

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Adnan Erdal¹

ÖZET

Devletin kamusal talepleri karşılamak üzere egemenlik gücüne dayanarak almış olduğu vergiler, günümüzde küreselleşmenin etkisiyle sınırlar ötesine ulaşmıştır. Her ülkenin kendi sınırlarında kullandığı vergilendirme yetkisinin, ülkeler arasında çakışmasına yol açan bu durum aynı zamanda rekabete de yol açmaktadır. Ülkeler arasındaki vergi rekabeti olumlu ve olumsuz olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmakta ve zararlı vergi rekabetini önlemek için vergilerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: vergilendirme, vergi rekabeti, vergi uyumu.

TAX COMPETITION AND HARMONIZATION IN EUROPEAN UNION

ABSTRACT

Taxes which are taken to meet the demands of public by sovereign power of the state, today, reached the beyond borders through the impact of globalization. Each country has power of taxation, which used in own country border, caused not only conflict but also competition among the countries. Tax competition among the countries emerges in two ways that positive and harmful, and to harmonize with each others tax for prevention of harmful tax competition is being studied.

Keywords: taxation, tax competition, tax harmonization.

¹ Yrd. Doç. Dr., Celal Bayar Üniversitesi, adnanerdal@gmail.com

Giriş

Vergilendirme yetkisi, ülkelerin egemenlik unsuruna dayanarak vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuki gücünü ifade etmektedir. Küreselleşme ile birlikte kural olarak ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağı konusu gündeme gelmiştir.

Ülkeler de mükellefler gibi vergi yükünün en az olacağı bölgelerde yatırım kararlarını gerçekleştirmeyi tercih etmektedirler. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ticaret sınırlarının kalkması, ülkelerin yatırım kararlarını vergi oranı daha düşük olan ülkelere yönlendirmesini hızlandırmıştır. Bu durum ise vergi oranı yüksek seyreden diğer ülkeler aleyhine olan ve literatürde vergi rekabeti olarak tanımlanan kavramı ortaya çıkarmaktadır. Vergi rekabeti, ülkelerin daha fazla yabancı sermayeyi ülkesine çekebilmek için rakip ülkelerin vergi oranlarına göre daha düşük oranlar uygulayarak vergi tabanlarında bir aşınmaya neden olduğu durumu ifade etmektedir.

Vergi rekabetinin yararlı ve zararlı (haksız) vergi rekabeti olmak üzere iki şekli bulunmaktadır. Haksız vergi rekabeti, AB üye ülkelerini de zaman içerisinde olumsuz etkiler hale gelmiştir. Haksız vergi rekabetinin önlenmesi için rakip ülkelerin vergi oranlarında bir uyumlaştırma yoluna gidilmesi konusu gündeme gelmiştir. Bu nedenle OECD'nin yanı sıra AB de haksız vergi rekabeti konusunda dolaylı olarak birçok çalışma ortaya koymuştur. AB dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ayrı ayrı vergi uyumlaştırmasına ilişkin birçok direktif yayınlamıştır. Direktiflerle üye ülkelerin vergi oranları arasında uyumlaştırma sağlanmaya çalışılarak vergi rekabetinin zararlarının minimizasyonu amaçlanmıştır.

Bu çalışma içerisinde kavram olarak vergi rekabeti açıklandıktan sonra AB'nin bu konuda yapmış olduğu çalışmalara yer verilmeye çalışılacaktır.

VERGİ REKABETİ

Küreselleşme, sosyal, siyasal ve ekonomik alanda pek çok değişimi beraberinde getirmesi yanında, ulus devletlerin vergi politikalarının diğer devletler üzerindeki dışal etkilerinin artmasına da neden olmuştur. Dolayısıyla birçok devlet vergilendirme yetkisini kullanma konusunda bazı sıkıntılarla karşı karşıya kalabilmektedirler.

Küreselleşmenin getirdiği gelişmelerle, bir ülkenin potansiyel vergi tabanı geçmişte olduğu gibi artık katı bir şekilde kendi topraklarıyla sınırlı olmadığı gibi dünyanın geri kalan kısmına kadar da ulaşabilmektedir. Bu nedenle bir ülke yabancı finansal sermayeyle, doğrudan yabancı yatırımlarla yüksek gelirleri kısmen ya da tamamen vergiler yoluyla ülkeye çekmeyi denemektedir. Ayrıca, ülkeler geçmişte sahip olmadıkları imkânlarla diğer ülkelerin vergi tabanlarına saldırabilirler. Böylece dünya vergi tabanı, okyanus ve atmosfer gibi açıkça mülkiyet hakları kurulmayan, bütün ülkelerin avantajlarından ve diğer ülkelerin muhtemel zararlarından yararlanmaya çalıştığı ortak bir kaynak haline almaya başlamıştır (Tanzi, 2008).

İnternet ve elektronik ticaretin de ortaya çıkmasıyla birlikte farklı vergilendirme otoritesine sahip olan ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet alım satımları sayesinde vergi matrahlarını vergi yükünün en az olduğu ülkede oluşturma çabalarını arttırmıştır (Çak, 2008). Mobilitesi küreselleşmeyle birlikte artan sermaye, ülkeler arasında vergi rekabetini arttırmış ve aynı zamanda bu konuya ilişkin vergi düzenlemelerinin yapılmasına yol açmıştır. Ekonomiler dışa açıldığında kötü vergi politikaları gibi uygulamalar; yatırım ve emek akımları üzerindeki önemli etkiler nedeniyle büyük ekonomilerin bile kayba uğramalarına neden olurlar. Böylece vergi rekabeti, her daim daha da önemli bir hal almaktadır (Edwards ve Rugsy, 2002).

Kavram Olarak Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, üretim faktörleri için ülkeyi cazip hale getirmek üzere efektif vergi oranlarının düşürülmesini ifade etmektedir. Bu rekabet esas olarak üretim faktörlerinin ülkeler arasında hareketli olmasıyla ortaya çıkmakta ve etkisizlik meydana getirmektedir. Bu durum vergi oranları ve buna bağlı olarak da kamu harcamalarında ülkeler arasında dibe doğru bir yarışa neden olmaktadır (Göker, 2008).

Vergi rekabeti kapsamlı olarak vergilendirme yetkisine sahip olan devletin vergi politikalarının diğer devletler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir.

Vergi rekabeti, hanehalkı ve firmaların alt-merkezi hükümetin vergi politikalarında yaptığı değişiklikten sonra başka bir yerel yönetime doğru hareket etme isteği ya da yeteneğine dayanmaktadır. Dolayısıyla mobil vergi matrahı olmadan vergi rekabeti olmamaktadır (Blöchliger ve Pinero-Campos, 2011). Vergi rekabetine ilişkin ekonomik literatür, 1956'da Charles Tiebout tarafından yerel yönetimin hazırladığı kamusal malları değerlendirdiği çalışmasının izlerini taşımaktadır. Tiebout analizine göre mobil bulunan hanehalkı için yerel yönetimler arasındaki rekabet, bütün toplumun refahını arttırmaktadır. Bölge sakinlerini kaybetmekten kaçınmak için yerel yönetimler kamu harcamaları ve vergi düzeylerini yerel tercihlere göre

ayarlamalıdır. Bireyler yaşayacakları yerel idareyi, talep ettikleri kamusal malın yerel vergi düzeyiyle ilişkisine göre seçerler (Edwards ve Rugy, 2002).

İlgili literatürde vergi rekabeti, genelde bir ülkenin ekonomik refah seviyesini arttırmak, ülke içerisindeki ulusal sermayenin daha rekabetçi hale gelebilmesini sağlamak ve doğrudan yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için söz konusu ülkenin vergi sistemiyle oluşan toplam vergi yükünün, bu alanda yer alan rakip ülkelerin vergi koşulları düşünülerek hafifletilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

Uygulanan vergi rekabeti; birey, kurum ya da kuruluşlara çalışma, yatırım yapma, tasarrufta bulunma, faaliyet alanlarını belirleme gibi konularda onlara tercihte bulunma imkanı sağlamaktadır. Ancak uygulamalar daha fazla yabancı sermayeyi ülkelere çekmek isteyen ve vergi oranlarını bu amaçla sürekli azaltma eğiliminde olan ülkeler ve diğer ülke grupları için aleyhte bir sonuç meydana getirmektedir (Çak, 2008).

Vergi rekabeti (Giray, 2005):

- Vergi rekabeti, birey ya da işletmelerin uluslararası vergi gücünü arttırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.
- Vergi rekabeti, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen ülkenin daha iyi olması ya da tam tersi bir durumu ifade eden uluslararası rekabeti içerir.
- Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajları, çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleştirilmektedir.

Vergi rekabeti farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Karlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltılarak yurtiçindeki yerleşik firmaların rekabet gücünün artırılmasını sağlayan vergi rekabeti iyi, yararlı; diğer koşullarda yabancı sermayeyi çekemeyen ülkenin bunu gerçekleştirebilmek için vergi oranlarını düşürmesi sonucu oluşan durumda ise zarar verici vergi rekabeti söz konusu olmaktadır. Ayrıca vergi rekabeti farklı devletler ve ülkeler arasında uluslararası ölçekte gerçekleşiyorsa yatay vergi rekabeti; farklı düzeydeki idari birimler arasında gerçekleşiyorsa dikey vergi rekabetinden söz edilmektedir (Aktan ve Vural, 2004).

Vergi rekabeti zararlı (haksız) vergi rekabeti, yararlı vergi rekabeti olmak üzere iki başlıkta değerlendirilecektir.

Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti

Ticaret ve yatırım sürecini hızlandıran küreselleşme öncelikle ulusal vergi sistemleri arasındaki ilişkiyi değiştirmiştir. Bu anlamda küreselleşmenin vergi sistemlerinin gelişimi üzerinde pozitif etkisinin yanı sıra firma ve bireyleri, vergiyi en aza indirmek ya da vergiden kaçınmaya yöneltmek gibi olumsuz etkileri de mevcuttur. Nitekim finansal ve coğrafi olarak hareketli sermayeyi öncelikle kendi ülkelerine yönlendirme de ülkelerin, vergi politikalarını geliştirerek bu yeni fırsatlardan çıkar sağlamayı amaçlaması olumsuz etkilere yol açmıştır (OECD, 2013).

Vergi cennetleri ve tercihli vergi sistemlerinin, efektif vergi oranlarını diğer ülkelere göre daha düşük tutarak uygun olmayan rekabet koşulları oluşturması zararlı vergi rekabeti olarak ifade edilmektedir (Arıkan ve Akdeniz, 2005). Vergi rekabeti, vergi matrahının önemli oranda aşınmasına neden olarak özellikle sermaye üzerinden alınan vergilerin sürdürülebilirliğini zedelemektedir (Çak, 2008). Zararlı (haksız) vergi rekabetinin OECD tarafından belirlenen genel kriterleri şöyledir (OECD, 2013):

- Vergi otoritesinin ilgili gelire hiç vergi uygulamaması ya da çok düşük oranlı bir verginin uygulanması,
- Vergi sisteminin düşük oranlı ya da sıfır vergilemeye olanak sağlayan tercihli ya da ayrımcı özellikler taşıması,
- Uygulanan efektif vergi oranlarının diğer ülkelerde aynı gelirlere uygulanan oranlara göre daha düşük olması.

Literatürde vergi cennetlerinin pek çok tanımı olmasına karşın uluslararası düzeyde kabul edilen ortak bir tanım bulunmamaktadır. OECD vergi cennetini; eğer ülke vergi rekabetinde aşağıya doğru yarışı engellemeye çalışmaz ve diğer ülkelerdeki vergi gelirlerinin erozyonuna aktif olarak katkıda bulunursa söz konusu ülkeler, vergi cenneti ya da vergi sığınağı olarak kabul edilmektedir. Vergi rekabetinin olumsuz etkilerini azaltmak üzere OECD "Zararlı Vergi Rekabeti" çalışmasında vergi cennetlerinin dört temel özelliğini şu şekilde sıralamıştır:

- Hiç vergi olmaması veya nominal vergileme yapılması,
- Efektif bilgi değişiminin olmaması,
- Şeffaflıktan yoksunluk ve vergi anlaşmaları,
- Belirli bir faaliyette bulunma gereğinin aranmaması (2001'den itibaren kaldırılmıştır).

Vergi cenneti diğer ülke ya da bölgelere kıyasla tüm ya da bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayarak üretilen ürünlerin daha ucuz bir fiyattan piyasaya satış olanağının sağlanabildiği, başka bir ifade ile sağladığı çeşitli vergi avantajları nedeniyle haksız rekabetin sağlandığı ve üretilen ürün miktarlarının dünya serbest piyasa ekonomisindeki talep-arz kurallarına uyulmadığı, kıyı bankacılığı ve paravan şirketler yoluyla gizli çalışabilme olanağı sağlayan yerler olarak tanımlanabilmektedir (Canbay, 2009).

Faydalı Vergi Rekabeti

Ekonomide rekabetin her türünün faydalı sonuçlar meydana getirdiğinden hareketle vergi rekabetinin iş çevreleri, kişiler ve devlet üzerinde olumlu etkilerinin bulunduğu ifade edilmektedir.

Bu olumlu etkiyi şu şekilde açıklamak mümkün olabilecektir. Vergi rekabeti, tasarrufları arttırmak suretiyle bireylerin refah seviyelerinde bir artışa neden olmaktadır. Yatırımlar ve kayıtlı tasarruflar üzerindeki yüksek vergi oranları, büyümenin unsurları arasında yer alan yatırım ve tasarrufları olumsuz etkilemekte ve daha az iş yaratılmasına sebebiyet vermektedir (Çak, 2008).

Uluslararası alanda rekabetin faydalı olduğu iddiasına karşın, ne zaman hangi durumlarda bu olumlu etkinin zarara dönüştüğünü belirlemek neredeyse olanaksızdır. Ülkeler kendi vergilendirme yetkilerini kullanılırken ve uluslararası rekabet gücünü arttırabilmek amacıyla bazı vergisel düzenlemeler yaparken amaç hep ulusal refahı arttırmak, ekonomik göstergeleri olumluya dönüştürmek ve uluslararası ilişkileri geliştirmektir. Bu anlamda vergilendirme yetkisi kullanılırken alınan kararlar ülkenin kendi menfaatleri üzerinde yararlı etkiler yaparken, diğer ülkeleri de teşvik edip, canlandırıyorrsa arzulan bir yapı meydana gelmektedir. Ancak belli bir noktadan sonra uluslararası alanda diğer ülkeleri olumsuz etkiliyorsa zararlı vergi rekabeti söz konusu olmaktadır (Arıkan ve Akdeniz, 2005).

Vergi rekabeti ile ilgili ve özellikle vergi rekabetinin önlenmesi konusunda vergi uyumlaştırması kavramı da sıkça kullanılmaya başlanmıştır. Vergi uyumlaştırması ile ülkeler, efektif vergi oranlarını birbirine eşitlerken mali bağımsızlıklarını kaybetme ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Canbay, 2009).

VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Vergi uyumlaştırması, farklı vergi sistemlerine sahip ülkelerin vergi uygulamalarını kısmen ya da tamamen birbirine uyumlu hale getirmek için yapılan değişiklik, iptal ya da farklı bir düzenlemeyi birlikte kabul etmeyi içeren bir süreci ifade etmektedir.

Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması

AB'nin temel felsefesi olan "Tek Pazar" yaklaşımı, ekonomik bütünleşme hedeflerinin gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Bunu gerçekleştirmek ve hızlandırmak için, üye ülkelerin vergi sistemlerinin farklılığı sonucu oluşan rekabet ve ticaret engelleri AB tarafından özellikle ele alınmaktadır (Atıla, 2009). 2002 yılında Avrupa Birliği genelinde Tek Para sistemine geçilmesiyle Ekonomik ve Parasal Birlik hedeflerini de içeren, Birliğin kuruluşundan bu yana gerçekleştirilmeye çalışılan hedeflerin; ancak üye ülkeler arasında vergilendirme alanında uyumlaştırma sağlandığı takdirde tam anlamıyla gerçekleşeceği düşünülmektedir. Üye ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar, ülkelerin vergi yüklerinin farklı olmasına neden olarak rekabetin oluşmasına engel oluşturmaktadır (Altunay, 2010).

AB'nde vergi uyumlaştırması, ekonomik birlik ya da gümrük birliği içinde bütünleşme yolundaki ulusların vergi konusundaki işbirliğini ifade etmekte olup, 1958 Roma Anlaşması'na dayanmaktadır (Turhan, 1998). Üye ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarından kaynaklanan farklılıklar, vergi sistem ve oranların tam olarak birbirine yaklaşmasını engellemektedir. Vergi uyumlaştırmasındaki amaç, Birlik üyesi ülkelerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmek değil; üretim faktörlerinin Birlik içinde serbest dolaşımının sağlanması, üye ülkeler arası ticaret saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması, vergi yapısındaki farklılıkların giderilmesi ile Birlik içinde eşitlik ve rekabete dayalı bir ticari ilişki oluşturabilmektir (Yıldız, 2006). Öte yandan vergi uyumlaştırması ne kadar başarılı olursa ulus devletlerin maliye politikalarını kullanma yeteneği de o denli azalmaktadır (Aktan ve Vural, 2004). Bu nedenle vergilerin uyumlaştırılması (harmonizasyonu) iktisadi birlik için olduğu kadar birliğe üye olmayan herhangi bir ülke için de önem teşkil etmektedir (Turhan, 1998).

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması, 1959 yılında Neumark'ın başkanlığında toplanan Avrupa Finans Komitesi tarafından geliştirilen "Vergi Ahenkleştirme Projesi" ile gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Buna göre üye ülkeler aynı ya da benzer vergileri aynı ya da yakın oranda uygulayacaklardır (Altunay, 2010). Örneğin Neumark raporu, AB üyesi tüm ülkelerde aynı gelir vergisi tipi uygulamayı öngörmekteydi. Ancak vergilerin uyumlaştırılması yoluyla uluslararası vergi tarafsızlığı oluşturma çabaları artan uluslararası vergi rekabeti sebebiyle başarısız olmuştur (Özpençe, 2009).

Mal ve hizmetlerin yanı sıra üretim faktörlerinin birlik içerisinde serbest dolaşımının görülmesi ve üye ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıkların belirleyiciliğini arttırması, AB'nde vergi uyumlaştırması konusunu daha da önemli hale getirmektedir. Vergi sistemleri arasındaki farklılıklar, birlik içinde vergi rekabetinin yoğunlaşmasına ve Ortak Pazar anlayışının önemini yitirmesine neden olabilmektedir. Avrupa Birliği'nde dolaylı ve dolaysız vergi uyumlaştırmasına gidilerek mal ve hizmetler ile sermaye faktörlerinin serbest dolaşımında vergi aracının tarafsız kalması sağlanmaya çalışılmaktadır (Atıla, 2009).

Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları

Vergi rekabeti dünya çapında hızla yükselerek zamanla AB üye ülkeleri arasında bile adaletsiz ve zararlı bir düzeye ulaşmıştır (Erkan, 2009). Dolayısıyla haksız vergi rekabeti AB açısından da önem teşkil etmektedir. AB'nin diğer ekonomik entegrasyonlar karşısında kendi rekabet gücünü koruyabilmesi bir taraftan kendi üyeleri arasında vergi rekabetini engellemesine, diğer taraftan da birlik dışı ülkelerle ve ekonomik bloklarla vergi yükü farklılıklarının giderilmesi konusunda uluslararası girişimlerde bulunmasına bağlıdır. Birlik içerisinde vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çalışmalarda daha çok vergi uyumlaştırması ve vergi idarelerinin koordinasyonu konularında mesafe katedilmiştir (Yıldız, 2006).

Avrupa Topluluğu anlaşmasında dolaysız vergilerle ilgili olarak özel bir düzenleme bulunmamaktadır, bu alanda topluluk kurumları özel olarak yetkilendirilmemiştir. Buna rağmen, Anlaşmanın mevzuatların uyumlaştırılması ile ilgili genel düzenlemesi dolaysız vergi uyumlaştırmasının hukuki temelini oluşturmuştur (Yaltı Soydan, 2002). Vergi uyumlaştırması konusunda Roma Anlaşması'nın 95 ve 102. maddeleri arasında yer alan hükümlere baktığımızda, 95-97. maddelerde üye ülkelerin, diğer üye ülkelerden ithal ettikleri ürünlere, kendi benzer ürünlerine uyguladıkları vergilerden daha yüksek bir iç vergi, ihraç ettikleri ürünlere ise ülkelerinde uyguladıklarından daha yüksek bir vergi iadesi uygulayamayacakları belirtilmiştir. Ayrıca üye ülkeler, ilkeleri ihlal etmemek koşuluyla ortalama vergi oranı saptayabilme olanağına sahiptirler.

98-102. maddelerde dolaylı vergiler dışındaki vergiler hakkında vergi rekabetine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Bu maddelere göre üye ülkeler, komisyonun önerisi ile konsey tarafından nitelikli çoğunluğun onayı sağlanmadan üye ülkelere yaptıkları ihracatlarda indirim ve vergi iadesi uygulayamayacakları, yapılan ithalatlarda da telafi edici vergiler koyamayacakları hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi Roma Anlaşmasında, vergi uyumlaştırması ile ilgili ayrıntıya yer verilmeden genel bir politika belirlenmiştir. Üye ülkeler vergiye ilişkin düzenlemeleri kendi aralarında imzalayacakları ikili anlaşmalarla yapacaklardır (Altunay, 2010).

Roma Anlaşmasında iç pazarı, serbest dolaşımı önleyen distorsiyonlara yol açan vergilemeye izin verilmemesi ilkesi benimsenmiş olmasına rağmen; vergileme konusunda Maastricht Anlaşması'nda verginin yerelliği ilkesi temel ilke olarak kabul edilmiştir. Verginin yerelliği ilkesi üye devletlerin mali özerkliğini öngörürken; ayrımcı olmayan tarafsız vergileme ilkeleri ciddi bir vergi uyumlaştırmasını öngörmekte ve bu ilkeler çelişebilmektedir (Özpençe, 2009).

Dolaysız Vergilerde Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları

Dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma, dolaylı vergilere göre daha karmaşık ve daha fazla problem meydana getirebilmektedir. Dolaysız vergilerde önemli olan teşebbüs kârlarına ve şirket hisselerine ağır mükellefiyet yükleyen vergilerin etkilerinin uyumlaştırılmasını sağlamaktır.

Vergi uyumlaştırması sağlanmaya yönelik çalışmalar iki ilke üzerine odaklanmaktadır. İktisadi birlik içinde bulunan ya da sadece ikili iktisadi ilişkileri olan ülkelerin bu ilkelere birini benimsemeleri uyumlaştırmanın yapılabilmesi için gerekli görülmekte; aksi durumda çifte vergileme konusu gündeme gelebilmektedir. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında varış ülkesi ve menşe ülkesi ilkelere "menşe ülkesi" ilkesinin uygulanmasını seçmiştir (Turhan, 1998).

Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaları daha yavaş ilerlemektedir. Gelir vergisinin sermaye ve emeğin serbest dolaşımı üzerindeki etkisine rağmen Komisyon, üye devletlerin olumsuz tepkilerini düşünerek gelir vergisini kısa ve orta vadede uyumlaştırma programına almamıştır. Buna karşılık, kurumlar vergisindeki farklılıklar, sermaye hareketlerini kesin olarak etkilediğinden Komisyon tarafından uyumlaştırma programına alınmıştır (Sağlam, 2005).

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu, 1959 yılı başında üye ülkelerin uzmanları ile birlikte gider vergilerini uyumlaştırma imkânlarını aramaya başlamıştır. Bunun ardından Mart 1961'de, Düsseldorf toplantısında dolaysız vergiler alanında da bu tür incelemeler yapılması eğilimi belirlenmiştir (Methibay, 1996). 1970 yılında ise Van Der Tempel Raporu yayınlanmıştır. 1992 yılında ise kurumlar vergisi alanında kapsamlı bir çalışma olan Ruding Raporu yayınlanmıştır.

1996 yılında Komisyon, yeni ve kapsamlı bir vergi yaklaşımını Maliye bakanları konseyine sunmuştur. Bu yaklaşım; geçmiş yıllar içinde vergi uyumlaştırmasının üye ülkelerce kendilerinin ulusal egemenlik kaybı olarak değerlendirilirken, uluslararası vergi rekabeti baskısının mali hareket alanını vergi kanunlarının birlik tarafından koordine edilmesinden daha fazla sınırladığının anlaşılması ile ECOFIN'de (AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi) kabul görmüştür. Yeni yaklaşım sonucunda hazırlanan bir vergi paketi 01.12.1997'de kabul edilmiştir. Bu paket üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar,

- Şirketlerin vergilendirilmesinde temel kurallar,
- Topluluk içinde faiz gelirlerinin asgari düzeyde vergilendirilmesine ilişkin direktif önerisi,
- Bağlı şirketler arasında gayri maddi hak ve faiz bedeli ödemelerine ilişkin direktif önerisi.

İşletme vergilemesi temel kurallarının amacı, bir işletmenin ekonomik faaliyetini nerede yapacağı konusundaki kararını etkileyecek olan düzenlemeleri (haksız vergi rekabetini) önlemektir. Bu kurallar, üye devletlere yeni haksız önlemlere başvurmama ve mevcut haksız önlemleri kaldırma yükümlülüğünü getirmektedir (Sağlam, 2005).

Dolaylı Vergilerde Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının hukuki dayanağı Avrupa Topluluğunu kuran anlaşmanın 93. maddesinde yer alan "Konsey, komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü alarak oybirliği ile ortak pazarın yararına üye ülkeler arasında uygulanan önlemleri karşılamaya yarayan muamele vergileri (KDV), özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilerle ilgili mevzuatı uyumlaştırabilir." hükmüdür. KDV ve ÖTV'ye ilişkin uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığıyla gerçekleştirilecektir (Alganer ve Yılmaz, 2010).

Dış ticaretin gelişmesiyle birlikte özellikle harcamalar üzerinden alınan vergi olması nedeniyle KDV'nin uyumlaştırılması gereği ortaya çıkmıştır. KDV uyumlaştırılması üzerinde oranlar ve istisna konular öne çıkmakta olup, dış ticaretin gelişmesiyle varış veya menşe ülkesinin vergilendirilmesi konusu AB'nin gündemine gelmiştir. AB KDV rejimine ilişkin temel esasları, Avrupa Birliği Konseyi tarafından çıkarılan direktiflerle belirlemiştir.

Uygulamalar çerçevesinde 1 Ocak 1993 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren geçici KDV rejiminde 1996 yılı sonuna kadar KDV'de varış ülkesi ilkesinin uygulanacağı, 1 Ocak 1997'den itibaren ise menşe ülkesi ilkesinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak bazı üye ülkelerin bu duruma karşı çıkması nedeniyle menşe ülkesinde vergilendirilmeye geçilememiştir. Çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine göre KDV, vergi oranlarındaki farklılıklar nedeniyle rekabet bozucu etkiler meydana getirmektedir. Dolayısıyla vergi oranlarındaki farklılıklar nedeniyle varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin, Ortak Pazar işleyişi açısından rekabet bozucu etkileri ortadan kaldıracak şekilde düşünülmektedir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002).

SONUÇ

Sermayenin mobilitesinin küreselleşme ile birlikte artması, ülkelerin daha fazla sermayeyi kendi ülkesine çekebilmek için bir yarışa girdikleri sürecin hızlanmasına neden olmuştur. Ülkeler daha fazla yatırımı kendi ülkelerine çekebilmek için vergi oranlarını aşağıya çekme yoluna gitmişlerdir. Bu durum ise söz konusu ülkede yatırım kararı almış ülkeler açısından vergi yükünü azaltmakta iken vergi oranlarının yüksek olduğu ülkeler için olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Dolayısıyla ortaya haksız vergi rekabeti çıkmış olmaktadır. Ayrıca ülkelerin vergi oranlarının birbirinden farklı olması, Tek Pazar düşüncesinin sağlanmasında da engel oluşturabildiğinden, vergi oranlarının ve matrahlarının uyumlaştırılması konusu önemli hale gelmiştir.

Haksız vergi rekabetinin önlenmesi için vergi uyumlaştırmasına gidilmesi gereği ön plana çıkmıştır. Çünkü haksız vergi rekabeti, Birlik üyesi ülkeler için de olumsuz sonuçlar meydana getirmeye başlamıştır. Bu konuda öncelikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ve dolaylı vergiler arasında da KDV oranlarının uyumlaştırılması öne çıkanlar arasında yer almaktadır. Dolaysız vergiler içinde ise gelir vergisi ve kurumlar vergisinde çalışmalar yapılmasına rağmen oranların birbirine yakınlaşması, Kurumlar Vergisi alanında olmuştur. Gelir vergisi bu konuda daha geride kalmış durumdadır. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılma süreci, başarılı bir seyir izlemektedir.

KAYNAKÇA

- Aktan, C., & Vural, İ. (2004). Vergi Rekabeti. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (22), 1-18.
- Alganer, Y., & Yılmaz, G. (2010). Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi , XXVIII (1), 135-160.
- Altunay, E. (2010/2). Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye'nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi. Bütçe Dünyası Dergisi (34), 93-110.
- Arıkan, Z., & Akdeniz, H. (2005). Küreselleşen Dünya'da Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi. Review of Social, Economic & Business Studies , 5/6, 285-338.
- Atila, Ö. (2009). Avrupa Birliği'nde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye. Vergi Dünyası (336).
- Blochiger, H., & Pinero-Campos, J. (2011). Tax Competition Between Sub-Cental Governments. OECD Working Papers on Fiscal Federalism .
- Canbay, T. (2009). Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze). Dora Yayınları.
- Çak, M. (2008/385). Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı .
- Edwards, C., & Ruggy, V. (2002). International Tax Competition A21st Century Restraint On Government. Policy Analysis (431).

- Erkan, F. (2009/399). Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları . Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi , 9, 93-122.
- Göker, Z. (2008). Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti. Maliye Dergisi (154), 121-134.
- Methibay, Y. (1996). Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi. Turhan Kitabevi Yayınları Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar:4.
- OECD. (1998). Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue. 19-20.
- Özpençe, Ö. (2009/391). Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı .
- Sağlam, M. (2005). Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenlemeler ve Son Öneriler. Vergi Dünyası (291), 142-156.
- Saraçoğlu, F., & Ejder, H. (2002). Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde Veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme Ve İhracat İstisnası. Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi , 17 (1), 61-80.
- Tanzi, V. (2008, January). OECD. Eylül 2013 tarihinde <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43410951.pdf> adresinden alındı.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası . İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Yaltı Soydan, B. (2002). Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler . İstanbul: Beta Yayınları .
- Yıldız, H. (2006). Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırması Çalışmaları. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , X (3-4), 544-569.