



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

AVRUPA TOPLULUĞU ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Zühra YILDIZ

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

ESKİŞEHİR, 1989

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

KISALTMALAR

A.T.	: Avrupa Topluluğu
A.E.T.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
A.Ü.H.F.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
J.O.	: Journal Officiel
E.İ.T.İ.A.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.Ü.H.F.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
A.İ.T.İ.A.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
A.Ö.F.	: Açıköğretim Fakültesi
An.Ün.	: Anadolu Üniversitesi
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
C.	: Cilt
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
a.g.e.	: Adı geçen eser

a.g.m.	: Adı geçen makale
T.V.	: Televizyon
vs	: Vesaire
DM	: Batı Alman Markı
BF	: Belçika Frangı
FF	: Fransız Frangı
HFL	: Hollanda Florini
LİT.	: İtalyan Lireti
LFR	: Lüksemburg Frangı
DKR	: Danimarka Kronu
£	: Pound
İR£	: İrlanda Pound'u
DR.	: Drahmi
G.S.Y.İ.H.	: Gayri safi yurt içi hasıla

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
KISALTMALAR.....	ii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YAPILARI DIKKATE ALINARAK, A.T. ÜLKELERİNDEKİ, GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI ÇALIŞMALARI

I. AVRUPA TOPLULUĞU ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER ALANINDAKİ UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI.....	3
1. Avrupa Topluluğu Ülkelerindeki Vergi Uyumlaştırması Çalışmalarının Durumu.....	5
2. Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırmasının Yasal Dayanakları.....	6

3. Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Gelir Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları..	8
4. Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları.....	10
II. EKONOMİK GELİŞMİŞLİK DÜZEYİNE GÖRE VERGİ YAPILARININ ÖZELLİKLERİ.....	14
1. Geçiş Dönemi Toplularının Vergi Yapılarının Gelişimi.....	15
2. Modern Topluların Vergi Yapıları.....	17
3. Türk Vergi Yapısının Durumu.....	18

İKİNCİ BÖLÜM

A.T. ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

I. ALMANYA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER....	24
1. Gelir Vergisi.....	24
2. Kurumlar Vergisi.....	27
II. BELÇİKA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER....	29
1. Gelir Vergisi.....	29
2. Kurumlar Vergisi.....	31
3. Tüzel Kişiler Vergisi.....	32
III. FRANSA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER....	32
1. Gelir Vergisi.....	32
2. Kurumlar Vergisi.....	35

3. Götürü Kurumlar Vergisi.....	36
IV. HOLLANDA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.	36
1. Gelir Vergisi.....	36
2. Kurumlar Vergisi.....	39
V. İTALYA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER...	40
1. Gelir Vergisi.....	40
2. Yerel Gelir Vergisi.....	42
3. Tüzel Kişiler Vergisi.....	43
VI. LÜKSEMBURG'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	44
1. Gelir Vergisi.....	44
2. Ortaklıklar Vergisi.....	46
VII. DANİMARKA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	48
1. Devlet Gelir Vergisi.....	48
2. Denizcilerin Gelir Vergisi.....	51
3. Belediye Gelir Vergisi.....	52
4. Kent Gelir Vergisi.....	52
5. Dini Vergi.....	52
6. Özel Gelirler Vergisi.....	53
7. Kurumlar Vergisi.....	54
VIII. İNGİLTERE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	56
1. Gelir Vergisi.....	56
2. Kurumlar Vergisi.....	57

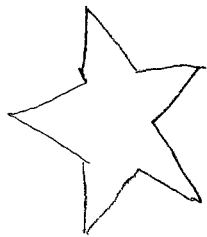
IX. İRLANDA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER...	58
1. Gelir Vergisi.....	58
2. Kurumlar Vergisi.....	61
X. YUNANİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	62
1. Gelir Vergisi.....	62
2. Yunanlı Gemicilerin Gelir Vergisi.....	65
3. Tüzel Kişiler Vergisi.....	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

A.T. ÜLKELERİ İLE TÜRK GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

I. GELİR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRMASI.....	69
1. Gelir Vergisinin Vergi Yüğü Açısından Karşılaştırılması.....	69
2. Gelir Vergisinin Genel Özellikler Açısından Karşılaştırılması.....	72
3. Gelir Vergisinin Matrah Açısından Karşılaştırılması.....	73
4. Gelir Vergisinin Mükellefler Açısından Karşılaştırılması.....	76
5. Gelir Vergisinin Gelirin Toplanması ve Aile Reisi Beyanı Açısından Karşılaştırılması...	77
6. Gelir Vergisinin Vergi Tarifeleri Açısından Karşılaştırılması.....	80
7. Gelir Vergisinin Verginin Ödenmesi Açısından Karşılaştırılması.....	86

II. KURUMLAR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	89
1. Kurumlar Vergisinin Vergi Yüğü Açısından Karşılaştırılması.....	89
2. Kurumlar Vergisinin Vergiye Tabi Gelir Açısından Karşılaştırılması.....	91
3. Kurumlar Vergisinin Mükellefler Açısından Karşılaştırılması.....	93
4. Kurumlar Vergisinin Vergi Oranları Açısından Karşılaştırılması.....	94
5. Kurumlar Vergisinin Verginin Ödenmesi Açısından Karşılaştırılması.....	96
6. Kurumlar Vergisi Sisteminin Sınıflandırılması.....	97
SONUÇ.....	101
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	105



GİRİŞ

Türkiye'nin A.T.'ye tam üyelik için yaptığı başvuru üzerine, A.T.-Türkiye ilişkileri güncellik kazanmış, çeşitli yönleriyle tartışılmaya başlanmıştır.

1957 tarihinde imzalanan Roma Andlaşması, Ortak Pazar'a üye ülkeler arasında malların, hizmetlerin, sermayelerin ve kişilerin serbestçe dolaşımını öngörüyordu. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için, ülkeler arasında gerek vergi yönünden, gerek diğer yönlerden bütün ayırıcı hükümlerin kaldırılması veya azaltılması gerekiyordu.

Vergi uyumlaştırması alanındaki çalışmalar, hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler alanında sürdürülmektedir. Bununla birlikte, dolaylı vergiler alanında kaydedilen ilerlemelerin dolaysız vergiler alanında da gerçekleştiği söylenemez.

Türk basınında, her gün bir başka yönü ile yorum yazılarının çıkmasına neden olan Türkiye-A.T. ilişkileri,

konunun önemi ve güncelliği nedeni ile bu çalışmanın da temasını oluşturmuştur.

Vergi sistemlerindeki gelir üzerinden alınan vergilerin temel özellikleri ile sınırlandırılmış çalışmanın birinci bölümünde, bu konuda yapılan uyumlaştırma çalışmalarının durumu belirtilmiştir.

Uyumlaştırma çalışmaları incelenirken, üye ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıkların nedenleri üzerinde durulmuş, ülkelerin ekonomik yapılarının yarattığı vergi sistemlerinin özellikleri irdelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, A.T.'ye üye on ülkenin gelir üzerinden alınan vergileri, bir kısım özellikleri ele alınarak incelenmiştir. Topluluğa son yıllarda üye olan İspanya ve Portekiz ise, bu konudaki kaynakların yetersiz olması nedeni ile çalışmanın kapsamına alınamamıştır.

Üçüncü bölümde, çalışmanın sınırları çerçevesinde, Türkiye ve A.T. ülkelerine ilişkin bir karşılaştırma yapılmıştır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın bir özeti yapılarak belirli sonuçlara varılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YAPILARI DIKKATE ALINARAK, A.T. ÜLKELERİNDEKİ, GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI ÇALIŞMALARI

I. AVRUPA TOPLULUĞU ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Vergi uyumlaştırması, aralarında ekonomik ve siyasi işbirliği oluşturmak isteyen devletlerin vergi sistemleri içerisinde bulunan, aynı türden ulusal vergilerin birbirleriyle yakınlaşmasını sağlamak üzere yapılan çalışmaları ifade etmektedir.

Prof. Alan Prest'e göre uyumlaştırmanın iki anlamı vardır. Uyumlaştırma, dar kapsamlı olarak, "koordinasyon"la eş anlamlıdır. Başka bir deyişle uyumlaştırma, üye ülkeler arasında danışmaların yapılması süreci veya benzer temelde

ya da benzer oranda vergiler uygulanması konusunda üye ülkeler arasında anlaşmalar olması anlamına gelmektedir. Geniş kapsamlı uyumlaştırma tüm üye ülkelerde aynı temelde ve oranda bir verginin uygulanmasını, temel ve oranların kesin tanımında Topluluğun karar yetkisine sahip olmasını öngören "standardizasyon" anlamındadır(1).

Vergilerin uyumlaştırılması, ancak her ülkenin kendi hukuk sisteminde bazı değişikliklerin yapılmasıyla gerçekleşebilir. Vergi uyumlaştırması yapma çabaları içine giren ülkeler, aralarında bir ortaklık sağlamak amacındadırlar. Dolayısıyla, ulusal hukuk sistemlerinden kaynaklanan, rekabeti bozucu etkenleri ortadan kaldırmak için, vergilerle ilgili hukukî sistemlerinde uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Fakat hemen ardından eklemek gerekir ki uyumlaştırma çalışmaları içinde birçok güçlüğü de birlikte getirmektedir.

Uyumlaştırma esnasında rastlanılan engeller ekonomik, vergisel, hukuksal ve politiktir(2). Ülkelerin kendi ekonomik çıkarları, ortaklıkların genel çıkarlarından baskın çıkabilir. Vergilerin uyumlaştırılmasını öngören

(1) Alan R. PREST, "Fiscal Policy", THE HAGUE, 1983, s.61
(Ömer BOLAT, "Avrupa Topluluğunda Mali Ahenkleştirmeyi Sağlamada Ulaşılan Boyut ve Hedefler", BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR, (Mart, 1987), s.29'dan naklen).

(2) Arıcan SÜRAL, "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", VERGİ SORUNLARI, S.6, 1986, s.6.

çeşitli hükümler, ülkelerin hedefledikleri iç büyümeyle gelişebilir. Ülkelerin vergi yapılarındaki farklılıklarda gerçek anlamda bir uyumlaştırmaya engel olabilir. Örneğin toplam vergi gelirleri içinde dolaylı-dolaysız vergi ağırlıkları çok farklı olan ülkelerde, bu konuda yapılan çalışmalar başarısız kalabilir. Bir başka nokta ise, devletlerin vergi koyma konusundaki egemenliklerinin, uyumlaştırma çalışmaları sırasında, buyurucu hükümler nedeniyle zedelenmesi kaygılarıdır.

1. Avrupa Topluluğu Ülkelerindeki Vergi Uyumlaştırması Çalışmalarının Durumu

Avrupa Topluluğu vergi politikasının hukuksal kaynağı 25.3.1957 tarihli Roma Andlaşmasıdır. 1 Ocak 1958'de yürürlüğe giren Roma Andlaşmasıyla kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun temeli, ileride bir ortak pazar kurmak üzere gümrük birliğine dayanmaktaydı. Ancak son hedef üye ülkelerin dahil olduğu bir ekonomik, parasal hatta siyasal birliğin kurulmasıdır. Bu birliğin gerçekleşmesi üye ülkeler arasındaki malî uyum sağlanmadan olanaksızdır.

Verginin ekonomik ve sosyal politikalarda araç olma rolü kanıtlanmıştır. Avrupa Topluluğu yaşamında vergiye ilişkin endişelere tanınan yerin önemi de bu hususlardan kaynaklanmaktadır. Vergilendirmenin tüm olanaklarını kapsayan ve üye ülkelerde benzer bir Avrupa vergi politikasının

düzenlenmesi istenmektedir(3).

Bu amaçla, dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanlarında çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Dolaylı vergilerde önemli başarılar gerçekleştirilirken, dolaysız vergiler alanında henüz kayda değer bir gelişme sağlanamamıştır.

Üye ülkeler arasında malların, hizmetlerin, sermayelerin ve kişilerin serbest dolaşımı öngörülmektedir. Dolaysız vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları sermayenin serbest dolaşımını amaçlamaktadır.

Bu amaca ulaşabilmek için faiz ve kâr paylarından yapılan vergi kesintileri ile kurum kârları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması gerekmektedir. Uyumlaştırma çalışmalarının bu aşamasında gelir vergisi kapsam dışı bırakılmış, çalışmalar daha çok üye ülkelerde geçerli kurumlar vergisi yüklerinin uyumlaştırılması alanında yoğunlaştırılmıştır(4).

2. Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırmasının Yasal Dayanakları

Vergi uyumlaştırması çalışmaları yasal dayanaklarını

(3) Le Dossier de L'Europe, "L'harmonisation fiscale dans la Communauté", S.10 (Mayıs, 1984), s.5.

(4) Deniz KİRAZCI, "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Politikası", VERGİ DÜNYASI, S.69(Mayıs, 1987), s.39.

Roma Andlaşmasının 95-98'inci maddelerinden almaktadır(5). Dolaysız vergiler alanında, bu konuda doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır.

Roma Andlaşmasının 95-99'uncu maddelerinde yer alan vergi hükümleri, 98'inci madde dışında, dolaylı vergilere ilişkin bulunmaktadır. 98'inci madde ise dolaysız vergiler alanında Konsey'in onayı alınmadıkça, Topluluk içi ticarette, ihracatta muafiyet ve vergi iadeleri verilemeyeceğini, ithalatta telâfi edici vergiler konulamayacağını hükme bağlamaktadır. 98'inci maddede doğrudan doğruya dolaysız vergilerden söz edilmemekle birlikte "gider vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan vergiler" deyimiyle bu vergilere dolaylı yolla atıf yapılmaktadır(6).

Bunun dışında Roma Andlaşması Komisyona çeşitli girişimler yapma olanağı sağlamaktadır. Bu girişimler dolaysız vergiler alanında da geçerli olabilmektedir.

100'üncü madde uyarınca, Konsey, Komisyonun önerisi üzerine Ortak Pazarın kurulması ya da işlenmesi üzerine doğrudan doğruya etkisi olan üye Devletlerin yasa, tüzük

(5) Traités Instituant les Communautés Européennes, Office des Publications Officielles des Communautés Européennes 1971, s.251-252.

(6) Traité Instituant les Communautés Européennes, a.g.e., s.253.

ve yönetmelik hükümlerinin yaklaştırılması için oybirliğiyle yönergeler çıkartır(7).

3. Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Gelir Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları

Yukarıda belirtildiği gibi dolaysız vergiler sermayenin serbest dolaşımı konusunda etkili olacaktır. İşletmeler hukuksal statülerini ve kuruluş yerlerini seçerken vergi yüklerini dikkate alırlar. Dolayısıyla gelir vergisindeki farklılıklar, topluluğa üye devletler arasında tercih nedeni oluşturabilir.

Ayrıca gelir vergisi tarifelerinde vergi oranlarındaki ve indirimlerdeki farklılıklar kişilerin bir başka üye devlette çalışmasını, ikâmet etmesini özendirir. Ancak birçok görüşe göre, kişilerin sadece vergi nedeniyle yerleşim yerlerini değiştirmeleri sık rastlanan bir durum değildir. Ekonomik açıdan önem taşıyan işletmeler, üye ülkeler arasında yer değiştiriyorsa, gelir vergisindeki farklılıklar önem kazanmaktadır.

Prof.Dr. Fritz Neumark'ın başkanlığındaki "Vergi ve Maliye Komitesi" 1962 yılında Komisyona sunduğu raporunda,

(7) Selçuk DEMİRALP, "Uluslararası Vergi Harmanizasyonu Çalışmalarının İrdelenmesi", MALİYE DERGİSİ, S.5 (Mayıs-Haziran, 1981), s.80.

vergi uyumlaştırmasının gerçekleşme aşamalarını veren bir takvim önermiştir(8). Bu takvime göre gelir vergisinin uyumlaştırılması sorunu önemli görülmemiştir.

Birinci aşamada, Dolaylı vergiler ve menkul sermaye iratları ile ilgili vergi uyumlaştırılmasına yönelinecek, bu arada mükerrer vergi anlaşmaları gözden geçirilecektir.

İkinci aşamada, kurumlar ve gelir vergilerinin uyumlaştırılması yapılacak, üye devletlerin hepsinde bulunmayan ve vergi gelirleri açısından önem taşımayan özel tüketim vergileri kaldırılacaktır.

Üçüncü aşamada ise vergi uyumlaştırılmasının tamamlanması ve kontrolü sağlanacaktır. Fakat Neumark Komisyonu, şahsi gelir vergilerinin uyumlaştırılması konusunu ele almayı önemli görmemiş, sermaye hareketlerini ve yatırımları etkileyen teşebbüs kârlarına uygulanan dolaysız vergilerle ilgilenmiştir.

Gelir vergisi konusunda şimdiye kadar Konsey'e sunulmuş bir direktif önerisi bulunmaktadır. 1979 yılı sonunda verilen bu öneri çalışma yerini ikâmet ettikleri devletten başka bir üye devlete taşıyan kişilerin, ayrımcı ve aleyhte bir uygulama ile karşılaşmalarını önlemek amacıyla, bunların gelir vergisi yükümlülükleri ile ilgili

(8) DEMİRALP, a.g.m., s.81.

düzenlemeleri öngörmektedir(9). Belirtilen teklif halen Bakanlar Konseyi'nde görüşülmek üzere beklemektedir(10).

Sonuç olarak gelir vergisinin halen üye ülkelerin egemenliklerine bırakıldığı kanısına varılabilir.

4. Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları

Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmalarının, gelir vergisi kapsam dışı bırakılarak, daha çok üye ülkelerde geçerli kurumlar vergisi yüklerinin uyumlaştırılması alanında yoğunlaştığından söz edilmişti. Çünkü farklı kurumlar vergisi yasaları, kurum kârları üzerinde farklı vergi yükü yaratacaktır. Dolayısıyla işletmelerin yatırım yerlerinin seçimi etkilenecektir.

Kurumlar vergisi oranları ve kâr payları üzerindeki kaynakta tevkif usulü sistemleri konusunda bir uyumlaştırılmaya başlanması gereği, Topluluk arganlarınca birçok kez belirtilmiştir. Konsey 22 Mart 1971 tarihli, ekonomik ve parasal birliğin gerçekleştirilmesine ilişkin kararında,

(9) Muallâ ÖNCEL, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması", Prof.Dr. Akif Erginay'a Armağan, A.Ü.H.F. Yayını, Ankara, 1981, s.740.

(10) Kemalettin KOÇ, "Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirine Yaklaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", VERGİ DÜNYASI, S.72(Ağustos, 1987), s.27.

bu uyumlaştırmanın ilk aşamada sağlanması yönünde görüş bildirilmiştir(11).

Kurumlar Vergisinin uyumlaştırılmasında başlıca üç konu üzerinde durulmuştur(12).

i. Sermayenin serbestçe dolaşımını sağlayacak önlemlerin alınması: Kurumlar vergisi adı altında alınan vergi bazı ülkelerde tamamen bazı ülkelerde kısmen temettü olarak alınan kâra uygulanacak gelir vergisinden indirilmektedir. Vergi indirimi denilen bu sistem üye ülkelerin çoğunda uygulanmaktadır. Ancak vergi indirimi oranı ve kurumlar vergisi oranı ülkeden ülkeye hala farklılıklar göstermektedir. İndirim oranı Federal Almanya'da %100 olarak uygulanırken, Danimarka'da %15 olarak uygulanmaktadır. Bu konuda Komisyonun görüşü ise %45-55 arasında bir kısmi indirim yapılması yönündedir(13). Bu konuda Komisyon tarafından 1975 yılında yapılan bir direktif teklifi vardır(14). Buna göre üye devletler %45-55 arasında tek bir kurumlar vergisi oranı seçerek uygulayacaklar, ortaklara da kâr paylarının taşıdığı kurumlar vergisinin %45-55'i arasında bir miktarı gelir vergisinden indirme hakkı tanınacaktır.

(11) Bulletin des Communautés Européennes, "Harmonisation des Systèmes d'impôt", S.10(Temmuz, 1975), s.7.

(12) ÖNCEL, a.g.m., s.7 7.

(13) Fethullah UYSAL, A.E.T.'de Vergi Uyumlaştırması Sorunu, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983, s.57.

(14) J.O., seri L, 5.11.1975.

ii. Komisyon, 16 Ocak 1969'da iki direktif tasarısı Konsey'e sunmuştur.

a. Şirketlerin birleşmeleri, ayrılmaları ve değişik üye devletlerde bulunan kurumların sahip oldukları aktif kıymetlerin transferlerine uygulanabilecek ortak vergi düzenlemesi(15).

b. Değişik üye devletlerde bulunan ana ve şube kurumlara uygulanabilir ortak vergi düzenleri(16). Ulusal hükümlerin birbirinden çok farklı oluşu, vergi yükünü minimuma indirme çabası içinde farklı devletlerdeki ana kurum ve fiyaller arasında yapay bir kâr transferine yol açmaktadır. Bu şekilde kâr transferlerinden doğan çifte vergilemeyi gidermek üzere Komisyon 1976 yılında Konsey'e bir "tahkim usulü" nü öngören direktif önerisi vermiştir. Ayrıca uluslararası vergi kaçırmalarını önlemek üzere üye devletlerin vergi otoriteleri arasında dolaysız vergiler alanında "karşılıklı yardım" ı öngören bir direktif önerisi de 1976 yılında Konsey'e sunulmuştur ve 1977 yılında kabul edilmiştir(17). Bu direktifte, ilgili otoriteler arasında isteğe bağlı otomatik ve spontane bilgi değişimleri düzenlenmektedir.

iii. Kurumlar Vergisi matrahınının saptanmasında

(15) J.O., seri C, 22.3.1969.

(16) J.O., seri C, 22.3.1969.

(17) J.O., seri L, 19.12.1977.

amortismanlar, indirimler, stokların değerlendirilmesi, özendirici önlemler bakımından ulusal yasalarda görülen çok farklı hükümler arasında benzerlik sağlanması.

Sermayenin serbest dolaşımının sağlanması için kurumlar vergisi yüklerinde eşitlemeye gidilmelidir. Matrahın belirlenmesinde etken olan unsurlar farklı düzenlenmişse, kurumlar vergisi oranları eşit bile olsa amaca ulaşmada yetersiz kalır.

Roma Andlaşması ilke olarak malların ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımını amaçlarken, üye ülkelerin maliyetleri arasındaki mevcut farklılıkların nedenleri üzerinde durulmalıdır. Her ülkenin kendi ekonomik ve sosyal politikasının çizdiği bir çerçeve vardır. Ayrıca ülkelerin tarihi, psikolojik ve sosyolojik özelliklerinden gelen farklılıklar bulunmaktadır.

Bu durumda, A.T.'ye üye ülkeler arasında ekonomik birliğe ulaşma amacıyla vergilerin önemli bir araç olduğunu belirtirken, her bir ülkenin kendisine özgü ekonomik yapısının vergi sistemleri üzerinde önemli etkileri olduğu unutulmamalıdır. Bununla beraber aslında ortak pazarın amacı bu farklılıkları tamamen ortadan kaldırmak değil, ortaklığın kurulmasını engellediği ölçüde törpülemektir.

Bu açıdan bakıldığında çalışmanın kapsamındaki ülkeleri belirli bir toplumsal yapı içerisine yerleştirmek ve amaçlanan vergi sistemi karşılaştırmasını yapabilmek

için ekonomik gelişmişlik düzeyi ile vergi yapıları arasındaki ilişkiye değinmek anlamlı olacak kanısındayız.

II. EKONOMİK GELİŞMİŞLİK DÜZEYİNE GÖRE VERGİ YAPILARININ ÖZELLİKLERİ

Toplumları geleneksel, geçiş dönemi ve gelişmiş toplumlar olarak sınıflandırabiliriz. Bunların vergi sistemlerinin özelliklerine geçmeden önce, vergi sistemi kavramının tanımını yapmak yerinde olacaktır.

Bir ülkede yan yana uygulanan vergilerin tümü, anlam ve amaç bakımından söz götürmez bir şekilde, bir "vergi sistemi" değildir. Aksine, vergi sistemi kavramı, münferit vergilerin her şeyden önce birbirleriyle, mevcut iktisadi sistem ve vergileme ile takip edilen bütün malî ve malî olmayan türdeki amaçlar ile uyumlu olunmasını şart koşar(18).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin vergi sistemleri, kendi içlerinde benzer birçok özellik taşımaktadır. Ekonomik gelişmişlik düzeyi vergi sistemleri üzerinde önemli etkiler yaratabilir.

Bir yerde ülkenin politik ve yönetsel karar organları iyi bir vergi sisteminin oluşması için ne kadar iyi

(18) Günter SCHMÖLDERS (Çev. Salih TURHAN), Genel Vergi Teorisi, B.4, İstanbul, 1976, s.243.

niyetli olursa olsun ekonomik yapı uygun değilse böyle bir sistemi uygulama başarısı ortadan kalkar. O halde vergi sisteminin başarısı ekonomik gelişmeye bağlıdır biçiminde bir kuralın varlığını kabul etmek gerekli(19).

Ekonomik yapısı nedeni ile vergi yapısı tarım kesimine dayalı, dolayısıyla arazi vergileri, tarımsal gelir ve hayvanlar üzerinden alınan vergileri birinci sırayı oluşturan geleneksel toplumlarda sırayla dış ticaret üzerinden vergilerin ve yurtiçi dolaylı vergilerin önem taşıdığını belirtebiliriz.

Geleneksel toplumların vergi yapılarını özetleyen bu açıklamadan sonra geçiş dönemi ve modern toplum yapılarını inceleyebiliriz.

1. Geçiş Dönemi Toplumlarının Vergi Yapılarının Gelişimi

Geleneksel toplumdaki gelişmiş toplum olmaya yönelik geçiş dönemi toplumlarında, ekonomik ve sosyal alanlarda değişimler meydana gelmektedir. Paralı mübadeleye geçilmiş, ticaret, ulaşım, haberleşme gelişmiştir. Ekonomik ve sosyal alandaki değişimler, geleneksel toplumlardaki feodal güçlerin yerine geçen devlete çeşitli görevler yüklemiştir.

(19) Aykut HEREKMEN, Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ankara, 1976, s.148.

Bu görevleri yerine getirebilmek amacıyla devlet çeşitli gelir kaynakları arayabilir. Örneğin vergi gelirlerini artırmaya çalışabilir.

Geçiş dönemi toplumlarını iki aşamada düşünürüz.

Geleneksel toplumdaki kopuş dönemindeki vergi yapılarının özelliğini geleneksel dolaysız vergilerin görece payının azalması, önceleri dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payı artış gösterirken sonraları yurtiçi üretimin genişlemesi sonucu yurtiçi dolaylı vergilerin payının artması olarak özetleyebiliriz(20).

Modern topluma geçiş dönemi olarak adlandırabileceğimiz ikinci aşamada ise vergi yapılarının özelliklerini şu şekilde özetleyebiliriz:

Bu aşamada bulunan ülkelerde, görüldüğü gibi ekonomik kalkınmanın bir sonucu olarak gelir ve kurumlar üzerinden alınan vergiler uygulama alanı bulmakta, geleneksel dolaysız vergiler önemini iyice yitirmekte, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payı azalabilmekte ve yurtiçi dolaylı vergiler de en yüksek gelir getiren tür olarak vergi yapılarında yer almaktadırlar(21).

(20) Fethi HEPER, Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.126/148, Eskişehir, 1981, s.26.

(21) HEPER, a.g.e., s.27.

2. Modern Toplamların Vergi Yapıları

Modern toplumlarda milli gelir yüksektir. Gelir dağılımında tam eşitlik sağlanamasa da, milli gelirin yüksekliği, kişi başına düşen gelir düzeyinin çok düşük olmamasını sağlamaktadır. Tarımın payı düşük, fakat teknolojik gelişme nedeniyle verimliliği yüksektir.

Gelişmiş ülkeler gelir üzerinden alınan vergiler için elverişli bir iktisadi yapıdadır. Bu ülkelerde gelir üzerinden alınan vergiler için elverişli kayıt sistemi ve işletme yapısının olması yanısıra;

- Üretim yapısında tamerküz olayı, kişisel ve aile şirketlerinin yerini sermaye şirketlerinin alması, ortaya çok önemli kurumsal kârların çıkmasına neden olmaktadır.

- Toplum gelirin yüksek olması, en düşük seviyedeki gelirin vergilenebilir seviyede olması sonucunu doğurmaktadır.

- İktisadi gelişmenin bu aşamasında bağımsız çalışanların sayısı azalmıştır. Verginin kaynaktan kesme(stopaj) yoluyla ödenmesi, hem idari yükü azaltır, hem de kaçakçılığı önleyerek verimi yükseltir. Bağımsız çalışanların azalması götürü uzul yerine gerçek usulün uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Bu suretle de verimlilik artar(22).

(22) Esfender KORKMAZ, Vergi Yapısı ve Gelişimi, İ.Ü.İ.F. Yayını, Ya.No.489, İstanbul 1982, s.69.

İktisadi gelişme ile beraber gelir vergisinin arttığını, servet vergilerinin ise giderek azaldığını görmekteyiz. Buna karşılık dolaylı vergiler azalmaya başlamaktadır.

3. Türk Vergi Yapısının Durumu

Türkiye, gerek kişi başına düşen gelir açısından ve gerekse vergi yapısı açısından tipik bir gelişmekte olan ülke görünümü içindedir.

1970 yılında Türk vergi yapısında dolaysız vergiler azbir farkla dahi olsa birinci sırada, yurtiçi dolaylı vergiler ikinci sırada ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler ise üçüncü sırada yer almaktadır(23).

Ülkemizde uygulanan dolaysız vergiler, özellikle gelir ve kurumlar vergileri, gelişmiş ülkelerde uygulanan sistemden, genel ilkeleri, özellikleri açısından fazla farklı değildir ve çağdaş bir görünüm sergilemektedir.

A.T.'ye üye ülkelerdeki vergi yapılarının gelişimi ile Türk vergi yapısı arasında büyük bir fark gözlenmemektedir.

Bunu bir tablo aracılığı ile inceleyebiliriz.

(23) HEPER, a.g.e., s.32.

TABLO 1

A.T. ÜLKELERİNDE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDE ÇEŞİTLİ
VERGİLERİN PAYLARININ YÜZDE DAĞILIMI

Gelir+Kurumlar V. Servet Vergisi Tüketim Vergisi

	1965	1979	1965	1979	1965	1979
Belçika	26.68	41.58	3.74	2.78	37.20	26.03
Danimarka	45.94	53.43	8.00	5.97	40.62	38.04
Fransa	15.89	17.21	4.29	3.43	33.42	31.27
Almanya	33.78	34.94	4.85	2.71	32.97	26.91
Yunanistan	9.23	15.38	10.32	7.72	52.19	45.07
İrlanda	25.73	35.84	15.10	6.07	52.66	43.67
İtalya	17.84	31.49	7.64	4.28	39.05	27.49
Lüksemburg	35.68	45.69	6.43	5.80	24.67	18.09
Hollanda	35.59	32.43	4.88	4.12	28.43	25.09
İngiltere	36.79	38.96	14.54	12.19	33.60	26.92

Kaynak: OCDE(Philippe HEYMANN-Florence ROSSOLIN,
"Avrupa'da Vergi Dönemi", AVRUPA DERGİSİ,
S.68(Şubat, 1982), s.24).

Tablo 1'den anlaşıldığı gibi üye devletlerin büyük çoğunluğunda gelir vergileri ilk sırayı almaktadır, daha sonra tüketim ve servet vergileri gelmektedir.

14 yıllık gelişme incelenecek olursa, gelir vergisi, Almanya, İngiltere, Hollanda ve Lüksemburg'da istikrarlı olarak kalmıştır. Fransa ve Yunanistan'da ise düşük

düzeyini korumuştur. Buna karşılık, İtalya, İrlanda, Belçika ve Danimarka'da çok artmıştır.

Servetten alınan vergiler ise tüm ülkelerde azalmıştır.

Tüketim vergileri, Yunanistan, İrlanda, Danimarka ve Fransa'da vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu pay öteki Avrupa ülkelerinde %25 dolayındadır. Yalnız Lüksemburg %18'lik bir oranla farklılık göstermektedir. Sonuç olarak genel eğilimin, tüketim vergilerinin azaltılması yolunda olduğu ve Avrupa ortalamasından uzak kalan ülkelerin giderek azaldığı yolunda olduğu söylenebilir.

Türkiye'de 1987 yılı itibariyle vergi gelirlerinin toplamının içinde, gelir vergilerinin payı %48.9 oranıyla 1. sırada yer almaktadır. Daha sonra %30.6 ile dahilde alınan mal ve hizmet vergileri 2. sırada, %19.6 ile dış ticaretten alınan vergiler 3. sırada, son olarakta %0.8 oranıyla servetten alınan vergiler bulunmaktadır(24).

Vergi yapılarının gösterdiği gelişime göre, Avrupa Topluluğu ülkelerini gelişmiş toplumlar kategorisine yerleştirebiliriz. Türk vergi yapısının ise, Topluluğa üye ülkelerle bu konuda bir karşılaştırma yapıldığında benzer bir görünüm sergilediğini söyleyebiliriz.

(24) 1989 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ankara, 1988, s.66.

İKİNCİ BÖLÜM

A.T. ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Avrupa Topluluğu'na üye ülkelerde, dolaysız vergilerin başında gelir ve kurumlar vergisi gelmektedir. Üye ülkelerin gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında farklılıklara rastlanmaktadır. Bunun temel nedeni ise, devletin egemenlik hakkıyla özdeşleşmiş durumda olan "kaynak ülkede vergilendirme" ilkesinin geçerli olmasıdır.

Buna rağmen A.T. ülkelerinde, gelir vergisi konusunda da çeşitli reform çalışmaları sürdürülmektedir. Bu çalışmaları şöyle özetleyebiliriz.

Daha önce istisna kapsamına alınan gelirlerin vergi matrahına dahil edilmesi ve vergi matrahının küçülmesine yol açan indirimlerin daraltılması gibi vergi matrahını

genişletmeyi amaçlayan çalışmalar yapılmıştır. Gelir vergisi tarifesinin dik olması, vergi kaçırmayı cazip kılmaktadır. Bu nedenledir ki, son yıllarda tarifelerin yumuşatılması ve dilimlerin azaltılması yolunda ciddi çalışmalar vardır.

Vergileme açısından gelirin elde edildiği kaynağa göre, mükellef, farklı vergi yükleriyle karşılaşabilmektedir. Örneğin, servetten elde edilen iratlar (taşınır-taşınmaz mal geliri) çoğu ülkede daha ağır vergilenirken, bazı ülkelerde de kazançlar daha ağır vergilenmektedir. Bu farklılıklar, izlenen ekonomi politikalarının doğal bir sonucu olarak vergi sistemine yansımaktadır. Ancak son yıllarda, A.T. üyesi ülkelere değişik kaynaklardan elde edilen gelirlerin eşit vergilenmesi yolunda çalışmalar yoğunlaşmıştır(25).

Çalışmanın bu bölümünde, önce Ortak Pazar'ın kurucusu olan 6 ülkenin olmak üzere, toplam 10 ülkenin gelir üzerinden alınan vergilerinin temel özellikleri, alfabetik sıralamaya göre açıklanmaya çalışılacaktır.

(25) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi", MALİYE DERGİSİ, S.88 (Kasım, 1988-Şubat, 1988), s.38.

TABLO 2

A.T. ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Almanya	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi					
Belçika	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Dar Mükellefler	Tüzel Kişiler			
Fransa	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	GÖTÜRÜ Kurumlar Vergilemesi				
Hollanda	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi					
İtalya	Gelir Vergisi	Yerel Gelir Vergisi	Tüzel Kişiler Vergisi				
Lüksemburg	Gelir Vergisi	Ortaklıklar Vergisi	Şirket Direktörleri Vergisi				
Danimarka	Devlet Gelir Vergisi	Denizcilerin Gelir Vergisi	Belediye Gelir Vergisi	Kent Gelir Vergisi	Dini Vergi	Özel Gelirler Vergisi	Kurumlâr Vergisi
İngiltere	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Değer Artışları Vergisi				
İrlanda	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Değer Artışları Vergisi				
Yunanistan	Gelir Vergisi	Tüzel Kişiler Vergisi	Yunanlı Gemicilerin Gelir Vergisi				

I. ALMANYA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Almanya'da G.V.'nin mükellefleri, tam ve dar olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Almanya'da ikâmetgahı olan veya Alman vatandaşı olan gerçek kişiler ile Alman milliyetinde olup, burada yerleşik olmayan fakat bir Alman kamu yönetimi ile ilişkili olarak hizmet geliri elde eden gerçek kişiler tam mükellefiyete tabi tutulmuştur. Almanya'da yerleşik olmayan, ama buradan gelir elde edenler ise dar mükelleflerdir(26). Dar mükellefler için indirimler, oranlar ve kaynağından yapılan kesinti için özel düzenlemeler vardır.

Verginin konusu 7 gelir unsuruna ilişkin gelirlerdir. Farklı unsurlardan gelen zararların telâfi edilmesinden ve özel giderlerin düşülmesinden sonra matrah ortaya çıkar. Hayvancılıktan ileri gelen zararlar, diğer gelirlerle telâfi edilemez.

Adı geçen 7 gelir unsuru: Ziraat ve orman işletmelerine ilişkin kazançlar, ticari ve sınaî işletme kazançları, serbest meslek faaliyetlerini ilişkin kazançlar,

(26) Inventaire des Impôts, Office des Publications Officielles des Communautés Européennes, 1983, s.148.

ücretler, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlardır(27).

Almanya'da gelir vergisi hesaplanırken, indirilebilecek giderler şunlardır:

Özel giderler(sigorta primleri, mali danışmanlık masrafları, yapı tasarrufu hesapları, hibeler, kilise fonlarına yapılan ödemeler) çok yüksek harcamaların belgelendirilmesi gerekir. Yaşlı kişiler için, olağanüstü yükümlülükler için indirimler yapılır. Ayrıca en az bir çocuğa bakmakla yükümlü olan, yalnız yaşayan kişiler için istisnai indirimler vardır.

Evli çiftlerin gelirleri birleşik olarak vergilendirilir. İstek üzerine ayrı vergilendirme de yapılabilir. Çocukların gelirleri ise kişisel olarak vergilendirilir(28).

Federal Almanya'da kaynakta tevkifata tabi tutulmayan ticari, zirai ve mesleki kazançlar için peşin vergi uygulaması yapılmaktadır(29). Her vergi yılında, bir önceki yılın kesinleşmiş vergisine dayanarak, 4'er aylık taksitler

(27) Ziya ŞENVELİ, Alman Gelir Vergisi Mevzuat ve Tatbikatı, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.102, 1959.

(28) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.148.

(29) Fethi HEPER-Ziyaettin BİLDİRİCİ, "Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması", An.Ün. İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.V, S.2(Kasım, 1987), s.226.

biçiminde, içinde bulunulan yılın vergisinden mahsup edilmek üzere peşin vergi ödemesi yapılır(30).

Federal Almanya'daki gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye göre hesaplanır. 4.265 DM.'lık başlangıç bölümünden sonra giderek artan oranların en yüksek noktası %56'dır(31).

Kaynakta tevkif yöntemiyle toplanan menkul sermaye gelirleri vergisinin normal oranı %25'dir. Eski kuponlardan %30, yeni kuponlardan ise %25 oranında alınır.

Bazı katılım paylarının brüt geliri ve Alman borçluları tarafından piyasaya sürülen bazı faizlerin indirilmesine izin verilir(32).

Almanya'da ikâmet eden aylıklılar ve ücretliler, Almanya'daki serbest olmayan bir faaliyetten dolayı aylık veya ücret elde edenler veya bir Alman kamu kasasından, önceden veya o sıradaki çalışmalarından dolayı gelir elde edenlerin vergisi işverenler tarafından kesilir. Günlük, haftalık, aylık tablolara göre, ücret vergisi fişleri üzerinde belirtilmiş vergi tarifesine göre tevkifat yapılır.

(30) Deloitte HASKINS, Taxation in Europe 1983, Oyez Longman Publishing Limited, London, 1983, s.72.

(31) Jon D. JACOBS, International Tax Summaries 1986, John Wiley and Sons, New York, 1986.

(32) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.149.

Verginin matrahı, giderler, özel harcamalar ve diğer indirimler çıktıktan sonra alınan ücrettir.

Evli çiftlerin gelirleri "splitting" metoduna göre birleştirilerek vergilendirilir(33).

2. Kurumlar Vergisi

Almanya'da Federal hükümet ve mahalli hükümetlerin her biri kurumlar vergisi gelirlerinden %50 oranında pay almaktadırlar.

Yalnız yurt içindeki şahıs veya sermaye ortaklıkları tam mükellefiyete tabidir. İkâmetgahı veya işyeri yurt içinde bulunan kurum, yurt içinde sayılır. İşyeri, işlerin idare edildiği merkezdir. Örneğin defterlerin tutulduğu, kasanın idare edildiği, satış veya fabrikasyonun yapıldığı yer ve özellikle bunlardan bir kısmının veya tamamının bir yerde toplanması halinde bu yerin işlerin toplandığı yer olduğu sonucuna varılır. Ayrıca yurt içindeki bir teşebbüs, yurt dışında da faaliyette bulunuyorsa bu taktirde dışardan elde edilen gelirler de sınırsız olarak kurumlar vergisine tabi olur(34).

(33) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.150.

(34) Arif DURMUŞ, Alman Kurumlar Vergisi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.101, 1959, s.10.

Bu vergide, tarım, ormancılık, endüstri, ticaret veya serbest meslek faaliyetleri için matrah, elde edilen kazançtır. Diğer gelir kategorileri için ise işletme giderleri üzerindeki gelir fazlalıklarıdır. Yasaların muhasebe tutmaya mecbur ettiği mükellefler için bütün gelirler sanayi ve ticaret geliri olarak kabul edilir(35).

Gelirin belirlenebilmesi için gelir vergisi yasalarına göre indirilen harcamaların dışında: Sermaye şirketlerinin piyasaya hisse senedi sürebilmek için yaptığı giderler, belirlenmiş miktarlara kadar, hayır, dinsel, bilimsel amaçlı harcamalar; belirlenmiş miktarlara kadar siyasal partilere yapılmış bağışlar indirilir(36).

Verginin ödenmesi gelir vergisinde olduğu gibidir(37).

Almanya'da kurumlar vergisi normal oranı %56'dır. Dağıtılan kazançlarda oran %36'ya indirilmektedir. Dağıtılan kâr payını alan şahıslar veya şirketler, dağıtılan kâr payı için ödenen kurumlar vergisi kadar vergi kredisi elde ederler. Yani bu kâr payı için ödenen kurumlar vergisini kendi gelir vergilerinden düşerler(38).

(35) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.154.

(36) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.155.

(37) HASKINS, a.g.e., s.72.

(38) JACOBS, a.g.e., S.G-2.

II. BELÇİKA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Belçika'da ikâmet eden gerçek kişiler bu verginin mükellefidirler. İkâmet eden kişi kavramı, oturma yeri veya servetinin merkezi Belçika'da olan kişi şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi bütün safi gelirlerin toplamından alınır. Bazı sosyal veya kültürel nitelikteki para yardımları veya indirimler çoğunlukla vergi dışı bırakılmıştır.

Belirli koşullar altında safi gelirlerin bütününden şunlar indirilebilir: Vergilendirilebilir menkullerin koruma ve tahsil masrafları, bazı faizler, iâşe giderlerinin %80'lik bölümü, bazı kuruluşlara sağlanan yardımlar, T.V., radyo .. vs. için ödenen vergiler, mükellefin oturduğu yerin ısı izolasyonu için yapılan çeşitli masraflar, Belçika'da bulunan şirketlerin hisse senetleri ve tahvillerinin veya ortak yatırım fon sertifikalarının alınmasına ayrılan miktarlar(39).

Belçikada evli çiftlerin ve ebeveynlerinin vesayeti altında bulunan çocukların gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirme yapılır.

(39) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.1.

Belçika'da menkul, gayrimenkul gelirleri, ücretler, maaşlar kaynakta tevkifat yoluyla vergilendirilir. Her vergileme yılında 10 nisan, 10 temmuz, 10 ekim ve 20 aralıkta olmak üzere eşit taksitlerle peşin ödemeler yapılmaktadır(40).

Belçika'da vergi miktarı 0'dan %72'ye giden oranlarda artanoranlı bir tarifeye göre vergilendirilir. Aile yükümlülükleri 3'den fazla olan kişilerde önemli indirimler yapılmaktadır. Toplam vergi, vergilenebilir gelirin %67.5'ünü geçmemelidir. 3.000.000 BFR'nı geçen gelirlerden özel ek bir vergi alınır(3.000.000-5.000.000 arasındaki vergilendirilebilir gelirin %25'i veya 5.000.000'u geçerse, toplam gelirin % 10'u)(41).

Gelir vergisi kanununun, 139-152 maddeleri arasında düzenlenmiş "dar mükellefler vergisi"ne göre, dar mükellefler Belçika'da elde edilmiş veya tahakkuk etmiş gelirlerinden, bu vergiye tabi tutulurlar.

Verginin mükellefleri gerçek kişiler olabildiği gibi, asıl kuruluşları, iş merkezleri veya yönetim merkezleri Belçika'da bulunmayan şirketler, dernekler, benzerleri, yabancı devletler ve onların kuruluşları da olabilir(42).

(40) HASKINS, a.g.e., s.16.

(41) JACOBS, a.g.e., B-20.

(42) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.7.

Dar mükellef gerçek kişiler için verginin oranı gelir vergisindeki gibidir. Tüzel kişiler için ise, %50'dir.

2. Kurumlar Vergisi

Verginin mükellefleri, Belçika'da asıl kuruluşları veya yönetim merkezleri bulunan, tüzel kişilik sahibi olan ve kâr sağlamak amacına yönelik faaliyet ve işlemlerde bulunan şirketler ve çeşitli teşekküllerdir.

Dağıtılan kurum kârlarında, hissedarlar gelir vergisinden faydalanabilecekleri bir vergi kredisi elde ederler(Menkul kıymetlerin tevkifatından sonra kâr payının %51'i oranında)(43).

Verginin ödenmesi gelir vergisinde olduğu gibidir(44).

Belçika'da artan oranlı kurumlar vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Temel kurumlar vergisi oranı %45'dir(45).

0	- 100.000 BF. arası	%31
1.000.000	- 3.600.000 BF. arası	% 40
3.600.000	- 14.400.000 BF. arası	% 47.5

(43) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.5.

(44) HASKINS, a.g.e., s.16.

(45) JACOBS, a.g.e., s.B-17.

3. Tüzel Kişiler Vergisi

Bu verginin mükellefleri, devlet, yerel yönetimler, asıl kurumları veya yönetim merkezleri Belçika'da olan, kâr amacı gütmeyen, tüzel kişiliğe sahip şirketler, çeşitli kurumlardır.

Verginin matrahı, gayrimenkul gelirleri, menkul gelirleri, diğer bazı gelirler(özellikle bazı değer artışları), belgelendirilmemiş bazı aylık ve ödentiler(★).

Gayrimenkul ve menkul gelirlerinde verginin ödemesi kaynakta tevkifat yoluyla yapılır. Bazı gayrimenkul gelirleri(devlet ve ona bağlı güçler için geçerli değil), bazı değer artışları ve belgelendirilmemiş aylıklar ve ödentiler için beyanname yoluyla tahsilat yapılır(46).

III. FRANSA'DA GERÇEK KİŞİLERDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Fransa'da gelir vergisi, burada ikâmet eden gerçek kişiler ile ikâmetgahı Fransa'da olmayan fakat burada gelir

(★) Devlet ve yerel yönetimler değer artışlarından ve belgelendirilmemiş aylık ve ödentiler için mükellef değildir.

(46) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.6.

elde eden gerçek kişilerden alınır(47).

Yürürlükteki rejime göre yasal indirimleri düşülmüş safi gelir vergilendirilmektedir.

Gelirin korunması amacını güden bütün masraflar, tanıtma masrafları, ücretliler için mesleki masraflar olarak, ücretin % 10'u indirilebilir. Emeklilik kesenekleri ve yaşam boyu rantlarında(rentes viagères), 1982 yılı için gelirleri 1800 FF.'nin altında, 9.800 FF.'nin üstünde olmayan her bir yararlanıcı için % 10 oranında bir indirim vardır. Maaşlar, ücretler, emeklilik ödenekleri ve yaşam boyu aylıkları için %20 oranında genel indirim yapılmaktadır. Zenaatkârlar, esnaflar, sanayiciler ve tarımcılar için 165.000 FF.'ni geçmeyen kârlarda %20, 165.000 ile 460.000 arasında %10 indirim sözkonusudur. Net geliri 36.600 FF.'nin altında, 65 yaşının üzerindeki emekli veya çalışmaz durumdaki kişiler için yapılan indirim ise 5.920 FF.'dir. Bu indirim aynı durumdaki kişiler için, net toplam geliri 36.600 FF. ve 59.200 FF. arasında olanlarda 1982 yılı için 2.960 FF.'dir(48).

Aile gelirleri vergilendirilirken, çiftlerin gelirlerinin toplamı alınır. Bu toplam ailenin yapısına göre birkaç kısma ayrılmaktadır(49).

(47) Lionel HALPERN, Taxes in France, London Butterworths, B.3, 1980, s.58.

(48) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.276.

(49) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.278.

Fransa'da gelir vergisi mükellefleri tarafından mart ayına kadar verilen beyanname üzerinde vergi otoriteleri tarafından 15 eylül tarihine kadar bir inceleme yapılır, vergi hemen tahakkuk ettirilmez. Bir önceki yılda vergi borcu 750 FF.'ı geçenler, vergilendirilen yılı izleyen yılın 15 mayıs ve 15 şubatında 2 ödeme yaparlar. Her taksit bir önceki yılın vergi borcunun $1/3$ 'üne eşit olmak zorundadır. Verginin son taksiti vergilendirme yılının kazancıyla ilgili vergi kesin olarak belirlendikten sonra alınır(50). Çoğu zaman bazımenkul kıymet gelirleri, zorunlu olarak %10, %12 ve % 25 olarak kaynağından vergilendirilir. Bunlar gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Fransa'da gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir.

14.820 -	15.490 FF. arası	%5
15.490 -	18.370 FF. arası	%10
18.370 -	29.050 FF. arası	%15
29.050 -	37.340 FF. arası	%20
37.340 -	46.920 FF. arası	%25
46.920 -	56.770 FF. arası	%30
56.770 -	65.500 FF. arası	%35
65.500 -	109.140 FF. arası	%40
109.140 -	150.100 FF. arası	%45
150.100 -	177.550 FF. arası	%50
177.550 -	201.970 FF. arası	%55

(50) HALPERN, a.g.e., s.79.

201.970 - 228.920 FF. arası %60

228.920'den fazlası %65(51)

Gelir vergisi 32.000 FF.'ı geçerse % 3 oranında ek vergi(surtax) alınır.

2. Kurumlar Vergisi

Verginin mükellefleri, sermaye şirketleri, aynı statüye sahip şirketler, bazı kamu kuruluşları, özel olarak vergiden muaf tutulmamış kurumlar, kooperatifler, kurumlar vergisini tercih etmiş şahıs şirketleridir.

Verginin matrahı Fransa'da işletilen kurumların kazancıdır. Bu kazanç, açılıştaki net aktif ile kapanıştaki net aktifin farkı alınarak bulunan değerden oluşur. Ortakların çektikleri miktarlar eklenir, ekledikleri değerler düşürülür(52).

Dar mükellef kurumlar Fransa'da gerçekleştirilmiş kazançlarından vergilendirilirler.

Vergi, 4'er aylık taksitlerle peşin vergi sistemine göre ödenir. Bu taksitler 20 şubat, 20 mayıs, 20 ağustos ve 20 kasım tarihlerindedir. Ödenen peşin vergi bir önceki yılın vergisininin %90'ı kadar alınıp 1. ve 2. taksit %20'si,

(51) JACOBS, a.g.e., F-24.

(52) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.282.

2 ve 3. taksidi ise % 25'i oranındadır. Kesin tahakkuk vergilendirme döneminin bitiminden üç ay sonra yapılır. Eksik alınan vergi kesin tahakkuktan itibaren onbeşgün içerisinde ödenir(53).

Verginin genel oranı %50'dir(54).

3. Götürü Kurumlar Vergisi

Bu verginin mükellefleri, milliyetleri ne olursa olsun genel vergi mevzuatınının 206-1-206-4 maddeleri hükümleri uyarınca kurumlar vergisi rejimine tabi olan bütün şirketler ve ortaklıklardır.

Verginin miktarı 3.000 FF.'dir. Yıllık vergilendirme yapılır.

3.000 FF.'lık götürü vergilendirme meblağı, vergilendirme yılı ve takip eden iki yıl için kurumlar vergisinden indirilebilir(55).

IV. HOLLANDA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Tam mükellefler için verginin matrahı, bütün

(53) HALPERN, a.g.e., s.43.

(54) JACOBS, a.g.e., s.F-21.

(55) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.280.

gelirlerinin toplamından(işletme kazançları+emek ve sermayenin veya bazı periyodik ödemelerin safi geliri+bir sermaye şirketinde bir katılımin hisse senetlerinin devrinden doğan değer artışları) yaşlılık fonuna tahsis edilen miktarların düşülmesi, bu fondan çekilen miktarların eklenmesi, olağanüstü masrafların, indirilebilir bağışların, faiz ve kâr paylarına ait indirimlerin ve diğer faaliyet yıllarına ait zararların çıkarılması suretiyle bulunan miktardır(56).

Dar mükellefler, Hollanda'da elde ettikleri gelirlerinden vergilendirilirler.

Evli çiftler için birleşik vergilendirme yapılır (Eğer eşler uzun süredir ayrı yaşamıyorlarsa). Kadının bir işletme yönetimi, bir serbest meslek icrası veya eşinin işletmesindeki katkısına karşılık kendisine düşen kazançları ayrıca vergilendirilir.

1 ocak 1973'den beri tam mükellef, bağımsız çalışan, 18 yaşından büyük, 65 yaşından küçük mükellefler bir "yaşlılık fonu" yaratmak amacıyla gelirlerinin belirli bir oranını indirme iznine sahiptirler. Bu fon, işletmenin mal varlığının muhasebe değerini geçemez. Mükellefin 65 yaşını doldurduğu takvim yılında "yaşlılık fonu" prensip olarak ya yıllık ödemeye ya da bir başka biçimde periyodik ödemelere dönüştürülür.

(56) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.524.

Bir önceki yılın kesinleşmiş vergisinin %85'i peşin olarak ödenir. Ücret, maaş, kâr payı gibi gelirlerde vergi kaynaktan tevkifat yoluyla alınmaktadır(57).

Aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır.

- Tek mükellefler için: 7.168-10.752(HF1.)
- Evli mükellefler için: 14.336 HF1.
- Çocuklu tek mükellefler için: 12.903-17.633 HF1.

%16'dan %72'ye varan oranlarda, 9 dilimli bir tarife uygulanmaktadır(58).

Hollanda'da kâr payları ve ücretler kaynaktan tevkifat yöntemiyle vergilendirilir.

Kâr paylarını dağıtan kurumlar, vergiyi kaynaktan tevkif ederler ve vergi dairesine beyanla bildirirler. Sonuçta ilgili şirketler verginin mükellefidir denilebilir.

Verginin oranı çifte vergilemeyi önlemeyi amaçlayan bir anlaşmayla daha aşağıda belirlenmemişse %25'dir(59).

Kaynaktan tevkifat yöntemiyle vergilendirilen ücretler şunlardır:

(57) HASKINS, a.g.e., s.152.

(58) JACOBS, a.g.e., s.N-2.

(59) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.529.

i. Hollanda'da yerleşik girişimciler tarafından verilen bir ücret veya bir maaş elde eden, ikâmetgahı Hollanda'da olan çalışanlar ile dışarıda ikâmet eden, Hollanda'da bulunan girişimcilerden, Hollanda'da gerçekleştirilen bir iş nedeniyle ücret veya maaş elde edenler.

ii. Hollanda'da ikâmet etmeyen, Hollanda'daki bir kurumun yönetiminin bir bölümünü veya tamamıyla yöneticiliğini yapan kişiler.

iii. Dışarıda yerleşik olan, bir Hollanda Kamu Kurumundan ücret veya maaş alanlar.

iv. Dışarıda yaşayan fakat faaliyetlerini Hollanda'da gösteren sanatçılar, çifte vergilemeyi önlemek amacındaki bir anlaşma gereğince, Hollanda'da vergisi tahsil edilmeyenler hariç olmak üzere(60).

Bu verginin oranı konjonktürel nedenlerle %5 artırılabilir veya azaltılabilir.

2. Kurumlar Vergisi

Bütün sermaye şirketleri, kooperatifler, kredi ve sigorta kurumları, bir işletme çalıştıran özel hukuk tüzel kişileri ve fonlar verginin mükellefidirler. Hollanda'da kurulmuş ve buradan gelir elde eden dar mükellef tüzel kişiler de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

(60) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.528.

Vergiye tabi kurum kazancının belirlenmesi gelir vergisindeki gibidir(61).

Hollanda'da kurumlar vergisinin ödenmesinde, gelir vergisinde olduğu gibi peşin ödeme uygulaması vardır(62).

Hollanda'da kurumlar vergisi oranı %43'dür(63).

V. İTALYA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Tam mükellef gerçek kişilerin, İtalya'da ve dışarıda elde ettikleri bütün gelirleri ile şahıs şirketlerine, aile şirketlerine katılımlardan gelen gelirler bu vergiye tabidir.

Dar mükellefler, İtalya'da elde ettikleri gelirlerinden vergilendirilmektedir.

Her bir gelir unsurunun toplamından gelirlerin toplanması için yapılan masraflar, bölgesel gelir vergilerinin tümü veya bir kısmı, harçlar, borçlu faizleri, hayat sigortası primleri, belirli sınırlarda hastalık masrafları, bazı eğitim masrafları indirilebilir. Ayrıca vergi toplamından

(61) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.532.

(62) HASKINS, a.g.e., s.152.

(63) JACOBS, a.g.e., s.N-1.

genel indirim olarak 36.000 LIT. belirlenmiştir. Bakmakla yükümlü olunan eş için 108.000(960.000 LIT. den fazla geliri olmayanlar için) ayrıca eşin dışında bakmakla yükümlü olunan şahıs sayısı dikkate alınmak üzere en az 12.000 LIT.'den 228.000 LIT.'e ulaşan miktarlarda indirimler yapılır. Ücret gelirleri için gelirin elde edilmesi masrafları olarak 168.000 LIT., ayrıca yukarıda sayılan yükümlülükler durumunda 18.000 LIT. götürü olarak indirilmektedir. Emeklilik ödeneklerinde 186.000 LIT.'lık bir indirim öngörülmüştür. Diğer yandan yıllık brüt toplamı 2.500.000 LIT.'i geçmeyen gelir sahiplerinden 52.000 LIT.'lık bir indirim sözkonusudur(Daha çok mevsimlik işçiler için)(64). Evlilerin gelirleri ayrı vergilendirilmektedir.

Mükellefler, bir önceki yılın kesinleşmiş vergisinin %92'sini peşin olarak, kasım ayında ödemektedirler. Eğer vergi miktarı 100.000 LIT.'i geçmiyorsa peşin ödemeye gerek yoktur. Maaş, ücret ve bazı diğer ödemeler kaynakta tevkiyata tabi tutulmaktadır(65).

İtalya'da gelir vergisinin oranları aşağıdaki gibidir.

İlk	11.000.000(LIT.)	% 18
sonra gelen	13.000.000	% 27

(64) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.429.

(65) HASKINS, a.g.e., s.116.

sonra gelen	6.000.000	%35
sonra gelen	8.000.000	%37
sonra gelen	22.000.000	%41
sonra gelen	60.000.000	%47
sonra gelen	130.000.000	%56
sonra gelen	250.000.000	%62

500.000.000 den fazlası %65(66).

Bazı gelir kategorilerinde; örneğin bir işletmenin devri veya tasfiyesi sırasında elde edilen değer artışları, kıdem tazminatı gibi gelirlerde ayrı vergilendirme rejimi uygulanmaktadır. Genel kural olarak vergilendirme yılından önce gelen iki yıl süresince elde edilen net gelirin yarısına uygulanabilecek oran esas alınarak hesaplanmaktadır(67).

Gerçek kişiler veya şahıs şirketleri ikâmet etse de etmese de bazı gelir türlerinde kaynakta tevkif yöntemiyle vergilendirilmektedir(Faizler, primler, tahvil gelirleri, şans oyunlarından elde edilen gelirler.).

2. Yerel Gelir Vergisi

Bu vergi, iller, belediyeler, sanayi ve ticaret odaları, tedavi, konaklama ve turizm kuruluşları yararına (gelirin elde edildiği yerdeki) alınmaktadır. Gerçek ve

(66) JACOBS, a.g.e., s.1-57.

(67) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.431.

tüzel kişilerden, doğrudan veya bir kredi kuruluşu aracılığıyla hazineye ödenir. Gerçek veya tüzel kişiler gelir vergilerinde olduğu gibi bir peşin ödeme öngörülmüştür. Bazı koşullarda tahsil beyanname yoluyla yapılabilir.

3. Tüzel Kişiler Vergisi

Sermaye şirketleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, kooperatifler, sigorta şirketleri, temel konusu ticari bir faaliyet olan her türlü özel ve kamu kuruluşları bu verginin mükellefidirler.

Kâr-zarar hesabı veya işletme hesabına dayalı net kâr, bu işletmelerin net gelirini oluşturur. Kaynaktan yapılan vergi kesintileri bunun dışındadır. Ticari olmayan İtalyan işletmelerinin bazı koşullar altında basit muhasebe usulünü kullanmaları kabul edilmiştir(68).

Tüzel kişiliği olsun veya olmasın, kanunî, idari merkezi veya temel faaliyetlerinin hiçbiri İtalya'da olmasa da, tüzel kişiliği olsun, olmasın tüm şirketler veya kuruluşlar tüzel kişiler vergisine tabidirler.

Bu vergi devlet işletmelerinde, hayır, eğitim kurumlarında, bölgelerde, illerde, belediyelerde ve onlara ait derneklerde yarısına kadar indirilmektedir(69).

(68) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.431.

(69) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.434.

İtalya'da kurumlar vergisi ödemelerinde peşin vergi uygulaması vardır. Gelir vergisinde olduğu gibi, geçmiş yıl vergisinin %92'si peşin olarak ödenmektedir(70).

İtalya'da kurumlar vergisi oranı %36'dır(71).

VI. LÜKSEMBURG'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Lüksemburg'da verginin matrahı, kabul edilmiş giderlerin düşülmesinden sonra bütün gelir unsurlarından gelen gelirlerin toplamıdır. Bir gelir unsurundan gelen zararlar, diğerinin safi gelirinden düşülebilir.

Verginin hesaplanması sırasında yapılabilecek indirimleri şöyle sıralayabiliriz:

i..Özel giderler: En az götürü giderleri kapsar. (Özellikle borç faizleri, sigorta primleri). Yükseltilmiş özel harcamalar olmadığında 18.000 LFR. götürü gider indirilir.

ii. Götürü giderlerin dışındaki özel harcamalar.

- Olağanüstü yükümlülükler için yapılan indirim.

(70) HASKINS, a.g.e., s.116.

(71) JACOBS, a.g.e., s.1-55.

- Tarım indirimi.
- Emeklilik indirimi.
- Devir ve bırakmadan dolayı elde edilen kârlardaki indirim.
- Ücretliler için telâfi edici indirim(72).

Evli çiftlerin gelirleri birleştirilerek işlem görmektedir(73).

Mükellefler vergilendirme dönemi içinde 10 mart, 10 haziran, 10 eylül ve 10 aralıkta olmak üzere, bir önceki yılın kesinleşmiş vergisine dayanarak peşin ödeme yapmaktadırlar. Nihai vergi gelir bildiriminin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Maaş, ücret, kâr payı ve bazı faizler kaynakta tevkif yöntemiyle vergilendirilmektedir(74).

Lüksemburg'da vergi tarifesi 0'dan %57'ye varan oranlarda 22 dilimden oluşmuş artan oranlı bir tarifedir(75).

Lüksemburg'da ücretler ve maaşlar üzerinde vergi kesintisi vardır. Hastalık, doğum, işsizlik, kaza gibi durumlar nedeniyle verilen yardımlar dışında, eski veya

(72) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.491.

(73) Avrupa Ekonomik Topluluğunda Uygulanan Vergiler, İktisadi Kalkınma Tesisi, İstanbul, 1967.

(74) HASKINS, a.g.e., s.134.

(75) JACOBS, a.g.e., s.L-34.

yani tüm ücretliler bu kesintiye tabidirler. Ayrıca bağımsız bir emeklilik kasasından elde edilen gelirler için de kesinti sözkonusudur. Bu kesintiler gelir vergisi adı altında kaynağından yapılır(76).

Tahvil faizleri ve kâr paylarından %15 oranında, nihai vergiye yansıtılmak üzere, gelir vergisi adı altında vergi kesintisi yapılmaktadır(77)

Lüksemburg'da şirket yöneticilerinin özel bir vergilendirme biçimi vardır. İşletme yöneticilerinin yıllık net kâr payı kurum tarafından kaynakta tevkifat yoluyla vergilendirilir.

Tam mükellefler için oran %25'dir. Eğer vergiyi şirket öderse bu oran %33.33'e çıkar.

Dar mükellefler için ise %33.52'dir. Kurum tarafından ödenirse %50.42'ye çıkar(78).

2. Ortaklıklar Vergisi

Sermaye şirketleri, kooperatifler, kâr amacı gütmeyen kurumlar, dini kurumlar, kamu yararına fonlar ve kuruluşlar, yardımlaşma dernekleri, kamu hukuku tarafından

(76) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.493.

(77) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.494.

(78) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.498.

tüzel kişilik tanınmış sını ve ticari işletmeler bu verginin mükellefidirler(79).

Faaliyet döneminin başındaki net aktifle, sonundaki net aktif arasındaki net kâr vergilendirilebilir kurum kazancını oluşturmaktadır(Dönem içinde işletmeden çekilen değerlerin kurum kazancına eklenmesi, eklenen değerlerin ise kurum kazancından düşülmesi gerekmektedir).

Gelir vergisindeki indirilebilir harcamalardan başka sigorta şirketlerinin ihtiyatları için ayrılan gelirler ile kooperatiflerin ve bazı tarım kooperatiflerinin üyelerine ayırdıkları risturnlar indirilebilir.

Dar mükellefler yalnız Lüksemburg'da kazandıkları gelirlerinden kaynakta tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir(80).

Lüksemburg'da kurumlar vergisi ödemelerinde, gelir vergisinde olduğu gibi peşin vergi uygulaması vardır. Vergilendirme döneminin bitiminden bir ay sonra ödenecek olan nihai vergiye yansıtılır(81).

Tam mükellef işletmelerin yurt içindeki ve dışındaki tüm gelirleri vergilendirilir. Verginin temel oranı %40'dır.

(79) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.495.

(80) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.496.

(81) HASKINS, a.g.e., s.134.

Fakat bu ülkede, %20 ile %40 arasında artanoranlı kurumlar vergisi tarifesi uygulanmaktadır(82).

VII. DANİMARKA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

I. Devlet Gelir Vergisi

Danimarka'da aşağıda yazılı konu ve kişiler tam mükellefiyete tabidir:

i. Danimarka'da ikamet eden gerçek kişiler,

ii. Son 4 yıl içinde Danimarka'da ikamet ederken yurt dışına gitmiş olan ve başka bir ülkeye gelir vergisi ödediğini isbatlamayan kimseler.

iii. Danimarka'da ikamet etmekle birlikte en az 6 aydır Danimarka'da oturmakta olanlar(tatil ve benzeri kısa çıkışlı ayrılışlar dikkate alınmaz).

iv. Yukarıdaki fıkralar dışında kalmakla birlikte, Danimarka'da kayıtlı gemilerde çalışan veya oturan Danimarka uyruklu kişiler.

v. Yukarıdaki fıkralar dışında kalan ve yurt dışında ülkeyi temsil eden Danimarka uyruğundaki kişilerle bunlarla

(82) JACOBS, a.g.e., s.L-29.

birlikte yaşayan eşler ve 18 yaşından küçük çocuklar.

vi. Danimarka yasalarına göre yönetilen tereke(83).

Devlet Gelir Vergisinde, gerçek kişiler için safi gelir üzerinden kişisel bir indirim yapılır. 1983'de genel olarak, kişisel indirim miktarı 19.200 DKR.'idi. Bu indirim, evli emekliler için 20.900 DKR.'dur. Bekâr emekliler için ise 38.300 DKR. olarak belirlenmiştir. Miras durumlarında ise 48.000 DKR. yıllık indirim uygulanmaktadır(84).

Bu vergide evli erkek kendi geliri ve eşinin geliri toplamı üzerinden vergiye tabi tutulur. Bununla birlikte, kadının aşağıda belirtilen türde gelirleri ayrı vergilendirilmektedir.

- i. Üçüncü şahıslar için görülen hizmetler karşılığı elde edilen gelirler,
- ii. İşsizlik tazminatı,
- iii. Hastalık ödenekleri,
- iv. İş göremezlik gelirleri,
- v. Vergiye tabi emekli ve sigorta aylık ve gelirleri(85).

(83) Biltekin ÖZDEMİR, Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.205, 1979, s.11.

(84) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.58.

(85) ÖZDEMİR, a.g.e., s.12.

Çocukların geliri ayrı olarak vergilendirilmektedir.

İşveren veya idare, ücretler üzerinden, aynı zamanda emeklilik aylıkları gibi diğer bazı gelirler üzerinden vergi(A) diye adlandırılan bir geçici vergi kesintisi yapmaktadır. Bağımsız bir faaliyetten, servetten gelen gelirler üzerinden vergi(B) diye adlandırılan geçici bir vergi, vergi beyannamelerine dayanılarak tahsil edilmektedir.

Dağıtılan kâr payları %30 oranında peşin vergiye tabi tutulmaktadır(86).

Verginin oranları şöyledir(87).

İlk	111.300 DKR. için	%14.4
sonra gelen	71.300	%28.8
kalan miktar		%39.6

Tereke gelirlerinden gelir vergisi %40 oranında alınmaktadır(88).

Kârların dağıtılması durumunda katılımcılar, gerçek kişiler için uygulanan yasalara uygun olarak vergilendirilir. Kâr payının kurumlar vergisi olarak ödenen miktarını, gelir vergisinden mahsup edebilir(89).

(86) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.59.

(87) JACOBS, a.g.e., s.D-3.

(88) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.60.

(89) ÖZDEMİR, a.g.e., s.8.

Danimarka'da işletmelerde çalışanlara dağıtılan hisse senedi ve tahvillerin özel bir vergilendirme biçimi vardır. Verginin mükellefleri, çalışanlara hisse senedi veya tahvil biçiminde kâr payı dağıtan işverenlerdir. Her bir hisse senedi ve tahvilin 200 DKR.'nunu geçen gelirlerinin %50'si vergi olarak alınır(90).

2. Denizcilerin Gelir Vergisi

Verginin mükellefleri, Danimarka tabiyetli gemilerde milli ve milletlerarası ticaret yapan deniz adamları ile yabancı bir ülkeye kayıtlı ancak Danimarka'lı bir işletmecinin kiraladığı gemilerde çalışanlardır. Bu vergi kaynaktan tevkif usulüyle gemicilerin ücretleri üzerinden alınır. Verginin tahsili her ayın sonunda veya gemiye çıkıldığı zaman yapılır.

Verginin oranları indirimler yapıldıktan sonra aşağıdaki gibidir(91):

<u>Finlandiya'da Danimarka'da İzlanda'da ve İsveç'de yerleşik olanlar:</u>		<u>Diğerleri</u>
10.320 DKR.'luk 1. dilim için	%41	%38
6.880 DKR.'luk takip eden dilim için	%60	%57
Bunun üzerinde	%67	%64

(90) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.64.

(91) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.66.

3. Belediye Gelir Vergisi

Mükellefler vergiye tabi gelirleri üzerinden ayrıca belediyelere de gelir vergisi ödemek zorundadırlar. Bu vergi hem tam mükellefiyete hem de dar mükellefiyete tabi bütün kişilerce ödenir. Verginin oranı belediyeden belediyeye farklılık gösterir. Örneğin Kopenhag Belediyesi bu oranı 1978 yılı için %24.2 olarak tespit etmiştir(92).

4. Kent Gelir Vergisi

Tam mükellefiyete tabi kişiler, belediye gelir vergisi dışında, ayrıca bir de kent vergisi öderler. Bu verginin oranı kent meclislerince saptanır(93).

5. Dinî Vergi

Kiliseye bağlı olanlar ayrıca yıllık gelirlerinin belediyeden belediyeye değişmek üzere %1'i dolayında bir kilise vergisi öderler. Kiliseye üye olmayanlardan böyle bir verginin alınması sözkonusu değildir(94).

(92) ÖZDEMİR, a.g.e., s.6.

(93) ÖZDEMİR, a.g.e., s.6.

(94) ÖZDEMİR, a.g.e., s.6.

6. Özel Gelirler Vergisi

Devlet gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri bu verginin de mükellefidirler.

Özel Gelir Vergisi kapsamına girecek gelirler genel olarak aşağıdaki işlem ve faaliyetlerden kaynaklanır(95):

- i. İşletmeye dahil gemilerle bizzat işletmede kullanılan tesislerin, makinelerin ve teçhizatın satışından doğan kâr ve zararlar,
- ii. Amortismanına tabi inşaatların, alt yapı tesislerinin ve benzeri yapıların sağladığı kârlar,
- iii. Taşınmaz malların satışından sağlanan kârlar,
- iv. Payların, kooperatif payları ve benzerlerinin, pay senetlerinin ve bunlara bağlı abone haklarının, tasfiye hasılat veya kârlarının satışından sağlanan kârlar veya hasıl olan zararlar,
- v. İşletmeyle ilgili vasiyetnamelerden doğan kâr ve zararlar,
- vi. Patent hakları, yazar ve sanatçıların eserlerinin çoğaltılması hakları, desen ve alameti farika hakları gibi devri zamanla sınırlı hakların satışından doğan kâr ve zararlar,

(95) ÖZDEMİR, a.g.e., s.9.

vii. Kira, kiralama ve tenettü konuları ile ilgili sözleşmeler uyarınca bir hakkın devrinden sağlanan kâr ve zararlar,

viii. Bir görevden ayrılık ya da bayilik ve benzeri hakların devri nedeniyle alınan tazminatlar,

ix. Mükellefin işvereni tarafından jubile gibi özel bir neden ile ve bir defaya özgü olmak üzere verilen armağan ve ikramiye niteliğindeki ödemeler,

x. Bazı tazminatlar ve tazminat benzeri kazançlar.

Özel gelirler vergisi, eylül, ekim ve kasım tarihlerinde olmak üzere, en geç ayın 20'sine kadar, üç taksitte ödenir. Verginin tahsilinden önce özel gelirlere 6.000 DKR.'luk bir indirim uygulanır. Daha sonra belirlenen gelir %50 oranında vergilendirilir(96).

7. Kurumlar Vergisi

Danimarka'da belediyeler, kurumlar vergisi gelirlerinden 3/20 oranında pay almaktadırlar.

Kurumlar vergisininin mükellefleri aşağıdaki gibidir.

i. Tam mükellef kurumlar şu şekilde sıralanabilir:

a. Hisse senedi şirketleri

(96) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.72.

- b. Kooperatifler
- c. Alış, satış ve üretim birlikleri
- d. Sigortalar
- e. Diğer gruplar, fonlar, tröstler ve bağımsız bir bütçeye sahip kuruluşlar
- f. Tasarruf sandıkları.

ii. Yukarıda belirtilen şirketlerden dışarıda kurulmuş olanlar, şu durumlarda verginin mükellefidirler:

a. Bir Danimarka işletmesi aracılığıyla ekonomik faaliyet gösteren veya ekonomik bir işletmeye daimi bir Danimarka işletmesi aracılığıyla katılan veya böyle bir işletmenin kazancına herhangi bir biçimde katılan şirketler.

b. Malik, yarı malik veya yararlanma hakkı sahibi olarak Danimarka'da bulunan bir gayrimenkulün gelirini elde edenler.

c. Kâr payı elde edenler.

d. Danimarka'da gerçekleştirilen çalışmalardaki yüklenimlerinden ücret ödemesi elde edenler(97).

Olağan vergilendirilebilir gelir, devlet gelir vergisinin, gerçek kişiler için uygulanan hükümlerine uygun olarak belirlenir. Olağan gelir, özel gelirler vergisine

(97) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.74.

ilişkin kanun hükümlerine uygun olarak hesaplanan belirlenen özel geliri de kapsar.

Verginin oranı %50'dir(98)

VIII. İNGİLTERE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

İngiltere'de ikâmet eden veya buradan gelir elde eden gerçek kişilerin, bütün gelir unsurlarından elde edilmiş gelirleri, kabul edilmiş indirimlerinin dışında gelir vergisine tabidir.

Bekârlara, evlilere, yalnız yaşayan anne veya babalara, yeni dul kalmış kadınlara, körlere özgü indirimler vardır. Ayrıca belirli bir yaşı geçmiş ve dar gelirli kişiler için devletçe özel indirimler öngörülmüştür. Tanınmış emeklilik sistemlerine yapılan ödemeler ve asıl ikâmetgahın alımı için sağlanan yararlar da indirim nedenleridir.

İngiliz vergi sisteminde kadının kocasına bağlı olduğu düşüncesi hakimdir. Koca, ortak gelirlerinin beyanından sorumludur. Çocuklar, kendi gelirlerinden ayrı bireyler olarak vergilendirilir(99).

(98) JACOBS, a.g.e., s.D-1.

(99) J.A. KAY-M.A. KING, The British Tax System, B.3, Oxford University Press, New York, 1983, s.25.

İngiltere'de gelir vergisi yıllık olarak alınır. Maaş, ücret ve emeklilik ödemelerinde vergi kaynaktan tevkif edilir. Malî yıl 6 nisanı başlar ve takip eden yılın 5 nisanında sona erer. Mükellefler gelir vergilerini iki eşit taksitte ödemektedirler. İlk taksit vergilendirme yılının ocak ayında, ikincisi ise, takip eden yılın temmuz ayında yapılmaktadır. Ocak ayında yapılan ödemede geçmiş yıl geliri için ödenen vergidikkate alınmaktadır(100).

Verginin oranı,

İlk	16.200 £	%30
Sonra gelen	3.000 £	%40
Sonra gelen	5.200 £	%45
Sonra gelen	7.500 £	%50
Sonra gelen	7.500 £	%55
40.200 den fazlası		% 60 biçimindedir(101).

2. Kurumlar Vergisi

İngiltere'de kurumlar vergisinin mükellefleri şirketlerdir. Şahıs şirketleri, yerel otoriteler ve bunların oluşturdukları kurumlar hariç olmak üzere sendikalar, hukuki kişiliği olmayan kurumlardan oluşan birlikler dahildir. Dar mükellef kurumlar İngiltere'deki faaliyetlerinden

(100) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.577.

(101) JACOBS, a.g.e., s.V-5.

elde ettikleri kârlardan dolayı mükelleflerler(102).

Vergi dağıtılan kâr payları dışında bütün kurum kazancı üzerinden alınmaktadır.

İşletme ihtiyaçları için kabul edilmiş harcamalar ve bazı yatırım türlerinde(örneğin makineler ve ekipman) amortisman uygulamaları olarak çeşitli indirimler vardır. Stoklardaki değer artışı için özel bir indirim vardır.

İngiltere'de kurumlar vergisi mükellefleri peşin vergi ödemektedirler. Bu mükellefler vergilendirme döneminde ortaklarına dağıttıkları kâr payının 3/7'sini peşin vergi olarak ödemektedirler(103).

Kurumlar vergisi oranı 1987 yılında %35'dir. Küçük sermaye şirketlerine %30 kurumlar vergisi oranı uygulanmaktadır. Yıllık geliri 100.000£ ve daha az olanlar küçük şirket sayılır(104).

IX. İRLANDA'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Verginin mükellefleri ikâmetgahları İrlanda'da olmak

(102) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.580.

(103) HASKINS, a.g.e., s.210.

(104) JACOBS, a.g.e., s.V-13.

koşuluyla bütün kişiler(gerçek kişiler, tüzel kişiler, şahıs şirketlerinin üyeleri) ile ikâmetgah şartı aranmaksızın İrlanda'da gelir elde edenlerdir.

Vergilendirilebilir gelir 4 kategoriye bölünmüştür (105).

Sedül-C: Devlet fonlarından ve diğer kamu birliklerinden elde edilen faiz .. v.b.

Sedül-D: Bir ticari, mesleki veya serbest meslek faaliyetinden gelen gelirler ile bunların dışındaki başka herhangi bir kategoriye dahil olmayan ve herhangi bir muafiyete konu olmayan her türlü kazanç ve yararlar.

Sedül-E: Emeklilik aylığı dahil olmak üzere bir ücretli işten elde edilen gelirler.

Sedül-F: Dağıtılmış kâr payları.

Vergiden bazı indirimler yapılabilir. Bir ticari ve serbest meslek faaliyetinden gelen gelirlerde, genel bir yöntem olarak tümüyle ve sadece bu faaliyetler için yapılan giderler, amortismanlar ve zararlar indirilebilir. Ücretliler için ise yalnızca bu ücretli faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan giderler indirilebilir. Ayrıca kişilere özel bir takım indirimler öngörülmüştür. Özellikle bekârlar, dullar, evliler, bakımıyla yükümlü duran çocuklar

durumunda, tek başına çocuğunu yetiştirmek zorunda olanlar, körler, 3. kişilere yardım etmek zorunda olanlar için. Kaynakta tevkif usulüne tabi olarak vergilendirilen ücretliler için özel bir indirim öngörülmüştür. 65 yaş ve üzerindeki ek bir indirime sahiptir. Belirli koşullar altında gerçek kişiler için hastalık sigortası primleri, hayat sigortası primleri, sağlık harcamaları indirime tabi tutulabilir.

Evli çiftler aşağıdaki üç sistemden birini seçebilirler(106).

i. Ayrı vergilendirme,

ii. Eşlerin birleştirilmiş gelirleri üzerinden kocanın vergilendirilmesi,

iii. 2'ci şıkkın seçilmesi halinde ayrı vergilendirme (ii'de öngörülen vergilemenin eşler arasında dağılımı).

Bir evli çift için kabul edilen indirim miktarı, bekâr için kabul edilebilenin 2 katıdır.

Verginin ödenmesi maaş ücret ve diğer bazı gelir kategorileri için kaynakta tevkifat biçimindedir. Diğer gelirler için ise vergi yılı içinde 1 ekimde ödenmektedir(107).

(106) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.377.

(107) HASKINS, a.g.e., s.100.

Vergi aşağıdaki oranlarda alınmaktadır(108).

	<u>Evli çiftler</u>	<u>Diğer mükellefler</u>	
İlk gelen	9.000 İRE	4.500 İRE	%35
Sonra gelen	5.600	2.800	%48
fazlası	14.600	7.300	%60

2. Kurumlar Vergisi

İrlanda'da kurumlar vergisinin mükellefleri, şirket veya kurum biçiminde oluşmuş birliklerdir.

Vergi dağıtılan kâr payları dışında bir muhasebe döneminde elde edilen tüm kazançlardır(Üzerinde bina inşaa edilebilir arazilerin devrinden elde edilen değer artışları hariç olmak üzere değer artışları dahildir). Dar mükellef kurumlar bu vergiye ancak İrlanda'da yerleşik bir ajans ya da şube aracılığıyla faaliyette bulunmaları halinde, yalnızca bunlara bağlı olarak elde edilen gelirler ve değer artışları nedeniyle tabidirler(Üzerinde bina inşaa edilebilir arazinin devrinden gelen değer artışları hariç olmak üzere)(109).

Faaliyetin gerçekleştirilmesi için yapılan giderler indirilebilir.

(108) JACOBS, a.g.e., s.I-38.

(109) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.380.

Kurumlar vergisi iki eşit taksitte ödenmektedir.

1. taksit muhasebe döneminin bitiminden itibaren 6 ay içinde, diğeri 9 ay içinde ödenir(110).

İrlanda'da kurumlar vergisi oranı %50'dir. 35.000 sterlinden az geliri olan kurumlara %40 olarak indirimli oran uygulanır(111).

X. YUNANİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Yunanistan'da gelir elde eden milliyeti, ikâmetgahı ne olursa olsun bütün gerçek kişilerdir. Ayrıca yurt dışın-
da elde edilen gelirler için milliyeti ne olursa olsun ikâmetgahı Yunanistan'da olan bütün gerçek kişiler, Yunanistan ile yabancı devletler arasında imzalanmış çifte vergilemeyi önleyici andlaşma hükümleri saklı kalmak üzere verginin mükellefidirler.

Gelir vergisinde safi gelir üzerinden alınan muhtelif vergiler aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır(112).

(110) HASKİNS, a.g.e., s.100.

(111) JACOBS, a.g.e., s.I-37.

(112) Mehmet AKHANSU, Yunan Vergi Sistemi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.57, Ankara, 1956, s.3.

- A Grubu: Binalardan elde edilen gelirler
- B Grubu: Arazi kirasından elde edilen gelirler
- C Grubu: Menkul kıymetlerden elde edilen gelirler
- D Grubu: Ticari ve sinai işlerden elde edilen kazançlar
- E Grubu: Zirafî kazançlar.
- F Grubu: Aylık ve ücretlerden elde edilen gelirler
- G Grubu: Serbest meslek ücretlerinden elde edilen gelirler.

Ayrıca sentetik vergi ilâve bir mükellefiyet olarak Yunanistan'da ikamet eden veya altı aydan fazla bir zamandan beri Yunanistan'da oturan şahısların Yunanistan içinde veya dışında yukarıda sayılan kaynaklardan elde ettikleri safi gelirlerin toplamı üzerinden alınmaktadır.

Vergiden yapılan indirimler toplamını şu şekilde sıralayabiliriz(113):

i. Mükellefin toplam gelirinden yapılan indirimler.

Mükellefin kendisi için yılda	20.000 DR.
Eşi için yılda	20.000 DR.
1. çocuk için yılda	15.000 DR.
2. çocuk için yılda	15.000 DR.
3. çocuk için yılda	25.000 DR.
3. çocuk üzerindeki her çocuk için yılda	35.000 DR.

(113) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.206.

Mükellefle birlikte yaşayan, bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerin her biri için yılda 15.000 DR. hastane ve ilaç için yapılan harcamalar, devlete ve kömünlere yapılan hibeler, sigorta kasalarına yapılan zorunlu aidatlar ile yasa ile belirtilmiş harcamalar indirilir.

ii. Vergiden yapılan indirimler:

Vergilendirilebilir geliri olmayan eş için	4.800 DR.
1. çocuk için	6.500 DR.
2. çocuk için	8.000 DR.
3. çocuk için	9.500 DR.
4. ve üzerindeki her bir çocuk için	20.000 DR.

Ayrıca mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve birlikte yaşadığı her bir kişi için 2.000 DR. indirim vardır.

Evli çiftler gelirlerinin ortak bir beyannamesini verirler. Bunun üzerinden vergi ayrı olarak hesaplanır. Her eş kendi gelirin e uygun düşen verginin ödenmesinden sorumludur. Eşlerden birinin negatif geliri, diğer eşin geliriyle telâfi edilemez.

18 yaşından küçük çocuğun geliri babasının gelirin e eklenir. Babası yoksa veya babalık hakkını kaybetmişse annesinin gelirin e ilâve edilir(114).

Mükellefler mart ayında başlamak üzere 10 eşit

(114) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.207.

taksitte peşin ödeme yaparlar. Bu geçen yılın gelirlerine dayanılarak hesap edilen vergiden, kaynaktan kesilen verginin düşülmesiyle hesaplanır. O yılın vergisinden mahsup edildikten sonra kalan miktar 6 eşit taksitte ödenir(115).

Verginin miktarı, kişisel indirimler yapıldıktan sonra, %10'dan %63'e varan oranlarda 18 dilimden oluşmuş bir tarifeye göre hesaplanır(116).

2. Yunanlı Gemicilerin Gelir Vergisi

Vergi geminin yaşına ve tonajına uygun bir oranda alınır.

Vergisel yükümlülük gemi sahibine aittir. Aynı zamanda yerli veya yabancı bir kurumun ortağı veya aksiyoneri, Yunan tersanelerinde yapılmış bir geminin sahipliğinden dolayı, gemicilik faaliyetinden gelen kârlarından vergilendirilirler.

Bu verginin uygulanması için gemiler iki kategoride sınıflandırılmıştır(A ve B). (A) kategorisindeki gemiler için vergi, ödeme tarihindeki resmi değer karşılığı temelinde sterlin veya dolar olarak, (B) kategorisindekiler ise drahmi olarak ödenir.

(115) HASKINS, a.g.e., s.90.

(116) JACOBS, a.g.e., s.G-30.

3. Tüzel Kişiler Vergisi

Yunanistan'da tüzel kişiler gelir vergisinin mükellefleri, milli anonim şirketler, kâr amacı güden devlet ve belediye işletmeleri, bunların oluşturdukları birlik ve federasyonlar, faaliyetlerini Yunanistan'da çeşitli şirket biçimlerinde gerçekleştiren yabancı kurumlar, kâr amacı gütmeyen milli veya yabancı, özel hukuk veya kamu hukuku tüzel kişileridir(117).

Milli anonim şirketler Yunanistan'da veya yurt dışında elde ettikleri net gelirleri üzerinden vergilendirilir. Bu kurumlar sadece, hiçbir biçim altında yönetim kurulu üyelerine ve katılımcılara dağıtılmamış kazançlarından vergilendirilirler. Katılımcılara ve yönetim kurulu üyelerine dağıtılmış kârlar, hesaba geçirildiği veya ödendiğizaman anonim şirket tarafından vergilendirilir.

Dağıtılmamış kârlar anonim şirket adına %45 oranında vergilendirilmektedir(118).

Dağıtılmış kârlar, bu geliri elde eden kişinin adına, ödendiği ve hasaba geçirildiği zaman vergilendirilir.

(117) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.208.

(118) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.208.

Belediyelere ve devlete ait, kâr amacı güden işletmeler, toplam net kârlarından aynı oranda, yani %45 oranında vergilendirilmektedirler.

Yunanistan'da veya yurt dışında kurulmuş kooperatifler ve bunlara ait birlikler tarafından gerçekleştirilmiş kâr, üyeleri arasında paylaştırılmış kısımları hariç tutulmak üzere vergilendirilmektedir. Dağıtılmamış bu kârlar %30 oranında, tarım ve zenaatkâr kooperatifleri ise %25 oranında vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurumların vergi oranı %45'dir(119).

Verginin ödenmesi, gelir vergisinde olduğu gibidir. Sadece peşin ödemeler 8 taksitte yapılmaktadır(120).

Yunanistan'da kurumlar vergisinin genel oranı %49'dur(121).

(119) Inventaire des Impôts, a.g.e., s.209.

(120) HASKINS, a.g.e., s.90.

(121) JACOBS, a.g.e., s.G-29.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İLE AVRUPA TOPLULUĞU ÜLKELERİ ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE ÖNERİLER

Avrupa Topluluğu'na üye ülkelerin gelir üzerinden alınan vergilerinin genel özelliklerini ortaya koyduktan sonra, Türk Gelir ve Kurumlar Vergisi ile bir karşılaştırma yapmak gerekmektedir. Çünkü önümüzdeki yıllarda Türkiye'nin A.T.'ye tam üyeliği gerçekleşirse, A.T. hukuku Türk Vergi Politikasınının hukukî kaynakları arasına girecektir. Bu durumda vergi koymak, kaldırmak veya vergi mevzuatında değişiklikler yapmak yetkisi sadece Türkiye Cumhuriyeti karar organlarına özgü olmaktan çıkıp, Topluluk organlarının iradesinden de etkilenecektir.

I. GELİR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1. Gelir Vergisinin Vergi Yüğü Açısından Karşılaştırılması

A.T. ülkelerinin gelir vergisi yükleri incelenecek olursa, kendi aralarındaki farklılıklar belirlenecektir. Örneğin 1985 yılı rakamlarıyla, vergi yükünün en ağır olduğu ülke Danimarka, en düşük olduğu ülke ise Fransa'dır.

Vergi sistemlerindeki farklılıklardan kaynaklanan bu durum, çalışmanın ilk bölümünde, her ekonominin kendi yapısına bağlanmıştı. Bir diğer nokta ise, "vergi zihniyeti"nin vergi sistemleri üzerinde kayda değer farklılıklar oluşturabileceğidir.

Örneğin, Fransa ve İtalya'da gelir vergisi uygulamasına geç ve eksik olarak geçmiş olmanın nedeni, burada yatmaktadır; çünkü, Lâtin menşeli bu ülkelerde halk, vergi dairelerinin özel sahalarına girmesine karşı fazlaca alerji duymaktadır. Lâtin ülkeleri için tahammülü imkânsız vergi hükümlerine, çok gelişmiş devlet ve vergi ahlâkına sahip İngiliz ve İskandinav halklarının hayret edilecek bir disiplin içinde riayet etmeleri de, vergi sisteminin geniş ölçüde vergi ahlâkına bağlı olduğunu gösterir(122).

Türkiye'deki vergi yükünün A.T. ülkelere göre daha düşük olmasını ise aşağıdaki nedenlere bağlayabiliriz:

(122) SCHMÖLDERS, a.g.e., s.290.

TABLO 3

A.T. ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN GAYRİSAFİ YURT İÇİ HASILAYA ORANI

	<u>1965</u>	<u>1970</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>
Belçika	6.31	8.58	13.11	13.02	15.25	15.40	15.77	15.37	15.52	16.48	15.82	16.21	
Danimarka	12.38	19.62	23.12	22.32	21.80	22.25	22.54	23.55	23.79	23.65	24.17	23.91	24.73
Fransa	3.71	4.20	4.56	5.00	5.20	5.16	5.12	5.49	5.67	5.63	5.98	6.04	5.80
Almanya	8.20	8.78	10.79	11.09	11.82	11.28	10.87	11.26	10.86	10.78	10.54	10.52	10.87
Yunanistan	1.50	2.45	2.27	2.47	2.86	2.97	3.30	4.13	4.06	4.50	4.33	5.09	
İrlanda	4.34	5.71	7.94	9.01	9.20	8.99	9.30	10.89	11.04	11.05	11.41	12.14	12.02
İtalya	2.98	3.03	4.40	5.36	6.23	6.63	6.91	7.97	9.10	9.99	11.52	10.84	
Lüksemburg	7.56	7.18	10.69	9.91	11.34	11.44	11.00	11.30	11.53	11.26	11.44	11.40	
Hollanda	9.30	10.12	11.80	11.67	11.60	11.78	11.94	12.03	11.15	10.83	10.04	9.49	9.00
Portekiz													
İspanya	2.11	1.97	2.84	3.22	3.49	4.19	4.33	4.91	5.05	5.29	5.78	6.46	6.42
İngiltere	9.12	11.57	13.59	13.38	12.22	10.92	10.31	10.61	10.76	11.09	10.45	10.27	10.24
Türkiye	3.71	4.77	6.82	7.39	8.50	8.95	9.25	9.44	9.52	8.81	8.11	6.33	5.29

Kaynak: Taxation Countries OECD Paris 1987 (KILIÇDAROĞLU, a.g.mv.).

i. Ülkemizde kişi başına düşen gelir çok düşüktür. Bu durum, gelirlerin önemli bir bölümünün vergilendirilecek gelir sınırının altında olmasına neden olmaktadır.

ii. Milli gelir arttıkça, nispi olarak artabilen vergiler, gelir vergisi gibi beyanname üzerinden alınan artanoranlı vergilerdir. Fakat, Türkiye'de toplam gelir vergisinin ortalama %64'ünü kaynaktan tevkifat suretiyle, ücretliler ödemiş bulunmaktadır.

iii. Türkiye'de milli gelirin %50 payına sahip bulunan ziraat sektörü, politik sebepler dolayısıyla ciddi bir vergilendirmeye maruz bırakılmamaktadır(123).

Çalışmada amaçladığımız vergi karşılaştırmasını yapmadan önce, gerek A.T. ülkelerinin kendi içinde, gerekse Türkiye ile A.T. ülkelerinin vergi sistemleri arasındaki ekonomik, sosyolojik nedenlerden ileri gelen farklılıkları gözönünde bulundurmamız gerekir. Çünkü vergi sistemlerindeki uyumlaştırmadan, sadece, aynı vergi kanunlarının uygulanmasını değil, kişilerin ve kurumların birbirlerine yaklaşık düzeyde vergilendirilmelerini ve çok az vergi yükü farkları bulunmasını anlamamız gerekir.

Ayrıca, üzerinde durulması gereken bir başka nokta, çalışmanın ilk bölümünde belirtildiği gibi A.T. ülkelerinde

(123) Arıcan SÜRAL, "Türkiye ve Avrupa Ekonomik Topluluğu Ülkeleri Vergi Sistemleri Mukayesesi ve Ahenkleştirme Sorunu", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.6, 1987, s.21.

uyumlaştırma çalışmaları sırasında, gelir vergisi alanına hemen hemen hiç dokunulmamış, kurumlar vergisi konusunda yoğunlaşmıştır. Bu anlamda, çalışmanın gelir vergisine ilişkin bölümünde, uyumlaştırma amacı gözardı edilerek mevcut durum saptanmaya çalışılmıştır.

2. Gelir Vergisinin Genel Özellikler Açısından Karşılaştırılması

Çalışmadaki ülkelerin bir kısmında, mahalli idareler yararına gelir vergisi tahsil edildiği saptanmıştır. Örneğin Danimarka'da gelir vergisi çeşitlendirilerek kent gelir vergisi ve belediye gelir vergisi, devlet gelir vergisinin dışında, vergi sisteminde yer almıştır.

Mahalli idareler, devletlerde tüm kamu hizmetlerinin merkezden yapılmasının imkânsızlığı veya güçlüğü ve çeşitli bölgelerin çeşitli toplumsal gereklerinin karşılanması isteklerinin sonucu ortaya çıkmıştır. Yarar sağlayanlar tarafından bu hizmetleri yerine getirmek üzere ayrı birimler, kurumlar oluşturulması, o toplum ihtiyaçlarını daha etkili karşılama olanağını da yaratabilir. Yöresel gereksinme de artarken, ekonomik bakımdan, bazı hizmetlerin böylece yararlanan yöre halkının katkısıyla yapılabilmesi sağlanmaktadır(124).

(124) Gülay ÇOŞKUN, Devlet Bütçesi, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1986, s.55.

Mahalli idarelerin gelir kaynaklarının temini, olu-
şumlarından bu yana tartışma konusu olmuştur. Türkiye'de
1985 yılında çıkarılan kanunla emlak vergisinin tahsili
tamamiyle belediyelere bırakılmıştır(125). Bu önemli ge-
leşme diğer gelirlerinin yanısıra, belediyelere hizmetle-
rinin gerçekleştirilmesi amacıyla büyük bir ferahlama
sağlamıştır.

Bugün bütün gelişmiş ülkeler üniter gelir vergisi
sistemini benimsemiştir. Ülkemizde de, 1950 yılından beri
üniter gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır. Buna rağmen,
üniter sistemin eki olarak, sedüler sistem uygulamaları
mevcuttur, nitekim de vergiler(:surtax) veya tamamlayıcı
vergiler(:complementary personal income tax) gelir vergisi
sistemlerinde yerine almıştır(126).

3. Gelir Vergisinin Matrah Açısından Karşılaştırılması

Verginin üzerinden alındığı şey, verginin konusudur.
Türk Gelir Vergisi Kanununun 1'ci maddesi verginin konusuna
ilişkindir. "Gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisine
tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde
elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır"(127).

(125) Belediye Gelirleri Kanunu, R.G.T.11.12.1985, No.18955.

(126) İlhan ÖZER, Gelir Vergisi Politikası, Maliye Bakanlığı
Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.164, Ankara, 1975, s.31.

(127) G.V.K., R.é.T.6.1.1961, No.10700.

"Safî" terimi iki anlam taşır; birincisi, tek tek gelir kaynaklarından kazanç veya iratların elde edilmesi sırasında yapılan giderlerle, bu işlerde kullanılan sermaye mallarının(bina, âlet veya makine v.b.) amortisman miktarlarının(aşınma, yıpranma ve eskime paylarının) bu kazanç ve iratlardan indirilmesini; ikincisi, bir gerçek kişinin çeşitli kaynaklarının bir veya birkaçından kâr elde etmesi, diğer bir veya birkaçından zarar etmesi halinde, zarar veya zararların kâr veya kârlara mahsup edilmesini ifade eder(128).

Türk G.V.K.'na göre kabul edilen giderlerde genel olarak ortak nokta, kazancın elde edilmesi ve sürekliliğinin sağlanmasına yönelik giderler olmasıdır. Bunun dışında emeklilik aidatı, sosyal sigorta primleri, şahıs sigortası primleri, sendika aidatları gibi mükellefin güvenliği ile ilişkili indirimler mevcuttur.

Ancak bulunan safi kazanç vergiye tabi gelir değildir. Vergiye tabi geliri bulabilmek için ayrıca çeşitli indirimler yapılmaktadır. Bunlar, zararların kârlara mahsubu, sigorta primleri, bağış ve yardımlar, özel indirim ve sakatlık indirimi olarak özetlenebilir.

Çalışmanın kapsamındaki ülkelerde gelir vergisinin konusu açısından bir çelişki görülmemektedir. Sadece

(128) Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Yayını, Ankara, 1981, s.143.

Danimarka'da miraslar da gelir vergisine tabidir.

Danimarka'da tereke gelirlerinden sağlanan vergi hasılatı merkezi ve yerel idarelere aittir(129).

İncelenen ülkelerde ve Türkiye'de safi gelirlere ulaşmak için irile lecek giderler, gelirin elde edilmesi ve devamının sağlanması amacıyla yapılan harcamalardır. Kabul edilen giderlerin, yapılan faaliyetle ilişkili ve zorunlu olması gereği aranmakta, kişisel giderlerin, örneğin giyim, gıda, eğlence için yapılan harcamaların indirilmesi kabul edilmemektedir. Bununla birlikte indirimlerin genel niteliklerinin benzer olmasına karşılık, genişliği ve çeşitliliği farklılıklar göstermektedir. Avrupa Topluluğu ülkelerinde kişilere özel indirimlerin daha fazla olduğunu görüyoruz. Örneğin çocuğunu yalnız yaşayarak bakan kişiler için Almanya'da bir indirim uygulanmaktadır. Bu ülkelerde, mükelleflerin evli ve bekâr olmalarına göre, çocuk sayılarına göre indirimler belirlenmiştir. Birçoğunda eğitim giderleri ve sağlık giderleri indirilebilir harcama olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda, Türk Gelir Vergisi mevzuatında da, mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate alan, özellikle sosyal nitelikli indirimlerin artırımına gidilmelidir.

(129) ÖZDEMİR, a.g.e., s.8.

4. Gelir Vergisinin Mükellefler Açısından Karşılaştırılması

Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir. Türk Gelir Vergisi kanunu mükellefleri, Türkiye'de yerleşme durumlarını göz önüne alarak tam ve dar mükellefler olmak üzere ikiye ayırmıştır.

Türkiye'de yerleşmiş olanlar tam mükellef sayılmıştır.

Türkiye'de ikâmetgahı olmayan veya yerleşmiş sayılmayan kimseler dar mükelleflerdir. Pek tabii ki bu kişilerin dar mükellef olabilmesi için ön şart, Türkiye'de kazanç ve irat sahibi olmalarıdır.

İncelenen Avrupa Topluluğu ülkelerinde mükellefler, Türkiye'deki uygulamaya benzer biçimde ikâmet edip etmemeleri dikkate alınarak yerleşik olanlar veya yerleşik olmayanlar diye ikiye ayrılır. Yerleşik olmayanlar, yani dar mükellefler söz konusu ülkenin kaynaklarından elde ettikleri gelirlerden vergilendirilirler. Sadece Belçika'da bu konuda bir farklılık belirtebiliriz. Belçika'da gelir vergisinin mükellefleri sayılırken dar mükelleflerden söz edilmemiş. Dar mükellef gerçek kişiler "Yerleşik olmayanlar vergisi" adı altındaki verginin mükellefleri arasında sayılmıştır.

5. Gelir Vergisinin Gelirin Toplanması ve Aile Reisi Beyanı Açısından Karşılaştırılması

Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'cü maddesine göre: Tam mükellefiyette, eşlerin ve velâyet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri (Medeni Kanununun cevaz verdiği hâllere münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eşlerin gelirleri hariç) aşağıdaki esaslara göre aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir.

- i. Eşlerin ve çocukların her birinin geliri beyannameye ayrı gösterilir;
- ii. Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalarlar;
- iii. Beyannameye gösterilen bütün gelirler birleştirilmek suretiyle toplam yapılır ve bu toplam üzerinden vergi aile reisi namına tarh olunur.

Eşlerin her biri yalnız kendi gelirlerine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile geliri içindeki payları oranında hesaplanır.

Böyle bir uygulamadan amaç, gelirin aile bireyleri arasında anlaşmalı biçimde bölüştürülerek, ortak oranlıktan kaçınmayı önlemek, vergi dairesinin karşılaşacağı mükellef sayısını azaltmak ve aile bireylerinin her birini beyanname verme yükümlülüğünden kurtarmaktır(130).

(130) Hakkı ÖZEL-Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayını, Ya.No.2, Bursa, 1987, s.140.

Çalışmanın kapsamındaki ülkelerde aile gelirlerinin vergilendirme özelliklerine geçmeden önce, bu konuda uygulanan metodların bazılarını sıralamak gerekebilir:

i. Aile fertlerinin, "kendi şahsi gelirlerine göre" ayrı, ayrı vergilendirmesi,

ii. Gelirlerin toplanması ve daha sonra aile fertlerine eşit şekilde bölünerek, ayrı ayrı vergilemesi,

iii. Kadın ve kocanın gelirlerinin birleştirilmesi, sonra iki eşit kısma bölünerek vergilenmesi,

iv. Bütün ailenin gelirlerinin toplanması ve aile reisi tarafından tek bir beyanda bulunulması(131).

"Splitting" denilen üçüncü metod, Belçika, Lüksemburg ve Almanya'da uygulanmaktadır. Kadının çalışma hayatına büyük ölçüde girdiği bu gibi ülkelerde, kazanılmış gelir karı ve koca arasında ikiye ayrılmaktadır. Çocuğun geliri de, karı-koca arasında eşit şekilde bölünmektedir. Bu şekilde artanoranlı vergi tarifesinin ağır yükü oldukça hafiflemektedir.

İngiltere'de dördüncü metod uygulanmaktadır. Karı ve kocanın gelirleri birleştirilerek tek bir gelir gibi vergilendirilmektedir. Bu toplam gelir üzerine artanoranlı

(131) ÖZER, a.g.e., s.14.

vergi tarifesi uygulanmaktadır. Dolayısıyla evliler daha ağır vergi yükü altında kalmaktadır. Buna karşılık evlilere, bekârlara uygulanandan daha yüksek bir indirim uygulanarak vergi yükünde hafifletmeye gidildiği de göz ardı edilmemelidir.

Fransa'da ise "quotient familial" denilen sistem uygulanır. Bu yöntemde ilk önce yükümlünün aile durumu (evli, bekâr, çocuk adedi) esas alınarak belirli adetler saptanmaktadır. Saptanan bu adetlere aile emsali adı verilmektedir. İkinci olarak yükümlünün vergi matrahı aile emsaline bölünmekte ve bulunan miktarın vergi tarifesine göre vergisi hesaplanmaktadır. Son olarak da hesaplanan vergi aile emsali ile çarpılarak yükümlünün ödeyeceği vergi ortaya çıkmaktadır.

Vergi Matrahı = Tarifenin uygulanacağı miktar.
Aile Emsali

Hesaplanan vergi x aile emsali = Ödenecek vergi.

Sistemin esası artanoranlı tarifede matrah düştükçe matraha uygulanan oranın da düşmesine dayanmaktadır. Yani yükümlünün aile durumuna göre hesaplanan aile emsali yükseldikçe, vergi matrahı da büyük adetlere bölüneceğinden artanoranlı tarifenin uygulanacağı miktar düşmektedir(132).

(132) Aykut HEREKMEN, Kamu Maliyesi, Ankara, 1986, s.70.

İtalya ve Danimarka'da evlilerin gelirleri ayrı olarak vergilendirilir. Ayrı vergileme halinde beyanlar çoğalmakta, uygulamanın denetimi zorlaşmaktadır.

Yunanistan'da ise Türkiye'dekine benzer biçimde, aile gelirleri birleştirilerek aile reisi tarafından beyan edilir. Her eş, kendi gelirinin toplam gelir içindeki miktarına uygun düşen bir oranda vergilendirilir.

Türkiye'de aile reisi esasının muhafaza edilmesi şimdilik isabetli olmuştur. Ayrı beyan sistemi kabul edilseydi, gelirlerin muvazaalı bir şekilde bölünmesi esasen gayet düşük olan ortalama matrah tutarlarını daha da azaltırdı. Bu ise, kanundaki artanoranlı tarifenin geniş çapta etkisiz kalması demektir(133).

6. Gelir Vergisinin Vergi Tarifeleri Açısından Karşılaştırılması

Artanoranlı Gelir Vergisi tarifesi, çalışmamızın kapsamındaki ülkelerde ortak bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisinin artanoranlı bir tarifeye göre hesaplanmasının, bir yandan ödeme gücü prensibine uygunluk gösterdiğini, diğer yandan da gelir dağılımına olanak sağladığını söyleyebiliriz.

(133) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, B.5, İstanbul, 1976, s.214.

Vergilenecek matrah yükseldikçe ödenecek vergi miktarı da giderek daha fazla yükseliyorsa artanoranlı vergi tarifesi uygulanıyor demektir. Ortalama vergi oranındaki büyüme, matrahtaki artışa nazaran eşit, daha küçük veya daha büyük olabilir. Buna göre düz, azalan veya çoğalan bir artan oranlılık söz konusudur(134).

Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'cü maddesinde gösterilen tarife artanoranlıdır.

5.000.000 liraya kadar	%25
10.000.000 liranın 5.000.000 lirası için, 1.250.000 lira, fazlası	%30
20.000.000 liranın 10.000.000 lirası için, 2.750.000 lira, fazlası	%35
40.000.000 liranın 20.000.000 lirası için, 6.250.000 lira, fazlası	%40
80.000.000 liranın 40.000.000 lirası için, 14.250.000 lira, fazlası	%45
80.000.000 liradan fazlasının 80.000.000 lirası için, 32.250.000 lira, fazlası	%50

nispetinde vergilendirilir.

Gelir Vergisi tarifelerindeki dilim adetleri, dilimlerde yer alan miktarlar ve bunların karşısındaki oranlar gelir vergisindeki artanoranlılığın yumuşak veya sert olduğunu gösterir.

(134) Mehmet ŞAFAK, "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", VERGİ DÜNYASI, S.86 (Ekim, 1988), s.57.

TABLO 4

A.T. ÜLKELERİNİN VE TÜRKİYE'NİN VERGİ TARİFELERİNİN
DİLİM SAYILARI İLE EN DÜŞÜK VE EN YÜKSEK DİLİME
İSABET EDEN ORANLAR

Ülke	Dilim sayısı (sıfır oranlı ilk vergi di- limi dahil)		1975'te Vergi Oranı		1985 te Vergi Oranı	
	1975	1985	En düşük dilim için Oran	En yüksek dilim için Oran	En düşük dilim için Oran	En yüksek dilim için Oran
Belçika	21	22	17	60	24.1	72
Danimarka	3	3	14.4	39.6	14.4	39.6
Fransa	13	14	5	60	5	65
Almanya	4	5	22	56	22	56
Yunanistan	19	16	3	63.4	11	63.4
İrlanda	6	3	26	77	35	60
İtalya	32	9	10	72	18	65
Lüksemburg	19	22	18	57	12	57
Hollanda	10	9	20	71	16	72
İspanya	16	34	15	61.73	16.14	66
İngiltere	10	6	35	83	30	60
Türkiye	11	6	10	68	25	50

Kaynak: Taxation in Developed Countries OECD Paris 1987
(KILIÇDAROĞLU, a.g.m., s.47).

Tablo 4'den anlaşılacağı gibi, gelir vergisi tari-
felerinde en az dilim sayısı Danimarka, İrlanda ve Almanya
damevcuttur. En fazla dilim sayısı ise Belçika ve Lüksemburg

gelir vergisi tarifelerininidir. Türkiye, bu konuda İngiliz vergi tarifesine benzerlik göstermektedir.

İlk gelir dilimine uygulanan oran incelenecek olursa, Türk vergi tarifesinde uygulanan oran, İngiltere ve İrlanda'da uygulanan orandan düşük olmakla birlikte, genel ortalamasının oldukça üstündedir. Ülkemizde kişi başına düşen gelirin, Ortak Pazar ülkelerine göre düşük olduğu gözönüne alınırsa, gelir vergisi mükellefleri, oranı oldukça yüksek olan ilk dilime dahil olarak vergilendirileceklerdir.

En yüksek gelir dilimine uygulanan vergi tarifesi oranları açısından ise, Türkiye, Danimarka'dan sonra en düşük oranı uygulayan ülkedir.

Genellikle vergi oranınının %50'lerin üzerinde olması, olumsuz ekonomik etkilerin ortaya çıkmaması bakımından tavsiye edilmektedir. Vergi oranları yüksek gelir dilimlerinde %80-90'a ulaşan bazı ülkelerde, yükümlünün gelirinden tasarruf edip yatırım yapma şevkinin tümüyle kırılmaması için bazı kapılar açık tutulmaktadır. Aynı şekilde riskli yatırımlardan kaçınmanın gelir ve kurumlar vergisi oranlarınının %50'yi aşmasından sonra ortaya çıkabileceği ileri sürülmektedir(135).

Buna karşılık, gelir vergisi tarifeleri, vergi adaleti açısından önem taşımaktadır. Tarifenin dilim

(135) ŞAFAK, a.g.m., s.60.

sayısı, hangi orandan başlayıp nereye kadar artacağı, tarifinin dikliği ya da yumuşaklığı, matrah ve oran farklarının ne olacağı gibi konular, artanoranlı vergilerin yapısal özelliklerini oluşturmaktadır ve vergi adaleti üzerinde de doğrudan etkilidirler(136).

Bu bilgilerin ışığı altında, Türkiye'de son yıllarda tarifede yer alan gelir dilimlerindeki ayarlamalar ve vergi oranlarının düşürülmesi ile tasarruf eğilimleri üzerindeki olumsuz etkilerin büyük ölçüde giderildiğini, 1985, 1986 ve 1987 yıllarında toplam özel tasarrufların önceki yıllardakine nazaran daha fazla artmış olmasında tarife düzenlemelerinin de etkili olduğunu kabul etmek doğru olur. 1987 yılı ile ilgili tarifede gelir dilimleri 5.000.000-80.000.000 TL. olarak belirlenmiş; her ikisinde de vergi oranları %25-%50 arasında tutulmuştur.

1980 sonrası vergi tarifeleri gelir dağılımı adalemini sağlamada etkili bir araç olarak düzenlenmemiştir. Çünkü 1963 tarifesinde en yüksek oran en düşük orandan yaklaşık 7 kat fazla iken yeni tarifelerde yaklaşık iki katıdır. 1984'ten sonra düzenlenen tarifelerde de en yüksek oranla en düşük oran arasındaki fark korunmakla birlikte %40, olan en düşük vergi oranı %25'e kadar indiril-

(136) Abdurrahman AKDOĞAN, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, A.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.137, Ankara, 1980, s.23.

miştir. Bu suretle tarifenin gelir dağılımını eşitleyici etkisi artırılmıştır(137).

1980 sonrası tarifelerde yükseklik farkı azaltılarak, uzunluk farkı ise artırılarak tarifenin daha yavaş dikleşmesi sağlanmıştır(138).

Gelir vergisi tarifelerinde yapılan değişimler gelir dağılımını gözetici nitelikte olmalıdır. Çünkü gelir vergisinin kendisi, uygun ekonomik, mali, politik ortamı bulunduğu zaman gelir dağılımını eşitleyici bir işlev görmektedir.

Bu ortamı ana hatları ile şöyle özetleyebiliriz. Önce verginin genel bir vergi olması ve bütün kazanç ve iratları kapsamaması zorunludur. Aşırı derecede yaygın duruma gelmiş istisna ve muafiyetler gelir vergisinin genelliğini ve dolayısıyla eşitleyici fonksiyonunu bozar. Bu konuda ikinci önemli nokta verginin uygulanmasındaki etkinliktir. Örneğin, vergi uygulamasında beyanname kontrolü yetersiz ise ve yükümlüler verilmesi gereken vergiyi değil, gerçekten ödemek istedikleri vergiyi beyan ediyorlarsa vergi amacına ulaşmış değildir. Bu durumda kaynaktan kesme yöntemine göre vergilendirilen maaş ve ücretler gerçek

(137) ŞAFAK, a.g.m., s.60-62.

(138) Selâhattin TUNCER, Vergi Uygulamaları, B.4, İstanbul, 1983, s.166.

tutarları üzerinden, beyana tabi ticari ve sinai kazançlar ile serbest meslek kazançları düşük tutarlar üzerinden vergilendirilir ve istenen vergi yükü dağılımı gerçekleşmiş olur(139).

6. Gelir Vergisinin Verginin Ödenmesi Açısından Karşılaştırılması

Somut, subjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer.

Türk Gelir Vergisi Kanunu 117. maddeye göre; yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi mart, haziran ve eylül aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

Çalışmadaki ülkelerde, gelir vergisi genelde yıllık olarak, mükellefler tarafından beyannamenin verilmesi biçiminde ödenir. Vergilendirme yılı içerisinde, menkul kıymetlerin gelirleri, bazı gayrimenkul gelirleri, serbest olmayan faaliyetlerin gelirleri kaynakta tevkifat yoluyla, nihai vergiden düşülecek biçimde vergilendirilmektedir.

Bunların yanısıra bugün Avrupa Topluluğu ülkelerinde

(139) Fazıl TEKİN, Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.192/122, Eskişehir, 1978, s.168.

ve gelişmiş ülkelerin çoğunda peşin vergi uygulaması vardır.

Bir diğer tanımıyla kazandıkça öde yönteminin başlıca yararlarını şöylece sıralayabiliriz:

i. Enflasyon dönemlerinde ekonomideki likiditenin masedilmesini sağlayarak enflasyonun hızını azaltabilir.

ii. Böyle devirlerde Devletin, paranın satın alma gücündeki değer kaybından dolayı zarar görmesini önler.

iii. Vergi ödeme sürelerinin uzun olmasının yıllık beyannameye tabi olanlara sağladığı avantajları, biraz olsun gidererek, bunlarla ücretliler arasındaki eşitsizliğe oldukça engel olur.

iv. Vergilerin yıllık beyandan sonra belirli taksitlerle alınması, verginin güvenlik tahsili yönünden de bazı sakıncalar doğurabilir.

Yani, gelirin elde edildiği zaman ile verginin ödenmesi arasında geçecek süre içinde yükümlülerin mali durumları kötüleşerek vergilerin tahsili tehlikeye düşebilir. Kazandıkça öde yöntemi bu sakıncayı da ortadan kaldırır(140).

(140) Kâmil MUTLUER, "Kazandıkça Öde Yöntemi ve Gelir ve Kurumlar Vergimizde Vergi Ödeme Süreleri", E.İ.T.İ.A. DERGİSİ, C.XX, S.2(Haziran, 1979), s.133.

Türkiye'de de vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle geçici vergi uygulaması başlamıştır.

Türk G.V.K.'nın Mükerrer 120'ci maddesine göre(141): Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler.

Geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ticarî ve meslekî kazançta isabet eden kısmının %50'sidir. Bu oranı, %100'e kadar artırmaya veya %25'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Geçici vergi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. Geçici verginin ilk taksidi yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitleri ise her ayın 20'nci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir.

Bir önceki takvim yılında tahakkuk eden geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, içinde bulunulan yıla ilişkin olarak ödenecek geçici vergiye, artan kısmı diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir.

(141) G.V.K., R.G.T. 10.12.1988, No.20015.

Bu kanunla birlikte, A.T. ülkelerinde uygulanan peşin vergi ödemesinin, Türkiye'de de başlatılması, malî sistemler arasındaki farklılıkları, bir adım daha azaltmaktadır.

II. KURUMLAR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1. Kurumlar Vergisinin Vergi Yüğü Açısından Karşılaştırılması

A.T.'ye üye ülkelerde kurumlar vergisinin GSYİH'ya oranı bir tablo halinde ve yirmi yıllık bir zaman dilimi içinde verilmiştir. Tablo 4'den anlaşılacağı gibi, kurumların vergi yükü Lüksemburg, İngiltere ve İtalya'da ağırlıklı olarak görülmektedir. Bu bir anlamda bu ülkelerde kurumlaşmanın ekonomide yaygınlaştığını da göstermektedir. Kurumlar Vergisinin GSYİH'ya oranının en düşük olduğu ülke ise Yunanistan'dır.

Türkiye'de kurumlar vergisinin GSYİH'ya oranı İspanya, Yunanistan ve İrlanda'ya göre daha yüksektir. Bu açıdan A.T.'ye tam üye olan bir kısım ülkelerle karşılaştırma yapıldığında, dezavantajlı bir durumda olmadığı söylenebilir.

TABLO 5

A.T. ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ

	<u>1965</u>	<u>1970</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>
Belçika	1.90	2.41	2.97	2.72	2.65	2.63	2.78	2.48	2.37	2.75	2.65	2.88	
Danimarka	1.36	1.07	1.29	1.60	1.30	1.36	1.37	1.47	1.26	1.15	1.39	2.52	2.37
Fransa	1.84	2.24	1.98	2.27	2.20	1.85	1.93	2.14	2.16	2.23	1.91	1.87	1.93
Almanya	2.47	1.87	1.59	1.70	2.08	2.19	2.27	2.07	1.88	1.91	1.92	2002	2.27
Yunanistan	0.40	0.41	0.86	0.87	0.89	0.84	0.97	1.09	1.12	1.29	0.81	0.90	
İrlanda	2.36	2.75	1.52	1.53	1.36	1.57	1.78	1.55	1.76	1.75	1.47	1.29	1.24
İtalya	1.88	1.83	1.83	2.03	2.15	2.86	2.52	2.69	2.99	3.43	3.77	4.04	
Lüksemburg	3.36	5.75	6.03	6.65	7.88	9.21	7.58	6.95	6.56	6.25	7.26	6.42	
Hollanda	2.71	2.53	3.36	3.01	2.98	2.79	2.61	3.02	3.15	3.07	2.87	2.61	3.03
Portekiz													
İspanya	1.35	1.41	1.35	1.34	1.25	1.17	1.16	1.23	1.16	1.18	1.35	1.42	1.56
İngiltere	2.19	3.46	2.22	1.83	2.29	2.52	2.51	2.77	3.38	3.81	4.15	4.42	4.70
Türkiye	0.72	1.13	1.06	1.01	0.99	1.39	0.92	0.90	2.07	2.55	1.98	1.61	1.78

Kaynak: Taxation in Developed Countries OECD Paris 1987 (KILIÇDAROĞLU, a.g.m., s.48).

2. Kurumlar Vergisinin Vergiye Tabi Gelir Açısından Karşılaştırılması

Türk Kurumlar Vergisinin konusu, kurumların kazançlarıdır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Kurumlar Vergisi, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır(142). Bilanço esasına göre kurum kazançları, dönem başı ve dönem sonu öz sermayeler arasındaki müsbet fark kurum kazancını oluşturacaktır. Dönem içinde işletmeden çekilen değerler kurum kazancına eklenecek, dönem içinde işletmeye eklenen değerler ise kurum kazancından düşülecektir(143).

Çalışmada incelenen Avrupa Topluluğu ülkelerinde, kurumlar vergisinin konusu ve kurum kazancının tanımlanmasında Türk Kurumlar Vergisi Kanunu ile önemli gelişkilere rastlanmamaktadır. Sadece Belçika'da kurumların, kurumlar vergisi ve tüzel kişiler vergisi olarak ayrılmış iki vergiye tabi oldukları görülmektedir. Tüzel kişiler vergisinin kâr amacı gütmeyen niteliğine karşılık, kurumlar vergisi mükellefleri kâr amacı güden faaliyetlerde bulunmaktadır.

(142) K.V.K., R.G.T. 10.6.1949, No.7229.

(143) Kâmil MUTLUER-Fazıl TEKİN-Fethi HEPER, Türk Vergi Mevzuatı, A.Ö.F. Yayınları, Ya.No.24, s.249.

Türk K.V.K.'nun 14. maddesine göre, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, G.V.K.'na göre indirilecek giderlerin dışında indirilecek giderler şunlardır: Hisse senedi ve tahvillerin ihraç giderleri; ilk tesis ve örgüt giderleri; genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri; sigorta teknik ihtiyatları, eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı, bağış ve yardımlar, geçmiş yıl zararları, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları.

Türkiye ile çalışmadaki ülkeler arasında büyük bir benzerlik bulunmaktadır. Yalnız ülkemizde sermaye şirketlerine bazı sabit kıymetlerini devamlı yeniden değerlemeye tabi tutarak yeni net değerleri üzerinden amortisman ayırma imkânı sağlanması durumu örneğin Fransa, İngiltere ve Almanya'da bulunmaktadır(144). Ülkemizde, sermaye şirketleri sabit kıymetlerini ve amortismanları kanunla belirlenen katsayılarla çarpmak suretiyle gayrimenkuller dışında diğer sabit kıymetlerinin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırmak imkânı elde etmişlerdir(145).

(144) Ziyaettin BİLDİRİCİ, Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri, An.Ün. Yayını, Ya.No.177, Eskişehir, 1986, s.71.

(145) Nahit KİTİŞ, "Yeniden Değerleme", VERGİ DÜNYASI, S.19(Mart, 1983), s.60.

3. Kurumlar Vergisinin Mükellefler Açısından Karşılaştırılması

Türk K.V.K.'nun 1. maddesine göre aşağıda yazılı kurumların kazançları Kurumlar Vergisine tabidir.

- A..Sermaye şirketleri,
- B. Kooperatifler,
- C. İktisadi Kamu Müesseseleri,
- D. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- E. İş ortaklıkları.

Gelir Vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisi mükellefleri de tam ve dar mükellefler olmak üzere ikiye ayrılır.

Türk Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesine göre; birinci maddede yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler. T.K.V.K.'nun 16. maddesine göre: Birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Çalışmada incelenen ülkelerin tümünde, tam ve dar mükellef tanımları benzer biçimde yapılmıştır. Dar mükellefler sadece, faaliyette buldukları ülkede elde ettikleri gelirlerden, o ülkenin yasalarına göre vergilendi-

rilmektedirler. Dar mükelleflere uygulanan yasalar ise, tam mükelleflere uygulanan bir takım indirimlerin uygulanmaması farklılığı dışında, tam mükelleflerinki ile aynıdır.

4. Kurumlar Vergisinin Vergi Oranları Açısından Karşılaştırılması

A.T. ülkelerinde ve Türkiye'de kurumlar vergisi oranları aşağıdaki gibidir.

TABLO 6

A.T. ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

<u>Ülkeler</u>	<u>Oran (%)</u>
Belçika	45
Danimarka	50
Fransa	45
Almanya	56
Yunanistan	44
İrlanda	50
İtalya	53
Lüksemburg	40
Hollanda	43
Portekiz	30/47
İspanya	35
İngiltere	35
Türkiye	46

Kaynak: KILIÇDAROĞLU, a.g.m., s.39.

Tablo 5'den görüleceği üzere A.T. ülkelerinde uygulanan kurumlar vergisi oranları da farklılıklar göstermektedir. Kurumlar vergisi oranının en yüksek uygulandığı ülke Almanya'dır(%56). Buna karşın İspanya ve İngiltere'de bu oran % 35'dir.

Ancak uygulanan oranların yüksekliği, o ülkede daha fazla kurumlar vergisinin alındığı anlamını taşımamaktadır. Nitekim, en yüksek oranının uygulandığı Almanya'da kurumlar vergisinin GSYİH'ya oranı 1985 yılında %2.27 iken, daha düşük bir kurumlar vergisi oranının uygulandığı İngiltere'de vergi yükü %4.70'dir. Kuşkusuz bu yükün belirlenmesinde temel etkenlerin başında, uygulanan vergi oranları dışında, matrahın belirlenmesi(istisnaların fazlalığı) ve kurumlaşmanın yaygınlaşması da gelmektedir(146).

Türkiye'de ise kurumlar %40 oranında vergilendirilirken, 6 puan artırılarak, kâr paylarının ayrıca vergilendirilmemesi(gelir vergisi beyannamesine dahil edilmemesi) sağlanmıştır.

Türk Kurumlar Vergisi Kanununda uygulanan kurumlar vergisi oranı, bazı A.T. ülkelerinden daha yüksektir.

Birinci bölümde sözü edildiği gibi, A.T.'de kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi oranlarının %45-55 arasında saptanması hakkında tasarılar vardı. Bu açıdan

(146) KILIÇDAROĞLU, a.g.m., s.39.

bakıldığında Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranı, birçok üye ülkeye göre daha uygun bir seviyededir.

5. Kurumlar Vergisinin Verginin Ödenmesi Açısından Karşılaştırılması

Türk Kurumlar Vergisine göre vergi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarholunur. Kurumlar vergisi beyannamesi, yani yıllık beyannameler, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ay içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Nisan, temmuz ve ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitle ödenir.

A.T. ülkelerinde, bazı farklılıklarla peşin ödeme sistemi vardır. Örneğin İngiltere'de, dağıtılan kâr payına göre peşin kurumlar vergisi alınırken, İtalya'da bu oran, bir önceki vergilendirme dönemindeki kurumlar vergisi miktarının %75'i oranındadır. Fransa'da ise bir önceki yıl vergisinin belirli bir oranı 4 taksitte verilmektedir.

Çalışmadaki ülkelerin çoğunda, kurumlar vergisindeki peşin ödeme sistemi gelir vergisindeki gibidir. Sadece taksitlerde bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Türkiye'de de, gelir vergisinde sözü geçen geçici vergiye ilişkin kanun hükümleri aynen kurumlar vergisi mükellefleri için de uygulamaya konulmuştur. Bu şekilde, devletin olası gelir kaybı önlenmekte ve mükellefler arasında daha adil vergi yükü dağılımı sağlanmaktadır.

6. Kurumlar Vergisi Sisteminin Sınıflandırılması

Kurumlar Vergisini gelir ve kurumlar vergisinin bütünleştirilmesi ve ahenkleştirilmesi esasına dayanarak dört temel sınıfa ayırabiliriz(147).

- i. Ayrı tüzel kişilik sistemi
- ii. Tam bütünleşme sistemi
- iii. Farklılaştırılmış oranlar sistemi ve
- iv. Vergi alacağı sistemi.

Ayrı tüzel kişilik, bir diğer deyişle klâsik sistemde, şirket kazancından kurumlar vergisi alındıktan sonra, ortak dağıtılan kâr payı için ayrıca gelir vergisi ödenmektedir. Bu olay aynı kazancın üzerinden iki kez vergi alınmasına yol açacaktır.

Tam bütünleşme sisteminde ise kurumları ortakların oluşturdukları kabul edilir. Bu sistemde kurumlar vergisi tamamen uygulamadan kaldırılır ve gerçek kişiler gelir vergilerini hesaplanan kurum kazancını da içerecek biçimde öderler.

Farklılaştırılmış oranlar sisteminde kurum kazançları dağıtılmış kazançlar veya dağıtılmamış kazançlar olarak nitelendirilir. Dağıtılan kurum kazançları, dağıtılmamış

(147) Yılmaz BÜYÜKERŞEN-Fazıl TEKİN-Fethi HEPER, Kamu Maliyesi, A.Ö.F. Yayını, Ya.No.13, Ankara, 1984, s.183.

kurum kazançlarına oranla daha düşük düzeyde vergilendirilir.

Vergi alacağı sistemi kısmî ve tam vergi alacağı sistemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Kısmî vergi alacağında ortaklara ödenen kâr payının belirli bir oranı vergi alacağı olarak hesaplanmakta ve bu tutar ortak tarafından kâr yapına eklenerek gelir olarak bildirilmektedir. Ortağın bu geliri(kâr payı+vergi alacağı) üzerinden hesaplanan gelir vergisinden vergi alacağı düşülmektedir(148).

Tam vergi alacağında ise, ortağa ödenen kâr payı, şirket bünyesinde ödenen kurumlar vergisiyle birlikte brüt olarak dikkate alınmaktadır. Daha sonra ortak hesaplanan brüt tutar üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Fakat ortak kurumlar vergisi kadar bir vergi alacağını hesaplanan gelir vergisinden indirebilmektedir(149).

Avrupa Komisyonunu'nun Konsey'e sunduğu direktif tasarısından birinci bölümde bahsedilmişti. Tasarıya göre ortakların kâr paylarının taşıdığı kurumlar vergisinin

(148) Yakup USLU, Türk Gelir Vergisinde Vergi Alacağı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.1982-242, Ankara, 1982, s.10.

(149) A.R. PREST-N.A. BARR, Public Finance in Theory and Practice, Sixth Edition, Weiden feld and Nicolson, London, 1979, s.457(BİLDİRİCİ, a.g.e., s.66'dan naklen).

%45-55'i arasında bir miktarı gelir vergisinden indirme hakkı tanınacaktır.

Tasarı Roma Andlaşmasınının 100'üncü maddesi uyarınca Ekonomik ve Sosyal Komite ile Avrupa Parlamentosu'nun görüşüne sunulmuştur. Ancak Ekonomik ve Sosyal Komite'nin onayını alan tasarı Avrupa Parlamentosundan çıkmadı. Bununla birlikte sorun klâsik sistemle kısmî bütünleştirme sistemi arasında bir seçimden çok, bu ikincisinin tüm üyelerce kabul edilebilecek bir düzenlemesinin yapılmasıdır; çünkü halen Hollanda ve Lüksemburg dışında bütün üyelerde kısmen bütünleştirilmiş sistem uygulanmaktadır. Bunlardan Almanya bir süre önce tam bütünleştirilmiş sistemi geçmiştir(150).

Türkiye'de ise kurumlar vergisine tabi kazançlar daha sonra dağıtıldığında gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu yönüyle ülkemizdeki kurumlar vergisi oranı uygulaması batı ülkelerinden oldukça farklıdır(151).

Ülkemizde kurumlar vergisine tabi olmayan bazı kazançlar %10 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulmakta ve bu kazanç ortaklara dağıtılsada dağıtılmasa da, gelir

(150) ÖNCEL, a.g.e., s.738.

(151) Ziyaettin BİLDİRİCİ, "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çesitli Faktörlerin Karşılaştırılması", An.Ün. İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.VI, S.2 (Kasım, 1988), s.362.

veya kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Böylece gelir vergisi mükellefleri %50'lere varan oranlarla vergilendirilirken kurumlardan elde edilen kazançlar düşük bir oranda vergilendirilmekte ve adaletsiz bir uygulama ortaya çıkmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- : A.E.T.'da Uygulanan Vergiler,
İktisadi Kalkınma Tesisi, İstanbul,
1967.
- AKDOĞAN Abdurrahman : Gelir Vergisi Açısından Vergi
Adaletine Teknik Bir Yaklaşım,
A.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.137,
Ankara, 1980.
- AKMANSU Mehmet : Yunan Vergi Sistemi, Maliye Tetkik
Kurulu Yayını, Ya.No.57, Ankara,
1956.
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı
Üzerinde Vergilerin Etkileri,
An.Ün. Yayını, Ya.No.177, Eskişehir,
1986.

- BİLDİRİCİ Ziyaettin : "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Eşitleyen Çesitli Faktörlerin Karşılaştırılması", An.Ün.İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.VI, S.2(Kasım, 1988).
- BOLAT Ömer : "Avrupa Topluluğu'nda Malî Ahenk-
lestirmeyi Sağlamada Ulaşılan Boyut ve Hedefler", BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR, (Mart, 1987).
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi, B.5, İstanbul, 1976.
- BÜYÜKERŞEN Yılmaz
TEKİN Fazıl
HEPER Fethi : Kamu Maliyesi, A.Ö.F. Yayını, Ya. No.13, Ankara, 1984.
- ÇOŞKUN Gülay : Devlet Bütçesi, Ankara, 1986.
- DEMİRALP Selçuk : "Uluslararası Vergi Harmonizasyonu Çalışmalarının İrdelenmesi", MALİYE DERGİSİ, S.5(Mayıs-Haziran, 1981).
- DURMUŞ Arif : Alman Kurumlar Vergisi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.101, 1959.

- ERGINAY Akif : Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Yayını, Ankara, 1981.
- HALPERN Lionel : Taxes in France, B.3, London, 1980.
- HASKINS Deloitte : Taxation in Europe 1983, Oyez Longman Publishing Limited, London, 1983.
- HEPER Fethi : Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.126/148, Eskişehir, 1981.
- HEPER Fethi
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : "Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Pesin Vergi Uygulaması", An.Ün.İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.V, S.2(Kasım, 1987).
- HEREKMEN Aykut : Kamu Maliyesi, Ankara, 1986.
- HEREKMEN Aykut : Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ankara, 1976.
- : Inventaire Des Impôts, Office des Publications Officielles des Communautés Européennes, 1983.
- JACOBS Jon D. : International Tax Summaries 1986, Jon Wiley and Sons, New York, 1986.

KAY J.A.

KING M.A.

: The British Tax System, Oxford University Press, B.3, New York, 1983.

KILIÇDAROĞLU Kemal

: "Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi", MALİYE DERGİSİ, S.88(Kasım, 1988-Şubat 1988).

KİRAZCI Deniz

: "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Politikası", VERGİ DÜNYASI, S.69(Mayıs, 1987).

KİTİŞ Nahit

: "Yeniden Değerleme", VERGİ DÜNYASI, S.19(Mart, 1983).

KOÇ Kemalettin

: "Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirine Yaklaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", VERGİ DÜNYASI, S.72(Ağustos, 1987).

KORKMAZ Esfender

: Vergi Yapısı ve Gelişimi, İ.Ü.İ.F. Yayını, Ya.No.2989, İstanbul, 1982.

MUTLUER Kâmil

: "Kazandıkça Öde Yöntemi ve Gelir ve Kurumlar Verginizde Vergi Ödeme Süreleri", E.İ.T.İ.A. DERGİSİ, C.XX, S.2(Haziran, 1979).

MUTLUER Kâmil

TEKİN Fazıl

HEPER Fethi : Türk Vergi Mevzuatı, A.Ö.F. Yayınları, Ya.No.24, Eskişehir.

ÖNCEL Muallâ : "A.E.T. da Vergi Uyumlaştırması", Prof.Dr. Akif Erginay'a Armağan, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1981.

ÖZDEMİR Biltekin : Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.205, 1979.

ÖZEL Hakkı

ŞENYÜZ Doğan : Türk Vergi Sistemi, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayını, Ya.No.2, Bursa, 1987.

ÖZER İlhan : Gelir Vergisi Politikası, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.164, Ankara, 1975.

SCHMÖLDERS Günter : (Çev. Salih Turhan), Genel Vergi Teorisi, B.4, İstanbul, 1976.

SÜRAL Arıcan : "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Etnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", VERGİ SORUNLARI, S.6, 1986.

- SÜRAL Arıcan : "Türkiye ve A.E.T. Ülkeleri Vergi Sistemleri Mukayesesi ve Ahenkleştirme Sorunu", VERGİ SORUNLARI, S.6, 1987.
- ŞAFAK Mehmet : "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması". VERGİ DÜNYASI, S.86, (Ekim, 1988).
- ŞENYELİ Ziya : Alman Gelir Vergisi Mevzuatı ve Tatbikatı, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ya.No.102, 1959.
- : Traités Instituant les Communautés Européennes, Office des Publications Officelles des Communautés Eurapéennes, 1971.
- TEKİN Fazıl : Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ya.No.192/122, Eskişehir, 1978.
- TUNCER Selâhattin : Vergi Uygulamaları, B.4, İstanbul, 1983.
- USLU Yakup : Türk Gelir Vergisinde Vergi Alacağı, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1982.

- UYSAL Fethullah : A.E.T.'de Vergi Uyumlaştırması Sorunu, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983.
- : Le Dossier de L'Europe, "L'harmonisation Fiscale dans la Communauté", S.10(Mayıs, 1984).
- : Bulletin des Communautés Eurapéennes, "Harmonisation des Systèmes d'Impôt", S.10(Temmuz, 1975).
- : G.V.K., R.G.T.10.12.1988, No.20015.
- : G.V.K., R.G.T.6.1.1961, No.10700.
- : K.V.K., R.G.T.10.6.1949, No.7229.
- : Belediye Gelirleri Kanunu, R.G.T. 11.12.1985, No.18955.
- : J.O., seri L, 5.11.1975.
- : J.O., seri C, 22.3.1969.
- : J.O., seri C, 22.3.1969.
- : J.O., seri L, 19.12.1977.
- : 1989 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ankara, 1988.