilendirme”, diğer yandan da oto finansman için ayrılan dağıtılmayan kazançların daha hafif vergilendirilmesi, kurumlar vergisinin gelir vergisi ile birleştirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır (Önen, 1985:222).

## 2. BİRLEŞTİRME YÖNTEMLERİ

Gelir ve Kurumlar Vergisinin birleştirilmesi konusunda birleştirme yöntemlerini; tam birleştirme (full integration) sağlayan yöntemler ve kısmi

birleştirme (partial integration) sağlayan yöntemler olarak iki kısımda ele alabiliriz (Önen, 1985:223).

## **2.1. Tam Birleştirme Sağlayan Yöntem**

### **2.1.1. Ortaklık Yöntemi**

Tam birleştirmeyi sağlayan bir yöntem olarak ileri sürülmektedir.

Tam birleştirme, ancak, kurumun varlığı tamamen bir yana bırakılıp, kurum kazançlarının tümü için hissedarların vergilendirilmesi ile mümkün olur. Ortaklık yönteminde, kurum üzerindeki tüm vergiler kaldırılmakta, kurumların net gelir ve giderleri hesaplanarak, bunlar hissedarlar arasında paylaştırılmaktadır. Bir başka deyişle kurumun tüm kazançları hissedarlara devir edilerek vergilendirilmektedir. Bu durumda, kurum ayrıca bir vergi ödemeyecektir.

Bu yöntemde kurumlar vergisi ortadan kalkmaktadır. Kurum kazancının tamamı mevcut hissedarlara hisselerine göre paylaştırılmakta, böylece bu kazançtan (dağıtılsın veya dağıtılmasın) her hissedar payına düşen tutarı diğer unsurlardan elde ettiği gelirlerle birlikte gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu yöntemde göre, dağıtılmayan gelirler de hissedarlara düşen tutarı hesaplanarak onların elindeymiş gibi vergilendirilir.

Ortaklık yönteminin uygulanması basittir. Her hissedar kurumundan, kurum kârlarının kendisi ile ilgili kısmı için bilgi verici bir belge alacaktır. Bu belge, hissedarın dağıtılan ve dağıtılmayan kârlardan oluşmuş gelirin tutarını gösterir. Böylece, hissedar ödeyeceği gelir vergisi tutarını hesaplayabilecektir.

Ortaklık yönteminin bazı avantajlarının yanında temel güçlükleri de vardır. Bu yöntemin çok sayıda ve ödeme gücü ile statüleri farklı hissedarları olan büyük sermaye şirketlerinde uygulanma imkân güçlükler arz eder. İlk güçlük, kazancın pay edilmesinde meydana gelir. Çünkü bir kurum, özellikleri farklı

hisse senetleri ihraç ettiği zaman kazancın bölüştürülmesinde önemli güçlükler ortaya çıkacaktır. Kurumların çok sayıda hissedarlarına bilgi verebilmeleri de kısa sürede gerçekleşemeyecektir.

Diğer bir güçlük ise, hissedarlarla ilgilidir. Küçük hisselerle sahip olan ve temettü politikası üzerinde söz sahibi olamayan hissedarların, kurum, karın büyük bir kısmını dağıtmamaya karar vermişse, elde etmedikleri bir gelir üzerinden vergiye tabi olacaklardır. Bunun sonucu olarak, vergi ödeme imkanını bulamayan hissedarların ellerindeki hisse senetlerinin bir kısmını belki de satmak zorunda kalacaklardır. Dolayısıyla, şahıslar bu tür kurumların hisselerini almak istemeyeceklerdir.

Ortaklık yöntemi, az sayıda ortağı olan kurumlar ile aile şirketi vasfında olan kapalı kurumlara uygulanabilir. Kazancı hissedarlar arasında payı etmek çok kolaydır, ayrıca hissedarlar kurumun temettü politikasına doğrudan etki yapabileceklerinden, gerçekte ellerine geçmeyen bir gelirin vergilendirilmesinden doğacak güçlükleri kolaylıkla önleyebilirler.

Nitekim küçük ve aile şirketi şeklindeki kurumların bu yöntemle vergilendirilmeleri tavsiye edilmektedir. Fakat halka açık, yaygın ortaklı büyük kurumlar için elverişli değildir (Önen, 1985:223-224).

## **2.2. Kısmi Birleştirme Sağlayan Yöntemler**

### **2.2.1. Mahsup Yöntemi**

Mahsup yöntemi olarak ileri sürülen yöntem, Gelir ve kurumlar vergisini tam birleştirmeye imkân vermemektedir.

Bu yönteme göre, tüm kazançlar tek bir kurumlar vergisi oranı ile vergilendirilmektedir. Kazançların kurum tarafından temettü olarak dağıtılan kısmı için ödenen verginin hissedar tarafından mahsup edilmesine imkân verir.

Hissedarlar, aldıkları temettü gelirini gelir vergisi matrahına eklerler. Gelir vergisi borcu hesaplandıktan sonra, bundan kurum tarafından temettü geliri için ödenen vergiden hisselerine düşen kısmı indirirler.

Mahsup yöntemi, İngiltere’de “İngiliz Milletler Topluluğu”na dahil ülkelerde geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Bundan dolayı bu yönteme “İngiliz Yöntemi”de denilmektedir (Önen, 1985:224-225).

### **2.2.2. Dağıtılmayan Kazançlar Yöntemi**

Kısmi birleştirme sağlayan yöntemlerden bir diğeri, dağıtılmayan kazançlar yöntemidir.

Bu yöntemde de kurumlar vergisi yine devam etmektedir. Kurumların vergiye tabi kazançlarını tespit ederken, temettü olarak dağıttıkları tutarları kurumların vergi matrahından düşmek suretiyle, vergiyi sadece dağıtılmamış kazançlardan almaktır. Bir başka deyişle, bu yöntemle, dağıtılmayan kazançlar kurumlar vergisi, dağıtılan kazançların ise hissedarların elinde gelir vergisi ile vergilendirilmesidir. Bu yönteme, aynı zamanda “Temettü İndirim Sistemi”de denilmektedir.

Bu yöntemin, yeni ve gelişen kurumlar ve bunlar ile eski kurumlar arasındaki rekabet üzerinde olumsuz etkileri olacaktır. Şöyle ki; genişlemek için fona fazla ihtiyacı olan gelişen kurumların vergi yükü gelişmiş büyük kurumlardan (genişlemek için fona ihtiyacı kalmadıklarından kazancının tamamını temettü olarak dağıttığı takdirde hiç kurumlar vergisi ödemeyeceğinden) daha ağır olacaktır.

Sonuç olarak dağıtılmayan kazançlar yöntemi kendi fonlarından yararlanarak gelişmek isteyen kurumları cezalandırıcı bir etkiye sahiptir (Önen, 1985:225).

### 2.2.3. Temettüler İçin Kısmi Kredi Sağlayan Yöntem

Kısmi birleştirmeyi sağlayan yöntemlerden biridir.

Bu yönteme göre kurum yıllık kazancının tümü üzerinden önce kurumlar vergisi ödeyecektir. Kazancın bir kısmı ya da tümü hissedarlara dağıtıldığı zaman, dağıtılan temettü gelirleri üzerinden hissedarlar gelir vergisi ödeyeceklerdir (Önen, 1985:225).

## 1. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI İLE İLGİLİ TARİHİ GELİŞİM

Sistem konusu Türk vergi hukukunda sık değişikliğe uğrayan konular arasında yer almaktadır.

AB'de, yukarıda açıkladığımız gibi, kurumların dağıttığı kar paylarının maruz kaldığı çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili Direktif Teklifi kabul edilememiş ve geri çekilmiştir. Bu Teklif, vergi alacağı yoluyla ekonomik çifte vergilendirmenin kısmen önlenmesini amaçlamakta idi (Bilici, 2005:285).

Teklif geri çekilse de, günümüzde AB üyesi ülkelerin çoğunda, değişik ölçülerde de olsa, kısmi bütünleştirme sistemi uygulanmaktadır (Bilici, 2005:285).

Türkiye'de, 1980 yılı öncesinde, ortak düzeyinde kısmi mahsup uygulaması var iken, 1981 yılında kurumlar vergisi oranı %50'ye çıkarılmış ve vergi alacağı uygulamasına geçilmiştir. Bu düzenleme ile vergi alacağının oranı, kurumlar vergisinin %50'si olarak belirlenmişti. Bu uygulama, AB'nin 1975 yılında hazırlanan Direktif Teklifindeki esaslarla uyum içinde görünmekte idi. Ancak AB'ye uyum göz önünde tutularak yapılan bu düzenlemenin ömrü uzun sürmemiş ve 2 yıl sonra değişikliğe uğramıştır (Bilici, 2005:285).

1983 yılından itibaren kurumlar vergisinin oranı %40'a, vergi alacağının oranı da 1/3'e düşürülmüştür. Kurumlar vergisi yükünü azaltmayı amaçlayan, ancak sistemin özüne dokunmayan bu yeni uygulama da 3 yıl yürürlükte kalmıştır. Toplam 5 yıl süreyle uygulanan vergi alacağı yönteminden, uygulamada bazı zorluklar göstermesi gibi gerekçelerle 1985 yılı sonunda vazgeçilmiştir (Bilici, 2005:285-286).

1986 yılından itibaren, AB ülkelerinde görülmeyen bir yeni uygulama yürürlüğe konulmuştur. Bu yeni uygulamada kurumlar, sadece (%46 oranında) kurumlar vergisine maruz kalmakta, ayrıca kar payı üzerinden stopaj yapılmamakta, kar payının beyan edilmesi de istenmemektedir. %46 oranı daha önceki %40 kurumlar vergisi ve kalan kar payının üzerindeki %10 vergi yüküne tekabül ediyordu. Yeni yöntem sade ve basit olmasının yanı sıra, çifte vergilendirme sorununu da ortadan kaldırıyordu. Ancak söz konusu yöntem, gelir vergisinin temel ilkelerinden biri olan mükelleflerin kar payları dâhil tüm gelirlerinin toplanması (üniter vergileme) prensibine uymamakta idi. Bu yöntem, gelir vergisi mükellefinin kar payı geliri ile diğer (örneğin gayrimenkul sermaye iradı veya faiz geliri gibi) gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesine yol açtığı için vergi adaletine de aykırı nitelikte idi (Bilici, 2005:286).

## **2. KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA ÇIKARILAN DİREKTİFLER**

Yeni şirket kurulması, şirketin sermayesinin artırılması gibi sermaye birikimi ile ilgili konular, Türkiye'de de damga vergisine konu olmaktadır. Bu işlemlerin tabi olduğu damga vergisi oranı binde 9,48'dir.

Füzyon Direktifi ile ilgili olarak; Türkiye'de şirket birleşmeleri kural olarak kurumlar vergisine tabidir. Bu işlemler esnasında ortaya çıkan birleşme karı vergiye konu bulunmaktadır (KVK m.36). Birleşmenin veya katılmanın "devir" şartlarını taşıması durumunda ise vergi alınmamaktadır (KVK M.37-39) Devir şartlarından bir tanesi, birleşen veya birleşilen şirketin her ikisinin de tam

mükellef olması ile ilgilidir. KVK'nın 37. Maddesinde öngörülen bu şart, AB'nin "Füzyon Direktifi" ile getirilen düzenlemelerle uyumsuzluk bulunmaktadır (Bilici, 2005: 283).

Ana Şirket-Yavru Şirket direktifi ile ilgili olarak; Ana şirket-yavru şirket konusu Türkiye'de de uygulanmaktadır. Ana şirketin elde ettiği kar payları "İştirak Kazancı" olarak değerlendirilmekte ve vergiden istisna edilmektedir. Yavru şirket tarafından kar paylarının dağıtılması esnasında ise, şirket ortağının Türkiye'de veya yurt dışında olduğuna bakılmaksızın stopaja tabi tutulmaktadır. Burada AB'ye uyum açısından tartışılabilir üç konu dikkati çekmektedir (Bilici, 2005: 284):

- Bunlardan birincisi, kurumlar vergisinin alınmasının ardından yapılacak gelir vergisi stopajı ile ilgilidir. Vergilendirilen kurumun tam mükellef olması durumunda, bu stopaj sadece karın dağıtılması halinde yapılmaktadır. Oysa dar mükellef kurumlarda, kar dağıtılma stopaj söz konusu olmaktadır (GVK, m. 75/4, 94/6, b, iii). Uygulama bu şekilde iken, 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu konudaki tam mükelleflerle, dar mükellefler arasındaki ayrıma son verilmiştir. Yeni düzenleme ile stopajın yapılması dar mükelleflerde de karın yurt dışındaki ortağa dağıtılması aşamasına ertelenmiştir (Bilici, 2005: 284).
- Aynı gelir üzerinden yapılacak stopaj oranında da farklılık bulunmaktadır. Buna göre, kurumlar vergisi ödenmesinden sonra kalan tutar üzerinden yapılacak stopaj oranı; dar mükelleflerde %15 (GVK, m. 94/6, b, iii), tam mükelleflerde halka açık olup olmamasına göre %5 veya %15 olarak belirlenmiştir (GVK, m. 94/6, b, i). 4842 sayılı Kanun bu konudaki eşitsizliği de düzeltmiştir. Yeni uygulama ile dar mükellef kurumların yapmakla yükümlü olduğu stopaj oranı, aynen tam mükellef kurumlarda olduğu gibi %10 olarak belirlenmiştir (Bilici, 2005: 284).
- Diğer taraftan Türkiye uygulaması, AB Direktifi ile getirilen ana şirketin yurt dışında olması durumunda stopaj yapılmayacağı kuralı ile çelişmektedir (Bilici, 2005: 284).

- 2001 yılında 4684 sayılı Kanunla KVK'nın (bölünme ve hisse değişimi başlıklı) 38. maddesinde ve (devir ve bölünme hallerinde vergilendirme başlıklı) 39. Maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler yapılırken AB'nin ilgili Direktifleri göz önünde tutulmuştur (Bilici, 2005: 285).

### **3. KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ YENİ UYGULAMALAR**

Üniter vergileme prensibine uyum gereği, ülkemizde 1995 yılı başından itibaren, yeniden vergi alacağı uygulamasına geri dönülmesi ile sonuçlanmıştır. Bu uygulama üzerinde de 4369 sayılı Kanunla, 1999 yılbaşından itibaren yürürlüğe giren bazı değişiklikler yapılmıştır (Bilici, 2005:286).

#### **3.1. 1.1.1999 Tarihine Kadar Yürürlükte Olan Uygulama**

1995 yılı başında başlayan uygulama ile kurumlar vergisi oranı %46'dan %25'e çekilmiş, buna karşılık kurumun halka açık veya kapalı olmasına göre kar payı üzerinden %10 veya %20 oranında stopaj alınmaya başlanmıştır (Bilici, 2005:286).

Kurumlar vergisinin alınmasından sonra, (dağıtılsın, dağıtılmasın) kalan tutar üzerine gelir vergisi stopajı konulması, vergi kaçakçılığına karşı bir önlem olarak düşünülmüştür. Zira hamiline yazılı hisse senedi uygulamasının yürürlükte olduğu ülkemizde, kar payı elde eden ortakların bu kar payını beyan edip etmediklerini kontrol etmek oldukça güç bir iştir. Bu bakımdan gelir vergisinin önemli bir kısmının kaynakta peşin alınması ile vergi idaresinin işinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır (Bilici, 2005:286).

Diğer taraftan, (kar payının belli tutarı aşması durumunda) kar payını elde eden gerçek kişiye de beyan yükümlülüğü getirilmiştir. Beyannamede kar payı yanında, bu kar payının 1/3'üne tekabül eden miktar da vergi alacağı olarak gösterilecektir. Kar payının 1/3'ünün, daha önce toplam gelir üzerinden alınan kurumlar vergisine tekabül ettiği varsayılmaktadır. Vergi alacağının beyannameye dahil edilmesi ile, kar payı brüt (kurumlar vergisi kesilmeden önceki) tutarıyla gösterilmiş olmaktadır. İlave edilen bu tutar, daha sonra hesaplanan gelir vergisinden düşülmektedir (Bilici, 2005:287).

Kurumlar vergisi (%25) ve gelir vergisi stopajından (%20 olması durumunda) 100 liralık gelirden artı kalan 60 liranın ortaklara dağıtıldığını varsayarak, ortak 60 liranın üzerine 20 lira vergi alacağını (dağıtılan karın 1/3'ünü) ilave ederek beyan edecektir. Yeni uygulama eski yöntemle göre, ilave vergi yükü getirmekte, dolayısıyla kar dağıtmayı teşvik eden bir görünüm arz etmektedir. İlave vergi yükü gelir vergisi tarifesi oranlarının %25'den başlayarak %55'e kadar yükselmesinden kaynaklanmaktadır. İşletmeler dış kaynaklara başvurma (borçlanma) yerine, kar dağıtmayarak (veya düşük oranda dağıtarak) iç kaynaklarla finansman yolunu tercih edebileceklerdir. Buna karşılık, yeni yöntem gelir vergisi mükellefleri arasında yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına hizmet etmektedir. Diğer taraftan, yine bu yöntem sayesinde şahıs şirketlerinin ortakları ile kurum ortaklarının farklı vergi yüküne maruz kalmaları önlenmektedir (Bilici, 2005:287).

### **3.2. 1.1.1999 Tarihinden 4842 Sayılı Kanuna Kadar Geçerli Olan Uygulama**

Türk vergi sisteminde önemli değişiklikler yapan 4369 sayılı Kanun, kurumlar vergisi konusunda da bazı yenilikler getirmiştir. Bu yeniliklerle, kurumlar vergisinin oranı %30 olarak belirlenmiştir (KVK, m.25). Bu verginin %10'u oranında alınan fon payı ile kurumlar vergisi yükü %33'e çıkmaktadır

(30+%10 Fon Payı =%33). Karın dağıtılmaması durumunda %33'lük vergi nihai vergi olmaktadır. Karın dağıtılması durumunda ise (Bilici, 2005:287):

- Halka açık anonim şirketlerde %5.
- Diğerlerinde ise %15 gelir vergisi stopajı yapılmaktadır. İstisna kazançlar farklı oranlarda stopaja tabi tutulmuştur. Bu oranların üzerine %10 oranlı Fon Payı ilavesi de yapılmaktadır.

Karın tamamının dağıtılması durumunda, kurum aşamasında 100 liranın 42,76'sı vergi olarak alınmaktadır (%33 kurumlar vergisi, %16,5 gelir vergisi stopajı-halka açık AŞ'ler dışındakiler). Arkasından gerçek kişi ortak açısından beyan yoluyla ilave bir vergilendirme yapılmakta ve toplam yük %65'lere kadar çıkmaktadır. Buda gelir vergisi tarifemizin en yüksek oranından 20 puan civarında bir fazlalığı ifade etmektedir. Sonuçta Türkiye uygulamasında, dağıtılan kar payları aşırı derecede ekonomik çifte vergilendirmeye maruz kalmaktadır.

Türkiye uygulamasında da, çifte vergilendirmenin etkisini gidermeye yönelik modellerden "vergi alacağı sistemi" uygulanmaktadır. Vergi alacağı uygulaması Türk vergi sistemine AB'ye uyum da göz önünde tutularak, 3946 sayılı Kanunla (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun) dahil edilmiştir. Vergi alacağı oranı %20 olarak uygulanmaktadır. Buna göre ortak, elde ettiği kar payına %20 oranında vergi alacağı ilave ederek beyan etmekte ve gelir vergisi tarifesine göre vergi hesaplamaktadır. Hesaplanan vergiden daha önce yapılan stopajın düşülmesine izin verilmemekte, sadece düşük miktartlı vergi alacağı düşülebilmektedir. Bu şekilde dağıtılan kar payları 30-33 puanlık bir ilave gelir vergisine maruz kalmakta, dolayısıyla toplam vergi yükü 33 puanlık kurumlar vergisi ile birlikte 63-66 puana kadar çıkmaktadır (Bilici, 2005:288).

### **3.3. 4842 Sayılı Kanunla Yeniden Değişiklik**

24 Nisan 2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 4842 sayılı Kanun ile, kar paylarının vergilendirilmesi konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Hükümet bu konuda vergi yükünü düşürmeyi ve kar paylarının vergilendirilmesi rejimini de değiştirmeyi (vergi alacağı sisteminden vazgeçmeyi) planlamıştır (Bilici, 2005:288).

Türkiye uygulamasında, kar paylarının çifte vergilendirilmesini önlemek üzere planlanan vergi alacağı yöntemi, ilave vergi alma aracı haline dönüşmüştü. %65’i bulan yükte; oranların yüksek tutulması, gelir vergisi stopajının düşülmesine izin verilmemesinin yanında, vergi alacağı oranının düşük tutulması da etkili olmakta idi (Bilici, 2005:288).

4842 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle; fiilen %33’ü bulan kurumlar vergisi oranı Fon Payı kaldırılarak %30’a düşürülmüş, gelir vergisi stopajı oranı da tüm durumlarda %10’a çekilmiştir. Ortak düzeyinde vergilemeye gelince; vergi alacağı uygulamasından vazgeçilmiş, elde edilen kar payının yarısı vergiden istisna edilmiş, kalan kar payı beyanname verme sınırını geçiyorsa beyana tabi tutulmuş, beyanname verilmesi durumunda kar payının üzerinden yapılan gelir vergisi stopajının tamamının indirilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu değişikliklerle, önceki uygulamada %65’leri bulan toplam yük, %50’nin altına çekilmiş, vergi alacağı uygulamasından da vazgeçilmiştir (Bilici, 2005:289).

### **3.4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Son Değişiklik**

#### **3.4.1. Sistematiik Açından Yapılan Değişiklikler**

Kanuna göre dar mükelleflerin vergilendirilmesi ayrı bir bölümde düzenlenmektedir. Kanunda Gelir Vergisi Kanunu’na yapılan atıflar

azaltılmaktadır. Kurum kazançları üzerinden yapılacak stopajlar KVK'da düzenlenmektedir. Kurumlar açısından kanunen kabul edilmeyen giderler ise yine sadece KVK'da düzenlenmiştir.

Kanunun yazımında yeni bir kodifikasyon benimsenmiştir. Madde numaraları, fıkralar, bentler ve alt bentler daha anlaşılır şekilde yazılmıştır. Bentler sıralanırken birbirleriyle ilgili hususları düzenleyenler birbirini takip edecek şekilde kodlanmıştır. Kanun dilinin mümkün olduğu kadar sade ve anlaşılır olmasına ve yaşayan Türkçe kelimelerin kullanılmasına dikkat edilmiştir.

Kanun Anayasal açıdan vergileme ile ilgili esaslar ancak kanun ile düzenlenebileceği için Maliye Bakanlığı'na esasları belirleme yetkisi tanınmamıştır (Gündüz: 2006).

### **3.4.2. Yeni Getirilen Hükümler**

- Kontrol edilen yabancı şirket,
- Vergi cennetleri ile mücadele,
- Masraf dağıtımı,
- Yurtdışında ödenen Vergilerin Mahsubu.

#### **3.4.2.1. Kontrol edilen yabancı şirket**

Yabancı ülkelerde kurulmuş olup, tam mükellef kurumların ve gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin veya kar payının ya da oy kullanma hakkının en az %50 sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri kurumlar, aşağıdaki koşulların birlikte sağlanması halinde kontrol edilen yabancı kurum kapsamına girmektedirler (Gündüz: 2006):

- Yabancı iştirakin gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikteki gelirlerden oluşması,
- Kontrol edilen yabancı kurumun, ticari bilanço karı üzerinden mahallinde %10'dan daha az oranda gelir üzerinden alınan vergiye tabi olması,
- Kontrol edilen yabancı kurumun ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100,000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

Kontrol edilen yabancı kurumun kazancı dağıtılsın veya dağıtılmasın, hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle, kontrol eden kurumların kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında eklenmektedir.

Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek oran nazara alınmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurumların, bu maddeye göre daha önce Türkiye'de vergilenen kazançlarını sonradan dağıtmaları halinde bu kazançlar Türkiye'de vergiye tabi olmamaktadır. Dağıtılan kazancın daha önce Türkiye'de vergilenmemiş kısmı vergiye tabi bulunmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurumun kazançları üzerinden ilgili yabancı ülkede ödediği vergiler aynı kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden düşülmektedir (Gündüz: 2006).

#### **3.4.2.2. Vergi Cennetleri ile Mücadele**

Bakanlar Kurulu tarafından vergi ve diğer uygulamalar açısından zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu yerlerde bulunan Şubeleri dahil) yapılan her türlü ödemeler üzerinden (Gündüz: 2006);

- Bu ödemenin verginin konusuna girip girmediğine veya

- Ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Ancak;

- Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.
- Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu şekilde kesintiye tabi tutulan kazançların kontrol edilen yabancı şirket kapsamında Türkiye'de vergilenmesi halinde, bu maddeye göre stopaj suretiyle kesilen verginin aynı kazanç üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsubuna izin verilmektedir.

#### **3.4.2.3. Masraf Dağıtım**

Getirilen düzenleme ile dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'deki şubelerinin kazancı belirlenirken ana merkezdeki veya yurtdışındaki diğer grup şirketleri veya şubelerinde yapılan genel yönetim giderlerinden Türkiye'deki şubeye pay verilmesi belli şartlara uyulması halinde mümkün bulunmaktadır. Bu şartlar (Gündüz: 2006):

- Söz konusu giderler Türkiye'de kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmalıdır.

- Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarları kullanılarak Türkiye'deki şubelerin payı hesaplanmalıdır.

Getirilen bu hüküm ile masraf yansıtması ile ilgili tartışma ve belirsizliklerin sona ermesi beklenmiştir.

#### **3.4.2.4. Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinin temettüye kaynak oluşturan kazançları üzerinden yurtdışında ödedikleri gelir veya kurumlar vergisinin mahsubuna imkan tanınmaktadır. Mahsup edilemeyen tutarın üç yıl süre ile ileriye doğru taşınması mümkün olmakta olup, mahsup işlemi geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilecektir (Gündüz: 2006).

Uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmeler ışığında grup şirketlerine belirli şartlarla konsolide vergi beyannamesi verme ve zararların sınırlı bir süre ile de olsa geriye yürütülmesi imkanı getirilmemesi yeni kanunun önemli eksiklikleri olarak tanımlanabilir (Gündüz: 2006).

#### **3.4.3. Kaldırılan Hükümler**

Yeni kanun ile yabancı kurumlara ücret ödemesi ile ilgili hüküm ve buna bağlı stopaj kaldırılmakta olup, uluslararası uygulamalara paralel olarak bu tip ödemeler hizmet ödemeleri içinde değerlendirilmiştir.

Rüçhan hakkı satışında daha önce şarta bağlı olmaksızın uygulanan istisna kaldırılarak rüçhan hakkı satışından doğan kazancın rüçhan hakkının iki yıl elde tutulması ve istisnaya ilişkin karın 5 yıl süre ile kurumda rezerv hesabında tutulması şartıyla %75'i için istisna getirilmiştir (Gündüz: 2006).

### 3.4.4. Değiştirilen Hükümler

Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı %20'ye çekilmektedir. Bunun dışında ilgili kanunda aşağıdaki hükümlerde önemli ölçüde değişiklikler söz konusudur (Gündüz: 2006):

- Örtülü Sermaye,
- Örtülü kazanç dağıtımı,
- Yurtdışı iştirak kazançları istisnası,
- İştirak hissesi ve gayrimenkul satışlarında istisna,
- İstisna ve muafiyetler,
- Tasfiye,
- Bölünme,
- Hisse değişimi,
- Rüçhan hakkı satış istisnası,
- Yurtdışında ödenen gelir vergisinin mahsubu
- Temettüye kaynak teşkil eden kazanç üzerinden ödenen vergilerin mahsubu,
- Mahsup edilemeyen tutarın 3 yıl ileriye doğru taşınması,
- Geçici vergi dönemlerinde de mahsup yapılabilmesi,

#### 3.4.4.1. Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar Vergisi Oranı bir defada %20'ye indirilmiştir. Geçici vergi oranı olarak cari yılın Kurumlar vergisi oranı uygulamasına geçilmiştir. Bu konuda siyasi tercih, vergi oranlarının kademeli olarak indirimi yerine bir defada indirilmesi şeklinde olmuştur. Bakanlar Kurulu geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkili kılınmıştır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde ise;

1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanması düzenlenmiştir. Bu hesaplamada, oran kesirleri dikkate alınmamaktadır (Gündüz: 2006).

Kanun'un 30/3 maddesinde kar dağıtım sırasında uygulanacak tevkifat oranı %10'dan %15'e çıkarılmıştır.

#### **3.4.4.2. Örtülü Sermaye**

Örtülü sermaye konusu kanununun 12. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme yapılırken uluslararası uygulamaların mümkün olduğunca dikkate alındığı aşikardır. Bu kapsamda ortaklar ve ortakların ilişkili olduğu kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak alınan borçların ilgili mali yıl içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmıştır (Gündüz: 2006).

Dolayısıyla yeni örtülü sermaye uygulamasında ilişkili şirketlerden alınan borcun öz sermayeye oranı üç olarak belirlenmiştir. Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi kurumları hariç ilişkili banka veya benzeri kuruluşlardan alınan borçların yarısı örtülü sermaye kıyaslamasında dikkate alınmaktadır. Diğer bir deyişle sadece bu kuruluşlardan alınan borçlar özsermayenin 6 katına kadar örtülü sermayeye neden oluşturmayacaktır (Gündüz: 2006).

Ancak bu kuruluşlardan alınan borçların yarısının öz sermayenin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak tanımlanacaktır.

İlişkili kişiler kapsamına ortaklar ve sermaye, oy veya kar payı hakları açısından %10 veya daha fazla payı olan ortakların ilişkili olduğu kişiler kapsamına girmektedir. Ortakla ilişkili kişiler ise;

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kar payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurum veya
- Doğrudan ya da dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bir kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum şeklinde tanımlanmaktadır.

Ancak kurumların Borsa İstanbul'da işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse senetleri nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payının aranacağı açıklanmıştır (Gündüz: 2006).

Öz sermaye, kurumun dönem başındaki öz sermayesidir. Öz sermaye öz kaynaklar toplamını ifade etmektedir.

Örtülü sermaye ile ilgili oranlar, borç veren ortaklar veya ortakların ilişkili olduğu kişiler için topluca dikkate alınmaktadır.

Ödenen veya hesaplanan faizler dışında örtülü sermaye olarak kabul edilen borçlar üzerinden hesaplanan kur farkları ve benzeri giderler de kurumlar vergisi matrahından düşülemeyecektir (Gündüz: 2006).

İlgili madde metninde ayrıca örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar da sayılmış bulunmakta olup, bunlar;

- Ortakların veya ortakların ilişkili bulunduğu kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- İlişkili kişilerin, banka ve diğer finans kurumlarından veya sermaye piyasalarından temin ederek aynı koşullarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalardır.

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında borçlu kurum açısından dağıtılan, alacaklı olan ilişkili kişi açısından elde edilen ve dar mükellefiyette ana merkeze aktarılan kar payı olarak yeniden tasnif edilmiştir. Mükerrer vergilemeyi (ekonomik çifte vergilendirme) önlemek için faiz veya kur farkı geliri elde eden ilişkili kişi nezdinde daha önce yapılan vergilendirme işlemi buna göre düzeltilecektir (Gündüz: 2006).

Örtülü sermaye dağıttığı tespit edilen kurumda hem kapsama giren faiz ve kur farkları için hem de kar dağıtım stopajı için cezalı tarhiyat uygulanacaktır. Borç veren ilişkili şirkette düzeltme yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması durumu aranmaktadır.

Örtülü sermaye ile ilgili getirilen yeni düzenleme ile ilgili diğer konular aşağıdaki gibidir:

- Borcun devamlı veya uzun süreli kullanılması şartı kaldırılmıştır,
- Yalnızca öz sermayenin üç katını aşan borç kısmı örtülü sermaye sayılacaktır,
- Maddede kullanılan ifadeler objektif ölçülere göre tanımlanarak belirsizlikler ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

### 3.4.4.3. Örtülü Kazanç

Örtülü kazanç dağıtımı hükmü önemli ölçüde değiştirilmekte olup, transfer fiyatlandırması konusundaki OECD rehberi esas alınmıştır.

İlişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımında bulunulması halinde kazanç kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılarak vergi matrahından indirimine izin verilmemektedir.

Mal veya hizmet alım veya satımı çok geniş anlamda kullanılmakta ve ilişkili kişiler arasındaki her türlü iktisadi, ticari veya finansal işlemler ile istihdam ilişkisi kapsamaktadır.

Kanun metninde ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek veya tüzel kişiler ve,
- Kurumun idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir (Gündüz: 2006).

Kanun metninde ayrıca ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil kan ve sıhri hısımları da ilişkili kişi sayılmıştır (Gündüz: 2006).

Bakanlar Kurulu tarafından zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler ile yapılan tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır (Gündüz: 2006).

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki olmasaydı

oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını açıklamaktadır. Kurumlar, ilişkili kişiler ile yaptığı işlemlerde uygulayacakları emsaline uygun fiyat veya bedelleri kanunda belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak belirleyeceklerdir (Gündüz: 2006).

Kanunda öngörülen yöntemler OECD transfer fiyatlandırması rehberinde belirtilen geleneksel işlem yöntemleridir. Bunlar (Gündüz: 2006);

### **Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi**

Bir kurumun uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulanan piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir (Gündüz: 2006).

### **Maliyet artı yöntemi**

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder (Gündüz: 2006).

### **Yeniden satış fiyatı yöntemi**

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder (Gündüz: 2006).

Kanunda sayılan yöntemlerden hiç birisi söz konusu işlemde emsale uygun bedelin tespitine imkân vermiyorsa kurum kendi belirleyeceği yöntemi uygulayabilecektir (Gündüz: 2006).

Yöntemler arasında öncelik sıralaması yoktur, belli bir işlem için en uygun yöntem hangisi ise o yöntem kullanılacaktır.

Maliye Bakanlığı ile transfer fiyatlandırması konusunda mükellefin talep etmesi halinde ön anlaşma yapılması imkânı getirilmektedir. Şartlar değişmediği sürece anlaşma üç yıla kadar yürürlükte kalacaktır. Yapılan anlaşma hem vergi idaresi hem de mükellef açısından bağlayıcı olacak ve belirlilik sağlayacaktır (Gündüz: 2006).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kar payı dağıtımı şeklinde yeniden tasnife tabi tutulacak ve karşı tarafta vergi ile ilgili gerekli düzeltme yapılacaktır. Düzeltme yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi gerekir (Gündüz: 2006).

Transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği açıklanmıştır.

#### **3.4.4.4. Yurtdışı iştirak kazancı istisnası**

Kanunun 5/1/b maddesi ile yurtdışı iştirak kazançları istisnası önemli ölçüde değiştirilmiştir (Gündüz: 2006).

Değişen madde metni ile istisnadan yararlanmak için yurtdışı iştirakteki minimum pay oranı %25'den %10'a düşürülmüştür. Ayrıca;

- İştirak hissesini elde tutma süresi iki yıldan bir yıla indirilmektedir.
- Yurtdışı iştirakin ilgili ülkede tabi olması gereken asgari vergi oranı %20'den %15'e düşürülmüştür.

- Yurtdışı iştirakin kazançlarının en az %75'inin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğindeki kazançlardan oluşması şartı kaldırılmıştır.
- Yurtdışı iştirakin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda istisnadan yararlanmak için yurtdışında en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergiye tabi olma şartı getirilmiştir.
- Karın, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi şartı ile yurtdışı iştirakin anonim veya limited şirket mahiyetinde olma şartı yeni kanunda da korunmuştur.
- Yukarıda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde yurtdışı iştiraklerden elde edilen kar payları kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süre ile nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin en az iki tam yıl süre ile elde ettikleri yurtdışı iştirak hisselerinin satışından doğan değer artış kazançları da vergiden istisna edilmektedir (Kanun Md: 5/1/c).

Yukarıdaki şartların sağlanması halinde vergiden istisna edilen hisse satış kazançları ile yukarıdaki paragrafta yer alan özellikleri taşıyan şirketlerin vergiden istisna şartlarını haiz temettü kazançlarının yabancı kurumlara dağıtılması halinde kar payları üzerinden uygulanacak olan stopaj oranı normal kar dağıtımında uygulanan stopaj oranının yarısını aşamayacaktır. Yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre şirket kurulması gereken durumlarda yukarıda açıklanan şartlar aranmaksızın iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır (Gündüz: 2006).

#### 3.4.4.5. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul satış istisnası

İstisnadan yararlanmak için kârı sermayeye ilave şartı kaldırılmakta ve karın en az beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulması şartı getirilmiştir. Kazancın %75'i istisnaya konu olmaktadır. İstisna satışın gerçekleştiği dönemde uygulanmaktadır (Gündüz: 2006).

İki yıl içinde satış bedeli tahsil edilmez veya ilgili kazanç özel fondan çekilir veya sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılırsa istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı oluşacağı aşikârdır. Kanun maddesi ile kurucu senetleri ve intifa senetleri de istisna kapsamına alınabilmektedir (Gündüz: 2006).

Devir ve bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin iki yıllık elde tutma süresinin hesabında devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınmaktadır (Gündüz: 2006).

#### 3.4.4.6. İstisna ve muafiyetlerde yapılan değişiklikler

Kanun tasarısında, istisna ve muafiyetlere ilişkin aşağıdaki konular dikkat çekmektedir.

- Tüketim ve taşıma kooperatiflerinde muafiyet kaldırılmaktadır.
- Rüçhan hakkı kupon satışından elde edilen kazançlarda istisna kaldırılmakta olup, istisna ancak iki yıl elde tutulan rüçhan hakkının satışından iştirak ve gayrimenkul satış kazancı istisnası için getirilen şartlarla elde edilen kazancın %75'ine uygulanmaktadır.
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

### 3.4.4.7. Bölünme

Getirilen yeni düzenleme ile kısmi bölünmede devredilen aktif kıymetlerle ilgili pasif kalemlerin de devri zorunlu hale getirilmekte ve kısmi bölünmede işletme bütünlüğüne vurgu yapılmıştır (Gündüz: 2006).

Bunun dışında iştirak hisseleri 2 tam yıl süre ile elde tutulması halinde kısmi bölünmeye konu edilmesine imkân tanınmaktadır. Ayrıca kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebileceği ve taşınmazların ve iştirak hisselerin devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devredilmesi gerekliliği öngörülmüştür (Gündüz: 2006).

Kısmi bölünmede devralan şirketin bölünen kurumun borçları için sorumluluğu devraldığı varlıkların emsal bedeli ile sınırlandırılmaktadır (Gündüz: 2006).

Devir ve bölünme hallerinde beyanname verme süresi 15 günden 30 güne çıkarılmıştır. Beyanname verme süresinin başlangıcı, devir veya bölünmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarih olarak tespit edilmekte ve belirsizlik giderilmiştir (Gündüz: 2006).

Yapılan değişikliklerden biri de devir ve tam bölünme işlemlerindeki zarar mahsubu konusudur (KVK Madde 9). Buna göre devir işlemlerinde mahsup edilecek zarar miktarı devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını aşamayacaktır. Ayrıca tam bölünme işlemlerinde de mahsup edilecek zarar miktarı bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan kısmını geçemeyecek ve devralınan kıymetle orantılı bulunacaktır (Gündüz: 2006).

Devir ve tam bölünme hallerinde zarar mahsubu için ayrıca aşağıdaki şartlar aranacaktır:

- Son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,
- Devralan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi.

#### **3.4.4.8. Hisse değişimi**

Hisse değişiminde Limited Şirketlerin hisselerinin devralınması ile ilgili tereddüt ortadan kaldırılmakta ve Limited Şirketlerinin de hisse değişimi yapabilmelerine olanak sağlanmaktadır (Gündüz: 2006).

#### **3.4.4.9. Beyanname Verme ve Ödeme Süresi**

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci gününe kadar elektronik olarak verilebilecekler elektronik olarak, elden verilecek beyannameler verilebilmektedir. Ödeme ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın sonuna kadar yapılabilmektedir (Gündüz: 2006).

### **4. GELİR VERGİSİ KANUN TASARISINDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Haziran 2013 ortalarında Başbakanlık tarafından TBMM'ye sunuldu. Kamuoyu ve iş dünyası bu konuyla ilgili kesim, 2006 yılında kabul edilen yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu yeni bir Gelir Vergisi Kanunu'yla tamamlayacak yeni bir kanun tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur.

Bilindiği gibi, 1950 yılında Türkiye'de Büyük Vergi Reformu gerçekleştiği zaman, gerçek kişileri vergilendiren Gelir Vergisi, kurumları (tüzel kişileri) vergilendiren Kurumlar Vergisi, usul hükümlerini düzenleyen Vergi Usul Kanunlarından oluşan, biraz da Alman gelir vergisi sisteminden esinlenen üçlü bir sistem kabul edilmişti. Bu düzen 1950 yılından zamanımıza kadar, yarım yüzyılı aşkın bir süreden beri aksamadan yürürlükte kaldı ve uygulandı.

Yasal düzenlemenin tarihsel seyrine bakılacak olursa, 1960 yılında 27 Mayıs darbesinden sonra, o zamanki Milli Birlik İdaresi tarafından Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunları yeniden yazılmak suretiyle yenilendi. Fakat Kurumlar Vergisi Kanunu pek az değişiklikle aynen kaldı.

2000'li yılların başından itibaren, gelir vergisi uygulamalarının değişmesi, yenilenmesi için yeni bir akım başlamasına ve çalışmalar yapılmasına rağmen, sonuç pek başarılı olmadı ve sadece 13.06.2006 tarihinde ve 5520 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu yenilendi.

Aradan yedi yıla yakın bir süre geçmesine rağmen 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı kadim Gelir Vergisi Kanunu ek, tadil, geçici, mükerrer maddeleri, sayıları bilinmeyen değişiklik ve torba kanunlarla tanınmayacak hale geldiği halde, uygulanmaya devam edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da Gelir Vergisi Kanunu'na benzer durumdadır. Doğrusu Batılılaşma ve kalkınma hamlesi içinde olan, medeni bir ülkeye pek de yakışmayan bir gelir vergisi kanunu varlığını sürdürmeye devam etmiştir.

Bu kez Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve Hükümetçe benimsenerek TBMM'ye sunulan yeni gelir ve kurumlar vergilerini tek kanun içinde toplayan yeni bir Kanun Tasarısı ile karşılaştık. Böylece yarım yüzyıldan fazla bir zamandan beri uygulanan dolaysız vergilerin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu birleştirilerek tek kanun olarak uygulanmasına geçilecektir.

Gelir vergisi, kişisel gelir üzerinden, beyan üzerine alınan, kişinin sosyal, ekonomik ve ailevi durumuna ve medeni haline göre değişken subjektif

karakterli bir vergi türüdür. Verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Kişisel gelir, mükellefin sosyal ve medeni haline göre, en az geçim indirimine tabi tutulur. Gelir vergisinin istisna ve muafiyetleri bu özelliklerine göre düzenlenir. Vergi tarifesi, mükellefin yıllık gelir tutarının düzeyine göre değiştiği için, artan oranlı bir tarifeye göre hesaplanır. Ödemede, mükellefe kolaylıklar gösterilir. Bütün gelişmiş ve uygar ülkelerde, gelir vergisi, gelir sağlama açısından ana vergi olarak kabul edilir.

Kurumlar vergisi, tüzel kişilerin (sermaye şirketleri ve kurumlar) gelir vergisi kapsamına giren kazanç ve iratları üzerinden diğer bir deyişle kurum kazancı üzerinden alınan objektif karakterli bir randıman vergisidir. Bu yüzden vergi teorisinde kurumların gelir vergisi (Corporation income tax) şeklinde adlandırılır. İstisna ve muafiyetleri kurumların türüne göre değişik olup, gelir vergisine benzemez. Bu vergi objektif karakterli bir randıman vergisi olduğu için en az geçim indirimi, diğer kişisel ve ailevi indirimler söz konusu olamaz. Vergi tarifesi, verginin türü açısından düz oranlıdır. Fakat oran sabit olmasına rağmen, kurumların ekstra vergi ödeme gücü olduğu için yüksek tutulur.

Görüldüğü gibi kurumlar vergisi, gelir vergisinden ayrı nitelikte bir vergi türü olmasına rağmen, iki vergi birlikte ve yanyana konur ve gösterilir. Aralarındaki tek benzerlik ve yakınlık vergiye esas olan matrahtan kaynaklanır. Gelir vergisinde matrah safi gelir olup, kanunda dökümü gösterilen 7 kazanç ve gelir unsurundan oluşur. Kurumlar vergisinde matrah ise Gelir Vergisi Kanunda gösterilen 7 kazanç ve gelir unsurundan oluşur. Fakat bu vergi matrahı açısından adı "Safi Kurum Kazancı"dır. Aslında safi gelir ile safi kurum kazancı, iktisadi açıdan özdeş kavramlardır, ikisi mahiyet itibariyle aynıdır.

Söz konusu tasarıda yer alan bazı değişiklikleri inceleyecek olursak;

**1. Verginin konusu:** Gerçek kişiler için gelire giren kazanç unsurlarında değişiklik yoktur. Tasarıda yedi gelir unsuru korunmuştur. Kurum kazancı ise gerçek kişilerin gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelirin tanımı konusunda yürürlükte bulunan Kanun'da olduğu gibi, kaynak teorisine uygun bir tanım yapılmıştır (Bıyık: 2013).

**2. Vergi tarifesi/oranı:** Gerçek kişiler için vergi tarifesinde ve kurumlar için vergi oranında bir değişiklik yapılmamaktadır. Tasarının bu şekilde kanunlaşması durumunda (Bıyık: 2013);

- Kurum kazançları % 20 oranında,
- Gerçek kişilerin gelirleri ise aşağıdaki tarife göre vergilendirilecektir:

10.700 Türk Lirasına kadar	% 15
26.000 Türk Lirasının 10.700 Türk Lirası için 1.605 Türk Lirası, fazlası	% 20
60.000 Türk Lirasının 26.000 Türk Lirası için 4.665 Türk Lirası (ücret gelirlerinde 94.000 Türk Lirasının 26.000 Türk Lirası için 4.665 Türk Lirası), fazlası	% 27
60.000 Türk Lirasından fazlasının 60.000 Türk Lirası için 13.845 Türk Lirası (ücret gelirlerinde 94.000 Türk Lirasından fazlasının 94.000 Türk Lirası için 23.025 Türk Lirası), fazlası	% 35

Bu tarife 2013 yılı gelirlerine uygulanan vergi tarifesiyle aynı olup, 2014 için tarifede yer alan tutarların değiştirilmesi beklenebilir (Bıyık: 2013).

**3. Stopaj yapacak olanlar ve stopaj oranları:** Tasarıda;

- Vergi kesintisine ilişkin maddeler (GVK md. 94 ve geçici md. 67 ile KVK 15 ve 30. maddeler) tek maddede toplanmakta,

- Gelir türüne bağlı olarak % 15 ve % 25 olmak üzere iki stopaj oranı öngörülmekte,

- Yürürlükte bulunan düzenlemelerde olduğu gibi Bakanlar Kuruluna stopaj oranlarını yeniden belirleme konusunda geniş yetkiler verilmektedir.

Tasarıyla ayrıca, Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre oluşturulan yönetimler ile her türlü işhanı ve toplu işyerleri yönetimlerine, stopaj yapma yükümlülüğü getirilmektedir (Bıyık: 2013).

**4. Yıllık beyanname verme süreleri:** Tasarıda yıllık beyanname verme süresi hem gerçek kişiler için hem de kurumlar için öne çekilmektedir. Tasarının bu şekilde kanunlaşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi (Bıyık: 2013);

- Gerçek kişiler tarafından izleyen yılın Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar,

- Kurumlar tarafından ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üçüncü ayın başından yirminci günü akşamına kadar, verilecektir.

**5. Vergi ödeme süreleri:** Tasarıyla yıllık beyannameyle bildirilen kazanç veya irat üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin ödeme süreleri birer ay öne çekilmektedir. Tasarıya göre gelir vergisi (Bıyık: 2013);

- Gerçek kişiler tarafından Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte,

- Kurumlar tarafından ise beyanname verilmesi gereken ayın sonuna kadar defaten ödenecektir.

**6. Geçici vergi dönemleri:** Dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi kaldırılmaktadır. Geçici vergiyle ilgili başka bir değişiklik öngörülmemektedir (Bıyık: 2013).

**7. İndirilecek giderler:** Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesi çerçevesinde kira geliri elde edenler gider indirimi konusunda seçimlik hakka sahiptirler. İsteyenler maddede sayılan gerçek giderlerini matrahtan indirebilmekte, isteyenler ise bu giderlere karşılık olmak üzere

hâsılatlarından % 25'ini götürü olarak dikkate alabilmektedirler. Tasarıda kira gelirlerinde götürü gider uygulaması sınırlandırılmaktadır. Yapılmak istenen düzenleme ile hakların kiralanmasında ve taşınmazların işyeri olarak kiraya verilmesinde kira tutarına bakılmaksızın, konut olarak kiraya verilmesinde ise belli bir hâsılat tutarı üzerinde gelir elde edilmesi durumunda götürü gider uygulamasına son verilmektedir. Yapılmak istenen düzenlemeye göre, kira geliri sadece taşınmazların konut olarak kiraya verilmesinden oluşan ve buna ilişkin hâsılatları (Bıyık: 2013);

- 26.000 lirayı aşmayanların, diledikleri takdirde gerçek giderlere karşılık olmak üzere hâsılattan istisna tutarını düştüktan sonra kalan kısmın %25'ini,
- 26.000 lirayı aşp 94.000 lirayı aşmayanların ise aynı şekilde bulunan tutarın %15'ini götürü gider olarak indirebilecekleri, öngörülmektedir.

**8. Yıllara yaygın inşaat işleri:** Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nda yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilemesiyle ilgili olarak yer alan üç madde Tasarıda tek madde olarak yer almaktadır. Düzenleme esas olarak korunmakta, bu arada yürürlükte bulunan düzenlemede önemli bir değişiklik yapılmakta, maddeye ayrıca bir tanım eklenmektedir. Tasarıyla, avanslar dahil hakediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan gelirlerin elde edildiği yıl vergilendirilmesi öngörülmektedir. Yürürlükte bulunan Kanun çerçevesinde bu gelirler hakediş gelirlerinin bir parçası sayılmakta ve işin bitiminde vergilendirilmektedir. Tasarıda ayrıca işe başlama tarihi ayrıca belirlenmektedir. Yapılmak istenen düzenlemeye göre (Bıyık: 2013);

- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmiş ise bu tarih,
- Yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede yer teslimi ve işe başlangıç tarihi belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, inşaat ve onarım işinin başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir.

Uygulamada da halen işin başlama tarihi bu şekilde belirlenmekte olup, yapılacak düzenleme bir değişiklik getirmeyecektir.

#### **9. Ticari faaliyet sayılan inşaat işleri için yeni tanım ve belirlemeler:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, ticari faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlandıktan sonra, aşağıdaki kazançların da ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır (Bıyık: 2013).

“4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden ..... elde edilen kazançlar” Yeni Tasarıda benzer şekilde ticari faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlandıktan sonra, aşağıdaki kazançların da ticari kazanç sayılması öngörülmektedir:

“e) Ticari bir organizasyon çerçevesinde taşınmaz alım satımı ve inşası işleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinden, elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.”

Yapılmak istenen düzenlemeden de görüldüğü üzere, inşaat işlerinde ticari faaliyetin varlığında sorgulanan “devamlılık” ölçütü kaldırılmakta, bunun yerine “ticari organizasyon” ölçütü getirilmektedir. Buna göre, uzun yıllardır uygulanan, bir yıl içinde birden fazla alım satım yapılması veya birbirini izleyen yıllarda birer alım satım yapılması devamlılık ölçütü çerçevesinde ticari faaliyetin varlığı için yeterli görülürken, bu uygulama terk edilmekte, faaliyetin varlığının ticari organizasyonun varlığına bağlı olarak belirlenmesi öngörülmektedir. Tasarı ticari organizasyonun ne zaman oluşmuş sayılacağını da ayrıca belirlemektedir. Yapılmak istenen düzenlemeye göre (Bıyık: 2013);

- Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması veya

- Faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girişilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi, hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılacaktır.

Öte yandan Tasarıda, bazı özel inşaat işleri de ticari faaliyet olarak ayrıca belirlenmiştir. Tasarıya göre;

- Taahhüt niteliği bulsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabi olacaktır.

- Kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırılanların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabi olacaktır.

- Kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğunu göstermektedir.

- İnşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde yapılması hariç, arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının;

- Bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilecek,

- Beş yüz metrekare ile bin metrekare arasında olması halinde inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilecek,

- Beş yüz metrekareyi aşmaması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmayacaktır.

**10. Özel inşaat işlerinde kazancın tespiti:** Özel inşaat işlerinde kazanç tespiti tasarıda ayrı bir madde olarak düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre (Bıyık: 2013);

- Özel inşaat işlerinde, inşa edilen veya ettirilen her bir bağımsız bölüm ya da müstakil yapının alıcıya teslim edildiği yıl bunlara ilişkin kâr veya zarar tespit edilir. Tapu devir ve tescil işleminin yapılmamış olması bu durumu değiştirmez.

- Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilen taşınmazların müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyet bedeli, müteahhit yönünden, iktisap edilen arsa payının maliyet bedeli sayılır.

- Arsa sahibinin iktisap ettiği taşınmazların maliyet bedeli ise arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluşur.

- Kat karşılığı inşaat işleri dışında kalan özel inşaat işlerinde arsa sahibinin arsasını inşaat yapımına tahsis etmesi halinde, arsanın maliyet bedeli olarak inşaatın başladığı tarihteki emsal bedeli esas alınır. İnşa edilen taşınmazların maliyet bedeli de arsanın emsal bedeline inşaat dolayısıyla katlanılan maliyet ve giderlerin eklenmesi suretiyle tespit olunur.

**11. Vergiye tabi değer artış kazançları:** Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde sistematik değiştirilmekte, değer artış kazançlarıyla ilgili madde sayısı da ikiden beşe çıkmaktadır. Yürürlükte bulunan Kanun'un "değer artış kazançları" başlıklı maddesinde hem vergiye tabi değer artış kazançları belirlenmiş, hem de istisnalara yer verilmiştir. Tasarının değer artış kazançlarıyla ilgili aynı başlıklı maddesinde ise sadece vergiye tabi değer artış kazançları belirlenmiştir. Tasarıda yapılan düzenlemeyle, vergiye tabi değer artış kazançlarına iki unsur daha eklenmiştir. Bu unsurlar şunlardır (Bıyık: 2013):

- Her türlü elektronik ortam ve alan adlarının elden çıkartılmasından doğan gelirler

- Motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Yürürlükte bulunan Kanun'da, "tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar" değer artış kazancı olarak tanımlanmışken, tasarıda, "menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar" değer artış kazancı olarak tanımlanmıştır. Bu düzenlemeyle, iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkartılmasından doğan kazanç vergiye tabi değer artış kazancı olarak tanımlanmış ancak bir başka maddeyle bu kazançların bir kısmı istisna kapsamına alınmıştır (Bıyık: 2013).

Ortaklık haklarının ve hisselerinin elden çıkartılmasından doğan kazançlarla ilgili olarak bir değişiklik yapılmamaktadır. Ancak tasarının gerekçesinde yer alan limited şirket ortaklarının paylarının bu kapsamda olduğuna ilişkin açıklama dikkat çekmektedir. Bu ifade, limited şirket pay senetlerinin vergi uygulamasında pay senedi sayılmayacağı anlamına gelmektedir (Bıyık: 2013).

Tasarıda ayrıca, ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dâhil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa paylarının da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılacağı yönünde bir hükme yer verilmiştir (Bıyık: 2013).

**12. Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinin satışı:** Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul AŞ'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin, portföyünün sürekli olarak en az % 51'i Borsa İstanbul'da işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançları vergiden istisna tutulmaktadır (Bıyık: 2013).

**13. Hisse senetlerinin halka arz yoluyla elden çıkartılması:** Tasarıyla, tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan hisselerin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında (Bıyık: 2013);

- İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin % 60'ı,
  - Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin % 70'i,
  - Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin % 80'i,
  - Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin % 90'ı,
- vergiden müstesna tutulmaktadır.

**14. Asgari geçim indirimi:** Ücretlerde "asgari geçim indirimi", "vergi indirimi" adı altında devam etmektedir. Yürürlükte bulunan haliyle de asgari geçim indirimi vergi indirimi şeklinde uygulanmakta olup bu anlamda uygulamanın esası değişmemektedir. Ancak tasarıyla, üçüncü çocuk için uygulanan indirim oranı % 5'den % 10'a çıkartılmakta, üçüncü çocuktan sonraki çocuklar için ise indirim olanağı verilmemektedir (Bıyık: 2013).

**15. Şirket yönetim kurulu üyelerine ödenen kâr payları:** Tasarıda şirket yönetim kurulu üyelerine, ortaklık payı ile orantılı olmaksızın ödenen kâr payları ücret olarak tanımlanmaktadır. Tasarıda yer alan hükmün bu şekilde kanunlaşması durumunda, bu kapsamda yapılan ödemeler ücret olarak stopaja tabi tutulacak ve giderleştirilecektir (Bıyık: 2013).

**16. Çalışanlara üçüncü kişiler tarafından yapılan ödemeler:** Bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, yaptıkları hizmetler karşılığında üçüncü kişiler tarafından nakdi veya ayni olarak ücret ödenebilmektedir. Son zamanlarda yaygın olarak karşılaşılan bu uygulamaya örnek olarak, bir elektronik eşya üretici veya ithalatçısının, ürünün ticaretini yapan bir başka işletmeye ait perakende mağazası çalışanlarına, kendi ürünlerinin satışındaki performansa bağlı olarak yaptığı ödemeler gösterilebilir (Bıyık: 2013).

Bu örnekte, ödemeyi yapan ile bu işletmeye dolaylı olarak hizmet sunan kişi arasında bir hizmet akdi ve işveren-işçi ilişkisi olmaması nedeniyle, ödemenin niteliği ve vergilemesi konusunda ciddi sorun ortaya çıkabilir (Bıyık: 2013).

Tasarıyla bu tür ödemeler ücret olarak tanımlanmakta ve vergileme sorunu pratik bir yöntemle giderilmektedir (Bıyık: 2013).

**17. Sporcu ücretleri:** Tasarıyla sporcu ücretlerinin vergilemesi değiştirilmektedir. Tasarıyla, sporcuların vergilemesinde var olan, tutarına bakılmaksızın beyanname verilmemesine ilişkin ayrıcalık kaldırılmakta, amatör sporcuların desteklenmesi amacıyla, bunların ücretleri üzerindeki gelir vergisi yükü azaltılmaktadır (Bıyık: 2013).

Düzenlemeye göre;

- Yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla iki
- Yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla dört

amatör sporcu için uygulanmak üzere, her yıl ulusal yarışmalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi şartıyla amatör sporcu çalıştıranların, bu sporculara ödedikleri ücretlerin asgari ücretin iki katını aşmayan kısmının, vergi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların ücreti üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (Bıyık: 2013).

**18. İrtibat bürosu çalışanlarının ücretleri:** İrtibat bürosu çalışanlarının ücretleri için uygulanan istisna devam etmektedir. İstisna yürürlükte bulunan düzenlemeden farklı olarak Tasarıda, Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na atıf yapılarak, irtibat bürosu çalışanları ifadesi kullanılarak tanımlanmaktadır (Bıyık: 2013).

**19. Çalışanlara pay senedi verilmesi:** Çalışanlara pay senedi veya pay senedi alım hakkı verilerek ücret ödenmesi durumunda, ücretin elde etme tarihi kanunla düzenlenmektedir. Düzenlemeye göre çalışana (Bıyık: 2013);

- Pay senedi verilmesi durumunda pay senedinin hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edilebilir olduğu tarihte,

- Pay senedi alım hakkı verilmesi durumunda bu hakkın fiilen kullanıldığı tarihte,

ücret geliri elde edilmiş sayılacaktır.

**20. Ücretlerin beyanı:** Yürürlükte bulunan Kanun'a göre (Bıyık: 2013);

- Tek işverenden alınan ücretler tutarına bakılmaksızın beyan edilmemektedir.

- Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, birden sonraki işverenden alınan ücretler toplamına bakılmakta, bu tutarın 26.000 lirayı geçmesi durumunda beyanname verilmektedir.

Tasarı ücretlerin beyanında önemli değişiklikler yapmaktadır. Tasarıda yer alan maddeye göre, kira geliri, diğer kazanç ve iratlar, telif kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin 188.000 lirayı aşması halinde, bu gelirlerin tamamının yıllık beyannameye toplanması gerekmektedir (Bıyık: 2013).

Tasarıya göre, bu kurala uygun olmak koşuluyla, aşağıdaki ücret gelirlerinin beyanı gerekmemektedir:

- 188.000 lirayı aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler.

- 94.000 lirayı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler (Birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 26.000 lirayı aşması halinde birinci işverenden alınan da dâhil ücretlerin tamamı beyan edilir.)

**21. Telif kazançlarının vergilendirilmesi:** Telif kazançları istisnası, istisnanın kapsamında ve vergilendirilmesinde değişiklik yapılarak korunmaktadır. Yürürlükte bulunan Kanun'da olduğu gibi Tasarıda da hangi eserlerden elde edilen kazançların istisna olduğu tek tek sayılarak

belirlenmiştir. Bu konuda Tasarıda iki değişiklik vardır. Birincisi, yürürlükte bulunan bir yazılımı değiştiren veya geliştiren yazılımları maddede açıkça yer almaktadır. İkinci değişiklik ise sinema filmlerinden sadece eğitim, kültür ve belgesel nitelikli filmlerin kapsama alınmış olmasıdır. Tasarıyla ayrıca telif kazançlarının vergilemesi de değiştirilmiş (Bıyık: 2013);

- Bu kapsamda elde edilen hâsılâtın 188.000 lirayı aşması halinde, istisna hükmünün uygulanmayacağı,

- Elde edilen hâsılâtın söz konusu eşiği aşması halinde tamamının beyan edileceği ve bu hâsılât nedeniyle yapılan kesintilerin tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebileceği,

- Telif kazancı elde edenlerin, istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın, Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf tutulacakları, hükmüne yer verilmiştir.

Telif kazançlarını beyan etmek zorunda olanların bu kazançlarının vergilendirilmesinde, isterlerse gerçek giderler yerine, hâsılâtlarının % 25'i kadar götürü gider indirmelerine olanak sağlanmaktadır (Bıyık: 2013).

**22. Genç girişimcilere üç yıllık vergi teşviki:** Tasarıyla, genç girişimciler için vergi indrimi getirilmektedir. Düzenlemeye göre, ilk defa gelir vergisine tabi olan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış gerçek kişilerin, üç vergilendirme döneminde elde edecekleri kazançlarının asgari ücretin yıllık tutarına isabet eden kısmının, vergi tarifesinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (Bıyık: 2013).

Tasarıya göre vergi indiriminin uygulanması şu koşullara bağlıdır:

- Kendi işinde bilfiil çalışılması veya bulunulması,
- Faaliyete devam eden bir işletmenin eş ve üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından devralınmamış olması.

- Faaliyetin adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri vasıtasıyla yürütülmesi halinde tüm ortakların bu maddedeki şartları taşıması.

- İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması.

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmemesi,

Tasarıyla getirilen genç girişimci desteği önemli bir düzenlemedir. Ancak iki gerekçeyle bu teşvikin beklenen amacı sağlayamayacağı düşünülmektedir. Öncelikle yeni işe başlayan genç girişimcinin, işe başladığı yıllarda işin kâra geçme olasılığının düşüklüğü, ikinci olarak da teşvikin asgari ücrete bağlı olarak son derece sınırlandırılmış olması teşvikin önemini azaltmaktadır. Bu iki olumsuz durumun kaldırılması halinde vergi uygulamalarımızın önemli bir ihtiyacı karşılayacağı söylenebilir (Bıyık: 2013).

**23. Hizmet ihracında teşvik:** Yürürlükte bulunan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan düzenlemelerle (Bıyık: 2013);

- Yabancılara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin, münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirimine olanak sağlanmaktadır. Bu teşvik Tasarıda istisna düzenlemesi olarak aynen korunmaktadır. İndirimin istisna olarak düzenlenmesi, kazancın yeterli olmadığı veya faaliyet sonucunun zarar olması halinde de istisnanın sonraki yıllara taşınmasına olanak sağlamaktadır.

**24. Korumalı işyeri indirimi:** Tasarıyla, korumalı işyeri indirimi getirilmektedir. Yıllık beyannamede bildirilecek gelir veya kazançtan, Engelliler Hakkında Kanun'a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen engelli

çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi sağlanmaktadır. İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süreyle uygulanacak ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamayacaktır (Bıyık: 2013).

**25. Kreş ve anaokulu faaliyetine teşvik:** Tasarıyla, münhasıran kreş ve anaokulu faaliyetinde bulunacak olan veya mevcut işletme içerisinde çalışanların çocuklarına bakım amacıyla kurulan kreş ve anaokuluna ilişkin kuruluş ve yapım giderlerinin % 100'ü oranında indirim olanağı getirilmektedir (Bıyık: 2013).

**26. Finansman gider kısıtlaması:** Finansman gider kısıtlamasına ilişkin yürürlükte bulunan düzenleme korunmaktadır. Yürürlükte bulunan düzenlemede olduğu gibi, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı gider kabul edilmeyecektir. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri tasarıda da bu uygulamanın kapsamı dışında tutulmaktadır (Bıyık: 2013).

**27. Tazminatlar:** Teşebbüs sahibi veya serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatların ticari kazançtan indirilemeyeceğine ilişkin kural, kusursuz sorumluluk halinde ödenen tazminatı kapsamayacak şekilde yeniden düzenlenmektedir (Bıyık: 2013).

**28. Bazı deniz ve hava taşıtlarının gider ve amortismanları:** Tasarıyla, kiralanan veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının gider ve amortismanlarının indiriminde, yürürlükte bulunan düzenlemede de yer alan, bu araçların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olması koşulu yanında bu

tür giderlerin işin önem ve hacmiyle mütenasip olması koşulu da getirilmektedir (Bıyık: 2013).

**29. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar:**

Yürürlükte bulunan düzenlemede olduğu gibi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak tanımlanmaktadır. Yürürlükte bulunan düzenlemeden farklı olarak, maddede “Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında” ifadesine yer verilmemektedir. Bu yazım şeklinin, örtülü olarak aktarılan kazanç tutarının diğer kanunların uygulamasında da kâr payı olarak kabul edilmesi sonucunu doğurabileceği düşünülmektedir. Bu sonuç, özellikle KDV indirimi açısından önemlidir (Bıyık: 2013).

**30. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler:** Benzer şekilde, Yürürlükte bulunan düzenlemede olduğu gibi, örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzerleri, örtülü sermaye koşullarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak tanımlanmakta, burada da “Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında” ifadesine yer verilmemektedir (Bıyık: 2013).

**31. İhracatçılarda götürü gider uygulaması:** İhracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunanların, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşi ile sınırlı olarak dikkate alabildikleri götürü gider, bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderleriyle sınırlandırılmaktadır. Düzenlemeyle bir bakıma Genel tebliğde yer alan ifade Kanun’a taşınmaktadır (Bıyık: 2013).

**32. Dar mükelleflerde ihracat istisnası:** İş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları için uygulanan ihracat istisnasının devamı öngörülmektedir (Bıyık: 2013).

**33. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi:** Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde yer alan, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme kalıcı hale getirilerek aynen korunmaktadır (Bıyık: 2013).

**34. Taşınmaz ve iştirak hissesi satışında istisna uygulaması:** Kurumların en az iki yıl süre ile sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların % 75'ini vergiden istisna tutan düzenleme değiştirilerek, kazancın istisna tutulacak kısmı elde tutma süresine bağlı olarak kademelendirilmektedir. Düzenlemeyle ayrıca, istisnanın ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler için de uygulanması öngörülmektedir. Öngörülen düzenlemeye göre, ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktiflerindeki taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının (Bıyık: 2013),

- İki tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 40'ı,
  - Üç tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 50'si,
  - Dört tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 60'ı,
  - Beş tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 75'i,
- gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Tasarının geçici maddesiyle, kurumların aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerden Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla iki yıl süreyle elde bulundurulmuş olanların, Kanun'un yayımı tarihinden sonra elden çıkarılmasında, yukarıda yer alan oranların yerine % 75 oranının uygulanması öngörülmüştür (Bıyık: 2013).

Uygulamada farklılık yaratmamakla birlikte, çeşitli şekillerde iktisap edilen hisse senetlerinin elde etme tarihi özel olarak düzenlenmektedir. Bu çerçevede Tasarıda (Bıyık: 2013);

- Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihinin,

- Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında sürelerin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen sürelerin, dikkate alınması öngörülmektedir (Bıyık: 2013).

**35. Yurt dışı kazançlarda iştirak ve şube kazançlarında istisna:**

Kurumların, yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkartılmasından doğan kazançları, yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan koşullar çerçevesinde gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır (Bıyık: 2013).

**36. Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi:**

Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/A maddesinde yer alan hüküm, tasarıda aynen yer almaktadır. Düzenlemeyle, yabancı fonların, SPK tarafından verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, maddede belirtilen şartları birlikte gerçekleştirmesi halinde, portföy yöneticiliği yapanların; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi olarak sayılmayacağı hükme bağlanmaktadır. Bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir (Bıyık: 2013).

**37. Zirai kazançların vergilendirilmesi:**

Gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az % 50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında çalışan işçilerin asgari ücrete tekabül eden ücretleri için vergi indirimini getirmektedir. Düzenlemeye göre, bu tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk

eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir. Tasarıda ayrıca, zirai işletmeye dahil olan iktisadi kıymetler için farklı amortisman oranı öngörülmüştür. Tarımda kullanılan iktisadi kıymetlerin daha kısa sürede itfa edilebilmesi için, bu kıymetler için amortisman oranının iki katı esas alınarak hesaplanan amortismanlar gider yazılabilecektir (Bıyık: 2013).

**38. Gelirin toplanması ve beyanı:** Tam mükellef kurumlarda esas olarak gelirin toplanması ve beyan esasında bir değişiklik yapılmamaktadır. Yapılması öngörülen düzenlemede (Bıyık: 2013);

- Tam mükellef kurumların, kazançlarının tamamının yıllık beyanname ile bildirimini,

- Kooperatiflerin gelirlerinin münhasıran Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmemesi,

öngörülmektedir.

Tam mükellef gerçek kişilerde gelirin toplanması ve beyanı esasları yeniden düzenlenmektedir. Yapılan düzenleme özetle (Bıyık: 2013);

**a)** Bütün gelir unsurlarından, bir takvim yılı içinde elde edilen gelirler için ilke olarak yıllık beyanname verilmesini ve beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanmasını,

**b)** Ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabının, bu faaliyetlerden kazanç temin edilmemiş olsa da yıllık beyanname vermelerini,

**c)** Gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, telif kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin, 188.000 lirayı aşması halinde, maddede sayılanlar dışında kalan diğer gelirlerin tamamının bu gelirlerle birlikte, yıllık beyannamede toplanmasını,

Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmemesini, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmemesini;

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ödenen irat tutarları, bireysel emeklilik sisteminden ödenen irat tutarları ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı

- Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş tahvil ve bono faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri ile tasarrufların 62. Maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler,

- Yukarıda (c) bölümünde yer alan sınır içerisinde olmak koşuluyla, aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmemesini, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmemesini;

- 188.000 lirayı aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler,

- Toplamı, 94.000 lirayı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler (Birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 26.000 lirayı aşması halinde birinci işverenden alınan da dâhil ücretlerin tamamı beyan edilir.),

- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.390 lirayı aşmayan, stopaja tabi olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi gerekli olan durumlarda bu bent hükmü uygulanmaz.),

- Yukarıda sayılan şartları taşıyanlar dışındaki beyana dâhil edilmesi gereken gelirler toplamının, 26.000 lirayı aşmaması şartıyla, Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

- Tasarıda, dar mükellefiyette gelirin toplanması ve beyan esasları konusunda bir değişiklik bulunmamaktadır. Tasarıya göre, tamamı Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname verilmesi gerekmemektedir (Bıyık: 2013).

**39. Eğitim ve sağlık harcamaları indirimi:** Yürürlükte bulunan Kanun'da yer alan eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirden indirimi, vergi indirimi haline dönüştürülerek ve sağladığı vergi avantajı önemli ölçüde yok edilerek korunmaktadır. Düzenlemeye göre, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının vergi tarifesinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Öte yandan harcama tutarı, yıllık beyannamede bildirilen gelir ve kazancın indirim esas tutarının % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yapılmak istenen düzenlemeyle, gelir tutarına bağlı olarak artan oranlı tarifenin sağladığı avantajın yok edilmek istendiği, bütün mükelleflere aynı oranda avantaj sağlandığı görülmektedir (Bıyık: 2013).

Söz konusu Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında tespit ettiğimiz değişiklikler bunlar olup Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi aşamasında değişikliklere uğrayabilir. Yeniden kaleme alınan, anılan Kanun Tasarısında bazı konularda iyileştirme olmasına rağmen, bazı konularda uygulamada ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilecektir. Tasarıda görülen en büyük sorun Kurumlar Vergisinin de Gelir Vergisine Kanununa eklenmiş olduğudur. Diğer bir deyişle Tez konumuz olan "Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi Sorunu"dur.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak 13 Haziran 2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilen Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi incelendiğinde "Etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek; istihdamı, üretimi tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini artırmak ve bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılmasına katkıda bulunmak tasarının temel hedefleri arasında yer almaktadır."

Ayrıca Genel Gerekçede "Mevcut vergi sistemimizde gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, dışa kapalı ekonominin nispeten hakim olduğu bir dönemde hazırlanmış ve 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana, Türkiye dış dünyaya daha fazla açılmış, serbest piyasa ekonomisi her alanda uygulanmaya başlanmıştır. Kanunu ekonomideki değişimlere daha uygun hale getirebilmek için zamanla yeni düzenlemeler yapılmış; ancak yapılan değişiklikler bir bütünlük arz etmediğinden, sistematik bozulmuş, Kanun; basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Ayrıca, yapılan bu değişiklik ve eklemeler sonucu, Kanunun madde sayısı 210'u aşmıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanun da bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olması da öngörülebilirliği azaltan bir unsur olmuştur." denilmektedir.

Diğer taraftan bir başka gerekçe ise; dolaysız vergilerden elde edilen gelirlerin dolaylı vergilerin çok altında kalması ve bu farkın da vergi adaletini zedelediği düşünülerek birleştirme çalışmalarına dayanak oluşturulmuş bulunmaktadır.

Kanun Tasarısının hazırlanmasında aşağıda belirtilen ilkeler dikkate alınmıştır.

- Yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi,
- Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması,
- Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi,
- Vergi güvenliğinin güçlendirilmesi,
- Sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu düzenlemelerin yapılması,
- Yürütmede esneklik ve etkinliğin artırılması.

Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisinin ayrı ayrı uygulanması kalıplaşmış olduğu halde, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünün bu uygulamayı değiştirip gelir ve kurumlar vergisini birleştirip AB türü karma bir vergiye geçiş nedenini anlamak güçtür. Diğer tarafta ise uygulamada çok sorun yaratmayan 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bulunmaktadır. Bu durumda OECD ve AB'ye uyumlu Kurumlar Vergisi Kanunu'nu değiştirmek ne kadar doğru bir uygulama olacaktır.

OECD ve AB türü bir Gelir Vergisi uygulaması yaratmak istenilmesinden ziyade Türkiye'nin mevcut vergi düzeni ve mükelleflerin vergiye bakış açısı incelenerek, uygulamaya yönelik sadece 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun yeniden yazılması Kanun Gerekçelerinin tamamının gerçekleşmesini sağlayacaktır. Ayrıca 2006 yılında AB ve OECD'ye uyumlu hazırlanmış 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu mükerrer çalışılmıştır. Bu durumda Kanun koyucu, uygulayıcı ve mükellefi Kurumlar Vergisi açısından yeni uygulama ile yeniden uğraşmasına sebep olmaktadır.

Ülkemizde ticari hayatta ihtiyaç duyulan vergi ve ticaret kanunlarımızın günümüz şartlarında yeniden hazırlanması kaçınılmazdı. Her biri günümüz şartlarına kısmen ya da tamamen getirilmiş bulunmaktadır. Bunlardan sadece Gelir Vergisi Kanunu 1961 yılından kalma ve hala Tebliğ ve Yönetmeliklerle uygulanmaya çalışılmaktadır. Kanun gerekçeleri ve değişiklikleri incelendiğinde, tasarının gerekçelere hizmet etmeyeceği aksine uygulamada bazı sorunlara sebep olacağı tespit edilmektedir. Bu sorunlar uygulamada

karişikliğa ve kavram kargaşasına sebep olacak ve düzenleme uzun sürede oturacaktır.

Aslında mevcut Tasarıdan da anlaşılacağı üzere Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi sorunu zmlenmemiş olup devam etmektedir. Sonuç olarak sorun hala zmlenememiştir.

GCCRIS

**KAYNAKÇA**

- ABAÇ, Selçuk, "Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği", İstanbul, 1974
- AKDOĞAN, Abdurrahman, "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", Gazi Kitapevi, Ankara, 2008
- AKSOY, Şerafettin, "Kamu Maliyesi", Filiz Yayınevi, İstanbul, 1991
- AKTAN, Coşkun Can, "Kamu Tercih Teorisi ve Anayasal Politik İktisat", İz Yayınları, İstanbul, 1998
- ALANSON, Richard, "Public Finance", Mc Grow-Hill Book Company, USA, 1985
- BATIREL, Ömer Faruk, "Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesi NADAROĞLU'ndaki Yeni Yaklaşımlar", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 32. Seri, No: 74, İstanbul, 1981
- BIYIK, Recep "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına ilişkin açıklamalar." Vergi Portalı Vergi Bültenleri 2013 pwc İstanbul
- BİLİCİ, Nurettin, "Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri", Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005
- BİLİCİ, Nurettin, "Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler İktisadî-Malî Konular Vergilendirme", Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004
- BULUTOĞLU, Kenan, "Vergi Politikası", Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1962

- BULUTOĞLU, Kenan, "Türk Vergi Sistemi", Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978
- BÜYÜKÇULCU, Uğur, "Kurumlar Vergisinin Şirketlerdeki Vergi Yüğü Üzerine Bir Değerlendirme Isparta Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006
- CODE OF CONDUCT, "Business Taxation", Brussels, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/primarolo\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf), , 1999
- ÇAĞAN, Nami, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- DPT, Devlet Planlama Teşkilatı, "DPT. 239 – İPGM. 635", İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü. Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara, 1993
- DUE, F John, "Maliye", Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü yayını, 3. Baskı, İstanbul, 1963
- EKMEKÇİ, Esra, "Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003
- EYÜPGİLLER, Saygın, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Işığında Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:222, İstanbul, 2000
- FİLİZ, Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, Sayı:9, Antalya, 2005
- GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergilendirme Bülteni", Sayı:5, Ocak 2013 Ankara
- GV, Gelir Vergisi Kanunu

- GÜNAY, Özge, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", Vergi Dünyası, Sayı:312, İstanbul, 2007
- GÜNAYDIN, İhsan, "Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları", Vergi Dünyası, Sayı:216, İstanbul, 1999
- GÜNAYDIN, İhsan, "Vergi Sorunları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var Mıdır?", Vergi Dünyası, Sayı:279, İstanbul, 2004
- GÜNDOĞDU, Müge Muammer, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler", Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2009
- GÜNDÜZ, Zeki, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu" Vergi Portalı Vergi Bültenleri 2006 pwc İstanbul
- HORNER, Frances M., "Do We Need an International Tax Organization", Tax Notes, , 2001
- HOŞYUMRUK, Şennur, "Vergi cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi (Doktora Tezi)", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, , 2003
- JÈZE, Gaston, "Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri", Paris Marcel Giard, 1931, Çev. Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1956
- KARACA, Yüksel, "Zararlı Vergi rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", Vergi Dünyası, Sayı:238, İstanbul, 2001
- KIZILOT, Şükrü, "Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Savaş Yayınları, Ankara, 1990

## KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

- MUSSGRAVE A, Richard, "Public Finance in Theory and Practice", Mc Grow-Hill Book Company, 4. Baskı, USA, 1987
- NEMLİ, Arif, "Kamu Maliyesine Giriş", Filiz Yayınevi, İstanbul, 1984
- OECD, "Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue", <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> ss.8, Paris, 1998
- OECD, "Tax Reform in OECD Countries", 1992
- OECD, "Financial Action Task Force on Money Laundering", Report Released, [http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en\\_2649\\_201185\\_1900665\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_201185_1900665_1_1_1_1,00.html), 2000-2001
- OECD, "Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report", Organization for Economic Cooperation and Development, Paris, 2001
- OKTAR, S. Ateş, "Vergi Hukuku", Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2006
- ÖNEN, Sacit, "Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi Sorunu", Gazi Üniversitesi İ.B.F. Dergisi 1-2, Ankara, 1985
- ÖZ, Semih, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005
- ÖZDEMİR, Biltekin, "Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006

- PELİN, Ord. Prof. Dr. İ.Fazıl, "Finans İlimi", İsmail Akgün, İstanbul, 1945
- RAHN, R. Rugsy, "Threats to Financial Privacy and Tax Competition", Policy Analysis, , 2003
- SABAN, Nihal, "Vergi Hukuku", DER Yayınevi, Yayın No:351, İstanbul, 2002
- SARAÇ, Özgür, "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Rekabeti Türkiye Değerlendirmesi", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006
- SCHMÖLDERS, Günter, "Genel Vergi Teorisi" Çev. Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü yayını, 4. Baskı, İstanbul, 1976
- TAXES In Europe 2013, 21. Baskı, Dalloz Paris 2013
- TURHAN, Salih, "Vergi Teorisi ve Politikası", Filiz Yayınevi, İstanbul, 1998
- ULUTAŞ, Ahmet, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları", Gümrük Dünya Dergisi, Sayı;42, 2005
- YÜCE, Mehmet "AB'ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması", AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası, Editör: DİKKAYA Mehmet, Alfa Aktüel, 2006, İstanbul, (99- 141).
- YÜCEL, Rahmi "AB'ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması", AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası, Editör: DİKKAYA Mehmet, Alfa Aktüel, 2006, İstanbul, (99- 141).

**İNTERNET KAYNAKÇASI**

[http://www.akademiktisat.net/calisma/ab\\_tr/ab\\_butce\\_vergi\\_fihan.htm](http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm)

[http://www.legalisplatform.net/ozel\\_dosyalar/AVUSTURYA%20KURUMLAR%20VERG%C4%B0S%C4%B0.pdf](http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/AVUSTURYA%20KURUMLAR%20VERG%C4%B0S%C4%B0.pdf)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/20122.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20122.htm)

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>

## ÖZET

[İZCİ, Ercan]. [Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi Sorunu], [Yüksek Lisans Tezi], Ankara, [2014].

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Birliğin öne sürdüğü standartlara ulaşabilmek için Türkiye her alanda iyileştirmelere gitmektedir. Bu konulardan bir tanesi de Vergi Uyumlaştırmasıdır. Tezimizin amacı Avrupa Birliği ve OECD vergi ilişkilerini ele alarak, Türkiye'nin bu süreç içerisinde yapmış olduğu çalışmalara genel olarak değinmektir.

Avrupa Birliği ve OECD vergi politikaları alanında yaptığı çalışmalarda artık uzmanlaşmıştır ve üye ülkelerinde de bu alanda oluşturulan standartların aynı düzeyde olmasını istemektedir. Türkiye ise bazı uygulamalarda uyumlu olmasına rağmen bazı konularda üye ülkelerin gerisindedir.

Bu çalışmada, Avrupa Birliği, OECD ve Türkiye ilişkileri ve bu süreç içerisinde vergi konusunun gelişimi tarihsel olarak ele alınmıştır. Son bölümde de Gelir Vergisi Kanun Tasarısına yer verilerek tasarının kabul edilmesiyle yeni uygulamalar incelenmiştir.

### **Anahtar Sözcükler**

1. Kurumlar Vergisi
2. Gelir Vergisi
3. Avrupa Birliği
4. Uluslararası İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
5. Gelir Vergisi Kanun Taslağı

## ABSTRACT

[iZCi, Ercan]. [The Combination of Income and Corporation Tax Issue], [Master's Thesis], Ankara, [2014].

At the European Union(EU) accession period, to reach the conditions of EU, Turkey is making betterments in many processes. One of these betterments is tax harmonization. Our thesis goal is discuss EU and OECD tax relations, mention to Turkey's studies in this period.

EU and OECD are overspecialized at the tax policies, and want same standarts at the same level at every member countries. Although Turkey is compitable with some implementations, Turkey is behind the member states at some implementations.

In this study we discuss, EU, OECD and Turkey relations and subject of the tax historical development in this period. At last chapter we touch on income tax draft of law and scrutinise the new implementations by accepting draft of law.

### Keywords

1. Corporation Tax
2. Income Tax
3. European Union
4. Organisation for Economic Cooperation and Development
5. The draft income tax law