AVRUPA BİRLİĞİNE GEÇİŞ SÜRECİ VE TÜRK KAMU MALİYESİNİN UYUMU

17. TÜRKİYE MALİYE

S E M P O Z Y U M U

22-25 MAYIS 2002
FETHİYE

TÜRMOB YAYINLARI -185

AVRUPA BİRLİĞİNE GEÇİŞ SÜRECİ VE TÜRK KAMU MALİYESİNİN UYUMU

17. TURKIYE MALIYE SEMPOZYUMU

22-25 Mayıs 2002
FETHİYE

TÜRMOB YAYINLARI-185

SUNUŞ

Gelenekselleşen bir şekilde yapılmakta olan Türkiye Maliye Sempozyumlarından on yedincisi Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü ile Hukuk Fakültesi İktisat ve Maliye Bölümleri tarafından ortaklaşa 22-25 Mayıs 2002 tarihleri arasında Fethiye'de düzenlenmiş ve tüm katılımcıların olumlu katkıları ile başarı ile tamamlanmıştır.

Sempozyum sırasında bilimsellik esasına oturtulan bildirileri sunan ve bunlara bağlı olarak görüşlerini açıklayarak konunun daha iyi bir şekilde tartışılmasına imkan sağlayan katılımcılar bu başarının mimarları olmuşlardır.

Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin uyumu konusunun işlendiği sempozyumda tartışılan konuların, bu sürece büyük katkıda bulunduğuna şüphe bulunmadığı ve uygulayıcılar açısından da yararlı ve yol gösterici olacağına olan inancımı da sizlerle paylaşmak isterim.

Sempozyumda tartışılan konuların bir kitap halinde gerek katılımcıların gerek diğer araştırmacı ve uygulamacıların yararlanmasına kısa sürede sunulması suretiyle halen yaşanmakta olan geçiş sürecine de bu anlamda katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Kitabın hazırlanması aşamasında ses kayıtlarında mevcut sorunlara bağlı olarak bir bölüm tartışmalar metne dahil edilememiş, bunun yanı sıra programda yer almasına karşın sempozyuma katılmayarak sunumda bulunmayan ve metnini de tarafımıza göndermeyen bir kişinin bildirisine kitapta yer verilememiştir.

Sempozyuma sunulan bildirilerin ve bunlara bağlı tartışmaların kısa sürede kullanıcıların yararlanmasına sunulması sırasında çabalara katkıda bulunan Bölümümüz araştırma görevlisi Özlem Albayrak'a ve sempozyumdaki bildiri ve tartışmaların kitap haline getirilmesinde destek veren TÜRMOB Sayın Başkanı Mustafa Özyürek'e teşekkürlerimi sunuyorum.

Tüm okuyuculara bilimsel ve uygulama açısından katkı sağlaması dileğiyle saygılarımı sunarım.

Prof.Dr.Ahmet Kırman
AL) Siyasal Bilgiler Fakültesi
Maliye Bölümü Başkanı

r

i
i

İÇİNDEKİLER

AÇILIŞ KONUŞMALARI 2

Prof.Dr.Ahmet Kırman 2
AÜ Siyasal bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Başkanı

Prof.Dr. Lale Sirmen 4
AÜ Hukuk Fakültesi Dekanı

Prof.Dr.Celal Göle 5
AÜ Siyasal Bilgiler Fakültesi Dekanı

Prof.Dr. Nusret Aras 7

Ankara Üniversitesi Rektörü

BİRİNCİ OTURUM 8

Oturum Başkanı Prof.Dr.Oğuz Oyan 9
Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

AB Vergi Yapısı ve Türkiye Ulusal Programı ve 2001 İlerleme Raporu 9
M.Akif Hamzaçebi
TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü

Avrupanın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü 28
Doç.Dr.Mircan Yıldız
Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari İlimler Fakültesi

Parasal Birlik Kısıtı Altında Maliye Politikalarının Etkinliği:
Avrupa Para Birliği (EMU) 71
Yrd.Doç.Dr.Mustafa Çelen / Yrd.Doç.Dr.Bülent Bali
Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

TARTIŞMALAR 103

İKİNCİ OTURUM 110

Oturum Başkanı Prof.Dr. Aykut Herekman 111
Emekli Öğretim Üyesi

Avrupa birliği'nde Dolaysız Vergiler:
Uyumlaştırmak ya da Uyum kıstırmamak.....111
Doç.Dr.Billur Yaltı Soydan
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Vergi Rekabeti: AB ve Türkiye. 180
İsmail Engin
Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

TARTIŞMALAR. 209

ÜÇÜNCÜ OTURUM. 218

Oturum Başkanı Prof.Dr.Türkan Öncel. 218
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Ulusa) Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi. 219
Prof.Dr.Mehmet Palamut
Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

DÖRDÜNCÜ OTURUM. 246

Oturum Başkanı Prof.Dr,Turgay Berksoy. 246
Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

AB Bağlamında Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması. 247
Durmuş Öztek
TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü

Türkiye'nin Avrupa Birliği Bütçesine Muhtemel Katkısı. 255
Nagihan Oktayer
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler. 278
Prof.Dr.Nihat Falay
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın
Avrupa Birliği'ne Uyumlaştırılması. 285
Baran Özeren / Safiye Kaya
Sayıştay

TARTIŞMALAR 313

BEŞİNCİ OTURUM 316

Oturum Başkanı Prof-Dr.Ahmet Gökdere 317
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Avrupa Birliği Kapsamında Devlyet yardımları ve Türkiye
Türkiye'de Kamu Bankacılığı Deneyimi Üzerine Gözlemler 318
Yrd.Doç.Dr.Abuzer Pınar / Doç.Dr.Güven Sak
Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Rekabet istemi zoru gerçekleştiriyor mu?
"Avrupa Birliği ve Konsolide Bir Kurumlar Vergisi Matrahı" 351
Yrd.Doç.Dr.Funda Başaran Yavaşla
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Avrupa Birliğimde Özel Tüketim Vergileri 382
Yrd.Doç.Dr.Hakan Uzeltürk
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

PANEL
Dünya İktisadi Süreçleri Karşısında Maliye Eğitiminin Gelişimi 441

Oturum Başkanı Prof.Dr.Özhan Uluatam 442
Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Prof.Dr.Burhan Şenatalar 442
Bilgi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

Prof.Dr.Engin Ataç 449
Anadolu Üniversitesi Rektörü

Prof.Dr.Ömer Faruk Batırel 459
Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

Prof.Dr.Tülay Arın 462
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

TARTIŞMALAR 489

ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ
ve
HUKUK FAKÜLTESİ

17. ULUSLARARASI MALİYE KONGRESİ

22-25 MAYIS 2002 LETOONİA CLUB / FETHİYE

23 MAYIS 2002 BİRİNCİ GÜN

AÇILIŞ VE PROTOKOL KONUŞMALARI

Prof. Dr. Ahmet Kırman Maliye Bölüm Başkanı

Prof.Dr. Lale Sirmen A.Ü.H.F. Dekanı

ProtDr. Celal Göle A.Ü.S.B.F. Dekanı

Prof.Dr. Nusret Aras A.Ü.Rektörü

AÇILIŞ KONUŞMALARI

Sunucu

Sayıştay Sayın Başkam, Sayın Dekanlar, Maliye Bakanlığının değerli temsilcileri, çok değerli öğretim elemanları. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ile Hukuk Fakültesinin ortaklaşa olarak düzenlediği 17. Türkiye Maliye Sempozyumuna hoş geldiniz. Sizleri Ulu Önder Atatürk ve maliye camiasından ebediyete intikal eden hocalarımızın anısına bir dakikalık saygı duruşuna davet ediyorum.

Şimdi Ankara Üniversitesi'nin kısa bir tanıtım bandını izleyeceksiniz.

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanı Sayın Sümer Oral, Özel Tüketim Vergisi yasa tasarısının Meclis'te görüşülmesi ve IMF heyeti ile yapacakları görüşmeleri nedeniyle sempozyumumuza katılamamalarından dolayı üzüntülerini belirterek başarı dileklerini iletmişlerdir.Saym Anayasa Mahkemesi Başkanı, Sayın Yargıtay Başkanı, Sayın Sayıştay Başkan Vekili, Sayın Orman Bakanı, Sayın Milletvekilleri, Sayın Hazine Müsteşarı, Sayın Merkez Bankası BaŞkanı, Sayın Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü ve Sayın Gelirler Genel Müdürü de ilettikleri mesajlarında 17'inci Türkiye Maliye Sempozyumuna katılamayacaklarını üzüntü ile bildirmiş ve başarı dileklerinde bulunmuşlardır.

Şimdi açılış konuşmasını yapmak üzere Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Başkanı Prof.Dr. Sayın Ahmet Kırman'ı davet ediyorum:

Prof.Dr.Ahmet Kırman
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
Maliye Bölümü Başkanı

Sayın Danıştay Başkanım, Sayın Rektörüm, KKTC Sayıştayı[1] mn Sayın Başkanı, Sayın Dekanlarım, bürokrasinin değerli yöneticileri, sayın hocalarım ve sevgili meslektaşlarım Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü ve Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye ve İktisat bölümü tarafından birlikte düzenlenen 17.Türkiye Maliye Sempozyumuna hoş geldiniz diyerek sözlerime başlamak istiyorum. Hepimizin bildiği gibi geleneksel bir hale gelen Maliye Sempozyumlarından bu yıl düzenlenenin konusu Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin uyumu olarak saptanmış bulunmaktadır. Sempozyumumuzun son bölümünde yer alan panelde de dünya iktisadi süreçleri karşısında maliye eğitiminin ge-

lişiminin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Özellikle ülkemizin içerisinde bulunduğu ekonomik durum dikkate alındığında Kamu Maliyesinin yapılanma gerekleri çok belirgin bir şekilde karşımıza çıkmakta, uygulanan programın yanı sıra 15. Maliye Sempozyumunda değerlendirilen bir çok konunun bu kapsamda hayata geçirildiği de görülebilmektedir.Bundan bağımsız olarak 2001 yılı içerisinde yayınlanan, Avrupa Müktesabatı'mn Üstlenmesine Dair Ulusal Programa da baktığımız zaman kamu maliyemizin Avrupa Topluluğu ile bir uyum sürecine girme gerekliliği çok belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Hiç şüphesiz bu sempozyumda söz konusu gereklilikler ve buna bağlı etkiler üzerine konuşulacak olunması sadece Avrupa Birliğine giriş amacıyla sınırlı olmayacaktır.Bir diğer ifade ile Avrupa Birliğine giremezsek yada giriş sürecimiz çok uzasa da Kamu Maliyemizin uyumlaştınlmasının bir zorunluluk olarak karşımızda durduğunu gelişmiş ekonomik sistemler anlamında her zaman dikkate alma gereği bulunmaktadır. Ve bu gereklilik aynı zamanda Kamu Maliyesinin etkinliği, rasyonalitesi, saydamlaşması, gelir ve giderlerin toplanması ve harcanması anlamında da bir gereklilik olarak karşımıza çıkacaktır. Bir başka noktada da şunu belirtmek gerekiyor ki tek başına kamu maliyesinin yapısının uyumlaştırılması yada güncelleştirilmesi, sorunun çözülmesi açısından yeterli olmayacak aynı zamanda kamu maliyesi eğitiminin de belirgin bir şekilde bu uyumu gerçekleştirecek, hayata geçirecek biçimde yapılması söz konusu olacaktır. İşte panelimizde bu konuları tartışmaya çalışıp, çözüm üretmeyi amaçlıyoruz. Ben sayın konuşmacıların bu konularda yapacakları belirlemelere girmeden sözlerimi bitirmek İstiyor ve sözlerimi bitirirken sempozyumun düzenlenmesinde bizi destekleyen Rektörümüz Sayın Prof.Dr. Nusret Aras'a, Sayın Dekanlarımız Prof. Dr. Celal Göle ve Prof. Dr. Lale Sirmen'e, bunun dışında Mali Kontrol Genel Müdürlüğü' nün değerli elemanlarına ve organizasyon komitesine teşekkürlerimizi sunmak istiyoruz. Düzenleme amacına uygun bir oluşum için çaba sarf ettik, ortaya çıkabilecek ufak tefek sorunlar nedeniyle bizi maruz göreceğinizi ümit ederek sözlerimi tamamlıyor ve sempozyumumuzun başarılı olmasını diliyor, saygılarımı sunuyorum..

Sunucu

Konuşmalarını yapmak üzere Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı sayın Prof. Dr. Lale Sirmen'i davet ediyorum.

Prof. Dr. Lale Sirmen
Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dekanı

Sayın Danıştay Başkanı, Sayın Rektörüm, KKTC Sayıştay'ının Sayın Başkam, Sayın Dekanlar, değerli konuklar, değerli katılımcılar: 17. Türkiye Maliye Sempozyumuna hoş geldiniz. Artık gelenekselleşen ve her yıl bir üniversite tarafından düzenlenen maliye sempozyumlarının bu yılki ev sahipliği Cumhuriyetimizin ilk üniversitesi olan Ankara Üniversitesi tarafından yapılmaktadır. 17. Türkiye Maliye Sempozyumunun bir özelliğine de bu arada değinmek isterim. Bu yılki sempozyum ilk defa bir üniversitenin bünyesinde iki fakültenin maliye bölümleri Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi ekonomi ve maliye bölümü, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümünün ortaklaşa çalışmaları sonucunda düzenlenmiş bulunmaktadır. Tabi bu ortaklaşa çalışma içinde daima bu iki fakültenin tatlı bir rekabet içinde olduğunu da size hemen belirtmek isterim. Ancak bu rekabetin ne durumda olduğunu soracak olursanız ben sadece şunu söyleyeceğim. Hem Siyasal Bilgiler Fakültesi Dekanı Sayın Göle hem de Maliye Bölümünün Başkanı Ankara Hukuk Fakültesi mezunudur. Bu ortaklaşa çalışma nedeniyle 17'inci Türkiye Maliye sempozyumunun konulan hem ekonomik mali açılardan hem de hukuki açılardan ele alınacaktır. Sempozyumun konusu olan Avrupa Birliği (AB)'ne giriş süreci ve Türk Kamu Maliyesinin uyum sorunu 1963 yılında Ankara Antlaşması ile hukuki zemine oturan Türkiye AB ilişkilerinin halen ulaştığı tam üyeliğe giriş sürecinin bugün bulunduğu aşaması bakımından çok büyük önem taşımaktadır. Toplantılarda sunulacak bildirilerin ve yapılacak akademik tartışmaların konulara ve sorunlara teorik ve teknik açılardan katkı getireceğinden eminim. Atatürk'ün bize hedef olarak gösterdiği çağdaş uygarlık düzeyine ulaşma bağlamında sempozyum çalışmalarının küreselleşme kapsamında veya küreselleşme karşısında Türkiye'nin olanakları, sorunları ve alternatifleri bakımından çok önemli katkılar getireceğine dair inancımı vurgularken başarı dileklerimle birlikte başta Ankara Üniversitesi Rektörü, Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrol Genel Müdürlüğü, sempozyum organizasyon komitesi ve emeği geçen herkese teşekkürlerimi sunar, tüm konuklan ve katılımcılan saygıyla selamlanın efendim.

Sunucu

Konuşmalarını yapmak üzere Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Sayın Celal Göle'yi davet ediyorum.

Prof. Dr. Celal Göle
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi Dekanı

Danıştay'ımızın değerli Başkam, Sayın Rektörüm, KKTC'nin Sayın Sayıştay Başkanı, Sayın Müsteşarım, Sayın Dekanlar, bürokrasimizin değerli yöneticileri, sayın hocalarım, meslektaşlarım, değerli konuklar. Her yıl geleneksel olarak yapılan, bu yıl da 17'incisi üniversitemizin katkılarıyla Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi işbirliği çerçevesinde düzenlenen Türkiye Mali Sempozyumuna hepiniz hoş geldiniz, onur verdiniz. Efendim tabi güçlük Hukuk Fakültesi dekanından sonra konuşmak. Ben Ahmet Hocamdan rica etmiştim beni daha ön plana çıkarmasını ama beni Hukuk Fakültesi Dekanından sonra konuşturdu, tabi böyle bir sataşmayı bekliyordum ama kapsamını bilmiyordum. Bir an aklıma ,hemen Ankara'ya döner dönmez Hukuk Fakülteli olduğu gerekçesiyle Maliye Bölüm Başkanının durumunun yeniden değerlendirilmesi geldi. Fakat kendi durumumun da tehlikeye gireceğim düşünerek ondan şimdilik vazgeçtim. Ama sayın dekanıma şunu söylemek istiyorum. Belki yöneticiler hukuk fakülteli ama burada bürokrasinin çok büyük çoğunluğu da fakültemiz mezunu. Burada hepsine ayrı, ayrı hoş geldiniz diyorum.

İnanıyorum ki maliye ve iktisat disiplini çerçevesinde her yıl önemli konuların ele alındığı bu sempozyumlarda sunulan bilimsel tebliğler, yapılan paneller ve tabiatıyla panellerdeki tartışmalar, hem ülkemizin sosyal bilimler alanındaki birikimine, hem de iktisadi ve sosyal politikaların belirlenmesine ve uygulanmasına önemli katkılar yapmaktadır. Bu sempozyum geleneği, ki 17'incisi bugün toplanmış bulunuyor, aynı zamanda akademisyenleri, bürokratları ve Özellikle ekonomi yönetimini bir araya getirmesi açısından da önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Katılımcılara ve bu zengin katılımı sağlamada emeği geçen bütün mesai arkadaşlarıma gerçekten teşekkürü bir borç biliyorum. Son zamanlarda akademisyenlerle bürokratların gerçekten farklı konularda bir ahenk olmadan, bir uyum olmadan görüş belirttiklerine çok rastlıyoruz. Şahsen fakültemde uluslararası ilişkiler konusunda şöyle bir şey düşündük. İlk defa böyle bir şey gerçekleşti. Dışişleri Bakanlığımızın değerli yöneticilerini, askerleri, dış politikayla ilgili ve akademisyenleri bir araya getirdik. Kapalı bir devrede masa etrafında topladık, ilk defa. İnanılmaz bir tablo ortaya çıktı. Hiç kimsenin birbirinden haberi yok. Herkes farklı bir şey söylüyor. Herkes derken kişi olarak demiyorum. Yani bürokrat kesimi tamamen farklı tezleri sunuyor, askerler tamamen farklı şeyler söylüyor, akademisyenler de farklı. Nedense son yıllarda, belki son on beş yirmi yıldır gözlemlediğimiz büyük bir uçurum oluştu bu kesimler arasında, fikir oluşturma bazında. Ama bugünkü olay ki 17'incisi yapılıyor uzun zamandan beri yapılan bürokratları ve akademisyenleri bu konuda bir araya getirerek

maliye politikalarının belirlenmesinde herhalde karşılıklı bilgi alışverişi, karşılıklı etkileşim açısından fevkalade önemli diye düşünüyor, mutlaka devam etmesi gereken bir gelenek olduğu inancını taşıyorum. Bu yıl ele alınacak konu bilindiği gibi AB'ne geçiş süreci ve Türk Kamu Maliyesinin uyumu. Ekonomik krizden çıkış ve ekonomik büyümeye geçiş yönünde önemli adımların atıldığı bugünlerde en önemli tartışma konularından birisi de ülkemizin AB'ne üyeliği olmuştur. Ortak pazarın topluluğa ve üye ülkelere ekonomik anlamda beklenen yararı sağlayabilmesi büyük Ölçüde kamu maliyesi alanında topluluk içerisinde belirli bir uyumun sağlanmasına bağlı. İşgücünün, sermayenin ve malların serbest dolaşımının sağlanması ve haksız rekabetin önlenmesi açılarından da mali uyum büyük önem taşımaktadır. Ortak Pazarın nimetlerinden yaralanmanın temel amaçlarından birisi de hiç şüphesiz yine iktisat politikalarının da uyumlaştırılmasıdır. Avrupa Para Birliği çerçevesinde ortak para birimi EURO'nun da devreye gİmıesi ile para politikalarının uyumlaştırılmasında önemli adımlar atıldığını biliyoruz, görüyoruz. Bu bağlamda ulusal devletlerin uygulayacakları iktisat politikaları büyük ölçüde mali araçlarla olacaktır. Bununla beraber kamu finansman sisteminin ekonomik faaliyetler, serbest rekabet, dış ticaret ve finansal piyasalar üzerinde önemli etkileri olduğundan maliye politikaları içinde belli bir çerçeve öngörülmektedir. Maastricht kriterleri çerçevesinde özellikle bütçe açıkları ve kamu borçlanması konusunda ortak pazarla uyumsuz olabilecek uygulamalarla ilgili kısıtlayıcı bazı tedbirler öngörülmektedir. Dolayısı ile Türkiye'nin üyelik sürecinde gündeme daha yoğun bir şekilde gelecek olan mali uyumun bu sempozyum çerçevesinde tartışılması gerçekten zamanlama bakımından fevkalade isabetli olmuştur. Burada yapılacak olan sunumlar, tartışmalar ve panellerin uyum sürecine önemli katkılarda bulunacağına dair inancım tamdır. Üç gün sürecek bu sempozyumda tespitlerime göre ilk iki gün 14 tebliğin sunulacağı 5 oturuma, son günde bir panele yer verilmiştir. Söz konusu tebliğleri sunacak akademisyen ve bürokratlara, oturum başkanlarına, panelistlere ve katkı yapacak değerli konuklarımıza şimdiden teşekkürlerimi sunuyorum. Sözlerime son verirken ayrıca 17'inci Türkiye Mali sempozyumunu gerçekleştiren, emeği geçen, Maliye Bakanlığımızın değerli mensuplarına, organizasyon komitesi üyelerine, sempozyumun en iyi şekilde sonuçlanması için özveri ile çalışan Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi öğretim elemanlarına da şükranlarımı sunuyorum. Sempozyumun başarılı geçmesi ve sonuçlanması dileğiyle hepinize saygılarımı sunuyorum. Teşekkür ederim..

Sunucu

Konuşmalarını yapmak üzere Ankara Üniversitesi Rektörü Prof. Dr. Sayın Nusret Aras'ı davet ediyorum efendim.

Prof. Dr. Nusret Aras
Ankara Üniversitesi Rektörü

Değerli Danıştay Başkanımız, Sayın KKTC Sayıştay Başkanı, Maliye Bakanlığı Değerli Müsteşar Yardımcımız, değerli maliye bürokratları, saygıdeğer öğretim üyeleri, dekanlarımız, değerli konuklar. 17'inci Maliye Sempozyumuna katılmak üzere hepimiz çoğunlukla Ankara'dan buraya geldik, güzel bir bahar gününde. Hepinize hoş geldiniz demek istiyorum öncelikle ve sempozyumun başarılı geçmesini diliyorum. Tabi konu Türkiye için çok güncel bir konu.17'inci sempozyumun konusu Türk Kamu Maliyesinin AB'ne uyumu. Türkiye'de son günlerin en güncel konusu olan AB'ne uyum çalışmaları içinde böyle bir sempozyumun yapılmış olması gerçekten Önemli. Biz de üniversiteler olarak eğitim sistemimizi AB üniversitelerine uyumlu hale getirme çalışmalarını sürdürüyoruz. Zannediyorum ki bu AB'ne girelim mi. girmeyelim mi tartışmalarının yapıldığı bu günde girsek de, girmesek de uyum çalışmalarının yapılmış olmasının çok önemli olmasıdır. Çünkü her şeyden önce daha çağdaş bir sisteme girmek Türkiye için gereklidir, AB'ne girsek de, girmesek de.. Burayı tabii ki vurgulamak istiyorum. Ancak bir üniversite rektörü olarak vurgulamak istediğim başka bir şey daha var; bugün kamu maliyesinde kaynak kullanımı son derece güç. Biz üniversiteler olarak son derece sıkıntı çekiyoruz. Sık,sık Maliye Bakanlığındaki bürokrat dostlarımızla güçlükleri nasıl aşacağımız konusunda tartışmalar yapıyoruz ve onların yardımı ile bazı konuları bir yandan, bazısını işte başka bir taraftan dolanarak aşmaya çalışıyoruz. Temennim bundan sonra kamuda daha rahat kaynak kullanımı ama buna karşılık çok daha etkin bir denetimin yapılarak daha sağlıklı bir yapıya kavuşturulmasıdır. Tabi diğer taraftan böyle güzel bir bahar gününde yine de sıcak bir ortamda böyle bir sempozyumu yapmanın güçlüğünden de bahsetmek istiyorum. Salonda oturmak bile dışarıdaki güzel atmosfere karşı burada bulunmak oldukça güç ama maliye bürokrasisi buna çok alışkın. Çünkü bütün bütçe hazırlıklarına ağustos sıcağında başlarlar. Zannediyorum ki güç gelmeyecek kendilerine, ama üniversite elemanları için biraz daha güç olabilecek, çünkü üniversitenin tatile girdiği aylar. Ben sempozyumun başarılı geçmesini diliyorum. Katılımınız için hepinize teşekkür ediyorum, organizasyon komitesine ve her iki fakülteden katılan öğretim üyelerine ve Türkiye'nin diğer üniversitelerinden katılan öğretim üyesi arkadaşlarımıza çok teşekkür ediyorum. Hepinize saygılar sunuyorum.

Sunucu

İlk oturuma geçmeden önce şimdi kısa bir ara vermek istiyoruz.

23 MAYIS 2002 BİRİNCİ GÜN

I. OTURUM

Prof.Dr.Oğuz Oyan
A.Ü. S.B.F.
Oturum Başkanı

Akif Hamzaçebi
T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürü
Türkiye-AB İlişkilerinde Vergileme
Ulusal Program ve 2001 İlerleme
Raporu

Doç.Dr.Mircan Yıldız
U.Ü. İİBF Maliye Bölümü
Avrupa'nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde
Maliye Politikasının Rolü

Yrd.Doç.Dr.Mustafa Çelen / Yrd.Doç.Dr.Bülent Bali
M.Ü. İİBF Maliye Bölümü
Parasal Birlik Kısıtı Altında Maliye Politikalarının
Etkinliği:Avrupa Para Birliği (EMU)

TARTIŞMALAR

Oturum Başkanı

Prof. Dr. Oğuz Oyan
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
Maliye Bölümü

TÜRKİYE-AB İLİŞKİLERİNDE VERGİLENDİRME VE 2001 İLERLEME RAPORUNDA VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN KONULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Akif Hamzaçebi*
T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürü

AB tarafından her yıl /Türkiye'nin AB'ye tam üyeliği konusundaki yıllık gelişmeleri değerlendiren son raporu 13 kasım 2001 günü resmen yayımlanmıştır. Son yayımlanan bu rapor önceki raporlardan farklı bir özel öneme sahiptir. Bilindiği üzere, AB -Türkiye ilişkilerinde dönüm noktası sayılan en önemli belgelerden Ulusal Program Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak Mart 2001' de yayımlanmıştır. İşte 2001 yılı ilerleme Raporu bu yönüyle Ulusal Program ve sonrasındaki gelişmelerin değerlendirildiği çok önemli bir belge niteliğini kazanmıştır.

Son yayımlanan İlerleme Raporunun, 1998'den beri her yılın son aylarında yayımlanması mutad hale gelen ve Türkiye'nin bir yıllık AB ilişkilerindeki gelişmeleri değerlendiren raporlardan farklı özellikleri bulunmaktadır. Birincisi yukarıda bahsedildiği gibi Ulusal Programın AB'ye sunulmasından sonra, Ulusal programla birlikte bir yıllık gelişmeleri değerlendiren ilk rapor olmasıdır. İkincisi ise 1999 aralık ayında Ülkemiz için tanınan aday ülke statüsünden sonra yayımlanan raporların özel öneminden kaynaklanmaktadır.

Makalemizde öncelikle, AB-Türkiye ilişkilerinin tarihi sürecinde geçen önemli olaylar ve gelişmeler hakkında bilgi verilecek , ardından AB-Türkiye ilişkilerinde özellikle son dönemlerdeki resmi belgeler ve bu belgelerdeki vergilendirmeye ilişkin hususların geniş bir değerlendirmesini sunacağız. Son kısımda ise 2001 İlerleme Raporunda geçen ifadeleri ayrıntılı olarak tartışacağız.

Bildiri Sayın Akif Hamzaçebi'nin katılamaması nedeniyle Genel Müdür Yardımcısı Sayın Osman Arıoğlu tarafından sunulmuştur.

1. Türkiye-AB ilişkilerinin Tarihi Perspektifi ve Önemli Olaylar[1]:

Türkiye'nin,AB ile olan ilişkilerinde 40 yılı aşkın bir geçmişi bulunmaktadır.İlk olarak o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğunun kurulmasından kısa bir süre sonra 1959'da, tam üyelik için müracaatta bulunmuştur. Cumhuriyetin kurulmasından önce süregelen batılılaşma hedeflerinin bir yansıması olarak bu türden oluşumlara hep yakın ilgi duyulmuştur. Nitekim Avrupa Konseyi, OECD ve NATO'ya bu politikaların sonucunda girilmiştir.

1959'da yapılan başvuruya , Türkiye'nin ekonomik gelişmişlik düzeyinin yeterli olmadığı ileri sürülmüş ve tam üyelik şartlarının oluşmasına kadar bir ortaklık anlaşmasının imzalanması teklif edilmiştir. 1963 yılında bu amaca yönelik olarak Ankara Anlaşması imzalanmıştır. Bu Antlaşmadan sonra, öngörülen üç aşamadan (hazırlık, geçiş ve nihai) ilkinin dolduğu taraflarca kabul edilerek 1970'de imzalanan Katma Protokol, karşılıklı yükümlülükleri belirlemiş olmaktadır.

Ankara Anlaşmasında ve Katma Protokoldeki karşılıklı yükümlülüklerdeki sürüncemeler gündeme gelmiş ve 60'li ve 70'li yıllarda çok somut ilerlemeler sağlanamamıştır. Özellikle yetmişli yıllarda Ülkemiz ekonomik dengelerinin bozulması ve gümrük duvarlarının terk edilmemesini savunan ithal ikameci politikalar, ilişkilere belli bir canlılık sağlayamamıştır.

1980'den sonra kurulan ilk sivil yönetimle birlikte , değişen ekonomik anlayışında katkılarıyla ilişkilerde yeni bir dönemi başlatmıştır. İlk olarak 1987'de tam üyelik müracaatı tekrar yapılmış ve hemen ardından gümrük vergilerinde istenen indirimler için çalışmalar başlatılmıştır.

Bu başvuruya verilen cevapta genelde olumlu bulunmakla birlikte çok önemli bir şart olarak gümrük birliğinin Türkiye tarafından tamamlanması istenmiştir. Belki de AB ilişkilerimizde en önemli adım olarak , 5 mart 1995'de yapılan Ortaklık Konseyi toplantısında alınan karar uyarınca ,Türkiye , AB gümrük birliğine 1 Ocak 1996'da geçilmiştir.

Gümrük Birliği açısından Türkiye şu anda çok özel bir konuma sahiptir. Üye olmadığı halde , gümrük birliğine dahil Türkiye dışında hiç bir ülke bulunmamaktadır. Gümrük birliği konusunda çok büyük sorun çıkmamasına karşın, AB tarafından taahhüt edilen 2-3 milyar euro'luk yardım verilmemiştir. Bu yardımlar konusunda da en önemli rolü, Yunanistan'ın muhalif kararlan oynamıştır.

1 Bu ve izleyen bölümdeki bilgiler için Avrupa Birliği Genel Sekreterliği web sayfasındaki bilgilerden yararlanılmıştır.(www.abgs.gov.tr)

1.1.AB Genişleme Süreci ve Türkiye:

Avrupa Birliği önemli kararlarından birini 1993 yılı Kopenhag Zirvesinde almıştır. AB genişleme süreci olarak da özetlenen bu yeni oluşum, eski Varşova Paktı üyelerini kapsayan bir genişleme fikrine dayanmaktadır. Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleri iki gruba ayrılarak tam üyelik için 1997'de bir strateji belirlenmiştir. Ancak bu ayırıma neden en önemli kriterler olan, demokrasi, insan hakları, ekonomik gelişme ve topluluk müktesebatının üstlenilmesi konularında derecelendirme iki grubun en önemli ayırım noktası olmuştur. Birinci grupta Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovenya yer almaktadır. Söz konusu kriterler yönünden ikinci sırada ise , Slovak Cumhuriyeti, Litvanya, Letonya , Bulgaristan ve Romanya bulunmaktadır. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi de bu grubun içine alınmıştır. Ülkemiz ise, 1997'de açıklanan genişleme stratejisinin içine alınmamıştır. Değerlendirme de gümrük birliğinden övgüyle bahsolunmasına karşın, siyasi kriterlerdeki olumsuzluklar ve ekonomik istikrarsızlığın devam ettiği yorumu getirilmiştir.

Son yıllarda AB,önemli kararlarının alındığı zirvelerdeki değerlendirmeler,Türkiye açısından durumun ne olduğu sorusunu cevaplandıracaktır.Lüksemburg Zirvesi aralık 1997'de yapılmış olup, genişleme konusunda önemle durulmuştur. Bu toplantıda Türkiye'nin tam üyeliğe olan ehliyeti teyit edilmekle birlikte, ilişkilerin güçlendirilmesi için belli konularda çaba harcanması gerektiği vurgulanmıştır. Bu konular esasında iki ana grupta özetlenebilir. Birincisi siyasi ve ekonomik reformların sürmesi, ikincisi ve belki de daha önemlisi, Kıbns konusunda çözüme gidilmesidir.

Haziran 1998'de yapılan Cardiff Zirvesinde üyeliğe ehliyetten öte, üyelik adayı statüsüne ilişkin ip uçlarını içermiştir. Bu zirvenin ardından diğer aday ülkelere olduğu gibi, kasım ayında 1998 İlerleme Raporu düzenlen mistir. Aynı yılın aralık ayında düzenlenen Viyana Zirvesi ve 1999 ortalarında yapılan KÖln Zirvelerinde de önemli bir gelişme olmamıştır.

AB-Türkiye ilişkilerinde son dönemlerdeki dönüm noktası, yaşanan Marmara Depremlerinden sonra görülmüştür. Özellikle oluşan yumuşamadan sonra, yardım konusunda somut adımlar atılması, resmi ilişkilerde de yeni bir gelişmenin habercisi olduğunu göstermiştir. Nihai olarak en somut sonuç, 10-11 Aralık 1999 tarihinde yapılan Helsinki Zirvesinde ,Türkiye'nin aday ülke konumu kabul ve ilan edilerek yaşanmıştır. Türkiye diğer aday ülkelerle birlikte, katılım süreci ile ilgili tüm toplantılara katılma imkanı elde etmiştir. Aynca AB bir katılım ortaklığı belgesi hazırlanması öngörülmüştür. Türkiye tarafından hazırlanacak Ulusal Program' da yine bu Zirvenin sonuçlarından biri olarak ortaya çıkmıştır.

1.2.Helsinki Sonrasında Türkiye'nin AB Tarafından Değerlendirilmesi:

Bilindiği gibi AB-Türkiye ilişkilerinin son dönemlerinde en Önemli resmi belgeler, yıllık ilerleme raporları ve Katılım Ortaklığı Belgesi olmaktadır. Ancak ilerleme Raporlarından 1998 ve 1999 dönemi ile ilgili olanları, son iki yılın raporlarına nispetle daha az öneme sahiptir.Zira bu ilk iki rapor Türkiye'nin resmen adaylık statüsünün tanınmadığı bir aşamayla ilgili olduğundan, 2000 ve 2001 yılı ilgili olanlardan farklı bir şekilde yorumlanmalıdır. Bu sebeple izleyen bölümlerde sadece son iki ilerleme Raporu, Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Programla ilgili değerlendirmelere yer verilecektir. Konunun özellikle vergi bölümlerinde geçen ifadeler ayrıntılı olarak ele alınacak olup, değerlendirmelerin kaynaklandığı gelişmeler izah edilecektir.

2. 2000 Yılı ilerleme Raporu ve Katılım Ortaklığı Belgesinde Vergilendirme:

Türkiye'nin AB ile ilişkilerinde her yıl için ilgili yılda yapılanların yer aldığı düzenli bir çalışma sürdürülmektedir. Öte yandan aday ülke statüsünün tanınmasından sonra , aday ülke konumundaki Ülkemiz için oluşturulan Katılım Ortaklığı Belgesinde vergilendirme konusuna ayrı bir bölüm olarak yer verilmiştir. Katılım Ortaklığı Belgesinde vergilendirmeye ilişkin olarak Türkiye'ye genel nitelikli bir hedef gösterilmiştir.

2.1. Katılım Ortaklığı Belgesinde Yer Alan Hedefler

Katılım Ortaklığı Belgesinin vergilendirme bölümünde şu ifadeler yer almaktadır.

" Özellikle oranlar , işlem muafiyeti kapsamı, vergilendirme kapsamı ve vergi yapısı olmak üzere tüketim vergileri ve kdv konularında uyuma başlanması ; yeni vergi önlemlerinin kurumlar vergisi işleyiş prensipleri ile uyumlu olmasının güvenceye alınması ve ayırımcı önlemlerin elenmesi.

Ulusal mevzuatın AB müktesebatı ile uyumuna başlanması."

Yukarıda ifade edilen hususları kısa vadeli öncelikler arasında sayılmış olup, uzun vadeli hedefler konusunda ise , " Ulusal mevzuatın AB müktesebatıyla uyumunun tamamlanması", şeklinde bir amaç ortaya konmuştur.

2.2. 2000 Yıllık ilerleme Raporunda Vergilendirme Bölümü

Yıllık ilerleme Raporlarında genellikle , bir önceki yılın raporundan yeni dönem için ilerleme raporu hazırlanmasına kadar geçen sürede elde edilen gelişmeler ve değişikliklere yer verilmektedir. Benzer şekilde 2000 yılına ait ilerleme Raporunun vergilendirme bölümünde özetle şu şekilde bir değerlendirme yapılmıştır.

"Önceki düzenli rapordan bu yana **çok** az bir gelişme izlenmiştir. Kdv yönünden Topluluğun müktesebatıyla uyumlaşma kapsamında ithalat istisnası uygulamasında 2000 yılı Ocak ayında değişiklik yapılmıştır.

Genel Değerlendirme

Elde edilen bilgiler temelinde, önceki rapordan bu yana , Topluluğun vergi mevzuatına uyumlaştırma konusunda çok az ilerleme görülmektedir.

KDV ile ilgili olarak temelli düzenlemeler gerekmektedir. Bu ,özellikle kdv oranı,istisna işlemlerin kapsamı alanlarıyla ilgilidir. Aynı şekilde özel tüketim vergisi vergi yapısı ve vergi oranlan konusunda ciddi düzenlemeler yapılmalıdır.

Türkiye Topluluğun vergi müktesebatıyla uyumlaştırma konusunda daha çok önem vermelidir. Belirlenen mevzuat değişiklik programı konusunda, daha stratejik yaklaşım tavsiye edilmektedir.

İdari kapasitenin sağlamlaştırılması da öncelikler arasında yer almalıdır. "

Aslında gerek 2000 yılı ilerleme Raporunda gerek Katılım Ortaklığı belgesinde geçenleri bir arada düşünürsek genel olarak şu sonuçlara varabiliriz.

a. Türk tarafı AB ile ilgili çalışmalarında , istenen hızda bir ilerleme kaydedilmeme ktedir.

b. Kdv alanında vergi oranlan ve vergiden istisna edilen işlerin kapsamında uyumlaştırma artınlmalıdır.

c. Özel tüketim vergisi alnında vergi yapısı ve vergi oranlarında uyumlaştırma artırılmalıdır.

d. Gelir idaresinin yapısının güçlendirilmesi gerekmektedir.

3.Ulusal Programda Vergilendirme

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile yıllardan beri süre gelen ilişkilerinde en önemli adımlardan biri kısaca "Ulusal Program" diye adlandırılan , Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programının , 19.3.2001 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak 24.3.2001 'de Resmi Gazete de. yayımlanmasıdır.

Önemli bir dönüm noktası olan bu gelişmeyle AB -Türkiye ilişkileri daha somutlaşmış ve sınırları belli bir çerçeveye oturmuştur. Türkiye Ulusal Programı , Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyelik süreci içinde kısa ve orta vadede öngörülen ça-

lışmalan kapsamaktadır. Yani bu metinde geçenler Ülkemizin her alanda yapacaklarının çerçevesini çizen bir kılavuz olmaktadır,

Ulusal Program, bir anlamda Türk tarafının yapacaklarına ilişkin AB'ye söz vermesidir. Ulusal Programın oluşturulması sırasında en önemli kaynak, AB tarafından sunulan Katılım Ortaklığı Belgesidir. Kamuoyunda çoğunlukla Ülkemizin AB 'ye tam üyelik sürecinde uyacağı kriterleri gösteren yol haritası olarak adlandırılmıştır. AB misyonunu yaşatacak hukuki çerçeveye kısaca AB müktesebatı denilmektedir. Gerçektende 30 değişik alandaki AB müktesebatına uyumlaştırma çalışmaları, adaylık sürecinde ele alınacak en önemli konulardan biri olacaktır. Bu çalışmaları çok kabaca tasniflersek, siyasi ve ekonomik alanlar olarak ayırabiliriz. Diğer önemli ayırım da gerek Katılım Ortaklığı Belgesinin oluşturulmasında gerek Ulusal Program için öngörülen çalışmalar da zaman yönünden yapılan ayırımdır. Her alanda yapılan çalışmaların kısa dönem (2001 yılı kastedilmektedir) ve orta dönem (2002-2005 yıllan arası) olarak ayırımı, önemli farklılaşma noktasıdır. Kısa dönem daha çok, acilen yapılması gereken ve çok kapsamlı bir çalışmayı içermeyen çalışmalan kapsamaktadır. Zaten olabilecek zaman aralığı çok kısa (bir yıl) olduğu için , temel nitelikte ve belli bir yoğunlukta teknik ve yasal çalışmayı gerektirecek işlerin orta vade içerinde olması mantığın gereğidir. AB tarafından sunulan Katılım Ortaklığı belgesinde çoğu alanda , uyumlaştırma çalışmalanna başlanması kısa vade ve uyumlaştırma çalışmalanmn bitirilmesi ise orta vade hedefi olarak öngörülmüştür.

Ulusal Program oluşturulurken önce mevcut durum ilgili vergi türleri itibariyle özetlenmiştir. Bu konuda Türk vergi mevzuatı kısaca anlatılmış daha sonra ilgili AB müktesebatı ayrıntılı şekilde yasal düzenlemelerin başlıklan altında verilmiştir.

Ulusal programın ikinci kısmında ise AB müktesebatının vergilendirme ile ilgili kısımlarına karşılık gelen Türk vergi mevzuatı genel hatlarıyla birlikte değerlendirilmiştir. Yapılması gereken değişiklik ve ilerlemeler açıklanmış ve bunun için gerekli araçlar sayılmıştır. Son olarak da yapılması öngörülen ilerlemeler belli bir takvime bağlanarak sunulmuştur.

Şimdi Ulusal Programda yer alanları kısım kısım inceleyelim.

3.1.Dolaylı Vergiler:

3.1.1 Katma Değer Vergisi:

a. **Mevcut Durum:**

Türkiye 1984 yılında Avrupa Birliği'nin Altıncı Konsey Direktifini temel model ala-

rak katma değer vergisi sistemini uygulamaya koymuştur. Türk katma değer vergisi matrah, vergiyi doğuran olay, vergilendirme yeri, muafiyet istisnalar, indirim hakkı ile ilgili konularda ana hatlarıyla Topluluk katma değer vergisi mevzuatı ile önemli ölçüde uyumludur.Vergilendirme, muafiyet, istisna ve orandaki bir kısım farklılıklar ise Türkiye'nin farklı idari özelliklerinden kaynaklanmakta ve ayrımcılığı içeren bir niteliği bulunmamaktadır.

b. Bağlayıcı Topluluk Yasal Düzenlemeleri:

Katma Değer Vergisi Ortak sistemi- Tek Tip Matrah - Muamele Vergileri ile ilgili Üye Ülkeler Mevzuatının Uyumlaştırılması hakkındaki 77/388/EEC sayılı Alüncı Konsey Direktifi ile bu Direktifte değişiklikler yapan 80/368/EEC, 84/386/EEC, 89/465/EEC, 91/680/EEC, 92/77/EEC, 92/111/EEC, 94/4/EC, 94/5/EC,94/76/EC, 95/7/EC, 96/42/EC, 96/95/EC, 99/49/EC, 99/59/EC, 69/169/EEC, 83/181/EEC, 79/1072/EEC, 86/560/EEC, 78/1035 sayılı Direktiflerdir.

Ulusal Programın KDV ilişkin Kısmının Yorumu:

Ulusal Programda KDV'ye ilişkin bölümler kısaca bir önceki kısımda özetlenmiştir. AB müktesebatı olarak önceki bölümde sayılan mevzuat, KDV kısmının tümünü içermemektedir. Daha çok önemi haiz olanlar verilmiştir. Bu kısım Ulusal Programın 10.2 nolu bölümünde 84 ayrı direktif şeklinde verilmiştir. Esasında 1977 yılında yayımlanan 6 nolu direktif, kdv mevzuatının iskeletini oluşturmaktadır. Diğer bütün direktifler 6 nolu direktifte değişiklik yapan ilave kanun maddeleridir. Vergilendirmeye ilişkin AB müktesebatı uyumlaştırma çalışmaları içinde belki de en az sorunlu kısmı, katma değer vergisi denebilir. Ancak bu yargı ifadesini , bu alanda AB ile tam uyumumuz mevcuttur şeklinde anlamamak gerekmektedir. Zira olumlu olan kısım, Ulusal Programda da geçtiği gibi 3065 sayılı kdvk yasalaşırken , AB kdv yasası denilebilecek 6 nolu direktiften büyük ölçüde yararlanılmıştır. Genel olarak benzer bir yapıya sahip olmamıza rağmen özellikle vergi istisna ve muafiyetlerimizde pek çok ele alınmamsı gereken hüküm mevcuttur.

Genel olarak Katılım Ortaklığı Belgesinde geçen vergi oranlarındaki uyum önerisi aslında çok anlamlı olmamaktadır. Vergi oranlan konusunda AB direktiflerinin en önemli hükmü genel oran konusunda getirdiği % 15'lik asgari vergi uygulamasıdır. Şu anda ülkemiz kdv uygulamasında zaten % 18 oranı benimsendiği için , asgari vergi zorunluluğunu yerine getirmesinde bir sorun bulunmamaktadır. AB üyesi ülkelere baktığımızda indirilmiş ve süper indirilmiş oranlar konusunda uygulamalar mevcuttur. Bu da genel olarak gıda ,sağlık ve eğitim gibi belli alanlarla ilgilidir. Türkiye'nin bu indirilmiş oran uygulamalannda ise benzer amaçlara yönelik olmasına

karşın, yüksek oranlar konusunda aynı derece rahat değildir. Esasında AB üyesi ülkelerde genel kdv oranı dışında Ülkemiz uygulamasına benzer yüksek oran uygulaması bulunmamaktadır[2].

AB'nin kdv uygulamasında söylenecek en önemli bir diğer konu, 1993 yılında yürürlüğe soktuğu geçici kdv düzenlemelerinden sonra, kdv sisteminde çok ciddi yapısal değişiklik içeren kararlar alması idi. Örneğin şu anda ülkeler arası ticarette , varış ülkesinde vergileme İlkesini değiştirmeye yönelik yeni sistem de hedeflerden birisidir. Ancak , AB üyesi ülkelerin kdv yapısında reform denilebilecek yeni sisteme geçme yönünde ilerleme kaydedilmemiştir.

3.1.2.Özel Tüketim Vergileri:

a. Mevcut Durum:

AB ülkelerinde uygulanan özel tüketim vergisi, malların serbest dolaşımı hedefinin gerçekleştirilmesinde önemi olan ikinci dolaylı vergi türüdür. Bilindiği üzere, Ülkemizin bu gruptaki vergi uygulaması, tek bir kanun ile değil aynı nitelikte vergilemenin yapıldığı birkaç değişik kanun ile yapılmaktadır. Aslında özel tüketim vergisi niteliğinde olan ve özellikle tekel ürünlerine ek vergi yükü oluşturan birkaç fon da (mera fonu, savunma sanayi fonu,malul şehit yetim payı) özel tüketim vergisi uygulamamız içinde görülmelidir. Elde edilen gelir yönünden , toplam vergi gelirlerimizin içinde önemli bir paya sahip olan Ötv niteliğindeki vergi kanunları şunlardır. Ek Vergi- 3065 sayılı Kanun Ek md 60-2.11.1984.Tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete, 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Sağlık, ve Spor Hizmetleri Vergisi-Kabul Tarihi 24.3.1988-31.3.1988 tarih ve 19771-2 sayılı resmi gazete, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu- Kabul Tarihi 7.11.1984-20.11.1984 tarih ve 18581 sayılı Resmi Gazete

üye ülke	süper indirimli oran	indirimli oran	normal oran
Belçika	1	6	21
Danimarka	-	-	25
Almanya	-	7	16
Yunanistan	4	8	18
İspanya	4	7	16
Fransa	2.1	5.5	20.6
İrlanda	4	12.5	21
İtalya	4	10	20
Lüksembourg	3	6	15
Hollanda	-	6	17.5
Avusturya	-	10/12	20
Portekiz	-	5/12	17
Finlandiya	-	8/17	22
İsveç	-	6/2	25

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi beş grup mala (madeni yağlar, alkol, alkollü içecekler, tütün ve işlenmiş tütün) her ürün kategorisi için ürünün yapısına göre maktu tutarlarda alınmakta, bu ürünlerin Topluluk içinde vergi antreposu uygulaması çerçevesinde nihai tüketim aşamasına kadar vergisi ertelenmek suretiyle serbest dolaşımına imkan tanınmaktadır.

Türkiye'de ise yukarıda ki beş büyük mal gurubu dışında başka diğer mallar üzerinden de özel tüketim vergileri alınmaktadır. Bu mallara uygulanan vergi ölçüsü genellikle nispidir. **AB** uygulamasında ise maktu yöntem ağırlıklı olarak uygulanmakta olup, tütün mamullerinde olduğu gibi pek az nispi vergileme de görülmektedir.

Aynca söz konusu malların vergi antrepoları uygulaması çerçevesinde, verginin nihai tüketim aşamasına kadar ertelenmesi şeklinde bir uygulama yoktur. Böyle bir sistemin uygulanmaması da Türkiye'nin mevcut koşullarından kaynaklanmaktadır. Ancak bu alanda hazırlanan ve halen Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde bulunan Özel Tüketim Vergisi Yasa Tasarısı bu konuda ileriye yönelik atılmış ilk adımdır.

b. Bağlayıcı Topluluk Yasal Düzenlemeleri

Özel Tüketim Vergisine tabi ürünlerin takibi, elde tutulması, nakline dair genel düzenlemeler hakkındaki 92/12/EEC sayılı Direktif ile bundan değişiklik yapan 92/108/EEC, 94/74/EC, 96/99/EC sayılı Direktifler ile özel tüketim vergisine tabii ürünlerin vergi erteleme düzenlemeleri dahilinde dolaşımı için kullanılacak idari Refakat Belgesi hakkındaki 2719/92/EEC, 3649/92/EEC, 2225/93/EEC sayılı Komisyon Tüzükleri, sigaralar üzerindeki vergilerin yaklaştın İması hakkındaki 92/79/EEC sayılı Direktif, sigara dışındaki işlenmiş tütün üzerindeki vergilerin yapılarının ve oranlarının yaklaştırılması hakkındaki 92/80/EEC, 72/464/EEC, 79/32/EEC sayılı Direktifler, işlenmiş tütün tüketimini etkileyen vergiler dışındaki vergiler hakkındaki 99/59/EC sayılı direktif, madeni yağlar üzerindeki Özel tüketim vergilerinin yapılarının uyumlaştırılması, oranlanmn yaklaştınlması, bandrolleşmesi, muafiyetlere ilişkin 92/81/EEC, 92/82/EEC, 95/60/EC sayılı direktifler, alkol ve alkollü içeceklerin yapılannın uyumlaştırılması, oranlanmn yaklaştınlması hakkında, 92/83/EEC, 92/84/EEC sayılı Direktifler ile bu ürünlerin bozulmasına ilişkin usuller hakkında, 2546/95/EC sayılı Komisyon Tüzüğü ile bunda değişiklik yapan 3199/93/EC sayılı Komisyon Tüzüğüdür.

3.2. Kurumlar Vergisi:

a. **Mevcut Durum**

Bağlayıcı Topluluk düzenlemeleri açısından, üç konu öne çıkmaktadır. İlgili konu-

lar bu bölümün (b) kısmında verilmiş olup, bunlara ait mevcut vergi yapımız şöyle özetlenebilir. Kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların, belli şartlar dahilinde birleşme ve devirlerinde, bundan doğan karlar vergilendirilmemektedir. Bu kar' ileride fiilen gerçekleştiğinde vergilendirilmektedir. Toplulukta da uygulama böyledir. Topluluk hukukundan önemli ayırım noktası, bölünme ve hisse değişimine ilişkin kurumlar vergisi sistemimizde özel düzenlemeler ise, 2001 yılı ortalarında 4684 sayılı kanun ile yapılmıştır.

Dar mükellefler dahil, kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan tam mükellef kurumların sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar vergiye tabi tutulmamaktadır. Toplulukta da mali merkezi Toplulukta bulunan kurumlara aynı uygulama yapılmaktadır.

Birbirine yönetimi, denetimi, işletmesi yönünden bağlı kurumların aralarındaki ticari, mali ilişkilerden kaynaklanan örtülü kazancın varlığının tespiti halinde ilgili kuruma ek vergi tarhiyatı yapılması durumunda, bunlarla ilgili kurumların kayıtlan Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde düzeltilmektedir. Toplulukta da uygulama böyledir.

b. Bağlayıcı Topluluk Yasal Düzenlemeleri

Topululuk dahilinde bulunan kurumlar vergisine tabi şirketlerin birleşme, bölünme, devir, sermaye koyma, hisse senedi değişimlerine uygulanabilir düzenlemeler hakkında 90/434/EEC sayılı Mali merkezi Topluluk dahilinde bulunan kurumlar vergisine tabi şirketlerin başka bir üye ülkelerdeki işletmesi, yönetimi, denetimi açısından birbirine bağlı işletmelerin aralarındaki ticari veya mali ilişkilerinden dolayı ortaya çıkan karların vergilendirmesinde çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkında 90/436/EEC sayılı anlaşma ve sermayelerine iştirakten elde edilen karların iki kez vergilenmemesi hakkında 90/435/EEC sayılı direktif bulunmaktadır.

4. Ulusal Programın Genel Olarak Değerlendirilmesi:

Yazının ilk bölümünde kısaca değindiğimiz , Ulusal Programın genel özelliklerine değindikten sonra , vergilendirme ile ilgili olarak Ülkemiz öncelikleri neler olmalı ve vergi türleri itibariyle ne durumda olduğumuz konusunu irdeleyeceğiz.

Ulusal Programda vergilendirme konusunda , AB müktesebatı olarak adlandınlabilecek 151 adet direktif, tüzük ,sözleşme ve benzeri hukuki belge tespit edilmiştir. Vergilendirme ile ilgili olarak tüm hukuki belgelerin bunlar olduğunu söylemek yanlış bir yorum olur. Çünkü bir kısım vergilendirme konusunu içeren mevzuatın, esasında başka bir konuyu düzenleyen metinlerin içinde olma ihtimali her zaman

vardır. Bunun yanında genel çerçeve kararlan içermeyen, bazı ÂB ülkelerine geçici imtiyazlar tanıyan direktifler gibi önemsiz sayılabilecek düzenlemeler de mevcuttur. Dolayısıyla bu hukuki düzenlemelerin sayısal adedinden daha önemlisi içerdiği temel prensipleri izlemektir. Vergilendirme kısmı, AB üyesi ülkelerin , diğer alanlarda yaptıklan işbirliğine nazaran daha yavaş ve zor ilerleme kaydedilen bir alandır. Çünkü vergisel düzenlemeler sadece , belli kurallara uymakla sağlanacak hukuki metinler değildir. Ulusal gelir üzerindeki otorite yetkisinin, giderek kısılması anlamına gelmektedir. Bu da çok doğaldır ki, yavaş ve zor ilerleyen bir konu olmaktadır. Vergi türleri itibariyle bir genelleme yapacak olursak,AB düzenlemeleri esas olarak dolaylı vergiler alanında yoğunlaşmaktadır. Zira AB hukuku .temelinde insanlara eşit vergilemeden çok, mal ve hizmetlerin eşit vergi yükü taşıması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla mal ve hizmet bedeliyle doğrudan ilgili olan dolaylı vergiler bu anlamda öne çıkmaktadır. Dolaysız vergiler alanında ise düzenlemeler genelde ya üye ülkelerde faaliyet gösteren kurumlann mükerrer vergilemeye muhatap olmamasını sağlamaya yönelik ya da belli standartlar getiren usule ilişkin ilkesel niteliktedir.

Ulusal Programda , kdv 'ye ilişkin istisna ve muafiyet hükümlerine ait uyumlaştırma ve özel tüketim vergisine geçilmesi amaçlanan hedefler arasında olarak yer almıştır. Kısa vade (2001 yılı programına) hedefleri arasına da kdv istisnasına ilişkin bir düzenleme konulmuştur.

Yapılması öngörülen hüküm, 77/388/EEC sayıb Altıncı Konsey Direktifinin 14(l-i) hükmüne uyum sağlamasıyla ilgilidir. Bu düzenleme esasında belli bir işlemi teşvik eden istisna hükmünden çok, vergileme prensibine yöneliktir. Şöyle ki mal ithalatına bağlı olarak verilen anzî hizmetler, eğer ithalat matrahına girmişse tekrar vergileme yapılmaması için kdv istisnalan arasında sayılmıştır. Dolayısıyla Ulusal Programda yer alması olumlu bir adımdır. 28.12.2001 tarihli 4731 sayılı kanunla bu konudaki kısa vadeli taahhüdümüz yerine getirilmiştir. Kanunun 5/b maddesi ile iki kez vergi matrahına girme olasılığı ortadan kaldınlmıştır. Yine aynı kanunun 5/a maddesi ile de Ulusal Programda orta vadeli hedefler arasında sayılan bir konuda uyum sağlanmıştır. AB kdv sistemindeki Toplulukta yerleşik olmayan kişilerin ticari işleri nedeniyle ödedikleri kdv'nin iadesi kuralı 4731 sayılı kanunla vergi sistemimize girmiştir.

Orta vadeli hedefler arasında yine kdv istisnalarına ait birkaç düzenleme ve özel tüketim vergisine geçilmesi hedefleri yer almaktadır. Burada özel tüketim vergisi sistemin geneline ilişkin bir düzenleme olması açısından önemli bir uyumlaştırma adımı olacaktır. Ancak burada ötv tasarısının yasalaşması kadar , hükümlerinin ve ver-

gi oranlanmn da belli ölçüde uyumlaşması önemlidir. Vergi yükleri konusunda **AB** müktesebatı asgari vergiler konusunda tutar ve nispetler belirlemişlerdir. Ülkemizin tam üyelik sürecinde sözü edilen asgari vergi oranlan konusunda da şimdiden hazırlıklı olmasında fayda vardır. AB müktesebatında içki, sigara ve akaryakıt ürünlerinin her bir çeşidine göre belirlenmiş farklı asgari vergiler konusunda , belli bir zaman periyodunda yaklaşık tutarlann uygulanması ,tam üyelikte kolay bir geçiş imkanı verecektir. Orta vadeli hedefler arasında sayılan özel tüketim vergisi sistemine geçilmesinde ise çalışmalann çok büyük kısmı bitirilmiş olup, Nisan 2002 itibariyle kanunlaşma sürecinin bitirilmesi beklenmektedir.

Özel tüketim vergisi tasansı ile, temel olarak akaryakıt, içki ve sigaralardan alınan genel bir işleyiş sistemine bağlanmıştır. Mevcut sistemde çok sayıda farklı kanunla alman vergi ve fonlar genel bir yapıya kavuşturularak AB ötv hukuku ile en azından kıyaslanabilir bir yapıya kavuşacaktır. AB ötv hukuku ile uyumlaşma genel olarak ikiye aynlmaktadır. Birincisi vergi yapısının uyumlaşması ile gerçekleşecek ikinci olarak ta vergi oran/tutar yakınlaşmasının sağlanması ile olacaktır. Aday statüsünde olduğumuz bu aşamada vergi oran/tutarlan ile hemen aynı seviyeye gelmemiz istenemez ancak vergi yapısı ile uyumlaşmamız gerekli bir ilerlemedir. Bu yönüyle yeni ötv tasansı uyumlaşma konusunda önemli bir gelişme görülmelidir. Özellikle AB ötv sisteminde olan zorunlu muafiyetler paralel olarak tasan çalışmalannda göz önünde tutulmaktadır. Vergileme Ölçüsü olarak belirlemeler de bu anlamda ilerleme olabilecek konular arasında sayılabilir. Kısaca özetlemek gerekirse, yasalaşmadan çok fazla değerlendirme yapmak zor olsa da vergi yapısı olarak önemli bir uyumlaşma sağlanacağı söylenebilir.

AB tam üyelik sürecinde diğer müktesebat alanlannda olduğu gibi, vergilendirmeye ilişkin hukuki durumu yakından izlemek, bu konuda vergi yapımızın farklılık arz eden noktalannı tespit etmek, yapılabilecek teknik ve siyasi uyumlaştırma çalışmalannı yapmak öncelikli amaçlanınız olmalıdır. Bu çalışmalar sadece, AB üyeliği için değil vergi yapımızın çağdaş vergileme ilkelerine ulaşmasını da sağlayacaktır.

5. 2001 İlerleme Raporu Vergilendirme Bölümü ve Değerlendirilmesi:

2001 ilerleme Raporu , Ulusal Programın sunulmasından sonra yayımlanan ilk yıllık izleme raporudur. Bu Raporun önemi, diğerlerinden daha fazla olacaktır. Çünkü bu Rapordaki değerlendirmeler , Ulusal Programın resmen taahhüt ettikleri ile birlikte 2000 Yılı ilerleme Raporundan bu yana, gerçekleşen ilerlemeleri değerlendirmektedir.

2001 Yılı ilerleme Raporu 13 Kasım 2001'de resmen yayımlanmıştır. Toplam 114

sayfayı bulan ilerleme Raporu üç ana bölüme ayrılmıştır, ilk bölümde genel bir bilgilendirme ve AB ile Türkiye arasında ilişkiler genel hatlarıyla özetlenmiştir. En önemli ve kapsamlı açıklamalar ise, üyelik kriterlerinin tek tek ayrıntılarıyla ele alındığı Üyelik Kriterleri bölümünde ele alınmıştır. Bu bölümde önce siyasi ve ekonomik kriterler tek,tek ele alınmış son kısmında ise AB müktesebatıyla ilgili 29 farklı alandaki gelişmeler tek,tek ele alınmıştır. Siyasi değerlendirmeler, genel olarak Kopenhag Kriterleri diye adlandırılan , demokrasi, hukuk kuralları, insan haklan, azınlıkların korunması gibi temel konular açısından Türkiye'nin bir yıllık gelişimi değerlendirilmiştir. Bu bölümde en önemli husus, son yapılan Anayasa değişikliğinin olumlu bir adım olduğunun vurgulanmasıdır. Kıbrıs konusunda da ayrı bir bölüm olarak değerlendirmeler yapılmıştır.

ikinci bölümünün önemli bir kısmında ekonomik değerlendirmeler özetlendikten sonra, 29 alandaki gelişmeler ayrı, ayrı bölüm halinde ele alınmıştır. Bu bölümlerden bazıları şunlardır.Malların serbest dolaşımı, kişilerin serbest dolaşımı, hizmet sağlama özgürlüğü, sermayenin serbest dolaşımı, şirketler hukuku, tanm,balıkçılık, ulaşım politikası, ekonomik ve parasal birlik, istatistik, sosyal politikalar ve istihdam, enerji, endüstri politikası, küçük ve orta ölçekli işletmeler, bilim ve araştırma, eğitim ve öğretim, haberleşme ve bilgi teknolojisi, kültür ve ilgili politikalar .bölgesel politikalar, çevre, tüketici ve sağlığın korunması, adalet ve içişlerinde işbirliği, gümrük birliği, dış ilişkiler , güvenlik ve yabancı politikası, mali kontrol, maliye ve bütçe politikaları ve vergilemedir. Üçüncü bölümde de genel bir değerlendirme yer almaktadır.

5.1. 2001 ilerleme Raporu Vergilendirme Bölümü:

Raporun büyük ağırlığını oluşturan ikinci kısmında , AB -Türkiye ilişkilerinde önemli bir yer tutan AB müktesebatıyla uyumlaştırma çalışmaları yer almaktadır. Yukarıda sayılan 29 farklı çalışma alanından onuncu bölümü vergilendirme olmuştur. Yaklaşık bir buçuk sayfa yer aynlan bu bölümde önce spesifik vergisel gelişmeler hakkında bilgi verilip, daha sonra genel bir değerlendirme yapılmıştır. Bu bölümde yer alan ifadeler aşağıdadır. "

"Dolaylı vergilendirme alanında, Haziran 2001 'de motor yakıtı olarak kullanılan LPG üzerindeki minimum özel tüketim vergisi düzeyleri Topluluk minimum düzeyinin üzerine çıkarılmıştır. Şu anda, bütün motor yakıtlarındaki (likit petrol gazı -LPG, kurşunlu, kurşunsuz yakıt ve dizel) vergi düzeyi Topluluk minimum düzeyinden daha yüksektir.

Dolaysız vergilere gelince, Türkiye Haziran 2001 'de mevcut kanunlarda birçok de-

ğişikliği kabul etmiştir. Yurtiçi işlemlerle ilgili hisse değişimi, varlıkların transferi, bölünme, birleşme hakkındaki ilgili mevzuata (Topluluk-EU- mevzuatı) uygun olarak, hisse değişimi, bölünme, birleşmeden doğan sermaye kazançları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Ayrıca, ilgili Topluluk mevzuatına uygun olarak, şirketlerin sermaye artırımı üzerindeki dolaylı vergilerin oranı indirilmiştir.

Kişisel kimlik numarasının (vergi kimlik numarası) kullanımı bazıfınansal işlemlere de yaygınlaştırılmıştır.

idari kapasite ile ilgili olarak, şahsi vergi kimlik numarası uygulaması, vergi tahsilatının etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır.

Genel Değerlendirme:

Genel olarak, Topluluk mevzuatı ile ulusal mevzuatı aynı düzeye getirmek için daha fazla gayrete ihtiyaç bulunmaktadır.

Katma değer vergisine gelince, 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasının başlatılmasını takiben verginin yapısı yerindedir. Ancak, özellikle, uygulanan oranlar ve muaf işlemlerde aynı düzeye getirmede önemli gayret sarf edilmesi gerekir.

Özel tüketim vergilerine gelince, motor yakıtları üzerindeki oranların düzeyinde olumlu adımlar atılmış olmasına rağmen, zorunlu muafiyetler, verginin yapısı ve aynı şekilde tütün ve alkollü ürünlere uygulanan oranlar konusunda daha fazla uyum gerekmektedir.

Dolaysız vergilendirme ile ilgili kabul edilen mevzuat dolaysız vergilendirme hakkındaki Türk mevzuatını, ilgili Topluluk Direktifleri ile daha çok aynı düzeye getirmiştir. Ancak, Özlü uyumlaştırma gereği halen mevcuttur.

idari kapasiteye gelince, Türkiye'nin vergi tahsilatını artırmak ve Topluluk mevzuatını yürürlüğe koymak ve uygulayabilmek için vergi idaresini güçlendirmeye ve modernleştirmeye ihtiyacı vardır.

Sanayi ve ticaret sektöründeki vergilerdeki kaçaklar yaygınlığını sürdürmektedir. Türk Ekonomisini Güçlendirme Hakkındaki Geçici Program bu hususları gidermeyi amaçlamaktadır.Ancak henüz somut sonuçlar gözlenilememektedir."

5.2. 2001 ilerleme Raporu Vergilendirme Bölümünün Değerlendirilmesi:

Vergilendirme bölümünde öncelikle belli alanlarda yapılan yasal değişikliklerin ,

AB vergi müktesebatı açısından olumlu gelişmeleri özetlenmiştir. Vergilendirme bölümünün ilk kısmındaki bu değerlendirmeler , **üç** ayrı gelişmeye ayrılabilir. Bunlardan birincisi, lpg vergilemesindeki değişiklikler, kurumlar vergisinde hisse değişimi ve bölünmeye ilişkin getirilen hükümler **ve** tek vergi numarası uygulamasının genişletilmesi konulandır. Olumlu olarak bahsolunan , bu gelişmelere ilişkin ifadeleri daha iyi kavrayabilmek için ilgili düzenlemeleri gözden geçirmemiz gerekmektedir.

5.2.1.Kurumlar Vergisi Konusundaki Olumlu Değişiklikler:

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu ile, kurumlar vergisine tabi şirketlerin devir ve birleşme durumlannda belli şartlan taşımalan kaydıyla , bu işlemler kurumlar vergisinden istisna edilmekteydiler. Ancak bu türden istisnalara benzer işlemlerden olan bölünme ve hisse değişimi gibi konularda herhangi bir hüküm bulunmamakta idi.

AB'nin vergi alanındaki hukuki çerçevesini çizen temel metinler olan direktiflerin büyük bir ağırlığı dolaylı vergiler grubuna giren, kdv ve ötv ile ilgilidir. Bunun sebebi de AB 'nin ekonomik bütünleşmesindeki temel misyonuyla yakından ilgilidir. Mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşması , AB'nin ortaya çıkmasındaki ana ilkelerinden biridir. İşte mal ve hizmetlerin dolaşımında , vergisel engel dolaylı vergilerle İlgili olmaktadır. Mal ve hizmetlerin sınır ötesi alım-satımında, uygulanacak kdv veya ötv için ortak kurallar olmalıdır ki, AB ekonomik amaçlarından birine erişilebilinsin. Bu bağlamda , dolaysız vergilerin mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı ile olan bağı kuvvetli olmayacaktır. İşte dolaysız vergiler alanında yayımlanan pek az direktif bulunmaktadır. Bu direktiflerin de ortak özelliği , birden fazla üye ülkede faaliyette bulunan şirketlerin her an muhtemel olan vergisel tartışmaları, düzenleyici nitelikte olmalarıdır. Kurumlar vergisi alanındaki 90/434/EEC sayılı direktif , sözünü ettiğimiz uluslararası şirketlerin birleşme,devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerindeki kurumlar vergisi istisnasını düzenlemektedir.

Tam üyelikten önceki AB müktesebatı ile uyumlaşma çalışmaları, direktiflerde geçen hükümlerin tamamıyla aynısı olmasa da , tanımlar ve müesseseler olarak yakınlaşması olarak alınabilir. İşte kurumlar vergisinde hiç geçmeyen ve tanımlanmayan şirketlerin bölünme ve hisse değişimi müesseseleri , ilk defa 4684 sayılı Kanunla vergi mevzuatımıza girmiştir.Söz konusu 4684 sayılı Kanun 3.7.2001 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.Ulusal Programın yayınlanmasından sonra gerçekleşen bu gelı,me, AB tarafından değerlendirme şansını ilk defa 2001 ilerleme Raporunda yakalamıştır, ilerleme Raporunda açık bir şekilde bu uyumlaşma çabasından olumlu olarak bahsedilmiştir. Yine 4684 sayılı Kanunla sermaye artınmlarında damga vergisi yükünün azaltılması da olumlu bir adım olarak değerlendirilmiştir.

5.2.2. Tek Vergi Numarası Uygulamasındaki Gelişmeler:

Tek vergi numarası uygulaması bilindiği gibi, 4108 sayılı Kanun ile 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergi Usul Kanunu md.8'in son fıkrasında bu konuda düzenleme yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Öncelikle faal mükellef olanlara verilerek başlatılan bu uygulamada, esas ilerlemeler belli işlemler (gayrimenkul alım-satımı, taşıt alımları vb.) için vergi numarası ibraz zorunluluğu şeklinde geliştirilmiş bulunmaktaydı. Son olarak ta, Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği (2 nolu) ile 19.6.2001 tarihinde çok önemli bir adım atılmıştır. Yeni Tebliğe göre, Önceden vergi numarası ibraz etme zorunluluğu olmayan pek çok işlem , kapsama alınmıştır. Bankacılık ve mali işlemler, her nevi tahvil, bono ve borçlanma senetleri işlemleri, havale işlemleri, çek ve senet işlemleri, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki işlemler, özel finans kurumlarınca yapılan işlemler gibi pek çok işlemle ilgili olarak , vergi numarası zorunluluğu kapsamı genişletilmiştir.

Bu uygulamanın , AB ilişkileri açısından Önemli tarafı, vergiye uyumun artırılması konusunda vergi politikasına yön verenlerin kararlılığıdır. 2001 ilerleme Raporunun vergilendirme kısmının son paragrafında geçen *"Sanayi ve ticaret sektöründeki vergilerdeki kaçaklar yaygınlığını sürdürmektedir"* ifadesinde açıkça kayıt dışı ekonominin varlığı eleştirilmektedir. Yine Ulusal Programda kayıt dışı ekonomi ile mücadele edileceği ve yapısal önlemlere değinilmiştir. Ulusal Programın yapısal reformlar bölümünün vergi reformu alt başlığında şu ifadelere yer verilmiştir.

"Vergi idaresinin geliştirilmesi amacıyla sürdürülen çalışmalar ile vergi numarası uygulamasının 2001 yılında büyük ölçüde tamamlanması mümkün olacak ve vergi kimlik uygulaması daha yaygın hale gelecektir. 1999 sonu itibariyle 13 milyon düzeyinde olan vergi kimlik numarası 2000 yılı sonu itibariyle 15.2 milyona yükseltilmiştir. 2002 yılı sonuna kadar mevcut sayının yüzde 50 oranında artırılması öngörülmekte olup, konu ile ilgili mevzuatın 2001 yılı içerisinde çıkarılması hedeflenmektedir."

Dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma konusunda en önemli,ilerlemelerden biri olan tek vergi numarası uygulamasının genişletilmesi, son bir yıl içinde gerçekleştirilen önemli adımlardan biri olarak yer almıştır. Ulusal programda söylendiği gibi 2001 yılı içinde yeni düzenleme yayımlanmış ve 2000 yılı sonu itibariyle 15.2 milyona göre hedeflenen yüzde 50 oranında artış öngörüsüne yıl sonu itibariyle ulaşılacağı da (4.9.2001 günü itibariyle 22 milyonu aşmıştır) hemen, hemen kesindir, ilerleme Raporunda bu konudaki gelişme için şu ifadelere yer verilmiştir.

"Kişisel kimlik numarasının (vergi kimlik numarası) kullanımı bazıfinansal işlem-

lere de ***yaygınlaştırılmıştır, idari kapasite ile ilgili olarak, şahsi vergi kimlik numarası uygulaması, vergi tahsilatının etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır"***

îşte 2001 tlerleme Raporu bu konudaki düzenlemeye değinmiş ve idari kapasite açısından olumlu bir adım olarak vurgulanmıştır. AB müktesebatı ile uyumlaşma dediğimiz zaman sadece mevzuattaki gelişmeleri değil, bunu uygulayacak idari kapasitenin de anlaşılması gerektiği bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

5.2.3. Özel Tüketim Vergisi Alanındaki İlerlemeler:

ilerleme Raporunda olumlu olarak geçen üç temel gelişmeden sonuncusu da özel tüketim vergisi alanındaki ilerlemeden bahsedilmesidir. Akaryakıt ürünlerindeki asgari vergilerde önceden AB asgari vergileri açısından sorun olan lpg vergi artışından,değerlendirmelerde olumlu olarak söz edilmiştir. Vergi yapımızda özel tüketim vergisi adı altında ayrı bir vergi kanunu olmamasına karşın, dolaylı vergilerde ikinci önemli uyumlaşma konularımız arasında ötv benzeri vergiler yer almaktadır. Akaryakıt, içki ve sigara ürünlerine ilişkin vergileme olarak adlandırabileceğimiz ötv, farklı kanunlar yoluyla ve karmaşık yapıda olmasına rağmen vergi yapımızda yer almaktadır, işte AB uyumlaştırma çalışmalarımızda , ötv yapısı ve asgari oranlar açısından ikili bir çalışmayı gerektirmektedir. Vergi yapısının uyumlaşmasında en önemli olacak ilerleme , bilindiği gibi ötv yasasının çıkarılması ile ancak sağlanabilir.Ancak AB direktiflerinde belirlenen asgari vergileme uyumlaşmasında,mevcut vergi yapımız korunmasına rağmen ilerleme sağlanabilir. Bu , ürünler için ayrı ayrı belirlenen asgari vergilerle karşılaştırdığımızda, akaryakıt ürünlerinden özellikle lpg ürününde sorun olduğunu görmekteydik. Ancak 2001 Nisan ayında lpg konusunda vergi tutarında çok önemli artış gerçekleştirilmiştir. Bu tarihten sonra yayımlanan B.K.K.'da diğer ürünler için küçük tutarda değişiklikler yapılmış , ama lpg konusundaki artırılan vergi tutan hep yükselerek (Euro cinsinde) devam etmiştir. Kasım 2001 itibariyle gelinen son durumda en çok tüketimi olan akaryakıt ürünlerine uygulanan vergiler , AB asgari vergileri aşağıda tabloda karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Ürün Adı	Birim	AB'nin Belirlediği Asgari Vergi Tutarı (Euro)	ATVGöre Uygulanan Vergi Tutarları (Euro)[3]	Uyum Sorunu Olup Olmadığı
Benzin	1000 litre	337	442	Yoktur
KurşunsuzBenzin	1000 litre	287	405	Yoktur
Mazot	1000 litre	245	295	Yoktur
LPG	1000 kg	100	184	Yoktur

Görüldüğü gibi akaryakıt ürünlerinde AB direktifleri ile belirlenen, asgari vergiler açısından mevcut vergi tutarlarında bir sorun bulunmamaktadır. Aynı tabloya bir yıl önce oluşturulduğunda, lpg ürünü için 2-3 Euro tutarında bir vergi uygulaması görülmekteydi.İşte bu değişiklik,ilerleme Raporunda olumlu olarak değerlendirilmiştir.

Bu temel ürünlerin vergilendirilmesinde AB ile Önemli bir farklılığımızı eklemek gerekmektedir. Mazot ve LPG vergilemesinde ,AB vergi yapısı üçlü bir uygulama yapmaktadır. Kullanım (Isınma , Sanayi ve Diğer) amaçlarına göre vergi farklılaştınlmaktadır. Tabloda yer alan rakamlar en yüksek vergi olan diğer kullanımlar için belirlenen tutarlardır. Oysa ülkemiz uygulamasında, tüketim yerlerine göre vergi farklılaştırılması yapılamamaktadır.

Sonuç olarak; 2001 yılı ilerleme Raporu, önceki yıllarda yayımlanan ilerleme Raporlarına nazaran, ilk defa üç ayrı konudaki gelişmelerin olumlu ifadelerle yer aldığı bir Rapor olmuştur. Ancak Raporun vergilendirme ile ilgili genel değerlendirme bölümünde beş konuda uyumlaştırma çabalarının sürdürülmesi gerektiği belirtilmiştir. Kdv konusunda verginin genel yapısı olumlu karşılanırken, oran ve istisna-muafıyet konusunda gelişme öngörülmektedir. Özel tüketim vergilemesinde ise özellikle içki ve sigara vergilemesinde uyumlaşma gerektiği vurgulanmıştır. Dolaysız vergilerde olumlu adımların devam etmesi istenmiştir. Son iki konu ise, vergi idaresinin yapısının güçlendirilmesi ve kayıt dişiliğin kayıt altına alınması hususunda olmuştur

Sonuç olarak ; Vergi konusu, AB üyesi ülkeler düzeyinde de gelişmelerin en zor sağlandığı alanlann başında yer almaktadır. Çok açıktır ki vergi, devletlerin milli ha-

3 13 Ekim 2001 'de yayımlanan 2001/3039 sayılı B.K.K. ile belirlenen ATV 'ler , (1 Euro= 1.300.000TL)döviz kuru İle Euro'ya çevrilerek bulunmuştur.

kimiyetlerini gösteren en önemli konulardan birisidir. Kamu hizmetlerinin kaynağından fedakarlık veya benzeri bir değişiklik isteği, her zaman önemli bir dirençle karşılaşmıştır. Aynı şekilde aday ülkelerden bu alanda kısa sürede çok önemli gelişmelerin beklenmemesi gerekmektedir. Ancak özel tüketim vergisi konusu olan akaryakıt, içki ve sigaranın vergilemesinde, Türk vergi yapısının karışık ve yeniden düzenleme ihtiyacının olduğu tartışmasız kabul edilebilir, işte AB adaylık sürecinde , bu türden vergi tekniğiyle ilgili olan konulardaki uyumlaştırmalara öncelik vermeliyiz. Bu çalışmalar, hem , vergi gelirlerimizi daha sağlam ve saydam kılacak hem de AB uyumlaştırma çabalarında ilerleme sağlayacaktır. Örneğin içki ve sigaradan alınan mevcut vergilerin (ek vergi, federasyon fonu, malul şehit yetim payı, savunma sanayi fonu, eğitim gençlik vergisi, mera fonu) karmaşıklığı, AB adaylığımız açısından değil , bütçe prensipleri ve vergi tekniği açısından da çok olumsuz bir tablo çizmektedir. İşte, ilerleme kaydetmemiz istenen bu türden konularda çok yoğun çaba göstermemiz ulusal menfaatimizin de icabı olacaktır. Vergileme alanında yapılması istenen değişikliklerin çoğu, (yapılması halinde) kendi vergi yapımızı ve vergi idaremizi daha güçlü kılacak niteliktedir. AB-Türkiye ilişkileri açısından yapacağımız ilerlemeler, iç vergi yapımızda da güçlenmesi anlamına gelecektir. Bu paralel çıkarların olmadığı bir kısım sorunlar ise, hem çok acil bir zaman diliminde beklenti bulunmamakta hem de üyelik sırasında yapılacak ikili müzakerelerle giderilecektir.

Prof.Dr.Oğuz Oyan

Sayın Anoğlu'na bu aydınlatıcı açıklamalarından dolayı teşekkür ediyoruz. Efendim bundan sonraki sunum Sayın Doç.Dr. Mircan yıldız tarafından yapılacaktır. Buyrun sayın Yıldız.

AVRUPANIN EKONOMİK PARASAL BÜTÜNLEŞMESİNDE MALİYE POLİTİKASININ ROLÜ VE TÜRKİYE AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Doç. Dr. Mîrcan Yıldız
Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

I. GİRİŞ

II. EKONOMİK VE PARASAL BÜTÜNLEŞME KAVRAMI

III. AVRUPA'NIN EKONOMİK VE PARASAL BÜTÜNLEŞMESİNDE MALİYE POLİTİKASININ ROLÜ

A. MALİYE POLİTİKALARININ ÖZERKLİĞİ

1-Özerklik Lehinde Görüşler

2-Maastricht Antlaşmasında Subsidiarite İlkesi Ve Ulusal Maliye Politikalarının özerkliği

B. MALİYE POLİTİKALARININ EŞGÜDÜMÜ

1-Eşgüdüm Lehinde Görüşler

2-Maastricht Antlaşmasında Maliye Politikalarının Eşgüdümü

C. KARMA POLİTİKA: TEK PARA VE ULUSAL MALİYE POLİTİKALARININ EŞGÜDÜMÜ

1-Kuramsal Açıklamalar

2-Maastricht Antlaşmasında Karma Politika

a-Karma Politikanın Genel Çerçevesi

b-Topluluk İlkesi Olarak Olarak Bütçesel Sertlik

(1) Bütçe Disiplini Kuralları

(2) Büyüme ve İstikrar Paktı

D. MALİYE POLİTİKALARINDA MERKEZİLEŞME

IV. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MALİYE POLİTİKALARININ UYUMLAŞTIRILMASI ALANINDAKİ GELİŞMELER

A. VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI

1.Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması

2.Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması

B. BÜTÇE KRİTERLERİNE UYUM

V. TÜRKİYE AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

A.TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

1.-Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması

2.Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması

B. BÜTÇE KRİTERLERİNE UYUM

VI. SONUÇ

KAYNAKÇA

I. GİRİŞ

Günümüzde dünyada küreselleşme ve bölgeselleşme olarak iki yönlü bir yeniden yapılanma gözlenmektedir, öyle ki, ulusal ekonomiler bir yandan dünya pazarı oluşturacak şekilde birbirine açılırken, diğer yandan üç süper gücün çevresinde bir bölgeselleşme süreci yaşanmaktadır. Almanya öncülüğündeki Avrupa Birliği,ABD önderliğinde oluşturulan Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi ve Güneydoğu Asya'da Japonya etrafında ortaya çıkan kutup bölgesi.

Bunların içinde en ileri aşamaya varan bölgeselleşme hareketi, kuşkusuz ki Avrupa Birliği'dir. 1957 yılında Roma Antlaşması ile başlayan Avrupa bütünleşme hareketi, 1986 yılında alınan karar uyarınca mal ve hizmetlerin,sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını içeren Tek Pazar'ın yürürlüğe konmasıyla sürmüştür. Bütünleşme, 1992 yılında imzalanan ve 1993 yılında yürürlüğe giren Maastricht Antlaşması ile, Ortak Pazar aşamasından çıkıp ekonomik ve parasal birlik ile siyasal birlik hedefine yönelmiştir. Antlaşma'nın öngördüğü çerçevede 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren tek para ve tek merkez bankasını içeren tek para politikasına geçilmiştir. 2002 yılının başından itibaren ise tek Avrupa parası olan Euro üye ülkelerin ulusal paralarının yerini alarak tedavüle girmiştir. Avrupa Para Birliği olarak da adlandırılan bu uygulama on iki Avrupa Birliği üyesi ülkeyi kapsamaktadır.

Sadece fiyat istikran amacına dönük Avrupa'nın bu parasal birlik tercihi, üye ülkelerin para politikalarının Birlik Ölçeğinde merkezileşmesini getirirken, maliye politikalarının yürütülmesinin ulusal yönetimlere bırakılması yönündedir. Yani üye ülkeler, maliye politikalarını kendi ulusal amaçları (ekonomik istikrar, gelir dağılımı, kaynak dağılımı) için kullanabileceklerdir. Maastricht Antlaşması'nda tanımlanan maliye politikasının bu konumu, Avrupa'nın ekonomik ve parasal bütünleşmesini nasıl etkileyecektir? Bu tebliğde cevabı aranacak temel soru budur. Ancak önce kavramsal ve kuramsal bir çerçeve ortaya konacaktır. Ardından Maastricht Antlaşmasının maliye politikasın ilişkin getirdiği düzenlemeler belirtildikten sonra, Birliğe üye ülkelerin maliye politikalannın bu süreçten nasıl etkilendiklerine ilişkin gelişmelere yer verilecektir.

Bilindiği gibi Avrupa bütünleşme süreci, bugün, bir yandan ekonomik ve parasal birlik yönünde gelişirken, bir yandan da genişleme yönünde bir seyir izlemektedir.

Başlangıçta altı ülkenin yer aldığı bütünleşme sürecinde bugün on beş üye ülke bulunmaktadır. Ayrıca Aralık 1997'de yapılan Lüksemburg Zirvesi'nde Birliğin genişleme sürecine ilişkin kararlar uyarınca on bir aday ülke belirlenmiş, 10-11 Aralık 1999'da yapılan Helsinki Zirvesi'nde ise Türkiye on ikinci aday ülke olarak resmen kabul edilmiştir.

Türkiye'nin aday üyeliğinin kabulü, -neredeyse **kırk** yıllık bir geçmişe sahip-Türkiye-Avrupa Topluluğu ilişkileri ile ilgili tartışma ve değerlendirmelerin yoğunlaşmasına neden olmuştur. İlişkilerin sadece ekonomik , siyasi ve hukuki boyutlarıyla değil, maliye politikası açısından da ele alınması, tartışılan konuların daha bir bütünlük içersinde değerlendirilmesine katkıda bulunacaktır. İşte bu nedenle tebliğin son kısmı, konunun Türkiye açısından değerlendirilmesine ayrılmıştır.

II, EKONOMİK VE PARASAL BÜTÜNLEŞME KAVRAMI

Ekonomik ve parasal bütünleşme kavramı, bütünleşmeye giden ülkeler arasında hem mal ve hizmetlerin, emek ve sermayenin herhangi bir engelle karşılaşmadan serbestçe dolaşabileceği bir iç Pazarın oluşturulmasını içeren ekonomik anlamda tam olarak bütünleşmiş; hem de tek Merkez Bankası ve tek para uygulamasına geçilerek parasal anlamda bütünleşmiş bir alanın yaratılmasını ifade etmektedir. Bu nedenle ekonomik ve parasal bütünleşme kavramım ekonomik ve parasal boyutlarına ayr,ı ayrı açıklık getirmek yerinde olacaktır.

Ekonomik bütünleşme deyince, bütünleşme içinde yer alan ülkeler arasında, mal, hizmet ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlandığı bir ortak pazarın yaratılmasından sonra; ulusal politikaların da belli ölçüde uyumlaştırıldığı, hatta kimi alanlarda ortak politika uygulamasına gidildiği bir aşama anlaşılmalıdır.

Hangi alanlarda politika uyumuna ve ortak politika uygulamalarına gidileceği sorusuna şu şekilde açıklık getirilebilir (Tekeli,İlkin;1993, s.21-23):

Birincisi, mal ve faktör piyasalarında sağlanacak bütünleşme, sadece gümrük vergilerinin kaldırılması ya da sermaye ve emek dolaşımının serbestleştirilmesiyle gerçekleştirilemez.Üye ülkelerin ellerinde standartlardan vergilemeye, çeşitli teşviklere kadar uzanan, bu akımları engelleyici politika araçları kalmaktadır. Bu nedenle söz konusu alanlarda bir uyuma gitmek gerekmektedir.

İkincisi, çevre sorunları gibi etkileri ulusal düzeyde kalmayan, uluslar arası düzeyde politikaların izlenmesini gerektiren alanlarda uyumun gerçekleştirilmesi zorunluluğu vardır.

Üçüncüsü,tek bir ülkenin kendi ekonomik gücüyle çözümleyemeyeceği, uluslar arası kaynakların harekete geçirilmesini zorunlu kılan girişimlerdir. Büyük ölçekli teknolojik, bilimsel araştırmalar ve projeler örneklerinde olduğu gibi.

Dördüncüsü, Topluluk içinde rekabetçi yapıları ortadan kaldıran tekelleşme eğilimlerine ve eşitsiz büyüme süreçlerine karşı önlemlerin yer aldığı politikaların uyumlaştırılması gerekmektedir.

Beşincisi **ise,** bölgesel politikalarda **olduğu** gibi eşitsiz büyümenin sonuçlarım **ha**fifletmeye **çalışan yeniden dağıtım** mekanizmalarının oluşturulması zorunluluğudur.

Yukarıda sözü edilen alanlarda politika uyumuna gidilmesiyle birlikte, üye ülkelerin ekonomik bunalımlara tek başına çözüm bulma kapasiteleri azalmış olacaktır. Ancak üye ülkeler ekonomik politikalarla ilgili karar alanlarını Topluluk kurumlarına bırakmadıklarından, dünya ekonomisinin büyüme döneminde başarılı olabilen böyle bir bütünleşme yapısı, bunalım dönemlerinde gerekli kararların gereken **hızda** alınmasını sağlayamayacak, sorunların çözümü bir üst bütünleşme düzeyinde aranacaktır.

Tam ekonomik bütünleşme denebilecek en üst **ekonomik** bütünleşme **düzeyinde,** artık finansman piyasalarında da bütünleşme gerçekleştirilecek, **maliye, para, ve** sosyal politikaların uyumu ile ilgili kararlar ve **daha** da Ötesi istikrar **işlevi ulusal dü**zeyin üstündeki kurumlarca alınacaktır. Makroekonomik düzeyde bir bütünleşme sağlanmış olacaktır. Ulusal ekonomik bağımsızlığın büyük Ölçüde yitirildiği ve bir uluslar üstü otoritenin kurulduğu bu son aşamada, ortak paraya geçilmesi, tek bir Merkez Bankası kurulması gündeme gelir. Ülkelerin bağımsız olarak para arzını arttırabilmesi,faiz politikası izlemesi olanaksız hale gelir. Çünkü artık para ve maliye politikaları ile ilgili hedef ve araçlar birleştirilmiştir, "tek para" fikrinde üye ülkeler anlaşmaya varmışlardır. Bunun gereği olarak üye ülkeler üzerinde para-maliye politikalarını yürütecek merkezi bir otorite kurulmuştur (Ballar, Demirci; 1989, s.11-12; Tekeli, İlkin;1993, s.23; Demirel, 1985, s.28.).

Ulusların çok önemli karar alanlarını uluslar üstü bir kuruluşa bırakmaları, federalist devlete geçişe çok yakın bir aşamayı ifade eder. Karar süreçlerinde uluslar üstü yasaların ulusları bağlayıcılığı ve oybirliği ile kararın yerini, oy çokluğuna bırakması noktasına kolayca gelinebilir. Bu durumda uluslar üstü kurumun üstlendiği işlevler zaman içinde yeni alanlara yayılma eğilimi gösterir (Tekeli, İlkin; 1993, s.23-24).

Uygulamada **"mali federalizm"** (ayrıntılı bilgi için bkz: Bureau, Champsaur; 1992, s.88; Duboz, Nicot; s.37-51) olarak bilinen bu bütünleşme biçiminin örnekleri olarak Almanya ve ABD'deki uygulamalar verilebilir. Ortak dış politika ve ortak savunma politikası eşliğinde, artık bir siyasal bütünleşme düşüncesine de yer verildiği için, bu durum ekonomik bütünleşme kavramından, **"Devlet"** olma düşüncesi ile açıklanabilir (Demirel, 1985,s.28).

Ekonomik bütünleşmenin derinleştirilmesi bir yandan siyasal bütünleşmeyle yakından ilişkili olurken.bu bütünleşmenin tutarlı olabilmesi ekonomik ve parasal unsurlar arasında bir denge kurulmasını gerektirmektedir (Anıl, 1989, s.18).

Ülkeler arasında mal ve faktör hareketlerine konulan bütün sınırlamaların kalkmış olması, reel anlamda ekonomik bütünleşmenin gerçekleşmesi için yeterli olabilir, ancak tam bir bütünleşme için yeterli değildir. Para piyasalarını kontrol etmek mümkün olmuyorsa, istikrarsız bir ortam söz konusuysa, reel anlamda bütünleşmeye gitmek çözüm getirmez. Çünkü bütünleşmelerin amacı sadece mal ve faktör piyasalarının kaynaşmasını ve istikrarını değil, aynı zamanda para ve finans piyasalarının büyümeyi engellemeyecek, hatta teşvik edecek şekilde uyumlaştırılmasını gerekli kılmaktadır (Ertürk,1993,s.l21).

Parasal bütünleşme ile ilgili ekonomik analizler, "optimal para alanı" kuramına dayandırılmaktadır (Mundel, 1961, s.657-665; McKinnon, 1963, s.717-725; Aktan, 1983, s.34-48; V.Savaş, 1999, s.96-105). Optimal para alam, birbirleriyle yakın ekonomik ve ticari ilişkide bulunan ekonomilerin paralarını sabit kurlarla birbirlerine bağlayıp, geri kalan paralara karşı dalgalanmaya bırakmalarıdır. Geleneksel yaklaşımı savunanlar, optimal para alanının sınırının nereden çizilmesi gerektiğini belirleyen birtakım ekonomik ölçütlerin geliştirilmesi üzerinde durmuşlardır. Mundell özellikle kendi aralarında üretim faktörleri hareketliliğine sahip ülkelerin optimal para alanı teşkil etmede en elverişli durumda olduklarını öne sürmektedir. McKinnon ise optimal para alanının, aralarında ticaret hacmi yüksek olmakla birlikte, üçüncü ülkelere karşı ticaret hacimleri fazla olmayan ülkeler arasında kurulacağını söylemektedir. McKinnon açıklık üzerinde dururken, Kennen ürün çeşitliliğine dikkat çekmektedir.

Mundell'in geleneksel kabulleri {ülkelerin ya da bölgelerin ekonomik olarak birbirlerine benzemesi ve üretim faktörlerinin ülkeler ya da bölgeler arası tam bir akışkanlık göstermesi) dikkate alındığında, Avrupa'da özellikle emek faktörünün yeterince akışkan olmaması nedeniyle, Avrupa Para Birliği'nin bir optimal para alanı olmadığını belirten iktisatçılar vardır (Erkel, 1997, s. 13-21).

Zaten para birliği ya da parasal bütünleşme kavramını para alanı kavramı ile özdeş düşünmemek gerekir. Çünkü para birliği, yoğun ekonomik ilişki içinde bulunan ülkelerin, ulusal paralarını sabit kurlarla birbirine bağlamasından sonra, koşulların oluşumuna paralel olarak tek para ve tek merkez bankasına geçmelerini ifade eder (Ertürk, 1993, s.121). Para birliğinde ülkeler bağımsız bir para politikası izleme yetkilerini kaybetmektedir. Buna karşılık, para alanında yer alan ülkeler kendi paralarına ve merkez bankalarına sahiptir ve dolayısıyla bağımsız para politikası yürütebilirler. Ayrıca döviz kurlarında bir değişiklik isteme haklan vardır. Ancak tek yanlı olarak değiştiremezler (Kennen,1997,s.211-212). Ortak yanları ise her iki durumda da sabitlenmiş döviz kurları söz konusudur (Mundell, 1997, s.214).

Parasal bütünleşmenin gerçekleştirilmesi üye ülkeler açısında güç ve zaman alıcı bir süreci içerir. Çünkü para ile ilgili işlemler ülkelerin ulusal egemenlikleri ile yakından ilgilidir. Öte yandan ülkelerin farklı ekonomik ve mali politikalar uygulamaları bu güçlüğü arttırmaktadır (Balkır, Demirci; 1989, s.122-123). Sözü edilen sürecin aşamalarına baktığımızda bu güçlüğü anlamak daha kolay olacaktır. Bu aşamalar şunlardır (Aktan,1983, s.16-23):

-Üye ülkeler arasında döviz kurlarında birliğin sağlanması,

-Birlik içinde sermayenin serbest dolaşımını engelleyen bütün sınırlamaların kaldırılması,

-Üye ülkelerin ekonomi politikalarında koordinasyonun gerçekleştirilmesi,

-Ortak bir rezerv fonunun kurulması,

-Para yaratma ve yok etme yetkisine sahip ortak bir merkez bankasının kurulması ve

-Ortak bir paranın kabul edilmesi ve kullanılması.

Son aşamada tek paraya geçiş, ulusal egemenliği temsil eden para ile ilgili yetkilerin Birlik kurumlarına devredilmesi anlamına geldiğinden, parasal bütünleşmeyi siyasal bütünleşmeden soyutlamak mümkün olmayacaktır.

Ekonomik ve parasal bütünleşme kavramının çerçevesini bu şekilde ortaya koyduktan sonra, bütünleşme sürecinden üye ülkelerin maliye politikalarının nasıl etkileneceği sorusuna cevap aramak daha kolay olacaktır.

III. AVRUPA'NIN EKONOMİK VE PARASAL BÜTÜNLEŞMESİNDE MALİYE POLİTİKASININ ROLÜ

Ülkelerin diğer ülkelerle gönüllü olarak bir ekonomik bütünleşme içinde ilişkilerini yoğunlaştırmaya çalışmaları ve bağlamda kimi yetkilerini uluslar üstü kurumlara devretmek durumunda olmaları ulusal devletin ekonomik faaliyeti düzenleyici işlevlerini ve bu amaçla kullandığı araçları - para ve maliye politikalarını - etkileyecektir. Çünkü bütünleşme içinde yer alan bir ülkede ulusal ekonomik politikaların Topluluk düzeyinde belirlenen çerçeveye uygun olarak saptanması gerekecektir. Aksi takdirde bütünleşmeyi derinleştirmek mümkün olmaz.

Avrupa Birliği, Maastricht Antlaşması ile, sadece fiyat istikran amacına dönük parasal bütünleşmeden yola çıkarak ekonomik bütünleşmede ilerlemeyi tercih etmiş ve 2002 yılı başından itibaren ulusal para politikalarını merkezileştirerek tek para politikasını yürürlüğe koymuştur.

Avrupa'nın bu tercihi üye ülkelerin maliye politikalarını önemli ölçüde etkileyecek bir nitelik taşımaktadır. Çünkü maliye politikaları için, para politikalarında olduğu gibi bir merkezileşme öngörülmemiş, yani üye ülkelerin maliye politikalarını yürütmedeki Özerkliği korunmuştur.

Oysa kİ Birlik düzeyinde parasal İstikran sağlamak için oluşturulan merkezi para politikası karşısında ulusal maliye politikalannın özerkliğini sınırlandırmak, hatta merkezden kontrol etmek gerekmeyecek midir?

Ekonomik ve parasal bütünleşmede maliye politikasının rolü ile İlgili açıklamalanrmzı maliye politikalarının özerkliği, eşgüdümü, karma politika ve merkezileşme başlıkları altında ortaya koymaya çalışacağız.

A. MALİYE POLİTİKALARININ ÖZERKLİĞİ

1. Özerklik Lehinde Görüşler

Özerkliğin korunması gerektiğini öne süren görüşlerin dayandığı temel argüman, para birliğinin üye ülkelere yüklediği maliyetlerdir.Buna göre, para birliğinin üye ülkelere yüklediği ve ulusal maliye politikalannı doğrudan etkileyen iki önemli maliyet söz konusudur (Bean,1992, s.33; Bilgili, 1997, s.97-102; Buiter, 1995, s.821).

Para birliğinin ilk Önemli maliyeti, birlik içinde üye ülkelerin enflasyon oranlarının eşitlenmesi sonucu, yüksek enflasyonlu ülkelerin senyoraj gelirlerinde meydana gelecek azalmadır. Para birliğinin gerçekleşmesi, üye ülkeler arasında mübadele edilen malların fiyatları için ortak bir denge enflasyon oranı ortaya çıkacaktır. Buna karşın yalnızca üye ülkeler arasında mübadele edilmeyen malların fiyatları, mübadele edilen ve edilemeyen mallar arasındaki verimlilik artışı farklılıklarına göre değişiklik gösterecektir. Dolayısıyla bütçeye gelir sağlama aracı olarak ülkelere göre farklı enflasyon oranlan ortadan kalkacaktır.

Bütçe açıklarını finanse etmek için enflasyon vergisine ağırlık veren ülkeler, artık bu yoldan elde edilen gelirlerden mahrum olacaklardır. Dolayısıyla bu durum söz konusu ülkelerin maliye politikalarım etkileyecektir. Çünkü senyoraj gelirlerindeki kayıplar, vergi artışı ya da kamu harcamalarının kısılması şeklinde telafi edilecektir. Gelir kayıplarını telafi etmenin bir diğer yolu da mali piyasalardan borçlanmaktır.

2. Maastricht Antlaşmasında Subsidiarite İlkesi Ve Ulusal Maliye Politikalarının Özerkliği

Avrupa'da 1 Ocak 1999'dan itibaren parasal birliğin gerçekleşmesini öngören Ma-

astricht Antlaşması, para politikalarını merkezileştirirken, "subsidiarite ilkesi"ni yürürlüğe koyarak ulusal maliye politikalarına geniş bir özerklik tanımıştır. Antlaşma'nın ilk maddelerinde (Madde 3 B) yer alan bu temel ilke şu şekilde ifade edilmektedir:

"....münhasıran kendi yetkisi altında bulunmayan alanlarda, subsidiarite ilkesi uyarınca Topluluk ancak, tasarlanan faaliyetin hedefleri üye devletler tarafından yeterli biçimde gerçekleştirilemeyecekse ve dolayısıyla tasarlanan faaliyetin boyutları ve sonuçlan itibariyle Topluluk düzeyinde daha iyi gerçekleştirilebilecekse müdahalede bulunur. Topluluğun faaliyeti bu antlaşmanın hedeflerine ulaşmak için gerekli olan düzeyi aşmaz....

Subsidiarite ilkesi, esas olarak kararlann yurttaşa en yakın yönetsel düzlemde alınmasını getirmektedir. Topluluk ancak daha fazla bir etkinlik sağlanacaksa müdahale edecektir. İlk bakışta bu, Topluluk yetki alanının sımrlandınlması anlamına gelir gibi görünmektedir. Ancak bu ilkenin uygulanması, ademi merkezi maliye politikalannın yol açtığı ikinci en iyi ile merkezi müdahalelere bağlı etkinsizlik riskleri ve maliyetleri arasında yapılacak bir karşılaştırmaya dayanacaktır. Dolayısıyla subsidiarite ilkesinin ekonomik gerekçe bakımından işlemsel karakteri zayıf görünmektedir. Bu ilkenin kapsamı; Komisyon, üye devletler ve çeşitli kamu yönetimleri arasındaki anlaşmazlıklara Adalet Divanı'nın getirdiği çözümler gibi, ekonomik ve politik aktörlerin pratiğine, özellikle de, kendi maliye politikalannı koordine etmek için hükümetlerin aralanndaki uzlaşma kapasitesine bağlı olacaktır (PIihon,1996, s.38; Ö.Bozkurt, 1993, s.23-24).

Üye ülkelerin, bir ekonomik ve parasal bütünleşmede, kendi maliye politikalan ile ilgili özerkliklerini korumalan,, onlara bazı avantajlar sağlayacaktır. Kuşkusuz bu avantajlann en önemlisi konjonktürel düzenleme aracı olan para politikası ile ilgili yetkilerini kaybeden bütünleşme içindeki ülkelerin kendilerine bırakılan maliye politikası sayesinde asimetrik şokları bertaraf edecek önlemleri dinamik bir şekilde alabileceklerdir (Plihon, 1996, s.39).

Subsidiarite ilkesinin maliye politikasına sıkı bir şekilde uygulanması, bütünleşmenin geleceğini tehlikeye sokacak olumsuz sonuçlara yol açabilecektir. Bunun en tipik örneği; iki Almanya'nın birleşmesinin Topluluk üzerinde yarattığı etkilerdir. 1990'h yıllann başında Batı Almanya ile Doğu Almanya'nın birleşmesi.bu ülkenin kamu harcamalannda önemli bir artışa ve bütçe açığına sebep olmuştur. Birleşmeden kaynaklanan bu genişletici etki ilave talep artışına neden olurken, Almanya'da mal ve hizmet fıyatlan diğer ülkelerinkinden daha hızlı artmıştır. Bu enflasyonist eğilimlerle mücadele etmek için, Alman para otoriteleri faiz oranlannı yükseltme

yoluna gitmiştir. Ancak bu karar alınırken Avrupa Para Sistemi'ne dahil diğer ülkeler üzerindeki etkisi hesap edilmemiş, diğer bir deyişle , tek yanlı olarak hareket edilmiştir. Bu faiz düşüşünden Topluluğun durgunluk içinde bulunan diğer ülkeleri olumsuz biçimde etkilenmiştir.

Bu şekilde Topluluk üyesi ülkelerin ekonomik ve mali politikalarını eşgüdümsüz ve birbirinden bağımsız bir şekilde yürütmeleri, 1992-93 Avrupa Para Sistemi'nin çöküşüne yol açan en önemli sebeplerin başında gelmektedir. Eğer. Almanya, kendi maliye politikalarının dışsal etkilerini dikkate alarak hareket etmiş olsaydı, aşın enflasyonist süreci engellemek ve kamu açığını finanse etmek için vergilerini arttırmak zorunda kalacaktı. Böylece Avrupa'da son derece yıkıcı etkileri olan faiz oranlanmn artışından da sakınılmış olacaktı (Plihon, 1996, s.40).

B. MALİYE POLİTİKALARININ EŞGÜDÜMÜ

1. Eşgüdüm Lehinde Görüşler

Maliye politikalarındaki özerkliğin üye ülkelere sağladığı yukarıda belirttiğimiz faydalarına karşın, iktisat teorisi ekonomik bütünleşme içindeki ülkelerin ekonomilerinin birbirine yaklaşması gerektiğini ve bunun için üye ülkelerin ekonomik ve maliye politikalarında belli bir eşgüdümün zorunlu olduğunu vurgulamaktadır. Çünkü bir ekonomik ve parasal bütünleşmede üye ülkelere mali alanda tanınan serbestlik, ülkelerin sorumsuz maliye politikalan izlemesine neden olabilir.

Örneğin bir üye ülkenin izlediği kamu harcama politikası diğer üye ülkelerin istihdam ve üretim düzeylerini etkileyecektir. Dolayısıyla "bütçesel dışsallıklar" da denen ülkeler arası bu tür taşkınlık etkileri içselleştirilmediği, yani maliye politikalannda belli bir uyum sağlanmadığı takdirde parasal birliğin işleyişi tehlikeye girecektir. Sorumsuz ya da disiplinsiz maliye politikalan, birlik düzeyinde parasal istikrarı bozacak ölçüde aşın kamu açıklanna ve yüksek borçlanma düzeylerine yol açabilir. İşte bu nedenledir ki, Maastricht Antlaşması'nın, üye ülkelerin ekonomik ve parasal birliğin üçüncü aşamasına geçişinde koşul olarak öngördüğü ekonomik yakınlaşma kriterlerinden ikisi, bütçe açıklan ve kamu borçlanma düzeyleri ile ilgilidir (ayrıntılı bilgi için bkz;Yıldız, 1999:34-37).

Ekonomik ve parasal birliğin gerçekleştirilmesi, üye ülkelerin sadece bütçe politikalannı uyumlaştırmasını değil, bunun yanı sıra vergi sistemlerini de uyumlaştırmasını zorunlu kılmaktadır. Kaldı ki, bütçe politikalannın uyumu, ancak para birliğine girerken Maastricht Antlaşması ile önemli bir koşul haline geldiği halde, vergi sistemlerinin uyumu ekonomik bütünleşme hareketini resmen başlatan Roma Antlaş-

ması'ndan bu yana Avrupa Topluluğu'nun gündeminde önemli bir yer tutmuştur. Çünkü üye ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıklar, bu ülkeler arasındaki mal, hizmet, sermaye ve emeğin serbest dolaşımını engelleyici etkide bulunmaktadır. Oysa ekonomik bütünleşmenin amacı üye ülkeler arasında serbest rekabet ortamını sağlamaktır. Bu nedenle Avrupa Birliği'ne üye olan ülkeler, Roma Antlaşması'ndan günümüze (gümrük birliği ve ortak Pazar aşamalarını gerçekleştirerek ekonomik ve parasal birlik aşamasına) kadar gelinen süreçte, vergi sistemlerinde uyum sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemelere gitmişlerdir.

2. Maastricht Antlaşmasında Maliye Politikalarının Eşgüdümü

Avrupa'da ekonomik ve parasal birliğin gerçekleşmesi, ortak bir maliye politikasının yürürlüğe konmasını kapsamamaktadır (Kepenek,1993, s.118). Maastricht Antlaşması, iktisat politikasının iki temel aracından para politikasını Topluluk düzeyinde merkezileştirirken, maliye politikası açısından üye ülkeler arasında sadece eşgüdümü öngörmektedir. Bu alandaki düzenleme daha önce varolan prosedürlerin güçlendirilmesinden ibaret kalmıştır (Herzog, Weckel;.1994, s.188).

Nitekim Topluluğu kuran Roma Antlaşması, genel anlamda ekonomik bütünleşme hedefini kapsamakla birlikte (Tek Senet ile yapılan değişikliklerden sonra dahi) ne Ekonomik ve Parasal Birlik kavramını ne de ona ulaşmayı sağlayacak mekanizmaların hukuki temelini içermekteydi. Antlaşma sadece, konjonktür politikası, parasal istikrar ve bütçesel dayanışma arasındaki ilişkiye değinen 103. ve 109 maddeleri ile üye devletlere yönelik hedefler öngörmekteydi. Tüm Topluluk için bir iktisat politikası düzenlemesi getirmeyen Roma Antlaşması, üye ülkelerin ekonomik politikalarının yakınlaştırılması ile sınırlı bir düzenlemeyi içeriyordu. Nitekim 103. Madde, üye ülkelerin konjonktür politikalarını bir ortak çıkar sorunu sayacaklarını, mevcut duruma göre alınması gereken Önlemler hakkında birbirleriyle ve Komisyon ile istişarede bulunacaklarını belirtmekteydi.

Diğer yandan.Konsey'in, Komisyon'un teklifi üzerine duruma göre oybirliği ile uygun önlemleri alabileceğini de vurgulamaktaydı. 104. Maddede yer alan ödemeler bilançosu"na ilişkin hüküm ise, yine Topluluğu değil, üye ülkeleri ilgilendiriyordu.

Söz konusu hüküm uyarınca, her üye ülke, kendi ödemeler bilançosunun denkliğini sağlayan ve kendi parasına güveni devam ettiren bir ekonomi politikası izlemekle yükümlü kılınıyordu. Ödemeler bilançosu ile ilgili olarak üye devletlere yöneltilen bu yükümün yerine getirilmesini kolaylaştırmak için de ekonomik politikaların eşgüdümü öngörülüyor ve bu konuda Komisyon ile Konsey'e görevler veriliyordu (RA, madde 105). Roma Antlaşması'nın 106. Ve 107. Maddeleri ise çok sınırlı bir

şekilde sermaye ve ücretlerin transferi ile üye devletlerin döviz kuru politikalarına yönelik düzenlemeleri içeriyordu. Nihayet 108. ve 109 maddeler, Topluluğun para politikası dolayısıyla değil de, üye devletlerin ödemeler bilançosu açısından "Para Komitesi"nİn mütalaasının alınmasını hükme bağlıyordu (Tekinalp, Tekinalp; 1997, s.539-541).

Topluluğun ilk faaliyet yıllarında, yukarıdaki hükümler doğrultusunda, ayrı, ayrı kurulan "Konjonktürel Politika Komitesi" ve "Bütçe Politikası Komitesi" daha sonra 1974 yılında birleştirilmiş ve "Ekonomik Politika Komitesi" olmuştur (Karluk, 1996, s.232).

Bütçe Politikası Komitesi'nin kuruluş amacı, üye devletler arasında bütçe politikası alanında işbirliğini sağlamaktı. Bilindiği gibi bütçe ile ilgili kararlar üye devletlerin ve Topluluğun konjonktürel ve parasal gelişimi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Bu nedenledir ki, üye devletlerin bütçe politikalannın incelenmesi ve karşılaştırılması, ekonomik ve mali politikaların eşgüdümünü kolaylaştırmaya yardım edecekti. Diğer yandan,Bütçe Politikası Komitesi'nin Konsey ya da Komisyonun önerisi üzerine veya kendi inisiyatifiyle görüş oluşturma ve bildirme yükümlülüğü de vardı. Ancak bu alanda üye devletlerin yetkilerine hiçbir şekilde dokunulmamıştı. Eşgüdüm çalışmaları Topluluğun üye devletlere vereceği ayrıntılı Tavsiye kararlan ile yürütülecekti (Herzog, VVeckel; 1994, s. 179).

Maastricht Antlaşması da 1970 yılında hazırlanan Werner Raporu'nda belirtilen istekleri dikkate almayarak maliye politikalannı ulusal iktisat politikası genel çerçevesi içinde ele almıştır. Topluluk düzeyinde yürütülecek bir iktisadi ve mali politika, Roma Antlaşması'nın öngördüğünden daha fazla desteklenmiş olmasına karşın, yine de bu alandaki müdahale koordinasyon düzeyinde kalmıştır. Ancak bu koordinasyon zorlayıcı olmayan, yönlendirici bir prosedür sayesinde ulusal politikalar arasında uyumu ifade etmektedir (Herzog, Weckel; 1994, s.188). Bu uyum ise öz olarak, üye ülkeler arasında ortak ekonomik amaçların (belli bir ekonomik büyüme oranı, kabul edilebilir bir işsizlik düzeyi ve sınırlı bir enflasyon oranı) kurulmasını ifade etmektedir (Coffey, Presley; 1971, s.71-72).

Koordinasyon ilkesi, Maastricht Antlaşması'nın çeşitli maddelerinde tekrarlanmaktadır. Antlaşma'nın 3A maddesi, üye devletlerin ekonomi politikalannın sıkı bir koordinasyonuna dayalı bir iktisat politikasının tesis edilmesi ni öngörmektedir. Aynı şekilde 103. Madde, "üye devletlerin kendi iktisat politikalannı bir ortak çıkar sorunu olarak dikkate almaları ve onlan Konsey bünyesinde koordine etmeleri" ne işaret etmektedir. Fakat Antlaşma'nın IV. Başlığında "ekonomik ve parasal politika" kısmında tanımlanmış uygulama koşullanma, iktisat politikalarında gerçek

bir koordinasyonu sağlamak için yeterli olup olmadığı konusunda şüphe yaratmaktadır (Plihon, 1996, s.41).

Aslına bakılırsa Maastricht Antlaşması, koordinasyon kavramına Roma Antlaşmasından daha fazla önem vermektedir. Bunu, yine 103. Maddeden anlıyoruz. Bu maddeye göre koordinasyon, ulusal iktisat politikalannın Avrupa Konseyi tarafından tanımlanan öncelikli büyük düzenlemeler ile uygunluğunu onaylamaya yönelik bir "çok yanlı gözetim" prosedürünü İçermektedir (Plihon, 1996, s.42).

Maliye politikalan konusunda, Maastricht Antlaşması tarafından belirtilen hedefin, bütçesel işbirliğinin ötesinde bir yakınlaşmayı içerdiği anlaşılmaktadır. Roma Antlaşmasından farkı olarak Mastricht Antlaşması'nın getirdiği en önemli yenilik olan bütçe normları (yakınlaşma kriterleri) üzerindeki vurgu ve bu normlara uyulmasım sağlamak için bir gözetim prosedürünün yürürlüğe konması, bu bağlamdaki önlemlerdir. Bu iki yaklaşım yapı olarak bariz bir şekilde birbirinde farklıdır. Bütçe pozisyonlarının yakınlaşması, bütçe disiplinine ve parasal birliğin uzun dönemli istikrarını tehlikeye sokacak aşın bütçe dengesizliklerini gidermeye atıfta bulunmaktadır. Bütçesel işbirliği ise, ulusal bütçe politikalarının Topluluğun taraflan üzerindeki arzu edilen ve edilmeyen dışsal etkilerinin içselleştirilmesi ile ilgilidir.

Sonuçta Maastricht Antlaşması'nm 102. Maddesinde belirtilen Topluluk iktisat politikasının hedeflerinin gerçekleşmesi sınırlı öneme sahip bir denetim görevi sağlayan Topluluk kurumlanna değil, üye devletlere bırakılmıştır. Aynı şekilde aşın açıklan cezalandıran prosedür, konjonktürel politika ile ilgili herhangi bir ilke getirmemekte, fakat ulusal yönetimlerin aksine Parasal Birliğin iyi bir şekilde işlemesini korumayı amaçlamaktadır (Herzog, VVeckel; 1994, s. 188)

Wemer Raporu, "konjonktürel gelişimi hızlı ve etkin bir şekilde saptayabilmek amacıyla, Topluluk direktiflerine göre yönetilebilen bütçe ve vergi araçlannı ulusal düzeyde düzenlemenin uygun olacağına" işaret ediyordu. Böylece türdeş araçların hazırlanması ve bütçe projelerinin oluşturulması ve kabulü için bir uyumlaştırma takvimi göz önüne alıyordu. Oysa Maastricht Antlaşması, bütçe sunumu ve prosedürü kurallannda hiçbir değişiklik öngörmemektedir. Aşın kamu açıklannı yasaklasa bile, bunu yaparken bütçesel değil tümüyle iktisadi bir yaklaşımla hareket etmekte ve bütçe açıklannı düzenlememektedir

Kısacası, ekonomik ve parasal birlik ile ilgili düzenlemeler, maliye politikalannın (özellikle bütçe politikalannın) "uyumlaştırılmasına gitmemekte, üye devletlerin bütçe otoritelerine hiçbir hukuki baskı uygulamamaktadır. Üstelik aşın kamu açığını niteleyen kavramlan standart hale getirmektedir. Buna karşın, aynı düzenlemeler hü-

kümetlerin mali politikalarının yakınlaşmasını çok yanlı değerlendirmeye tabi kılmakta ve ülkeleri bütçe aracım maceracı bir şekilde kullanmaktan caydırma zorunluluğu taşımaktadır (Herzog, Weckel; 1994, s. 189).

C. KARMA POLİTİKA: TEK PARA VE ULUSAL MALİYE POLİTİKALARININ EŞGÜDÜMÜ

1. Kuramsal Açıklamalar

Maliye politikalarının eşgüdümü konusu incelenirken, Birliğin dış dünya ile etkileşiminin de dikkate alınması gerekir. Birliğin cari işlemler bilançosu ve birlik döviz kuru kamusal mal sayılmaktadır. Maliye politikalarında eşgüdümün olmaması etkin olmayan bir sonuca yol açar. Birliğin para politikası ile ulusal maliye politikalan arasında daha tam bir eşgüdüm düşüncesi, Copoen, Sterdynaik ve Villa tarafından, Mundell-Hemming modeli yardımıyla geliştirilmiştir. Bu modelde Avrupa Merkez Bankası, faiz oranım kontrol etmektedir. Simetrik bir arz şoku durumunda, Avrupa merkez Bankası enflasyonla mücadele etmek için faiz oranım arttırmaktadır. Buna karşın ulusal maliye politikalannda daha az düzenleme yapılacaktır. Çünkü bu politikalar eşanlı olarak hem enflasyonist hem de depresif etkiler taşımaktadır. Dolayısıyla sadece maliye politikalannda sağlanacak eşgüdüm (iki oyuncu arasındaki işbirliği üçüncüsü aleyhine meydana geleceğinden) durumu iyileştirmez.

Buna karşılık, maliye politikalan ile tek para politikasının eşgüdümü (koordinasyonu) optimal karma politikayı gerçekleştirme olanağı verir: Parasal genişleme ve bütçesel kısıtlama. Böyle bir koordinasyonun güçlükleri kolayca anlaşılabilir. Bu politika, Merkez Bankası'nın daraltıcı maliye politikalannı gerçekleştirmede üye devletlerin hükümetlerine güvendiğini varsaymaktadır.

Örneğin bir asimetrik şok durumunda (örneğin Fransa'da enflasyonist şok), Birlik sıkı para politikası uygulayacaktır. Maliye politikalan ise Fransa'da genişlemeci Almanya'da ise kısıtlayıcı bir şekilde uygulanabilecektir.

Sonuçta, yalnızca maliye politikalannın eşgüdümü etkin değildir... Maliye politikalannın tek para politikası ile de eşgüdümü gerekmektedir. Bu yapıldığı takdirde özellikle şoktan etkilenen ülkede, sıkı para politikasının etkileri önlenebilecektir (Muet, 1995, s.766). Ancak para ve maliye politikalannın birlikte işleyişi de yeterli değildir. Bu işleyişin optimal olabilmesi için benzer alanlara dayanması gerekmektedir. Bu da bizi bütçesel birlik ya da ortak bir maliye politikası oluşturulması sorununa götürmektedir.

2. Maastricht Antlaşmasında Karma Politika

a. Karma Politikanın Genel Çerçevesi

Avrupa'nın ekonomik ve parasal bütünleşme sürecini yöneten ilkeler, iktisat politikasının iki temel aracının sınırlı rolleri konusunda gayet açıktır: Para politikası maliye politikası üzerinde mutlak bir önceliğe sahiptir. Çünkü Maastricht Antlaşması, temel hedef olarak fiyat istikranna öncelik vermektedir. Böylece iktisat politikasının hedefler hiyerarşisini değiştirmemektedir. Bu öncelik, para politikasına daha fazla ağırlık verilmesi demektir. Bu hedefin yerine getirilmesi görevi ise Avrupa Merkez Bankası'na verilmiştir. Tabii bu da, nihai aşamada Avrupa'nın oluşumuna yön veren istikrara öncelik veren bütünleşme tercihinden kaynaklanmaktadır. Bu tercihin benimsenmesinde Almanya'nın rolünün olduğunu vurgulamak gerekir (Plihon, 1996, s.42).

Ekonomik ve Parasal Birliğin kurucu metinleri tarafından öngörülen maliye ve para politikalan arasındaki bu asimetri, söz konusu iki aracın optimal bileşiminin (optimal karma politika) araştınlmasına dayalı, iktisat politikalannda Keynesyen düşüncenin terk edildiğini onaylamaktadır, "optimal karma politika" kuramının temel varsayımlanndan biri, maliye ve para politikası araçlannın iktisat politikasının temel hedeflerine (tam istihdam, parasal istikrar, dış denge) ulaşmak için rekabetçi olarak kullanılması gerektiğidir. Bu yaklaşımın öncülerinden olan Mundell, her politika aracının, üzerinde en fazla etkiye sahip olduğu amaca tahsis edilmesi gerektiğini söylemektedir.(aynntıh bilgi için bkz: Mundell, 1980, s.301-308).

Para ve maliye politikaların verilen rollerdeki bu asimetri, ekonomik ve parasal birliğin çerçevesini oluşturmak için getirilen "kurumsal" düzenlemelerle de güçlendirilmiştir. Şöyle ki; bir yanda, tek döviz kuru ve faiz oranı ile global ve merkezileşmiş bir para politikası, öte yanda Birlik ülkelerine göre farklılaşabilen ademi merkezi maliye politikası. Üstelik maliye politikasının konumu, subsidiarite ilkesiyle daha da belirsizleşmektedir. Buna karşılık para politikasının konumu ve Avrupa Merkez Bankaları Sistemi çerçevesindeki yapılanması, Maastricht Antlaşması'nda çok daha açık olarak tanımlanmıştır.

Alman modelinden esinlenerek federalist bir şemaya göre düzenlenmiş Avrupa Merkez Bankalan Sistemi, iktisat politikalanndan sorumlu kamu otoritelerinden tamamiyle bağımsız olacaktır. Gerçekten de Maastricht Antlaşması bu durumu;

ne Avrupa Merkez Bankalan Sistemi, ne Avrupa Merkez Bankası, ne üye ülkelerden birinin merkez bankası, ne de karar organlannm birkaç üyesi, Topluluk or-

ganlanndan devletlerin hükümetlerinden, ya da herhangi bir başka kurumdan bilgi isteyebilir, ne de kabul edebilir...." (madde 107)

şeklinde açıkça ifade etmektedir (Plihon, 1996, s43, ayrıntılı bilgi için bkz: Debrun,Wyplosz;1999,s.387-420).

Maliye politikasının, fiyat istikran amacına öncelik veren tek para politikasına bağımlılığı, Maastricht Antlaşması'nda Ekonomik ve Parasal Birliğin üçüncü aşamasına geçiş için öngörülen bütçe disiplini kurallan ile somutl aştın lmış-tır.

b. Topluluk İlkesi Olarak Bütçesel Sertlik

(1) Bütçe Disiplini Kuralları

Üye ülkelerin mali otoriteleri, "yakınlaşma kriterleri" çerçevesinde Maastricht Antlaşması* nca öngörülen bütçe disiplini kuralları yoluyla büyük bir baskı altına girmiştir. Bu kurallar kamu açığı / GSYİH oranı için % 3 ve kamu borcu / GSYİH oranı için % 60 gibi bir üst sınır saptamaktadır. Bu sıkı bütçe kurallarının yürürlüğe konması birbirine zıt iki yoruma neden olmuştur (Plihon, 1996, s.43-44).

Resmi olan birinci yoruma göre, söz konusu gözetim mekanizmaları ulusal maliye politikalarının koordinasyonunda ve bunların Avrupa para politikasıyla eklemlenmesinde temel teşkil eden unsurlardır. Daha gerçekçi olan ikinci yoruma göre ise, kurallar öncelikle parasal istikrara zarar verecek herhangi bir sapmadan sakınmak için maliye politikalarını sıkı denetim altına alma iradesini yansıtmaktadır.

İradi kamu politikalannın genelde etkin olmadığını ve dolayısıyla düzenlenmesi gerektiğini düşünen "yeni klasik makroekonomi" yaklaşımına göre kamu karar vericileri, hareket alanlarının daraltılmasına izin verirse ve dayanışma içinde hareket ederlerse, kendi özel amaçlarına daha iyi ulaşacaklardır. Eğer bu sıkı kurallar önceden duyurulmuş ve gelecek her yadsıma riskini (geçici uyumsuzluk riski) bertaraf ediyorsa, kamu otoritelerinin sağlamlığı daha da artacak demektir.

İkinci olarak, bütçe normlarının saptanması, tek paraya geçişle birlikte dış baskının ortadan kalkmasıyla daha fazla hareket alanına kavuşan ulusal maliye politikalarının, üye ülkeler tarafından genişletici yönde yürütülmesi endişesinin bir göstergesidir. Başka bir anlatımla, Topluluk içi döviz kurlarının kaldırılması ulusal mali otoriteleri dış hedefler yönünden serbest bırakmakta, dolayısıyla ortadan kalkan dış baskının yerini dolduracak yeni "korkuluklar yaratma zorunluluğu doğmaktadır. Ayrıca üye ülkelerin kendi gevşek mali politikalarının maliyetinin bir kısmını "diğer üye ülkeler ödetme" olanağı veren pozitif dışsallık olaylarıyla disiplinsiz davranışların

daha da artma olasılığı vardır (Plihon, 1996, s.44). Özellikle iç borçlanma konusunda İngiltere, İtalya ve Yunanistan'ın Topluluk hedeflerine uyum sağlamada ciddi sıkıntıları olduğu gözlenmektedir. Dolayısıyla bu ülkelerin kamu maliyeleri denetim altına alınmazsa ekonomik ve parasal birliğin geleceğini tehlikeye sokabilecek bir durumla karşılaşılabilir (Sönmez, 1994, s.586).

Bütçe kurallarının yürürlüğe konmasının diğer bir gerekçesi de, aslında kuramsal olarak istenmesine rağmen, maliye politikalarında eşgüdümü sağlamanın çok güç olmasıdır. İşbirliğine dayanmayan ulusal stratejilerin ikinci en iyi özelliği gösteren kuramsal gerekçelerin çoğu, birbirinden pek farklı olmayan birçok küçük ölçekli ülkeyi temsil eden modellere dayanmaktadır. Avrupa'nın ekonomik ve parasal birlik gerçeğinde ise yapılan birbirinden farklı olan birçok büyük ölçekli ülke söz konusudur. Dolayısıyla ortak bir amaç fonksiyonunun tanımlanması ve optimizasyonu ve bu nedenle işbirliği stratejilerinin yürürlüğe konmasındaki güçlükler daha iyi anlaşılabilir. Böylece Maastrihct Antlaşması'nın getirdiği bütçe kurallan, olanaksız görünen ulusal otoritelerin işbirliğinin yerine geçebilecek ikinci en iyi çözüm olarak dönüştürülmüştür (Plihon, 1996, s.44).

Avrupa'da bütçe disiplinini sağlamak amacıyla seçilen bu kriterlerin "kamu açığı / GSYİH oranı" %3 ve "kamu borcu / GSYİH oranı" %6 niteliğine gelince nominal bir özellik arz etmektedir.

Maastricht Antlaşması'nın göz önüne aldığı kamu açığı kavramı, efektif (fiili) açık kavramıdır (Llav-Percebois, 1996, s.51). Kamu yönetimlerinin finansman ihtiyacı olarak yorumlanan bu efektif açık, klasik bir kamu açığı tanımıdır ve kamu açıklanmn karşılaştınlabilir olması amacıyla bir çok ülkede kullanılır. Kamu kesimi mali fazla verdiği yıllarda bu tanım "Kamu Kesimi Borç Geri Ödemesi" biçimini alır (Önder-Kirmanoğlu, 1996, s.35-36).

Söz konusu bu açık, merkezi kamu yönetimlerinin, yerel kamu yönetimlerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlannın açığını kapsamaktadır. Dikkat edilirse, Antlaşma kamu açığı kavramını tanımlarken, (ticari mallan da üretip satmalan söz konusu olduğu için) kamu işletmelerini de içeren "kamu kesimi" kavramını kullanmamıştır. Kamu borcuna gelince, kamu borcu kavramı, Birlik Kamu Yönetimlerinin tüm taahhütlerini içermektedir (Le Conseil National de ITnformation Statistique, 1994, s. 9-13).

Üye ülkelerin bütçe politikalannda daha sorumlu davranmalarını sağlamak amacıyla getirilen bu kriterler, Avrupa ülkelerinde, mevcut açıklar ile borç birikimi arasındaki ilişkiyi, biçimsel olarak açıkça ortaya koymaktadır. Gerçekten antlaşma, Avru-

pa Merkez Bankası Sistemi **ve** tek paranın yürürlüğe girmesiyle birlikte, kamu açığının Merkez Bankası tarafından doğrudan parasal finansmanını yasaklamaktadır. Bu yasak iki temel unsuru içermektedir. Bu unsurların birincisi, Merkez Bankası nezdinde Hazine'nin herhangi bir açığının Merkez Bankası tarafından doğrudan finansmanının yasaklanması; ikincisi ise Hazine nezdinde, ticari bankaların otomatik kredi mekanizmaları yoluyla kaydi para yaratılmasının yasaklanması ile (doğrudan) senyorajın yasaklanmasıdır. Ne var ki, Maastricht Antlaşması, Hazine'nin Merkez Bankası tarafından dolaylı parasal finansmanını hiçbir şekilde yasaklamamıştır. Dolayısıyla Merkez Bankası, dilediğinde, açık piyasa işlemlerinin temel unsurlarından biri olan "borcun monetizasyonu" suretiyle ikincil piyasalardan kamu kağıdı satın alabilecektir (Llau-Percebois, 1996, s.51).

Maastricht antlaşması'nın öngördüğü bütçe disiplini kuralları, aslında Avrupa'daki parasal sorunun daha geniş bir sürecin odağında yer aldığını göstermiştir. Tek paraya geçiş, Avrupa ölçeğinde bir maliye politikası sorununu ortaya koymaktadır. Nitekim bu sorunların ağırlıklı olarak görüşüldüğü Haziran 1997'deki Amsterdam Zirvesi'nde, üye ülkeler arasında bir "Büyüme ve İstikrar Paktı" imzalanmıştır.

(2) Büyüme ve İstikrar Paktı

Maastricht Antlaşması, üyelerin % 3'lük bütçe kriterini aşmaları durumunda, söz konusu kritere uyum sağlanıncaya kadar, bir uyan sistemi ve yaptırım süreci Öngörmektedir. Buna göre, Antlaşma'da belirtilen % 3' lük bütçe kriterine uyulmaması halinde Komisyonun hazırlayacağı bir raporla birlikte Konsey, üye devlete aşağıdaki yaptırımları uygulayabilecektir:

- Üye devletin yeni tahvil ya da borç senedi çıkarmadan önce ekonomi politikasındaki olumsuzluklar hakkında ek bilgiler yayınlanması,

- Avrupa Yatırım Bankası kredilerinin kullandırılmaması,

- Birlik nezdinde faizsiz bir hesaba para yatırılması,

- Para cezası,

Ancak söz konusu yaptırımların uygulanması ihtiyari olup, Konsey'in bu konuda vereceği karara bağlıdır. Paktın temel amacı, Maastricht Antlaşması'nda belirlenen bütçe kriterinin, parasal birlik öncesinde ve sonrasında, hatta ekonomik durgunluk dönemlerinde bile gerçekleştirilmesidir. Buna göre, parasal birlik üyelerin bütçe açıkları yılda bir kez ve yılın ilk ayında olmak üzere gözden geçirilecek, bütçe kriterini tutturamayan ülkelere, bu açıklannı azaltacak önlemleri alması için 4 ay kadar

süre tanınacaktır. Bu süre sonunda bütçe kriteri hala tutturulamamış ise, üye ülke tarafından;

- GSYİH'nin %0,2's, oranında sabit bir miktar ile,

- Bütçe kriterini aşan her %1 'lik oran için, GSYİH'nin %0,1 'i oranında bir tutar AB bünyesindeki faizsiz bir hesaba aktarılacaktır. Hesaplanan bu miktara GSYİH'nin %0,5'i oranında bir üst limit de getirilmiştir. Alman önlemlere rağmen bütçe kriterinden sapma durumu ikinci yıl boyunca devam ederse, bu durumdaki üye devletlerce yatırılan tutar, para cezasına dönüştürülmekte ve bir daha geriye talep edilememektedir.

Görüldüğü gibi İstikrar ve Büyüme Paktı ile ekonomik güçlük içinde olan bir ülkenin bozulan istikrarın otomatik olarak yeniden sağlanabilmesi için konjonktürel değişmelere göre bütçe açığı ya da fazlası vermesine göz yumulmaktadır. Bütçe kriterlerinin yerine getirilmemesi halinde ise, ilgili üye ülkelere uygulanacak yaptırımlar somut olarak ortaya konulmuştur. Getirilen kurallar, üye ülkelerin maliye politikalarında "gıyaben" bir eşgüdümü temsil etmektedir. Açıkçası İstikrar Paktı, üye ülkelerin kendi faaliyetlerini koordine etmek için anlaştıklarında bile, hileli davranışlarda bulunabilecekleri gerçeğinin farkındadır. Hiçbir ülke hile yaparak diğeri aleyhine kazanç sağlamayı ummaktan vazgeçmeyecektir. Diğer yandn İstikrar Paktı ayrıca, pozitif ve negatif dışsallıklarm giderilmesine yönelik hiçbir çözüm getirmemektedir (Allegret-Courbis, 1997, s.5-7).

Buraya kadar Maastrich Antlaşmasının getirdiği ve İstikrar Paktı ile daha da somutlaştırılan bütçe disiplin kurallarını ele öz olarak açıkladık. Şimdi de bu kuralların üye ülkelerin maliye politikalan üzerinde yaratabileceği etkilere değinelim.

Üye ülkelerin söz konusu bütçe kriterlerini sağlayabilecek şekilde bir maliye politikası uygulaması topluluk ekonomileri üzerinde depresif etkiler yaratabilir. Özellikle kamu açığı yönünden bu baskı çok daha önemli olacaktır. Bunun yanı sıra bütçe normlarına sıkı sıkıya bağlı kalınması, hem makro ekonomik istikrar işlevlerinde hem de yapısal faaliyet aracı olarak maliye politikalarının rolünü Önemli ölçüde sınırlandırmak gibi, tehlikeler taşımaktadır.

Nominal normlarla birlikte Merkez Bankası'nın bağımsızlığı olgusu, ekonomi politikalarının kredibilitesini arttırmak ve enflasyonu düşürmek amacıyla faiz oranlarını yükseltmeye yöneltmektedir. Bu faktörler topluluk düzeyinde değil, ancak bir ülke ölçeğinde teşvik edebilir. Diğer yandan Avrupa'da ticari bütünleşmenin gittikçe artması, çarpan etkilerini güçlendirecektir. Bütün topluluk ülkelerinde kısıtlayıcı bir dü-

zenleme, kamu hesaplarında ağırlığını hissettiren daha düşük bir büyümeye neden olabilecektir (Delessy vd., 1994, s.22). Zira bütçe disiplin kuralları, özellikle, ekonomik büyüme üzerinde uzun dönemde önemli etkileri olduğu bilinen kamu yatırımlarını cezalandıracaktır (Plihon, 1996, s.45). Kamu maliyesi teorisi, faydası gelecek dönemlerde elde edilen bu tür kamu harcamalarının vergilerle değil, mali yükümlülüğü zamana yayacak şekilde borçlanma ile finanse edilmesi gerektiğini söylemektedir (Türk, 1992, s.274-276). Böylece ekonomik ve parasal birliğin bütçe normları kamu harcamalarının farklı kategorilerini dikkate almadan belli bir andaki denge baskısını empoze ederek, zamanlar arası kaynak tahsisi alanında kamu maliyesinin rolünü üstlenmiş olmaktadır. Oysa geçici cari harcamaların ve kamu yatırımlarının borçlanma ile, sürekli cari kamu harcamalarının ise vergi ile finanse edilmesi gerektiğini belirten temel kamu maliyesi kurallarına uyulması halinde, maliye politikasının etkinliği daha da artabilecektir (Plihon, 1996, s.45).

Kamu harcamalarının azaltılması yönündeki baskı, yeniden dağılımın büyüklüğünü sınırlandırmaya yol açacak, bu da iktisadi ajanlar arasındaki eşitsizliklerin artması ile sonuçlanacaktır. Öte yandan yaşlı nüfusun toplam nüfus içindeki oranının gittikçe arttığı düşünülürse, sosyal güvenlik hizmetleri ve sağlık hizmetleri daha fazla taleple karşılaşılacak olması, Avrupa'nın Önündeki en önemli açmazlardan biri olacaktır. Artan kaynak ihtiyacı ya vergilemede bir artışla ya da Maastricht Antlaşması'nın öngördüğü bütçe hedeflerinin aşılması ile giderilebilecektir. Vergilerin, özellikle dolaylı vergilerin artırılması, Avrupa'nın kendi iç pazarını daraltacağından, tüketim ve yatırım üzerinde olumsuz etkide bulunacaktır (Masson, 1996, s.999-1000).

Bütçe kriterlerine yakınlaşmanın büyüme üzerindeki maliyetini ölçmeye yönelik amprik çalışmalar, düşük büyüme ve yüksek işsizlik oranlarına işaret etmektedir. Ayrıca böyle bir resesif döngünün siyasal maliyetine de dikkat çekilmektedir. İşsizlik artışı kolektif refahta bir azalmaya gösterdiği gibi, sosyal güvenlik talebinde bir artışı da getirecek, bu durum kendini sosyal çalkantılar ve bir memnuniyetsizlik olarak ortaya çıkacaktır. Sonuçta bu konunun Avrupa Birliğimin oluşumunu tehlikeye sokma potansiyeli taşıdığı söylenebilir (Delassy vd., 1994. s.22; ayrıca bkz. Prob. Econ. N.2513, 1997, s.1-5).

D. MALİYE POLİTİKALARINDA MERKEZİLEŞME

Para birliği temelde politik uyumun bir fonksiyonudur. Politik uyumun en temel bileşenlerinden biri de mali yetkilerin merkezileştirilmesidir. Bu düşünce mali federalizmin aynı sınırlar içinde bir para birliğinin yaşayabilirliği üzerindeki etkisi ile ilgili tartışmalara dayanmaktadır (Godhart, 1996, s.1084).

Bir para birliğinin bütçesel birlik ile birlikte gelmesi gerektiği düşüncesi yeni değildir. Mundell'in (1961) ardından Kennen (1969) de bu soruna değinmiştir. Bu konuda geliştirilen argüman, özellikle toplam talebin kontrolü ve tam istihdamın korunması sorunları bakımından, ekonomik egemenliğin iki önemli boyutuna dayanmaktadır. Para ve maliye politikalan arasındaki eklemlenmenin optimal olması için benzer alanlara dayanması zorunluluğuna işaret etmektedir (Duboz, Nicot;1998, s.38).

Avrupa Para Birliği çerçevesinde birleşik bir bütçe sistemini savunanların bugün sıkça dile getirdiği Kennen'ın önerisi, maliye politikasının gelir düzeyinde istikrarı sağlama aracı olarak kullanılmasının önemini vurgulamaktadır. Para alanının varlığı, para politikalan arasındaki farklılıklan ve döviz kuru aracına başvurmayı ortadan kaldırdığı ölçüde, asimetrik talep şoklanna karşı, alan ölçeğinde oluşturulacak otomatik bir gelir transferi ve vergi sistemi önemli bir ayarlama mekanizması teşkil edecektir (Duboz, Nicot; 1998, s.38).

Geniş ölçekli bir para birliğinde, hem bölgesel eşitsizliklerin azaltılmasında (yeniden dağıtım fonksiyonu), hem de bölgesel asimetrik şokların atlatılmasında (istikrar fonksiyonu) federal bir bütçenin rolü üzerinde durulmaktadır (Godhart, 1996, s. 1088). Federal bütçe, parasal özerkliklerinden vazgeçen ülkelere bir çeşit otomatik sigorta sağlayarak para birliği sözleşmesini daha kalıcı hale getirecektir (Duboz, Nicot; 1998, s.39)..Bir anlamda, bütünleşme nedeniyle fakirleşen bölgelere, vergi gelirlerinde azalma görülen bölgelere yönelik otomatik bir transfer sistemi kurulması gerekecektir.. Böyle bir sistem, otomatik istikrar mekanizmasının da temelini teşkil edecektir. Uygulanabilecek ikinci sistem ise üye ülke hükümetleri tarafından yapılacak bağışlar ve vergi tahsisleri yoluyla gönüllü bölgesel transfer sisteminin oluşturulmasıdır(Arestia,Bain;1995,s,172). Avrupa ikinci seçeneği Birlik Bütçesi içindeki yapısal fonlar aracılığıyla uygulamaya çalışmaktadır. Birlik Bütçesi bu açıdan incelendiğinde,istikrar ve yeniden dağıtım işlevlerini yerine getirecek ölçekte görünmemektedir (tüm üye ülkelerin GSYİH'larının 1,27'si kadar).

Ayrıca tüm Avrupa ölçeğinde, ortak bir maliye politikasından söz edebilmek için,sadece istikrar ve gelir dağılımı işlevlerini yerine getirebilecek geniş ölçekli bir bütçenin oluşturulması yetmeyecek, aynı zamanda,hem vergi hem de borçlanma yetkilerine sahip, demokratik bir Avrupa hukuk devletinin yaratılması gerekecektir (Plihon,2002,s. 16).Avrupadaki siyasal ve kurumsal gelişmeler, bu noktadan uzak olunduğunu gösterrse de; Birliğiin genişleme sürecinin neden olduğu finaansman sorununu aşmak üzere, "tek avrupa vergisi"düşüncesinin tartışıldığını göz ardı etmemek gerekir(Caesar,2002,s.9-ll).

Tablo 1

Avrupa Birliği Bütçesi'nin Harcamaları İtibariyle Dağılımı (1998 Yılı)

Harcama Türleri	Yüzdeler
1. Tarımsal Yön Verme ve Garanti Fonu (TYVGF) -Garanti Bölümü	48,1
2. Yapısal Fonlar ve Faaliyetler	35,2
3. İç Politikalar (Araştırma, Eğitim, İstihdam İçin Krediler)	6,1
4. Dış Faaliyetler (İşbirliği, gıda yardımı...)	5,4
5. İdari Harcamalar	5,2
Toplam	100

Kaynak: Quignon, 2000, s.30.

IV. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MALİYE POLİTİKALARININ UYUMLAŞTIRILMASI ALANINDAKİ GELİŞMELER

Avrupa Birliği'nde bütünleşmenin maliye politikasıyla ilgili en fazla gelişme sağladığı alan, kuşkusuz ki vergilerin uyumlaştırılması alanıdır.

A VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa bütünleşmesinde vergi ile ilgili konular, gerek Roma Antlaşması'nda gerekse Maastricht Antlaşması'nda ortak politika alanı olarak kabul edilmediğinden vergi ile ilgili düzenlemeler üye devletlerin egemenlik yetkileri kapsamında bırakılmıştır (Çağan, 1990,s.87). Vergiye yönelik genel yaklaşım, üye ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkların yol açtığı haksız rekabet ortamlarını engellemek amacıyla, üye ülkeler arasında ayırımcı vergilemenin önlenmesi,çifte vergilemenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele ile birlikte, üye ülkelerin ulusal vergi yasalarının uyumlaştırılmasını kapsamaktadır (Cartou,1975,s.297-306).

Vergi uyumlaştırılması kavramı,ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları bertaraf etmek amacıyla,üye ülkelerin vergileme alanında gereken hukuksal ve idari önlemleri kendi iradeleri ile almaları anlamında kullanılmaktadır (Demirel, 1985,s.65). Üye ülkelerin uyguladıkları vergileri tanım, matrah ve oranları yönünden uyumlaştırmak ve Topluluk kurumlarının bu konularda aldığı kararlara uyma zorunlulukları vardır.

Gerek Topluluğu kuran Roma Antlaşması'nın vergiye yönelik hükümleri(madde 95-99), ortak bir vergi politikası öngörmemiş, gerekse ekonomik ve parasal birliği kuran Maastricht Anlaşması bunu değiştirecek bir düzenleme getirmemiş olsa da;Avrupa Birliği'nin izlediği ya da izlemesi gereken temel politikaların birçoğunun vergilendirme ile ilgili belli yönleri ya da sonuçlan vardır. Örneğin malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının, tarım, ulaştırma ve rekabet politikaları ile bölgesel politikanın vergilendirme ilişkisi bulunmaktadır.

1. Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılması ile ilgili gelişmelere ele alınacak olursa, ilk uyumlaştırma çalışmalan dolaylı vergiler alanında başlamıştır. Çünkü Topluluğun ilk hedefi olan gümrük birliğini gerçekleştirebilmek için, üye ülkeler arasında sadece gümrük vergilerinin kaldınlması ve dışarıya karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanması yeterli değildir. Üye ülkelerde farklı dolaylı vergi uygulamalan da, serbest mal ve hizmet ticaretinin önündeki en büyük engellerden biridir. Bu bağlamda Topluluk bünyesinde uyumlaştınlmasma ilk öncelik verilen ve onun da ötesinde bir Topluluk vergisi haline getirilen vergi Katma Değer Vergisi olmuştur.

Neumark Komitesi'nin önerisi doğrultusunda, Topluluklar Konseyi, 1967 yılında KDV'nin genel olarak uygulanmasını Öngören iki direktif kabul etmiştir. Bu direktifler uyannca ortak KDV sistemi, mal ve hizmetleri kapsayan genel bir tüketim vergisi şeklindedir. Üretimden tüketime uzanan süreçte, herhangi bir aşamada alınması gereken vergi, daha önceki aşamaların sayısı ne olursa olsun fiyatın belli bir oranı olarak alınacaktır. Ayrıca maliyet unsurlan içinde yer alan daha önce ödenmiş olan vergi hesaplanan vergiden indirilecektir (Balcı, 1995, s.26). KDV'nin üye ülkelerin tümünde yürürlüğe girişi uzun yılları almıştır. Bu arada nisan 1970'de alınan bir kararla KDV Topluluk Bütçesi'nin öz kaynaklan arasında yerini almıştır. Buna göre yıllık toplam matrahın % 1 'i geçmeyen bir bölümü üye ülkelerce Topluluk Bütçesi'ne "KDV öz kaynak payı" adı altında aktanlacaktır.

Tek Pazar'a geçiş Topluluk için yeni KDV sisteminin de uygulamaya girmesini beraberinde getirmiştir. Bu uygulama Tek Pazar ilkesi ile birlikte gittikçe kaldırılan sınır kontrollerinin ciddi ticaret sapmaları yaratmaması ve bazı üye devletlerin bütçe dengelerini bozabilecek vergi kayıpları ile karşılaşmamaları için yürürlüğe konan geçici bir çözüm niteliğindedir. 1996 yılı sonuna kadar uygulanması öngörülen, fakat bugün hala yürürlükte olan "geçici KDV rejimi"ne göre, üye devletlerin KDV mükellefi işletmelerinin kendi aralarında gerçekleştirdikleri mal ve hizmet teslimatlarında "vanş ülkesinde vergilendirme" ilkesi uygulanmaktadır. Yolcular (özel kişiler) için ise (yeni araçlar ve dışardan satışlar hariç) "çıkış ülkesinde vergilendirme" ilkesi geçerli olmaktadır (Plagnet,1993,s. 197-202; Petit,1999,s.7-8).

KDV oranlarının uyumlaştınlmasında ise henüz tam bir basan sağlanabilmiş değildir. Uygulamada aynı ülkede bile birden fazla KDV oram vardır. Bir normal (standart) oran, mallann zorunlu ihtiyaç olma durumlanna göre birden fazla düşük oran uygulanabilmektedir.

1993 yılında tüm Topluluk ülkeleri için normal oranın % 15 , indirilmiş oranın %5 olması kararlaştınlmışsa da aşağıdaki tablodan görüleceği üzere; üye ülkeler arasındaki oran farklılıklan sürdüğü gibi, normal oranın üye ülkeler ortalaması % 15 değil, % 20'ye yakındır.

Tablo 2

Avrupa Birliği Ülkelerinde KDV Oranları
(1/10/1999 Yılı İtibariyle, Yüzde Olarak)

Üye Devlet	İndirilmiş Oran	Normal Oran
Belçika	6 ve12	21
Danimarka	-	25
Almanya	5,7ve 9	16
Yunanistan	4 ve 8	18
İspanya	4 ve 7	16
Fransa	2,1 ve 5,5	20,6
İrlanda	3,3; 12,5	21
İtalya	4; 10	20
Lüksemburg	3 ve 6	15
Hollanda	6	17,5
Avusturya	10 ve 12	16
Portekiz	5	17
Finlandiya	8 ve 17	22
İsveç	6 ve 12	25
İngiltere	0 ve 5	17.5

Kaynak: Petit,1999,s.7 ve SNUI,s.2-3.

Tablonun ortaya koyduğu oran farklılıkları, etkin bir tek Pazar düşüncesi ile bağdaşan bir durum değildir, Ayrıca üye ülkelerin tüketim yapılan ve düzeyleri dikkate alındığında, bu durum bazı ülkeler lehine olabilirken bazı ülkeleri de cezalandırabilmektedir. Geçici KDV rejiminin işletmeler açısından aksayan yönlerini düzeltmek amacıyla, Komisyon Temmuz 1996'da köklü bir KDV reform programı hazırlamıştır. Rekabet (tek vergileme yeri) ile vergi uyumlaştınlmasının bağdaştınlmasına olanak sağlayacak bu programın temel ilkeleri; KDV dahil mallann Avrupa Birliği ülkeleri arasında dolaşımı, KDV gelirlerinin üye ülkeler arasında tüketim istatistiklerine göre dağılımı, KDV'nin tanımının ve matrahının benzeştirilmesi, KDV oranlarında daha fazla yakınlaşma ya da benzeştirme ve KDV ile ilgili olarak Topluluk düzeyinde denetimin arttınlması olarak ifade edilmiştir (Petit,1999,s.8). Komisyon'un önerdiği bu yeni KDV rejimi Avrupa vergi sisteminde merkezileşmenin artması anlamına gelmektedir.

Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya konu olan ikinci vergi türü, özel tüketim vergileridir. Ülkelerin genelde gelir sağlamak amacıyla başvurdukları bu vergilerle ilgili olarak Ekim 1992'de çıkanlan yedi uyumlaştırma direktifi vardır. Bu direktiflerde orta vadede korunması düşünülen beş özel tüketim vergisinin konulan ve matrahları uyumlaştınlmıştır (bira ve şarap, diğer alkollü içkiler, sigara, diğer tütün ürünleri ve akaryakıt) (DPT ÖİK Raporu,1995,s.21-23).

2. Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği'nde işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi dolaysız vergilerin uyumlaştınlmasım gerektirmektedir. Bu alandaki çalışmalar üye ülkelerin ulusal amaçlarla kullanabileceği vergileme yetkisine kısıtlama getirdiğinden, oldukça yavaş ilerlemektedir. Yapılabilen çalışmalar ise daha çok sermayenin serbest dolaşımına öncelik verilerek yürütülmektedir.

Topluluk içi sermaye hareketlerini etkileyen kurumlar vergisinin uyumlaştınlması konusunda. Roma Antlaşması doğrudan bir hüküm içermemektedir.Topluluğun bu konudaki düzenlemeleri "Konsey, Komisyon'un önerisini oybirliği esası ile değerlendirerek, ortak pazarın tesisi ve işleyişine doğrudan etki eden üye devletlerin hukuki düzenleyici ve idari hükümlerinin birbirine yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturabilir" diyen 100. maddeye dayandırılmaktadır (İKV,1995,s.54). Çeşitli tarihlerde gerçekleştirilen küçük çaplı düzenlemeler olmasına rağmen, üye devletler arasında bu vergiyle ilgili gerek oran, gerek amortisman rejimleri, gerekse yatırımlar lehine uygulanan Önlemler bakımından farklılıklar vardır. Ancak son dönemde kaydedile iki gelişmeye dikkat çekmek gerekir. Birincisi, Aralık 1997'de işletmelerin vergilendirilmesi ile ilgili kılavuz niteliğinde bir düzenlemenin Konsey ta-

rafından kabul edilmesidir. Söz konusu düzenleme, üye devletlerden şirket vergilemesi alanında yeni vergi teşvikleri getirmekten kaçınmalarını ve mevcut vergi rejimi içersinde kalmalarını talep etmektedir. Uyulup uyulmaması üye ülkelerin isteğine bırakılmış olmasına rağmen bu düzenleme, Topluluk nezdinde olumsuz etkilere yol açan vergi rekabetine bir kısıtlama getirme konusunda siyasal bir iradenin oluşmakta olduğunu göstermektedir (Weiner,1998,s.l68). İkinci gelişme ise, Mart 1998'de Komisyon'un işletmeler arasındaki sınır ötesi kazanç ve ödentileri ilgilendiren kaynaktan kesintileri ortadan kaldırmayı amaçlayan direktif önerisini getirmesidir (Petit,1999,s.5).

Uyumlaştırılması ekonomik bütünleşme açısından önem taşıyan diğer dolaysız vergi türü kişisel gelir vergisidir. Çünkü kişisel gelir vergisi hem işgücünün hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Üye ülkeler arasında önemli farklılıklar göstermesine rağmen, Avrupa Birliği düzeyinde, en azından kısa ve orta dönemde, uyumlaştırma programına alınmamıştır. Üye devletler, gelirin yeniden dağılımını sağlamada kullanabilecekleri gelir vergisi vb. dolaysız mali araçlarla ilgili yetkilerinin kısıtlanması anlamına gelen düzenlemeler konusunda istekli görünmemektedirler (Gaudillat, Rimbaux; 1997,s.267-268).

Aşağıdaki tablo bazı Avrupa Birliği ülkelerinde kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi oranları arasındaki farklılıkları açıkça ortaya koymaktadır.

Tablo 3

Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Oranları (Ocak 1997 İtibariyle, Yüzde Olarak)

Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranı	Gelir Vergisi Oranları	
		En düşük	En yüksek
Fransa	41,6	10,5	54
Almanya	34,65	25,9	53
Belçika	40,17	25	55
İspanya	36	20	56
İtalya	37	19	45
Hollanda	35	19,85	60
İngiltere	21-31	20	40
İrlanda	10	24	46
Lüksemburg	20-30	10	50
Danimarka	-	-	60
Portekiz	36	16	40
Yunanistan	10-46	18	50

Kaynak:Commission Permanente de Concertation pour I'Industrie, 1999:24; İKV, 1995,s. 13-31.

B. BÜTÇE KRİTERLERİNE UYUM

Maastricht Antlaşması'nın öngördüğü iki bütçe kriterinin (bütçe açığı / GSYİH oranı % 3'ü, kamu borcu / GSYİH oranı % 60'ı aşmamalı) üye ülkelerin maliye politikalarını büyük bir baskı altına aldığını belirtmiştik, Şimdi ise söz konusu politikalardaki gelişimi özellikle üye ülkelerin bütçe kriterleri itibariyle durumunu ortaya koymaya çalışacağız.

Bunu yapmadan önce, Avrupa Birliği'nin 1990'h yıllardaki ekonomik gelişimini kısaca ifade etmeye çalışalım. Topluluk ekonomisi, dünya ekonomisinde yaşanan durgunlukla birlikte, 1990'h yılların başında, beklenenden daha uzun ve daha ağır bir

resesyona girmiştir. 1992 yılı ortalarına kadar iki Almanya'nın birleşmesinden kaynaklanan büyümedeki hafif bir artışla birlikte dünyada daha iyi performans gösteren topluluk, Almanya'nın enflasyonist baskıları Önlemek için izlediği sıkı para politikası nedeniyle, dünyadaki durgunluğu daha fazla hissetmiştir. Topluluk genelinde işsizlik oranlan önemli ölçüde artmış ve bütçe açıklan 1980'li yılların başındaki değerlerin üzerine çıkmıştır.(DTM,1996,180)..

Avrupa Birliği'nde ekonomik faaliyetlerdeki yavaşlama, özellikle 1992 yılında Maastricht Antlaşması'nın üye ülkelerde onaylanması sırasında karşılaşılan güçlüklerle birleşince, Topluluk para piyasalan büyük bir kriz yaşamıştır. Bu da ekonomik faaliyetlerde belirsizliğe ve ekonomik ve parasal birliğin geleceğine ilişkin zaten var olan endişelerin artmasına yol açmıştır.

Ekonomik ve Parasal Birliğin üçüncü aşamasına geçiş için öngörülen koşullardan biri olan enflasyon konusunda, hemen hemen tüm ülkeler bu kriteri yerine getirmişlerdir. Döviz kurlannda da belli bir istikrar sağlanmıştır. Uzun vadeli faiz oranlanmn yakınlaştın İm asında Önemli ilerlemeler kaydedilmiştir (DTM, 1996,s.181-182).

Bütçe kriterleri açısından ise, durumu aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz :

1. Bütçe Açıklarında Uyum

Avrupa'da tek para politikasına geçilebilmesi için, üye ülkelerin bütçe açıklannı GSYİH'lannın % 3'ü ile sınırlamaları öngörülmüştür.

1980'lerin başında, arz-yanlı iktisat politikalannın etkisiyle üye ülkelerde mali disiplini sağlamaya dönük politikaların izlendiği görülmektedir. Ancak 1990'lann başından itibaren bütçe açıklannda tekrar artış eğilim ortaya çıkmıştır. 1989'da GSYİH'nin % 2,9'una gerileyen ortalama bütçe açığı 1993 yılı sonunda % 6'ya yükselmiştir. 1990'lann başından itibaren süreklilik kazanan bütçe açıklan, döviz piyasalarını ve dolayısıyla Avrupa Para Sistemini olumsuz etkilemiş, enflasyon beklentilerini körüklemiştir (Karakaş, 1996,s.91-92).

Tablo 4

Avrupa Birliği Ülkelerinde Kamu Yönetimlerinin Mali Açıkları (-) ya da Fazlaları (+) (GSYİH'nin yüzdesi olarak)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995 {*)	1996-2003(*)
Almanya	-2,1	3,3	-2,8	-3,5	-2,6	3,1	-2,0
Fransa	-1.6	2,2	-4,0	-6,1	-6,0	5,9	-2,2
İtalya	-10,9	10,2	-9,5	-9,6	-9,0	7,4	-2,9
İngiltere	-1.2	-2,6	-6,1	-7,8	-6,9	5,0	0,2
Avusturya	-2,2	2,6	-2,1	-4,3	-4,5	5,6	-1,4
Belçika	-5,8	6,7	-7,1	-6,7	-5,3	4,4	-0,9
Danimarka	-1.5	2,1	-2,9	-4,5	-3,8	1,9	1,5
Finlandiya	-5,4	1,5	-5,8	-8,0	-5,8	5,7	1,9
Yunanistan	-14,1	11,4	-11,7	-12,0	-11,4	9,5	-2,2
İrlanda	-2,3	2,3	-2,4	-2,4	-2,3	2,6	2,0
Hollanda	-5,1	2,9	-3,9	-3,2	-3,2	3,1	0,3
Portekiz	-5,5	6,4	-3,3	-7,3	-5,8	5,4	-2,2
İspanya	-4,1	4,9	-4,1	-7,4	-6,6	6,0	-1,5
İsveç	-4,2	1.1	-7,8	-13,4	-10,4	7,3	1,3
Lüksemburg							3,6

Kaynak: Llau, Percebois, s. 53; Commission Europeenne (2002), s. 19. (*)Tahmin.

Avrupa Birliği ülkelerinde kamu sektörünün ekonomideki payı önemli farklılıklar göstermektedir. Örneğin İngiltere'de bütçe gelirlerinin GSYİH'daki payı % 35,8 iken bu oran Danimarka'da % 57,3'dür. Aynı şekilde bütçe harcamalarının GSYİH içindeki paylan bakımından da büyük farklılıklar söz konusudur. Özellikle sosyal sigorta sistemlerinin farklılığı ve borç faizi ödemeleri harcama yapılarını değiştiren iki önemli unsur olmaktadır (Akgün, 1994,s.216),

Ülkeler arasında gelir ve harcamalar itibariyle görülen bu farklılıkların pek çok nedeni olduğu öne sürülmektedir. Ülkelerin demografik yapısı bunlardan biridir. Ülke nüfusunun yaş itibariyle bileşimi; sağlık, eğitim ve emeklilik harcamalarını etkilemektedir. Makroekonomik faktörler de bütçe dengesi üzerinde etkili olmaktadır. Büyüme gelir kaynaklarını arttırırken, enflasyon kamu borçlarının reel değerini azaltmakta ve vergi dilimleri endeksli değilse vergi gelirlerini arttırmaktadır. İşsizlik ise, sigorta primlerini azaltıp, işsizlik sigortası primlerini azalttığından sosyal güvenlik sistemim olumsuz yönde etkilemektedir. Ülkelerdeki gelir ve harcama farklılığını arttıran diğer unsurlar ise siyasi istikrar, ulusal tercihler ve yatırımları çekmek için girişilen vergi rekabetidir denebilir.

2. Kamu Borçlarında Uyum

Bütçe açıklarının sınırlandırılması, kamu borçlarını da azaltacaktır. Parasal birliğin sağlanabilmesi için kamu borçlarının GSYİH'nin % 60'ını aşmaması gerekmektedir. Ülkelerin aşırı borçlanmaya yönelmeleri faizlerin yükselmesine, enflasyonist beklentilerin artmasına ve sonuçta parasal istikrarın bozulmasına yol açabilir.

Bütçe açıklarında olduğu gibi, kamu borçlan bakımından da, ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğu gözlenmektedir (Bakınız Tablo 5). Örneğin 1993 yılı itibariyle kamu borçlarının GSYİH'ya oranı Lüksemburg'da % 7,6 iken Belçika'da % 137,5'dir. Ortalama borçluluk oranı 1980'de % 39 iken, 1993'de % 66'ya çıkmıştır.

Tablo **5**

Avrupa Birliği'nde Maastricht Tanımına Göre Kamu Yönetimlerinin Brüt Borçlanması (GSYİH'nin %'si olarak)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	2001(*)
Avusturya	58,3	58,6	58,3	63,0	65,7	68,5	62,3
Belçika	130,9	130,3	131,1	137,5	135,0	133,5	107,0
Danimarka	59,6	64,6	69,0	80,3	75,4	69,3	43,2
Finlandiya	14,5	23,0	41,5	57,3	59,8	57,1	42,7
Fransa	35,4	35,8	39,6	45,3	48,3	54,0	57,1
Almanya	43,8	41,5	44,1	48,2	50,2	57,1	60,0
Yunanistan	82,6	85,1	91,5	114,4	113,1	108,7	99,8
İrlanda	96,5	97,5	95,0	98,1	91,7	84,4	34,1
İtalya	97,9	101,3	108,4	119,4	125,4	123,3	108,2
Lüksemburg	5,5	4,9	6,1	7,6	7,4	5,6	5,3
Hollanda	78,8	78,8	79,6	81,3	8,0	77,0	51,8
Portekiz	68,6	70,2	62,5	67,3	70,0	64,1	53,5
İspanya	45,1	45,8	48,4	60,4	63,0	64,0	58,0
İsveç	43,5	53,0	67,1	76,2	79,7	76,6	52,7
İngiltere	-	35,5	41,8	48,3	50,1	52,1	39,3

Kaynak: Llau, Percebois, s. 56; Commission EuropĞenne (2002), s.J9.(*)Tahmin

25 Mart 1998!de,Maastricht Antlaşması uyarınca, Euro'ya geçiş için gerekli çalışmalar kapsamında, üye devletlerin sağladığı gelişmelere ilşkin olarak Avrupa Birliği Komisyonu tarafından hazırlanan bir rapor açıklanmıştır (Commission Europeenne,1998,s.3-ll).

Bu raporda yer alan bilgilere göre, 1997 yılında ondört üye devlet (Belçika; Danimarka, Almanya, İspanya, fransa, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Avustur-

ya, Portekiz, Finlandiya, İsveç ve İngiltere), GSYİH'nin % 3'ti veya daha azı düzeyinde kamu açıklarına ulaşmıştır. Aynı şekilde kamu borçlanma düzeylerinde de önemli azalmalar kaydedilmiştir.

Komisyon, raporunda ayrıca, 1997 rakamlarındaki bu iyileşmenin bazı üye devletlerin aldığı bir defalık (geçici) tedbirlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine de değinmektedir.

1997 yılında kamu borçlan, dört ülkede (Fransa,Lüksemburg, Finlandiya ve İngiltere) GSYİH'nin % 60'ı oranının altında kalmıştır.Antlaşma'ya göre "yeterince azalmakta olduğu ve referans değerine tatminkar bir hızda yaklaşmakta olduğu sürece", ülkeler bu değeri aşabilirler. Söz konusu oranın GSYİH'nin % 60'ından çok az daha yüksek olduğu ve birleşmenin istisnai maliyetlerinin ağır basmaya devam ettiği Almanya'da, sadece bu ülkede, 1997 yılında ufak bir artış olmuştur.

Bu olumlu sonuçlan göz önüne alarak, Komisyon, aşağıdaki dokuz ülkenin artık (Madde 104-c'de tarif edildiği anlamda) aşın açıklara sahip olmadıklannı Konsey'e tavsiye etmiştir: Belçika, Almanya, İspanya, Fransa, İtalya Avusturya, Portekiz, İsveç ve İngiltere. Diğer beş ülke ise (Danimarka, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda ve Finlandiya) zaten aşın açıklara sahip değildir.

Üye ülkelerin yakınlaşma kriterleri açısından durumu ile ilgili, yine aynı tarihte açıklanan bir diğer rapor da, Antlaşma'daki hükümler uyarınca Avrupa Para Enstitüsü tarafından hazırlanmıştır(Institut Monetaire Europeen,1998,s.12-15).

Avrupa Para Enstitüsü, üye devletlerin birçoğunda gelişme kaydedildiğini saptamıştır. Ancak bütçe açıklan ve kamu borçları konusunda elde edilen sonuçların geçici önlemlerle gerçekleştirildiği tahmininde bulunmaktadır. Oysa Avrupa nüfusunun gelecekte yaşlanması, kamu işletmelerini reform ihtiyacı, yapısal işsizlikle mücadele, büyüme ve istikrar paktına uyulması gibi konular, üye devletlerin hükümetlerine kamu maliyelerini sağlıklı bir şekilde sürdürmeleri ve bunu yapısal önlemlerle yapmalan zorunluluğunu getirmektedir.

Söz konusu rapor, Avrupa Birliği'nde 1998 Ocak ayı itibariyle ortalama büyüme oranının % 2,2'den % 1,3'e düştüğünü, Avrupa Birliği GSYH'sının oranı olarak bütçe açığının % 2,4'e indiğini, yine tüm Birlik düzeyinde enflasyonist olmayan bir büyümenin tüm koşullannda iyileşme sağlandığını ifade etmektedir. Ancak, kamu borcunun GSYİH'ya oranının Birlik ortalaması olarak % 72,1 olduğuna (üç ülkede bu oran çok yüksek) dikkat çekilmektedir.

Kamu maliyesinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi kamu harcamalarında, de-

mografık gelişimlerden kaynaklanacak artışlarına ve birçok ülkenin bütçesinde ağırlığını hissettiren yüksek borçlanma düzeyine bir çözüm bulunması gerekmektedir. Yüksek borçlanma düzeyini azaltmak, bütçenin faiz değişmelerine karşı kırılganlığını azaltmak açısından büyük önem taşımaktadır. Bütçe dengelerini yeniden kurmak bütçe politikasına özellikle durgunluk dönemlerinde ihtiyaç duyulan esnekliği kazandırmak gerekmektedir. Tüm bunlar geçici önlemlerle gerçekleştirilemez. 1980'lerde bütçe göstergelerinde sağlanan iyileşme kamu harcamalarının özellikle de kamu yatırım harcamalarının azaltılması ile elde edilmişti. Faiz oranlanmn düşüklüğü de bunda rol oynamıştı.Gelecek dönemde ise, birçok ülkede vergi baskısının ekonomik büyümeyi frenleyen bir düzeye ulaşması nedeniyle cari kamu harcamalannın kısılmasının daha yerinde olacağı vurgulanmaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 6, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde yapılan zorunlu kesintilerin (vergiler + sosyal güvenlik kesintileri) GSYİH'ya oranını çeşitli yıllar itibariyle ortaya koymaktadır. Örneğin 1996 yılında en düşük vergi yükü (% 34,5) İrlanda'da görülürken, en yüksek oran (% 55,2) İsveç'te gerçekleşmiştir.

Gerek Komisyon'un gerekse Avrupa Para Enstitüsü'nün ortaya koyduğu bilgiler çerçevesinde, 2-3 Mayıs 1998'de yapılan Brüksel Zirvesi'nde, 1 Ocak 1999'dan itibaren hangi ülkelerin para birliğini oluşturacakları karara bağlanmıştır. Buna göre para birliğine giren ülkeler şunlardır: Almanya, Avusturya, Belçika, İspanya, Finlandiya, Fransa İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda ve Portekiz. (İngiltere, İrlanda, ve İsveç para birliğine girmemiştir. Yunanistan 2002 yılı başından itibaren dahil olacaktır)

Görüldüğü gibi, 1999 yılı öncesi- Yunanistan dahil-on iki üye ülke, Avrupa Birliği Maastricht Antlaşması'nın belirlediği bütçe kriterlerini yerine getirmiştir. Ancak bu düzenlemelerin etkin ve kalıcı olup olmadığını ise zaman gösterecektir.

Tablo 6

Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Zorunlu Kesintilerin Oranı (GSYİH'nin %'si olarak)

	1970	1980	1990	1992	1993	1994	1995	1996
Almanya	32,9	41,6	30,5	41,9	42,4	42,7	42,6	42,0
Avusturya	34,9	43,6	41,9	43,8	44,7	43,6	44,2	45,7
Belçika	35,7	47,5	44,7	45,0	45,7	46,8	47,0	47,0
Dnimarka	40,4	49,1	48,7	49,2	56,3	51,8	1,3	52,0
Ispnya	16,9	30,2	37,5	37,5	36,7	36,4	35,0	35,2
Flandİya	3,5	40,9	45,4	46,8	45,5	47,7	46,8	48,8
Fnsa	35,1	44,5	43,7	43,7	43,9	44,1	44,5	44,5
Yunanistan	25,3	29,4	-	30,3	30,8	31,8	-	40,6
İrlanda	29,9	34,4	35,4	36,0	38,0	36,7	34,5	34,5
İtalya	26,1	30,7	38,8	42,1	43,5	40,7	40,9	42,9
Lüksemburg	28,0	46,3	43,2	41,7	43,8	44,2	43,8	43,0
Hollanda	37,0	46,0	45,1	47,4	48,4	46,2	45,3	45,2
Portekiz	20,1	25,6	33,1	36,9	35,4	33,5	36,2	34,9
İngiltere	37,0	36,1	37,0	35,1	34,1	34,8	36,1	35,9
İsveç	39,8	49,1	55,8	51,2	50,3	49,9	50,9	55,2

Kaynak: Peters, Hublart; (1998), s.19; Euzeby (1999), s.l 19.

V. TÜRKİYE AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Tebliğin bu son kısmında Türkiye'deki dolaylı ve dolaysız vergiler itibariyle vergi sisteminin ve bütçe politikalannın Avrupa Birlİği'nin yukarıda belirttiğimiz çerçevesine ne derece uyumlu olduğunu ortaya koymaya çalışacağız.

A. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

Türk vergi sisteminin Avrupa Birliği'ne uyumunu iki ayn boyutta incelemek yerin-

de olacaktır. Çünkü Türkiye bir yandan, geçmişten bugüne bir gümrük birliği süreci yaşarken, öte yandan tam üyelik hedefine yönelik birtakım çalışmaları da gerçekleştirmektedir.DoIayısıyla konuyu Önce gümrük birliğinin gerekleri çerçevesinde, sonra da tam üyelik perspektifi içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması açısından yaklaşılacaktır.

1. Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması

Türkiye, Ankara Antlaşması ve Katma Protokol'ün öngördüğü şekilde, 1 Ocak 1996'dan itibaren gümrük birliğinin son aşamasına geçmiştir.Sanayi mallarını kapsayan gümrük birliğinin tamamlanabilmesi için; Türkiye-Topluluk arasındaki ithalat ve ihracatta, gümrük vergilerinin kaldırılması, eş etkili vergilerin ve miktar kısıtlamalarının, milli üretime Antlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlamayı gözeten eş etkili başka her türlü önlemin yasaklanması, Türkiye'nin üçüncü ülkelerle ilişkilerinde Topluluğun ortak gümrük tarifesinin kabulü ve ortak ticaret politikasına uyum sağlanması gerekiyordu.

Bu bağlamda Avrupa Topluluğu, gümrük birliğinin gerçekleşmesi için, 1971 yılından itibaren gümrük vergilerini Türkiye lehine sıfırlamış, miktar kısıtlamalarını kaldı rmıştır.Türkiye ise aynı indirimleri 22 yıllık bir sürede 1973 yılından itibaren aşamalı olarak gerçekleştirmeyi taahhüt etmiştir. 1978 yılına kadar bu taahhütlerine uymaya çalışan Türkiye, bu yılda indirimlerin dondurulmasını istemiştir. Ardından 12 Eylül 1980 askeri müdahalesiyle birlikte ilişkiler 1987 yılına dek en alt düzeyde sürmüştür.Bu yıldan itibaren Türkiye 1978 yılından beri yapmadığı gümrük indirimlerini gerçekleştirmeye çalışmıştır.

İlişkilerin yeniden canlandığı I990'lı yılların başından itibaren Türkiye Topluluğa yönelik gümrük vergisi indirimlerine devam etmiş ve bazı mallarda tercihli bir tarife oluşturmaya başlamıştır.Bunun yanı sıra gümrüklerde alınan tüm vergi ve fonlar tek kaleme indirilerek "tek vergi" esasına geçilmiştir.

Daha sonra 6 Mart 1995'te Brüksel'de yapılan Ortaklık Konseyi toplantısında , gümrük birliğinin tamamlanmasına ilişkin Ankara Antlaşması'nda belirtilen "son dönenV'e geçiş karan alınmıştır. 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı uyannca, taraflar gümrük vergilerini ve eş etkili vergileri, miktar kısıtlamalarını ve eş etkili önlemleri tümüyle kaldıracaklardır. Türkiye ,Kararın yürürlüğe girmesiyle birlikte Ortak Gümrük Tarifesi'ni uygulamaya başlayacaktır.Ayrıca Türkiye'nin bireysel olarak bu tarifeyi askıya alma ve değiştirme hakkı bulunmaktadır.Bunun yanı sıra, Katma Protokol uyannca bazı hassas ürünlerin ithalatında 2001 yılma kadar ortak gümrük tarifesi üzerinde vergi de uygulayabilecektir (Coşkun,1995,s.75-76).

Ortaklık Konseyi Karan, gümrük vergileri dışında, mal ticaretini etkileyebilecek vergilerle ilgili hüküm de içermektedir.Buna göre " hiçbir taraf, diğer tarafın mallarına , benzeri ulusal mallara dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklanndan daha yüksek dolaylı veya dolaysız bir iç vergi uygulamayacaktır". "Taraflardan hiçbiri,diğer tarafın ürünlerine, başka ürünlere dolaylı koruma sağlayacak ölçüde vergi uygulamayacaktır". "Topluluk ve Türkiye arasındaki ticarette, ihraç edilen ürünlere ödenen iç vergilerden kaynaklanan vergi iadesi dolaylı veya dolaysız olarak bu mallara uygulanan iç vergilerden daha yüksek bir vergi iadesinden yararlanamayacaktır". (Manisalı, 1995, s.120-121).

2. Dolaylı Vergilerin Uyumu

Çalışmanın birinci kısmında belirttiğimiz gibi, Avrupa Birliği'nin kendi içindeki uyumlaştırma çalışmalannda en fazla gelişme sağladığı vergi türü dolaylı vergiler, özellikle de Katma Değer Vergisi ve özel tüketim vergileridir,

Bu vergiler itibariyle Türkiye'deki durum incelendiğinde, şunlar söylenebilir: Bir Topluluk vergisi niteliğindeki KDV, Türkiye'de de uygulanmaktadır..KDV'nin Türk vergi sistemine girişi 1984 yılının sonunda olmuştur.24 Ocak 1980 kararlanyla dışa açık bir ekonomik model çerçevesinde,liberal ekonomi politikalarının yürürlüğe konduğu dönemde KDV dahil vergi yasalarında değişiklik yapılırken ,Avrupa Birliği'nin kurallarına uymaya Özen gösterilmiştir.Türkiye'nin tam üyelik başvurusu tam da bu yıllarda gerçekleşmiştir (27 Nisan 1987).

Türkiye'de 1985 yılının başından itibaren uygulanmaya başlanan KDV kabul edilirken AB Konseyi'nin çıkardığı 6. Direktif temel model olarak kullanılmıştır.Ancak farklılıklar da söz konusudur.

AB'de KDV tüketim tipi olduğu halde, Türkiye'de gelir tipi KDV kabul edilmiştir. Yatırım mallan alımı için yüklenilen KDV borçlanılan KDV'den 3 yıllık amortisman süresi içinde indirilebilir. Bu süre, teşvik belgesine bağlanan yatınmlar için bir yıldır. AB'de ise, yatırım mallan alımı için yüklenilen KDV,aynı hammadde ve ara mallan alımları için yüklenilen KDV gibi bir defada indirime konu olmaktadır.Dolayısıyla Türkiye'nin bu yönde yapacağı bir değişiklik,yatınmları teşvik edici bir durum yaratacaktır(Çağan,1995,s.l60-161).

İstisnalar bakımından da fark vardır.Örneğin eğitim ve sağlık hizmetleri AB'de vergiden istisna edilmektedir. Türkiye'de ise bu hizmetler istisna edilmediği gibi indirimli oranlar üzerinden değil, standart oran üzerinden vergilendirilmektedir.Buna karşılık AB Direktifinin vergiden istisna etmediği piyango ve şans oyunları ile pet-

rol arama faaliyetleri, Türk KDV yasasında vergi dışı tutulmuştur (Çağan,1995,s.l61).

KDV oranlarına gelince, Türkiye'de % 15'lik bir standart oran uygulanırken, 13 Aralık 1999'da yapılan bir değişiklikle bu % 17'ye, lüks mallara uygulanan yüksek oran % 23'den %25'e çıkarılmıştır.Aynca % 40 'lık bir diğer yüksek oran daha söz konusudur. Zorunlu mallara uygulanan düşük oranlar %1 ve% 8 değiştirilmemiştir. % 8 iik düşük oran temel gıda ürünleri için geçerliyken, % 1 ihraç mallarına uygulanmaktadır. (Ancak, 2001 yılında yapılan yeni bir değişiklikle standart oran % İ7'den % 18'e yükseltilmiştir.) Bazı istisnalar ile, ithal edilen mallar, Türkiye içinde tatbik edilenler ile aynı orandan KDV'ye tabidir AB üyesi ülkelerde uygulanan oranlar(Tablo 1) ile karşılaştırıldığında belli ölçüde bir yakınlık olduğu söylenebilir.

Komisyon'un, Türkiye'nin katılım yönünde ilerlemesi üzerine hazırladığı "1998 Yılı Düzenli Raporu"nda, vergilendirme başlığı altında, KDV ile ilgili olarak "Topluluk tabanlı bir KDV sistemi uygulaması için bir başlangıç yapıldığı, fakat bunu Topluluk müktesebatına daha uygun hale getirmek için çabaya ihtiyaç olduğu, ayrıca KDV oranları ve bazı ithalat için ek vergi alanında ayrımcılık yapmama kurallarına aykırılıkları kaldırmak için de çaba gösterilmesi gerektiği" saptaması yapılmaktadır (Komisyon Düzenli Raporu, 1998,s.48).

Özel tüketim vergileri konusuna gelince, Türkiye'de 1985 yılında KDV'ne geçilirken, tek tek uygulanmakta olan özel tüketim vergileri yürürlükten kaldırılarak tümü KDVyasası içinde ek vergi adıyla eritilmiştir. Damga vergisi ve harçlar gibi hukuki muamele vergileri bir yana bırakılırsa bugün KDV sistemi dışında varlığını sürdüren iki özel tüketim vergisi bulunmaktadır. Bunlar Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Taşıt Alım Vergisidir.Ancak Ek Vergi adıyla anılan özel tüketim vergisi üzerine çok çeşitli isimler altında, vergi ya da fon şeklinde eklenen mali yükümlülükler de ayrı birer özel tüketim vergisi gibidirler(DPT,1995,s.31).

Türkiye'nin elinde mali amaçlarla kullandığı önemli bir araç niteliğindeki özel tüketim vergileriyle ilgili, 1996 yılında hazırlanan ve hala yasalaşmayan bir Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı bulunmaktadır. Tas arı, hem AB ile gümrük birliğine girmenin gümrük vergisi ve eş etkili vergi gelirlerinde yol açacağı hasılat kaybını telafi etmek, hem AB'nin mevzuatına uyum sağlamak, hem de mevcut tüketim vergilerinde basitliği s ağlamaktır. Bu Tasan yasalaşıp yürürlüğe girdiği takdirde,kaldınlacak vergi,fon vb. paylar şunlardır:Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu, Taşıt Alım Vergisi,Ek Taşıt Alım Vergisi,Çevre Fonu, Ek Vergi, Tütün Fonu, Malul Şehit Dul ve Yetimler Fonu, Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Federasyonlar Fonu (Bozkır,2000,s.83-86).

3.Dolaysız Vergilerde Uyum

Türk vergi sisteminin Avrupa Birliği ile uyumlu olup olmadığını ortaya koyarken, dolaysız vergilerle ilgili herhangi bir düzenlemeden söz etmek mümkün değildir. Çünkü AB'nin bu vergilerin uyumlaştırılması konusunda kaydettiği önemli bir gelişme yoktur.

Son olarak, konuyla doğrudan ilgili olmasa da,Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığının dolaylı vergiler (% 60'ın üzerinde) lehine geliştiğini,bunun da vergi adaletini gittikçe bozduğunu ve böyle bir durumun Avrupa Birliği ile pek de uyumlu olmadığını vurgulamak gerekir.

B. BÜTÇE POLİTİKALARI İTİBARİYLE UYUM

Avrupa Birliğine tam üye olmak isteyen ülkeler, tam üyelik öncesi, diğer koşulların yanı sıra, yukarıda belirtilen bütçe kriterlerini sağlar bir ekonomik performans göstermek,yani sıkı bütçe politikalarım uyguluyor olmak durumundadır. Bu koşul tam üyeliği hedefleyen Türkiye için de geçerlidir.

Uzun yıllar kamu maliyesinde sürekli bir dengesizlik yaşayan Türkiye ekonomisinin Maastricht bütçe kriterlerini sağlama konusu nda,aşağıdaki tablo incelendiğinde,kamu borcu açısından değil, fakat bütçe açığı bakımından önemli sorunlar yaşayacağı anlaşılmaktadır.

Tablo 7

Türkiye Ekonomisinin Maastricht Bütçe Kriterleri Açısından Durumu (GSYİH'nin Yüzdesi Olarak)

Yıllar	Bütçe Açığı	Kamu Borcu
1996	8,27	46,5
1997	7,52	47,5
1998	8.14	46,7
1999	7,00	48,5
2000	11,5	48,7

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe Gerekçeleri ve Yıllık Ekonomik Raporlar(ilgİli yıllar)

Çünkü AB'nin öngördüğü bütçe açığı/GSMH oranı %3 iken, Türkiye'de bu oran % 10'lan aşmıştır. Aralık 1999'da yürürlüğe konan ve "enflasyonla mücadele"yi amaçlayan ekonomik istikrar programının bir ayağını, bütçe açığını azaltmaya yönelik önlemler oluşturmaktaydı (bkz: Erçel,1999,s.4-7).Ancak, bu programın temelini oluşturan sabit döviz kuru uygulamasının sürdürülebilirliğinin 19 Şubat 2001 'de ortadan kalkmasıyla başlayan ekonomik kriz, Türkiye'nin bütçe açığı sorununu daha da derinleştirdiği gibi, kamu borçlanma düzeyinin de yükselmesine neden olmuştur Nitekim, 2001 yılındaki bütçe açığı/GSMH tahmini %-15,l; 2002 yılı öngörüsü ise %-9,6 dur(bkz:2002 Yılı Bütçe Gerekçesi) Kamu kesimi net borç stokunun GSMH'ya oranı da 2000 yılı sonunda % 58,4 iken, 2001 yılı sonunda % 78,5'e çıkmıştır(bkz:Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı).

VLSONUÇ

Avrupa'nın bugün geldiği ekonomik bütünleşme aşaması olarak, "ekonomik ve parasal birlik"in temel özelliği ,parasal istikrar amacına öncelik veren bir tek para politikasına karşılık,maliye politikalarının ulusal ölçekte yürütülüyor olmasıdır.Ancak parasal istikrarı sağlamak üzere ulusal maliye politikaları da bütçe kriterleri ile baskı altına alınarak belli bir eşgüdüme zorlanmıştır. Ne var ki, bu eşgüdüm de, ekonomik ve parasal birliğin etkin işlemesi için yeterli değildir. Tek para ve ulusal maliye politikalarının uygun bir bileşimde yürütülmesi gerekir.Maastricht Antlaşması'nın öngördüğü eşgüdüm, bunu sağlamaktan uzaktır.

Avrupa Birliğine üye ülkelerin sıkı maliye politikalarım sürdürmelerini zorlaştıracak türde sağlık ve sosyal güvenlik hizmetlerine yönelik kamu harcamalarını arttıracak nüfus yaşlanması sorunu önem kazanacaktır. Üye ülkelerde toplam vergi yükünün yüksekliği dikkate alındığında bütçe politikalannda kalıcı bir denkliğin sağlanması güç görünmektedir.Tabii bu olgu da ekonomik ve parasal birliğin işleyişini tehlikeye sokabilecektir.

Ekonomik ve parasal birliğin etkin işleyişi,merkezileşmiş para politikasıyla birlik-tesin birlik düzeyinde ortak bir maliye politikasının kabulünü gerektirmektedir.Bu da büyük ölçekli bir bütçeyi ve üye ülkelerin Birlik kurumlarına daha fazla mali yetki transferini zorunlu kılmaktadır. Çünkü kurumsal bir devleti, yetki alanındaki yapılarda temsil eden şey, para değil "vergi"dir. Vergi olmadan feodal düzenden çıkmak mümkün olmamıştır. Vergileme alanındaki yetkiler, siyasal egemenliğin onaylaması anlamına gelmektedir. Aynca verginin siyasal vatandaşlığı da ifade ettiğini gözden uzak tutmamak gerekir.

Dolayısıyla hem ekonomik hem de siyasal bütünleşmeyi hedefleyen Avrupa Birliği

ülkelerinin, nihai aşamada bir "Avrupa Devletini kurabilmesi ancak bir "Topluluk Vergi Sistemi"nin oluşturulması ve daha ağırlıklı bir "Topluluk Bütçesi" ile yakından ilişkili olacaktır.

Oysa Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin, bu doğrultuda bir yaklaşım benimsediklerini gösteren düzenlemelere gittikleri pek söylenemez.

Türkiye açısından değerlendirdiğimizde ise, vergi sistemi ve Maastricht bütçe kriterleri bakımından Avrupa Birliği'nin kendi içinde henüz mali uyumunu tamamlamadığı.özellikle dolaysız vergiler alanında belirgin bir gelişme sağlayamadığıdır.Bu doğrultuda Türkiye'ye bakıldığında, gümrük birliğinin gerektirdiği vergi düzenlemeleri büyük ölçüde gerçekleştirilmiş, tam üyeliğin gerektirdiği vergi düzenlemelerinin yükümlülüğü taşınmadığı halde KDV alanında belli bir uyumlaştırma sağlanmıştır. Bütçe kriterleri itibariyle ele alındığında kamu borçlanndaki artış eğiliminin dikkat çekici olduğunu, bütçe açıklarının ise Topluluk kriterini sağlamaktan oldukça uzak olduğunu önemle vurgulamak gerekir.

KAYNAKÇA

AKGÜN,Y.,(1994), "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikaları," **Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye,** Sayı 19-20 (Mayıs-Eylül).

AKTAN,0.,(1983), **Para Birlikler Kuramı ve Avrupa Para Sistemi,** Hacettepe Üniversitesi, İİBF Yayını,Ankara.

ALLEGRET,J.,COURBIS,B.;(1997), TEuroApres le Conseil Europeen d'Amsterdam," **Problemes Economiques,** N.2547(17 Decembre).

ANIL,F.,(1989), **Delors Raporu Kapsamında Ekonomik ve Parasal Birliğin Gerçekleşmesi,** İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını,N.79, İstanbul.

ARESTIA,P.,BAIN,K.; "The Indepenence of Central Banks:Anonconventional Perspective," **Journal of Economic Issues,** Vol.29, N.l (March).

BALKIR,C.,DEMİRCİ,M.;(1989), **Uluslararası Ekonomik Bütünleşme ve Avrupa Topluluğu,** Filiz Kitabevi, İstanbul.

BEAN,C.,(1992), "Economic and Monetary Union İn Europe,"**Journal of Economic Perspeetives,** Vol.6, N.4 (Fail).

BİLGİLİ, E.,(1997), "Avrupa Parasal Bütünleşmesinde Senyorai Problemi," **Maliye Dergisi,** Sayı,126 (Eylül-Aralık).

BOZKIR,M.,(2000), "AB Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi,"**Vergi Sorunları,** Sayı 137 (Şubat).

BOZKURT,Ö., (1993), "Siyasal **ve** Kurumsal Yönleriyle Maastricht Antlaşması ve Avrupa Bütünleşmesi,"**Amme İdaresi Dergisi,** Cilt 26, Sayıl (Mart).

BUITTER,W.,(1995),"Politique Macroeconomİque d'une Penode de Transion Vers l'Union Monetaire,"**Revue d'Economie Politique,** N.5 (Septembre-Octobre).

BUREAU,D.,CHAMPSAUR,P.;(1992), "Fiscal Federalism and European Economic Unification," **American Economic Review**,Vol.82,N.2(May).

CAESAR,R.(2002), "L'impot Europeen Unique, Une Fausse Bonne Idee," **Problemes Economiques,** N.2749 (20 Fevrier).

CARTOU,L.,(1975), **Communautes Europeennes,** Edition Dalloz,Paris.

COFFEY,P.,PRESLEY,J.;(1971), **European Monetary Integration,** Mcmillan .Edinburg.

COMMİSSİON EUROPEENNE(1998), "Rapport Sur l'Etat de la Convergence en Vue de Passage a la Troisİeme Phase de l'UEM." **Problemes Economiques,** N.2573(17 Juin).

COMMİSSİON PERMANENTE CONCERTATION POUR l'INDUSRRIE, (1999) "Fiscalite~ et Financement: Une Comparaison de la Situatİon des Entreprises Europeennes," **Problemes Economiques,** N.2606.

COŞKUN, İ., (1995), "Türkiye ABİIİşkiler 6 Mart 1995 Tarihli Ortaklık Konseyi Karan", **Vergi Dünyası,** Sayı 166 (Haziran).

ÇAĞAN, N. (1990), "Avrupa Topluluğu'nda Vergi politikası ve Türk Vergi Sistemi," **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**,VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Ankara.

ÇAĞAN, N., (1995), "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri," **Avrupa Birliği El Kitabı,** TC Merkez Bankası, Ankara.

DEBRUN, WYPLOSZ;(1999), "Onze Gouvemments el Une Banque Centrale," **Revue d'Economie PoIitique,** Vol.109, N.3 (Mai-Juin).

DELASSY,H.vd.,(1994), "Les Dimensions Politiques de la Convergences Vers IUEM,"**Problemes Economiques,** N.2376(18 mai).

DEMİREL,V, (1985), **Ekonomik Entegrasyon ve Politika Harmonizasyonu,** Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, Ankara.

DPT (1995), **Vergilendirme,** TürkİYe-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporlan,Cilt

DUBOZ, M.L., NİCOT. B.; (1998) "Federalisme Budgetaire et Union Monetaire Europeenne: Les Enseignments de l'Experience Allemande," **Revue Francaise de Finances Publiques,** N.55.

ERKEL, R. (1997), "La theoric des Zones Monetaire Optimales et l'Union Monetaire Europeenne," **Problemes Economiques,** N.2547 (Decembre).

ERTÜRK, E., (1993), Ekonomik Entegrasyon Teorisi veTiirkiye'nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar, Ezgi Kitabevi Yayınlan,Bursa.

ERÇEL,G.,(1999), **2000** Yılı Enflasyonu Düşürme Programı:Kur ve Para Politikası **2** Uygulaması, TC Merkez Bankası, Ankara.

EUZEBY, A., (1999), "Les Niveaux de Pr&evements Obligatoires: Quelques Jalons Pour une Discussion", Revue Française de Finances Publiques, N.68 (D^cembre).

GAUDILLAT, A., RIMBAUX, E. (1997), "Impot Direct et Politique Fiscale Europeenne," Revue d'Economie Politique, Vol.207, N.2 (Mars-Avril).

GODHART, C. (1996), "European Monetary Integration," European Economic Review, Vol.40, N.3-4 (April).

HERZOG, R., VVECKEL, R; (1994), "l'Union Europeenne et Coordination des Politiques Budg&aire des Etats Membres," Revue Française de Finances Publiques, N.45.

INSTITUT MONETAİRE EUROPEEN,(1998), "Rapport de İTME Sur l'Etat de la Convergence Pour Souivre I'Assainissement des Finances Publiques," Problemes Economiques, N.2573(17 Juin).

İKTİSADİ KALKINMA VAKFI (1995), Avrupa Birliğinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, İstanbul.

KARAKAŞ,E.,(1996), "ABÜyesi Ülkelerde Kamu Kesimi Finanasman Açıkları," Kamu Kesimi Finaansman Açıkları, X.Türkiye Maliye Sempozyumu,İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınıjstanbul.

KARLUK,R.,(1996), Avrupa Birliği ve Türkiye, İMKB Yayını,İstanbul.

KENNEN, P, (1997) "Common Currencies Versus Currency Areas: Preferences, Domains and Sustainability," American Economic Review, Vol.87, N.2 (May).

KOMİSYON, (1998),Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Üzerine Düzenli Rapor (http://www.eureptr.org. tr/kıtap/turrapor. rtf)

MUET, P, (1995) "Ajoustement Macroeconomiques Stabilisation et Coordination En Union Monetaire," Revue d'Economie Politique, N.5 (Septembre-Octobre).

LLAU,P.,PERCEBOIS,J.,(1996), "Deficit et Dettes Pubiics," Revue Française de Finances Publiques, N.55.

CONCEIL NATIONAL DE LTNFORMATION STATISTIQUE, "Le Calcul des Criteres de Convergence les Problemes Statistiques," Problemes Economiques, N.2403.

MANİSALI, E.,(1995), Gümrük Birliğinin Siyasal ve Ekonomik Bedeli, Bağlam Yaymları.İstanbul.

MASSON, P, (1996), "Fiscal Dimensions of EMU", The Economic Journal, Vol.106, N.437, (July).

MCKINNON,R.,(1963), "Optimiu Currency Areas," American Economic Review,Vol.53,N.4(September).

MUNDELL,R.,(1961). "A Theory Optimium Currency Areas," American Economic Review, VoI.51,N.4(September).

MUNDELL, R., (1980), "İç ve Dış İstikrar İçin Para ve Maliye Politikalarının Uygun Biçimde Kullanımı," Çeviren:Beyhan Ataç, Eskişehir İTİA Dergisi, Cilt XVI, Sayı 2 (Haziran).

MUNDELL, R., (1997), "Currency Areas, Common Currencies and EMU," American Econmic Review,Vol.87, N.2 (May).

ÖNDER, İ., KİRMANOĞLU, H., (1996), "Kamu Açıklarının Tanımlanması, Ölçümü ve Etkileri, Kamu Kesimi Finansman Açıkları, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, İstanbul.

PETERS, T, HUBLART, C; "Les Prelevements Obligatoİre Dans 1' Union Europeenne," Problemes Economiques, N.2560 (18 Mars 1998).

PETIT, J. R, (1999), "L'harmonisation Fiscale Dans la Zone Euro: Etat des Lieux, Etat des Debats," Problemes Economiques, N.2604.

PLAGNET, B., (1993), "L'evolution de laTVACommunautaire," Revue Française de Finances Publiques, N.41.

PLİHON, D. (1996), "PAutonomie de la Politique Budg£etaire Dans Une Espace Economİque Integre: Le Cas EuropĞen," Revue Française de Finances Publiques, N.55.

PL1HON,D.(2002), "L'euro PourToutte Politique,"Maniere de Voir, N.6I (Janvier-Fevrier).

Problemes Economiques, (1997), N.2513.

QUIGNON, L., (2000), "De l'union Monetaire â l'union Budgetaire," Problemes Economiques, N.2650 (2 Fevrier).

SAVAŞ,V.,(1999), Çağımızın Deneyi Euro, Siyasal Kitabevi, Ankara.

SÖNMEZ, S. (1994), Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon", ODTÜ Gelişme Dergisi, Cilt 21, N.4.

T.C.BAŞBAKANLIK DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI,(1996), Avrupa Birliği ve Türkiye, 3.Baskı, Ankara.

TEKELİ, İ., İLKİN, S.,(1993), Türkiye ve Avrupa Topluluğu I: Ulus Devletini Aşma Çabasındaki Avrupa'ya Türkiye'nin Yaklaşımı, Ümit Yayıncılık, Ankara.

TEKİNALP, G., TEKİNALP, Ü.; (1997), Avrupa Birliği Hukuku, Beta Basım Yayım, İstanbul.

TÜRK, İ. (1992), Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara.

WEINER, J.N., (1998), "Company Tax Reform Efforts İn European Union," National Tax Association Proceedings, Washington.

YILDIZ, M., (1999), "Ekonomik ve Parasal Bütünleşmede Maliye Politikası: Devletin Ekonomik İşlevi Açısından Bir İnceleme," Amme idaresi Dergisi, Cilt 32, N.4.

w

PARASAL KISIT ALTINDA MALİYE POLİTİKALARININ ETKİNLİĞİ: AVRUPA PARA BİRLİĞİ (APB) ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Çelen*
Dr. Besim Bülent Bali*

Avrupa Para Birliği ve Avrupa Merkez Bankası çerçevesinde ulusal ve birlik merkezli maliye politikası önlemlerinin etkinliğini incelemeyi amaç edinen bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde APB'ni oluşturan süreç, ikinci bölümde parasal birliğin meydana getirdiği fayda ve maliyetler ortaya konacaktır. Üçüncü bölümde ise APB çerçevesinde iktisat politikalarının uygulanabilirliği tartışılacaktır. Son bölüm, Euro bölgesi içinde maliye politikasının dışsallığını bu alanda yapılan değişik makro ekonomik model çalışmalarını temel alarak incelemiştir.

I. AVRUPA PARA BİRLİĞİNİ OLUŞTURAN SÜREÇ

Avrupa Birliği, I. ve II. Dünya Savaşlarının Avrupa'daki ekonomik temelli çıkar çatışmalarından doğduğu tezine dayanarak, bu ülkelerin çıkarlarının çatışmasına nazaran uyumlaştırılmasmın hem bu bölgedeki askeri gerilimleri ortada kaldıracağı, hem de toplumların refahını ilk duruma nazaran daha da çok artıracağı düşüncesi ile ortaya koymuş bir siyasal, ekonomik, sosyal ve hatta askeri bir bütünleşme projesidir. Siyasi çatışmaların ekonomik temelli olduğu görüşünden hareket ile ekonomik uyumlaştırmanın önemli aşamalarından birinin parasal uyumlaştırma olacağı ifade edilebilir.

Avrupa Birliği'nde parasal uyumlaştırma çabalarının başlangıcı 1950'lere dayanır. Esas çabalar ise, sabit kur rejimine dayalı Bretton Woods sisteminin 1971 yılının sonunda çökmesinden sonra hız kazanmıştır. Bundan sonra uluslararası ödemeler sisteminde oluşan kur istikrarsızlıklarından korunmak ve birbirleriyle ekonomik ilişkilerini daha sağlıklı düzenlemek isteyen üye ülkeler yeni bir para sistemi arayışı içerisine girdiler. Avrupa Para Sistemi (APS) buna yönelik bir çabanın ürünüydü[4]. Bu sistem, ülkelerin birbirleriyle olan kurlarının belirli bir marj içerisinde bağlanarak ortaklaşa salınıma bırakılmasına dayanıyordu. Böylelikle belirli bir marj içerisinde kurlar karşılıklı olarak öngörülebiliyordu. Üye ülke paralarının sabit bir oranda oluşturdukları para birimi ECU bunun bir sonucuydu. Bu yapı nispi bir istikrar sağlasa bile ülkelerin makro ekonomik durumlarına bağlı olarak sorunlu alanlar da yarattı.

APS, 1979'dan beri üzerinde merkezi olarak anlaşılan bir döviz kuru ya da parite et-

* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü

4 Philip Arestİs, Kevin McCauley, Malcolm $awyer, *"From Cornmon Market to EMU: A Historical Perspective of European Economic and Mynetary Integration"*, The Jerome Levy Economics Institute, VVbrking Paper No: 263, February 1999, p. 10

rafında dar bir bant içinde döviz kurlarının sınırlı esnekliğine dayanan bir sistemdir. Ulusal Merkez Bankalan'na sistem içerisinde düşen görev döviz kurunun belirlenen alt ve üst sınırların dışına çıkmasını önlemektir. Anılan sınırlar içerisinde kurların piyasa güçleri tarafından belirlenmesine izin verilmiştir. Bu sistem 1992 yılına kadar uygulanmıştır. Sistem üye ülkelerin paralarına karşı esnekliği sınırlandırılmış bir yapı arz ederken, diğer ülke paralarına (US dolan, yen v.b.) karşı tam bir esnekliğe sahip oldukları söylenebilir. APS kurulduğu süreçten 1992 yılına kadar üye ülkeler arasındaki enflasyon farkları nedeniyle çeşitli tarihlerde revizyonlara tabi tutulmuştur. (1985, 1987 İtalya Lireti'ndeki ayarlamalar gibi) Böylelikle kur nedeniyle oluşabilecek rekabet gücü farklılaşmaları azaltılmaya çalışılmıştır. Sistemin çökmesine iki Almanya'nın birleşmesinin getirdiği mali yük nedeniyle Bundesbank'ın faizleri yükseltmesi, bunun da diğer zayıf paralara karşı (İngiliz Sterlini, İtalyan Lireti, İspanyol Pezetası v.b.) spekülatif atakların oluşmasının neden olduğunu söyleyebiliriz[5].

Parasal uyum, öncelikle ülkelerin makro ekonomik yapılarının birbirleriyle yakınsamalarının bir sonucudur. Bunun bilincinde olarak gümrük birliğinin sağlanması ve Avrupa içerisinde sermaye, emek, mal ve hizmet dolaşımının serbestçe gerçekleştirilmesi gerekmiştir. Üye ülkeler bu aşamalardan geçerek ancak bütünleşme sürecinde önemli mesafe kaydedebilirlerdi. 1991 yılının Aralık ayında imzalanan Maastricht Anlaşması ile uyumlaştırma süreci daha hızlanmış ve parasal birlik için bir yol haritası hazırlanmıştır. Bu yol haritası bütçe açıklarının, enflasyon oranlanmn, borç stoklarının, vergileme yapılarının ve diğer makro ekonomik değişkenlerin birbirleriyle uyumlaştırılması üzerine şekillenmiştir. Çünkü parasal birliğin gerçekleştirilmesi bu yakınlaşmayı zorunlu kılmaktadır.

Uyumlaşma sürecinin sağlanması ile birlikte APB'ye geçiş ve Avrupa Merkez Bankası (AMB)'nın kurulması aşamasına gelinmiştir. Bu aşama ekonomik olmadan daha çok politik bir süreci de gerektiriyordu. Çünkü ülkelerin ulus devleti tanımlayan temel yetkilerden olan para basma yetkisini kendi merkez bankasından alıp ulusüstü bir yapılanma olan AMB'na devretmeleri gerekiyordu. Bazı üye ülkeler APB'ye dahil olmak ile birlikte APB'nin üçüncü aşamasını oluşturan Euro'ya katılmayarak, bu sürecin dışında kaldılar. 1 Ocak 1999 yılında AMB kuruluşu ile ortak para birimi Euro bir hesap birimi olarak ortaya çıktı. 2 yıl sonra ise bizzat dolaşımdaki para olarak Euro tedavüle girdi.Ulusal paralar ise,l Ocak 2002'den itibaren tedavülden kalkmaya başladı.

Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerin ulusal paralarını kullanması, tam bir ekonomik entegrasyon önündeki en önemli engellerden biri olmakta, ticaret, zaman ve kaynak

5 Rudiger Dombusch, Stanley Fischer, Macroeconomics, Mc Graw HİM Pubİcation, 1998, p. 156

anlamında ek maliyetler meydana getirmekteydi. Parasal birlik bu engelleri ortadan kaldırarak, zaman ve para tasarrufu sağlayabilmekte, ülkeler arası ticareti arttırarak tüm birlik vatandaşlarının reel ve fmansal piyasaları daha rahat kullanabilme imkanını sunmaktadır.

1 Ocak 1999'da kurulan APB üçüncü aşaması olarak adlandırabileceğimiz Euro bölgesi 11 ülkeden meydana gelmekteydi. Bu 11 ülke Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve İspanya'dır. 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren Yunanistan'da üçüncü aşamaya dahil olmuş ve Euro bölgesi 12 ülkeye genişlemiştir. Euro bölgesine dahil olmayan ülkeler ise; İngiltere, İsveç ve Danimarka'dır. Bu ülkelerin Euro bölgesi dışında kalmasındaki esas etkenler ekonomik tabanlı olmaktan daha çok siyasal tabanlıdır.

Para birliği konusunda birbirine zıt iki yaklaşımdan bahsedilebilir. Bunlardan birincisi, bunun üye ülkelerin bağımsızlığım ortadan kaldıran bir uygulama olup, Avrupa Birliği'nin anayasal düzenlemelerinde kabul edilmesi çok zor değişiklikler yapmadan işleyemez bir sistem olacağı yönünde bir yaklaşım iken, diğer taraftan parasal birliğin Federal Avrupa Birliği'ne giden en önemli gelişme olduğu yönündedir.

Para, hesap birimi, değer saklama ve değişim aracı olarak ekonomik anlamının yanında bir tür siyasal hakimiyet göstergesi olarak da değerlendirilebilmektedir. Bu yönünle parasal birlik siyasal bir birlikteliğin ön şartı olarak da ifade edilebilir. Çünkü ulus devletin ön önemli tanımlayıcı öğelerinden biri olan para basma yetkisi ortadan kalkmaktadır.

II. PARASAL BİRLİĞİN OLUŞTURDUĞU FAYDA VE MALİYETLER

Her iktisadi süreç gibi Avrupa Para Birliği'nin de oluşumu da çeşitli faydalar ve maliyetlerden meydana getirebilecektir.

Burada meydana gelecek temel fayda, pazarın genişlemesi sonucu ülkeler arasındaki ticaretin ve buna bağlı olarak ekonomik büyümenin artmasıdır. Ülkeler arasında mal ve hizmetlerin, faktör hareketlerinin, teknoloji ve ideallerin özgürce dolaşabilmesi o bölgede buluş ve yeniliklerin artmasına ve böylelikle maliyetlerin düşüp verimlilikte yükselişe dayanan ekonomik büyüme oranlarına erişilebilmesine yol açacaktır. Özellikle gelişmiş ekonomiler arasında kurulacak böyle bir ilişki buluş ve yeniliklerin, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin daha da artmasına imkan tanıyacağı ve araştırma verimliliğinin araştırmacılar arasındaki düşüncelerin birleşmesi ve rekabeti ile daha da yükselteceği yönündedir.[6]

6 Grossmarı G., Helpman E., lnnovation and Growth İn Global Economy, MİT Press, 1991 Aktaran Mervyn King, *"The Polilical Economy of European Monetary Union",* Department of Economics EIB Lecture Series, European University Institute, Florance, 1998, p. 6

Diğer bir fayda parasal birlik üyesi ülkelerde kendi aralarındaki döviz kuru belirsizliğinin ortadan kalkıp diğer dünya ekonomileri ile arasındaki kur belirsizliklerinin azalmasıdır. Parasal birlik öncesi ülkeler birbirlerine karşı kurları belirli bir limit içerisinde dalgalanırken, dünyadaki diğer paralara karşı hep birlikte dalgalanmaktaydı. Bu durum APS olarak adlandırılan yapıyı oluşturmaktaydı. Dizayn edilen yapı birlik üyesi ülkelerin birbirlerine karşı belirli bir Ölçüde kur riskleri taşıması sonucunu doğurmakta, future ve forward kontratlar ile risk ortadan kaldırmaya çalışılsa bile, bu da bir maliyet kalemi olarak ekonomik ilişkilere yansımaktaydı. Kur riskinin olmadığı durumda ticaret ve üretimin artışı ölçek ekonomilerini gündeme getirebilecektir.

Birlik üyesi ülkeler arasında kur riskinin ortadan kalması değişim ve işlem maliyetlerinin de azalması sonucunu doğuracaktır. Ülkelerarası ticarette para birimlerini birbirine dönüşümü ve aktanım bankacılık sistemi yoluyla yapılmaktadır. Bu nedenle kambiyo ilişkileri üye ülkelere GSMH'lannın binde 4'ü kadara bir değişim ve işlem maliyeti yüklemektedir[7]. Bu maliyetin ortadan kalması, diğer ülkelere nazaran üye ülkelere rekabet avantajı sağlayacak, böylelikle üye ülkelerin üretim ve dış ticareti daha da gelişme imkanına kavuşacaktır.

Uluslararası ticarette rekabetin bir unsurunu da döviz kuru politikası oluşturmaktadır. Parasal birlik ülkeler arası rekabet amaçlı devalüasyonları ortadan kaldıracağından daha istikrarlı bir makro ekonomik ortam ve ödemeler dengesi meydana getirecektir. Ayrıca dünya yüzeyindeki fınansal değişimlerin sadece yüzde 2'lik kısmı reel mal ve hizmet hareketine karşılık yapılırken, diğer kalan yüzde 98'lik kısmı spekülatif nitelikli işlemlerden meydana gelmektedir. Parasal birlikten önceki durumda, üye ülkelerin paralarından birinin diğerine karşı değer kaybedeceği yönündeki beklentiler spekülatörlerin portföylerini diğer bir ulusal paraya kaydırarak gerek reel gerekse fınansal piyasalarda istikrarsızlığı yol açabilmekteydiler. Euro'ya geçiş bu riski yok ederek üye ülkelerdeki faiz ve kur spekülasyonunu Önleyecek, yatırımları ve ekonomik büyümeyi teşvik edecektir. Diğer bir ifade ile parasal birlik üye ülkeler arasında spekülatif atakların ortadan kalmasına dünyadaki diğer ekonomiler ile ilişkilerde de spekülatif atakları azalmasına neden olacaktır.

Uzun dönemli kontratlarda üye ülkeler arası en önemli risk faktörlerinden biri olan kur riski ortadan kalkması, bunun yerine kredi riski, menkul kıymetin fiyatlandırılmasında likidite, geri ödeme, hukuki ve teknik risklerden daha çok fiyatı belirleme de daha Ön plana çıkaracaktır. Bu piyasadan fon satın alanlar kredi derecelendirmelerini (rating) ve en düşük maliyet ile satın alacakları yeri bulmaya çalışırken, fon

7 European Commission, *"One Market, One Money: An Evaluation of the Potential Benefits and Costs of Forming an Economic and Monetary Union",* European Economy, No: 44, 1990

satanlar ise, kredi riski ve diğer riskleri de en iyi ve en doğru şekilde hesaplamaya çalışacaklardır.

Avrupa finans piyasalarının birbirine eklemlenmesi öncelikle bu entegrasyon için gerekli teknik, hukuki, siyasal ve mali (vergisel) altyapının hazırlanmasını gerektirmektedir. Altyapıya ait bu sorunlar çözüldüğü takdirde fınansal piyasalarda karşılıklı bağlantılar (İnterconnectings) ve açıklık (transparency) artacak ve Euro'ya geçiş süreciyle birlikte ülkeler arasındaki üye ülkelerin arasında yaşanan mali yakınsama daha büyük, derin, likit merkezi bir fınansal havuzun oluşmasına yol açacaktır. Finansal piyasadaki arzın artması sonucu yaşanacak rekabet sermaye maliyetlerini düşürecektir. Böyle bir yapının oluşumu, üretime yönelik iktisadi faaliyetlerin daha kolay, ucuz ve hızlı bir şekilde finanse edilebilmesini sağlayıp daha düşük maliyet yapılarında daha yüksek üretim ve tüketim seviyelerine ulaşabilme imkanını üye ülke vatandaşlarına sunabilecektir. Sonuçta Avrupa Birliği içerisindeki kullanılabilir fon arz ve talebi en iyi şekilde birbiri İle uyumlaşabilecektir. Böylelikle tüketiciler en iyi fınansal araçları birlik üyesi ülkelerin en iyi arz edicilerinden en uygun fiyata geniş yatırım seçenekleri ve risk-getiri dağılımına bağlı olarak talep edebileceklerdir.[8]

APB'nin bir yaran da üye ülkeler arasındaki rekabeti arttırıcı etki meydana getirmesidir." Bu etkinin meydana gelmesinde tüketici fiyat algılamalarının daha netleşmesi önemli rol oynayacaktır. Artık APB dahilinde tüketiciler mal ve hizmet fiyatlarını tek para birimi olarak okuyacaklarından dolayı kur farklılıklarını hesaplama zahmetinden kurtulacaklardır. Böylelikle herhangi bir mal veya hizmetin fiyatının Portekiz'den Finlandiya'ya kadar kolaylıkla karşılaştırabilme imkanı bulabileceklerdir. 13u da firmalar arası fiyat rekabetinin daha yoğunlaşması sonucunu doğuracak, üretim ve tüketimde etkinlik ve verimlilik artışları gözlenecektir.

Yatırım için APB içerisindeki sınırların ortadan kalması, kurumsal yatırımcılar için sermaye havuzunun genişlemesine ve tek bir havuz gibi algılanmasına yol açacaktır. Bu da kurumsal yatırımcılar için Avrupa fınansal piyasasının portföylerindeki boyutu ve ayrımı yeniden şekillenmesi sonucunu doğuracaktır. Nihai olarak kur riski ortadan kalktığından dolayı, euro tabanlı yatırım araçlarının miktarı ve oranının artması sonucunu doğuracaktır. Diğer bir İfade İle Euro üye ülkeler arası sermaye hareketlerinin arttırarak sermaye maliyetlerinin birbirine yaklaşacaktır.

S AİL'\;ındre Liinıt'alussy, *"Towards an lılegrated European Financial Maıkct",* The World Economy, Global Trade l'ulicy, Vbl. 24, Nuınber 10, Novembcr 2001, p. 1287-1294

9 Calin fors L.(ed.), EMLİ: A SuedİSh Pcrspeeiivc. Klıvver Acadenıic Publishers. Boston, 1997, Aktiiiiiıı John Filz Gerald. *"Managing an Economy önder EMU: The Ca.se oj Ireland",* The World Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Nuınber 10. November 2001, p. 1362

AMB tarafından yönetilen tek para sistemi, daha Önce ulusal merkez bankalarınca yönetilen, kısa vadeli nakit idaresine dayanan Interbank ve Repo piyasalarının bir elden şekillendirilebilmesine ve gerek tutarının gerekse derinliğinin artıp, fınansal piyasa aktörlerinin daha etkin nakit yönetim imkanı sahip olmasına yol açacaktır. Ayrıca gerek bono ve tahvil, gerek hisse senedi ve türev piyasaları, parasal birlik sonrası hem teknolojini getirdiği imkanlar ile birbirine bağlanacak hem de derinlik ve tutar bakımından APB öncesi duruma göre daha az maliyetli ve daha etkin yapılar ortaya koyabilecektir.[10]

Maastricth Antlaşması çerçevesinde üye ülkelerin kamu kesimi açıklannı azaltmaya yönelik çabalan sonucu borçlanma piyasalarındaki etkinliklerinin nisbi olarak azalması, özel kesimin kullanılabilir fon miktanm arttıracağından dolayı Avrupa finans piyasasındaki fon arzı artacak ve buna bağlı olarak maliyetleri de düşecektir. Eğer gerekli hukuki ve vergisel düzenlemeler yapılırsa uluslar arası piyasalardan Avrupa piyasasına doğru fon akışı da artabilecektir. Bu piyasanın ve değerindeki istikrara bağlı olarak Euro'nun uluslar arası hesap birimi ve reserve para olarak ABD dolanna rakip olabilme olasılığı da yükselecektir.

APB'nın başansı herşeyden önce daha iyi bir fınansal yapılanmanın (architecture) kurulmasına bağlıdır. Kıta Avrupasında geleneksel olarak fınansal yapılanma bankacılık sistemi çerçevesinde organize olmuştur. Son zamanlara ise bu yapı zayıflayarak sermaye piyasalannın Önemi artmaya başlamıştır. Bu dönüşüm bazı araştırmacılar tarafından sitemin amerikanlaşması olarak da tanımlanmaktadır." Avrupa birliği çerçevesinde de bu etki rahatlıkla gözlenebilir. Özellikle son yirmi yılda teknolojinin gelişmesi, yeni fınansal teorilerin uygulanması, sermaye akımlan üzerindeki kontrolleri azalması, genel kabul görmüş finansal standartların oluşması ve demografik değişimlere bağlı olarak tasarruf eğilimlerinin ve kurumsal tasarruf yönetim yapılannın ortaya çıkması fınansal yapılann gelişmesinin temel nedenleri olarak alınabilir.[12]

Bütün bu gelişmelere ek olarak APB'nun getirdiği istikrarlı ve düşük enflasyonlu ekonomik ortam finansal piyasaların birbirine daha da rahat eklemlenmesi, böylelikle ekonomik risk priminin düşerek yatırımcılann daha uzun dönemli yatırımlara yönelebilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu da hisse senedi yatınmlannın önemini art-

10 Alessandro Praü, Garry J. Schinasi, *"European Monetary Union and International Capital Markels: Structural Implications and Rİsks",* IMF VVorking Paper No: 62, 1997

11 Steitıherr A., Derivatİves: The Wild Beast of Fırıance, John VViley&Sons, London, 1998, Aktaran Eric Peree and Alfred Steinherr, "77te *Euro and Capital Markets: A New Era",* The Vvbrld Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001, p. 1296

12 Bank for International Settlements, *"The Changing Shape of Fixed încome Markets",* BİS VVorking Papers No: 104, September 2001

tıracaktır. Kur riskinin ortadan kalkması hisse senedi yatırımlarında ülke faktöründen daha çok sektör faktörünün Ön plana çıkmasına neden olacaktır. Euro'ya geçiş ile birlikte menkul kıymet yatırım fonlanndaki artış bunun en iyi göstergesidir[13].

Kur riskinin ortadan kalması ülkeler arasındaki daha önceki yatırım risklerinin dörtte üçünü oluşturan ülkelere özel yerel para ve kur politikalarından daha çok sektör temelli birlik içi iktisat politikalarına kaymaya yol açacaktır. Örneğin ülke temelli bir analizin etkisi azalacak, bono yatırımlarında gelirinin belirleyiciliği arbitrajdan daha çok beklenen getiriye endekli kredi riskine kayacaktır[14].

Ayrıca tek para sistemi, kurumsal yatırımcı kitlesini oluşturan sigorta şirketleri, emeklilik fonları, sendikalar v.b. ekonomik birimlerin, yerel piyasaların darlığı ve az likit olması nedeniyle kur riskinden korunabilmek için portföy tercihlerindeki oluşan kaymalarım ortadan kaldırarak fon arzını arttıracaktır. [15]

Devlet borçlanma kağıtları geleneksel olarak bono ve tahvil piyasasının ağırlıklı finansal araçlarıdır. Euro'ya geçiş ile birlik üyesi bono ve tahvil piyasası büyümüş ve üye ülke hazineleri buradan daha ucuz ve daha uygun koşullar ile borçlanma imkanlarına kavuşmuşlardır. Ayrıca hükümet dışı kurumların bu piyasalarda gerçekleştirdikleri bono arzı miktarı da euro'ya geçiş süreciyle birlikte gözle görülür bir artış göstermiştir. Bu süreçte aynı zamanda borç alanların yapısında da gelişmeler kaydedilmiştir. Buna en iyi örnek özel sektördeki kurumların borç artışıdır. Böylelikle şirketler doğrudan bu piyasadan borçlanarak bankalara nazaran maliyet minimizasyonuna da gidebilmektedirler.

Sonuç olarak ortak para birimi altında mal ve hizmet dolaşımının serbestçe gerçekleştirildiği ortamda uzun dönemde mal ve hizmet fiyatları, ücretler, varlık (asset) fiyatları ve enflasyon oranları birbirine yakınsayacaktır.

Maliyet yönünden değerlendirdiğimizde ise, faiz oranının belirlenmesinden bahsedilebilir. Parasal Birlik para politikasının Ulusal Merkez Bankaların yetkisinden alınıp Avrupa Merkez Bankası'na verilmesidir. Sonuçta ise, AMB'nin bütün birlik içerisinde geçerli bir fiyat istikran programı ve buna bağlı olarak yeknesak faiz oranı belirlemesidir. Belirlenen bu oran ülkenin içinde bulunduğu iş çevrimine (business cycles) ve makro ekonomik dalgalanmalarına göre bir ülke için doğru bir faiz oranı

[3 Tsatsaronis K., *"Market Practice Ahead of İndustrial Structure in Pricing Euro Area Equities: Country vs. Scctor Effect",* BIS Quarterly Review, March 2001. p. 13-14

14 BrookesM, *"The Impacı of APB on Portfolio Management"* in E1B Papers, Vol: 4, No: 1, 1999, p. 19-34

\5 Eric Peree and Alfred Steinherr, *"The Euro and Capital Markets: A New Era",* The World Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November2001, p. 1298

iken diğer bir ülke için yanlış etkiler doğurabilecek bir oran konumunda olabilir. Bu da birlik üyesi ülkelere döneme ve koşullara bağlı olarak yaklaşık GSYİH'Iannın yüzde 0,5'i kadar bir maliyet yüklemektedir[16]. Parasal birliği diğer bir anlamı ülkelerin ulusal para ve kur politikalarını belirleme gücünü ortadan kaldırmasıdır. Bağımsız para ve kur politikalannın ortadan kalkınca bu ülkeler herhangi bir dışsal makro ekonomik şok ile karşılaştıklannda başka makro ekonomik politikalar ile (ücret, fiyat ve maliye politikalan gibi) meydana gelecek etkiyi tazmin etme yoluna gideceklerdir.

Diğer bir maliyet ise Avrupa'da 20 milyonu bulan işsiz nüfustur. Fiyat istikranna dayalı merkezi bir para politikası ve buna bağımlı maliye politikası, büyüme ve istihdamı artırmaya yönelik emisyon artışına İzin vermeyeceği için kısa vadede bu işsizlik düzeyinin devam etmesine yol açacaktır.

III- AVRUPA PARA BİRLİĞİ ALTINDA İKTİSAT POLİTİKALARININ UYGULANABİLİRLİĞİ

Bu bölümde APB altında izlenebilecek iktisat politikaları; para, maliye, istihdam ve gelirler politikalan başlıkları altında incelenecektir.

A. PARA POLİTİKASI

Parasal birlik altında, öncelikle ulusal para politikalarının uygulanabilirliği ortadan kalmaktadır. Bunun yerini kurum olarak her ülkenin yönetimde eşit temsil edildiği Avrupa Merkez Bankası (AMB) almaktadır. AMB'nin temel görevi hukuksal düzenlemelerinde de belirtildiği gibi Euro bölgesindeki fiyat istikrarının korumaktır. Bu amaca ulaşırken iki farkı strateji uygulanabilir. Bunlardan birincisi paraya temel bir rol verip parasal büyüklükteki bir değeri kantİtatif ölçü (referans değer) almaktır ki, AMB için bu değer M3'dür. İkinci strateji ise, fiyatlar genel düzeyindeki gelişmeleri temel alan yapılardan oluşur.[17]

Bir para politikasının şeffaflığı onun kredibilitesini belirler. AMB basitlik ve açıklığı birleştirebildiği Ölçüde, gelecekte Euro alanında etkin bir para politikası dizayn edebilecektir. AMB'nin fiyat istikrarını sağlamada siyasi bağımsızlığı ön plana çıkmaktadır. Bunun için AMB kamu oyuna karşı sağlıklı bilgi akışını sağlamalı, şeffaf (transparency) ve hesap verebilir (accountability) olmalıdır. Böylelikle enflasyon

16 Mervyn King, *"The Political Economy ofEuropean Monetary Union",* Department of Economics EIB Lecture Series, European University İnstitute, Florance, 1998, p, 5

17 Jens Ci.ıuseıı, Juergen Donges, *"European Monetary Policy; The Ongoing Debate on Conceptual Issues",* The World Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001, p. 1315

hedeflemesi ve buna bağlı parasal büyüklükler yardımıyla yapacağı hedeflemelerden fiyat istikrarına yönelik tutarlı sonuçlar çıkarılabilir.

Parasal birliğin başarılı olmasında diğer bir etken ise, gerekli kurumsal yapının ve idari uyumlaştırma mekanizmalarının kurulmasıdır. Kurumsal yapı, konulan kuralların düzenli işlemesini ve hangi tür kurallar bütününün yapıyı sağlıklı kılacağı şekillendirir. Bu nedenle birlik içerisinde sağlıklı bir ekonomik yapının ve para birliğinin kurulması öncelikle siyasi mekanizmaların uyumlu, tutarlı ve sağlıklı işlemesine bağlıdır.

Parasal birlikten önce büyük ülkelerin (Almanya, Fransa İtalya) birlik içerisindeki para ve kur politikalannda belirleyici etkinlikleri yüksek iken, parasal birlik ile birlikte gerek küçük gerekse büyük ülkeler politikaların belirlenmesinde eşit oy ve etkiye sahip olabileceklerdir. Yine de fiili etkilerin devam ettirdikleri söylenebilir.

B. MALİYE POLİTİKASI

Geleneksel analiz yöntemleri, maliye politikasının dışa kapalı sabit kur rejimi uygulayan bir ekonomide, dışa açık esnek kur rejimi uygulayan bir ekonomiye nazaran daha etkili olacağı tezini savunur. Etkinsizliğe nedeni ise, üretim faktörlerinin mobilitesidir.

APB ile beraber para ve kur politikalan merkezi bir otoritenin yönetimine bırakılırken maliye politikası ulusal devletlerin sorumluluğunda yönetilmeye devam etmektedir. Şu anda Avrupa Birliği'deki yapı federatif bir yapıdaki mali ilişkilere saf bir para birliğinden daha fazla benzemektedir. Federatif yapılardaki temel fonksiyonlar kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve istikrardır. Bu fonksiyonlar merkezi ve yerel otoriteler arasında etkinlik ve verimlilik esasına göre paylaştırılmıştır. Paylaşım doğal olarak kamu harcama ve gelirlerindeki idareler arası dağılımını da belirlemektedir. Federatif yapının sıkılığına (merkezi otoritenin egemenliğinin yüksekliğine) ya da gevşekliğine bağlı olarak (yerel otoritenin egemenliği yüksekliğine) bağlı olarak idareler arasındaki mali transferlerin boyutu da değişmektedir. Federatif yapılarda merkezi yönetimin gelirleri, harcamalanna göre daha az olduğundan idareler arası gelir farklılıklarını ortadan kaldırabilmek için merkezi yönetimin yerel yönetimlere net kaynak transferi söz konusu olabilmektedir.

Avrupa Birliği'ne baktığımızda, federatif yapı benzeri mali fonksiyonları yerine getirmek konusunda, Özellikle gelir dağılımı ve istikrar amaçlı sosyal ve yapısal fonların (uyum fonu, genel tanm politikası v.b.) varlığına rağmen bütçesinin yetersizliği nedeniyle gerekli işlevleri yerine getirememektedir. Bunun en iyi göstergesi Avru-

pa Birliği bütçesini büyüklüğündedir. 2000 yılı itibarıyla birlik bütçesi üye ülkelerin toplam GSYİH'lannın yaklaşık yüzde 1,3 kadarken, kamu harcamaları bakımında toplam harcamaların yaklaşık yüzde 2,5'İ düzeyindedir.[18]

Birlik bütçesinin ülkeler arası gelir dağılımını düzeltici etkisi yüzde yarım ile üç arasında değişirken ABD'de bu yüzde 19-22 Kanada ve Almanya'da yüzde 39-53 arasındadır. Bu oranın arttırılabilmesi, yani birlik içerisindeki gelir dağılımının mali politikalar yoluyla yeniden gerçekleştirilmesi ulusal kimliklerin üstünde Avrupalılık kimliğinin inşasına, ekonomik kaynakların mobilitesine ve politik bir uzlaşmanın sağlanabilmesine bağlıdır. Birlik bütçesinden yapılan ülkeler bazında tranferler karşılaştırıldığında Yunanistan, Portekiz, İrlanda (bu üç ülkenin birliğe katkısından 4,5 katı yardım almaktadır) Danimarka ve Finlandiya net alıcı konumunda iken, Hollanda, Almanya (bu iki ülke birliğe katkısının ancak yarısını kullanmaktadır) İsveç, İngiltere, Belçika, İtalya ve Avusturya net verici konumdadır. Bu yapının sürdürülebilmesi net verici ülkelerin bu transferlerinden orta ve uzun vadede karlı çıkacakları yönünde ikna edilmelerine bağlıdır.[19]

Böyle olunca Avrupa Birliği içerisindeki politik nedenlerden ötürü de ulusal vergi mükelleflerinden diğer ülkelere yapılan transferler tepki toplam ak tadı r.Bunlann önlenebilmesi gerek dolaylı gerekse dolaysız vergilerin üzerindeki merkezi otorite koordinasyonun ve tasarrufunun arttırılmasına bağlıdır. Diğer bir ifade ile vergi rekabetini önleyecek harmonizasyonun gerekliliğidir.

Birlik mali yapısının merkezi bir mali otorite tarafından şekillendirilmesinin gerçekçilikten uzak olması, uygulanabilir çözüm olarak maliye politikalarında koordinasyonu ön plana çıkarmaktadır. Aksi takdirde parasal birliğin sürdürülebilmesi söz konusu olamamaktadır. Birlik içerisinde koordinasyondan sorumlu birim Avrupa Birliği Ekonomi ve/veya Maliye Bakanları Konseyidir. (ECONFIN) İstikrar ve Büyüme Paktı (Stability and Growth Pact) da, (İBP) bu konseyin idaresi altında faaliyet göstermektedir.

Bu konsey Avrupa Birliği kapsamlı kamusal mal arzım düzenlemesi ve finansmanından önemli bir rol üstlenmelidir. Avrupa Birliğindeki birlik çabaları birlik düzeyinde yeni kamusal malların ortaya çıkaracak ve bunların üretiminin, tüketiminin ve finansmanını planlaması gerekecektir. Çünkü finansman ülkelerin katkıları ile oluşan bir havuzdan sağlanabilecektir. Burada politik süreçler Ön plana çıkabilecektir.

Makro ekonomik istikrar politikalarının herhangi bir şok ile karşılaştığından merke-

18 Marco Cangiano. Kric Mottu, *"Will Fiscal Policy Be Effective Under EMU",* IMF Working Paper No; 176, Deccmber 1998, p. 11

19 Marco Cangiano, Eric Mottu, a.g.c, p. 21

zileşmiş bir mali otoriteye sahip Avrupa Birliği'de ademi merkeziyetçi bir mali otoriteye sahip Avrupa Birliği'ye nazaran daha etkili olduğu ifade edilmektedir.[20] Yalnız burada istikrarın yeterli bir birlik bütçesi ile gerçekleştirilebilecek büyük ve düzenli transferlere bağlıdır. Bu da kısa dönemde politik olarak pek mümkün değildir. Kısa vadede yapüması gereken merkezi bir Avrupa Birliği mali otoritesi kurulana dek ülkeler arası ademi merkeziyetçi mali politikalar arasında koordinasyonun arttırılmasını sağlamaktır.

Ademi merkezci mali politikalara beleşçi yaklaşım nedeniyle gerekli mali, muhasebesel ve idari sınırlamalar uygun bir biçimde dizayn edilmez İse SGP yaptırımları yeterince etkin uygulanamayabilir. Burada ülkelerin mali politikalannın açıklığı ve hesap verebilirliliği çok önemlidir. Aynca ECONFIN'in elinde politika koordinasyonunu sağlayacak yeterli aracın olmaması SGP'ın yaptınmlanmn etkinliğim azaltacaktır. Burada SPG'nin bir tür koordinasyon görevi üstlendiği söylenebilir.

Bunların ötesinde parasal bir birlikte maliye politikasının etkinliği daha da kısıtlanacağı ifade edilebilir. Çünkü parasal birlik aynı zamanda gümrük birliğinin cari olduğu bir yapıda varolduğu düşünülürse, üretim faktörleri mobilitesinin teorik olarak tam olacağı, nihayetinde ise, üye ülkelerin tüm iktisat politikalan ile birlikte maliye politikalarının da, birbirlerine yakınsayacağından (convergence) sonucuna vanlabilir.

Birlik üyesi ülkelerde, ulusal bütçelerin oluşturulmasında ve bu bütçelere bağlı olarak kamusal mal ve hizmet demetlerinin arz edilmesinde, bu sınırlamalar veri kabul edilmek durumundadır. Ulusal düzeydeki bu sınırlamaların yanında, maliye politikalarının birlik üyesi diğer ülkelerle de koordineli bir biçimde oluşturulması ve uygulanabilmesi gerekmektedir.

Bu duruma verilebilecek en iyi örnek, Maastricht kriterlerin düzenlediği gibi borç stoku/GSYİH ve bütçe açığı/GSYİH oranlanna getirilen kısıtlamadır. Böyle bir sınırlamanın olmaması durumunda doğal sonuç; birbirine eklemlenmiş finansal piyasalarda, ödünç verilebilir fon arzı kısa dönemde sabit olma koşuluyla talebin artması ve faiz oranlanmn yükselmesidir. Özel sektörün analize dahil edilmediği bir durumda bütçe açığı/GSYİH oranının yüksek olduğu ülkeler; sınırlamalara uyan diğer ülkelere faiz oranlannı arttırarak ek bir yük yüklemektedirler. Sonuçta sınırlamalara uyan ülkelerin uymayanlann bu davranışından dolayı negatif dışsallığa maruz kalmaları söz konusudur. Bu noktada, ortaya çıkan dışsallığın içselleştirilmesi ve birliğin sağlıklı işlemesi için belirli düzeyde yaptınmlar gündeme gelmektedir. Bu yapürımlar, bir yönüyle ulusal düzeyde maliye politikalannı sınırlandırırken diğer yö-

20 Masson Paul, " *Fiscal Dimensions of EMU",* The Economic Journal, Vol. 106, July 1996, p. 996-1004

nüyle bütçe açıklarının temel nedenlerinden biri olan siyasal karar alma mekanizmasını düzenleyici bir işlev de üstlenmektedir.

Parasal birlik-maliye politikalarının uygulanabilirliği tartışmasında iki nokta ön plana çıkmaktadır;

1. Ulusal maliye politikalan artık uygulanması mümkün olmayan ulusal para politikalarının (ekonomik istikran sağlamak adına) muhtemel ikamesidir.

2. Ulusal düzeyde uygulanan maliye politikalarının aktif koordinasyonu, olumsuz talep dışsallıklanm ve fınansal dışsallıklan içselleştinnek için gereklidir.

1 Ocak 1999 tarihinde ekonomik ve parasal birliğin üçüncü aşaması olarak AB'de tek para uygulamasına geçilmesiyle birlikte İstikrar ve Büyüme Paktı da yürürlüğe girmiştir. İBP tek para sistemine geçen üye ülkelerin iktisat politikalarını biçimlendiren, diğer ülkelerin de izleyecekleri politikalar üzerinde önemli kısıtlar yaratan bir belgedir. İlk biçimiyle (İstikrar Paktı) eski Alman Maliye Bakanı Theo Waigel tarafından Kasım'da şekillendirilen metin daha sonra isim değişikliğe uğramıştır. Paktın temel öğeleri üzerindeki anlaşmaya Aralık 1996'da Dublin'de düzenlenen Avrupa Zirvesi'nde vanlmıştır. Nihayet Temmuz 1997'de gerçekleşen Amsterdam Zirvesi'nde belge resmi biçimine kavuşmuştur.

Pakt hakkındaki nihai karara varılmadan önce birçok görüşme yapılmıştır: Fransız hükümeti tarafından yapılan bir teklifle bütçe disiplini İle istihdam politikası arasında daha dengeli bir yaklaşım benimsenmesi önerilmiştir. Bu öneri kendisine, Konsey'ın Pakt ile birlikte kabul ettiği "Büyüme ve İstihdam Önergesi"nde yer bulmuştur. Ancak önerge konuya sadece temenni düzeyinde değinmiştir. Diğer bir ifade ile istihdam politikasının AB düzeyinde koordine edilmesi gerektiğini söylemekle yetinmiştir. Diğer bir deyişle İBP'de olduğu gibi üye devletleri zorlayan bir siyasi irade ya da ikincil bir yasal düzenleme yoktur. İstihdam politikasının nasıl uygulanacağına halihazırda ulusal düzeyde karar verilmektedir. Synder'in de belirttiği gibi[21] AB düzeyinde izlenecek istihdam politikası için gerekli yasal çatının şu aşamada kurulma olasılığı yok gibidir.

İBP, Maastricht Antlaşması'nın bütçe disiplinini sağlamaya yönelik maddelerini kuvvetlendirmiştir. Böylece para politikasının kredibilİtesinin artması ve Avrupa Para Birliği içinde ortaya çıkabilecek şokları hafifletecek esnekliğe sahip bir maliye politikası amaçlanmıştır. İBP'nda temel nokta, üye devletlerin orta vadede denk ya da fazla veren bir kamu bütçesine sahip olmalarıdır. Bu noktaya ulaşabilmek için "aşırı" bütçe açıkları önlenecek, iktisat politikalarının koordinasyonu ve gözetimi

21 F. Snyder, *"EMU Revisited: Are We Making a Consütıtüan? What Constitution Are We Making?"*, ELimpean UnİversityInstitute Working Paper Law, No: 6, I99S

sağlanacaktır. Orta vadede amaç, üye devletlerin bütçelerinde konjonktürel hareketlere, Öngörülemeyen gelir azalışlarına ya da harcama artışlarına yetecek bir marj bırakmaktır. Bütçelerinin konjontürel hareketlere duyarlılığı düşük olan ülkeler açısından (Belçika, Almanya, Yunanistan, İspanya, Fransa, İrlanda, İtalya, Avusturya, Portekiz ve İngiltere) orta vadeli hedef bütçe denkliği iken Finlandiya, Hollanda, Lüksemburg, Danimarka ve İsveç için GSYİH'nin % l'i kadar bir bütçe fazlasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Bu hedeflerin üye ülkelerde otomatik istikrar sağlayıcıların serbestçe çalışmasına izin vereceği varsayılmıştır.

ÎBP'mn öngördüğü bütçe davranışı geçmiş dönemlere kıyasla önemli bir değişikliğe işaret etmektedir. Son 30 yıla bakıldığında görülmektedir ki ekonomiler pro-konjonktürel davranma eğilimi içinde olmuşlardır. Diğer bir deyişle, yüksek büyüme oranlanmn yakalandığı dönemlerde bütçe açıklannı azaltmamışlardır. Ülkeler otomatik istikrar sağlayıcılann işleyişini vergileri azaltan programlarla dengelemişlerdir, ya da kamu harcamalanm artırmışlardır. Refah dönemlerinde yaşanan mali rahatlama, durgunluk ortaya çıkınca bütçe disiplininin ağır bedellerle sağlanmasına yol açmıştır.

İBP, iktisat politikası için dört kuraldan söz etmektedir. Bovenberg ve de Jong'a göre[22] bu dört kural AMB birinci görevi olan fiyat istikrannın sağlanmasını kolaylaştırmaya yöneliktir. Bu dört kural;

1. AMB siyasi etkiden bağımsızdır.

2. Ulusal, bölgesel ve yerel yönetim birimlerinin borçlanna "no-bailing out" ilkesi uygulanacaktır. Ortak girişimler hariç devletler sadece kendi borçları için sorumludurlar.

3. Bütçe açıklannın monetizasyonu yasaklanmıştır.

4. Üye ülkeler, "aşın" bütçe açıklannı önlemelidir.

İBP, bünyesinde iki temel faktör banndırmaktadır;

1. Önleyici öğe

2. Caydıncı öğe

Aşağıdaki tablo önleyici ve caydıncı öğeler çerçevesinde İBP tarafından ortaya konulan prosedürel adımları göstermektedir. Bu adımlar öncelikle yılda iki defa üye ülkelerin kamu maliyesi verilerini Avrupa Komisyonu'na sunması ile başlar. Daha

22 A.L. Bovenberg, A.H.M.de Jong, *"TheRoadto Economic and Monetary Union",* Kyklos, Vol: 50, 1998, p. 83-109

sonra Avrupa Konseyi üye ülkeler ile ilgili olarak Komisyonun raporunu ve tavsiyelerini temel alarak aşın kamu açığı varlığına karar verir. Bir sonraki aşamada Konsey açık ile ilgili olarak kamu oyununa tavsiyeler bulunulup bulunulmayacağına ve etkili bir hareket yapılıp yapılmayacağına konusunu gözden geçirir. Eğer gerekli ise Konsey ilgili ülkelerdeki aşın kamu açığını düzeltilmesi ile ilgili alınacak önlemlere karar verir. Daha sonra Konsey ilgili ülkelere yaptınmlar uygular. Nihayetinde Konsey yaptınmlann yoğunlaştınlmasına veya aşın kamu açığının ortadan kaldınlmasına karar verir.[23]

Tablo 1. Atılması Gerekli Adımlar

Zaman (Nihai Tarih)	Yapılması Gereken
1 Mart (t yılı) veya 1 Eylül (t yılı)	Üye ülkeler kamu maliyesi verilerinin Komisyona sunarlar.
1 Haziran (t yılı) veya 1 Aralık (t yılı)	Konsey üye ülkeler ile ilgili olarak Komisyonun raporunu ve tavsiyelerini temel alarak aşırı kamu açığı varlığına karar verir.
1 Ekim (t yılı) veya 1 Nisan (t+1 yılı)	Konsey açık ile ilgili olarak kamu oyununa tavsiyeler bulunulup bulunulmayacağına ve etkili bir hareket yapılıp yapılmayacağına konusunu gözden geçirir.
1 Kasım (t yılı) veya 1 Mayıs (t+1 yılı)	Konsey ilgili ülkelerdeki aşın kamu açığını düzeltilmesi ile ilgili alınacak önlemlere karar verir.
1 Ocak (t+1 yılı) veya 1 Temmuz (t+1 yılı)	Konsey ilgili ülkelere yaptırımlar uygular.
1 Mayıs (t+1 yılı) veya 1 Kasım (t+1 yılı)	Konsey yaptınmlann yoğunlaştınlmasına veya aşın kamu açığının ortadan kaldmlmasına karar verir.

İBP'na göre Euro'ya geçen üye ülkeler Komisyon'a her yıl yenilenen bir istikrar programı sunacaklardır. Program; orta vadeli bütçe hedeflerini, ekonomik gelişmeler hakkındaki temel varsayımlan, bütçe açıkları/GSYİH ve borç stoku/GSYİH oranlarına ilişkin projeksiyonlan içermektedir. Euro'ya geçmeyen ülkeler ise istikrar programının İçeriğine benzeyen bir "yakınsama planı" hazırlayacaklardır. İstikrar programları bir tür erken uyarı sistemi gibi düşünülmüştür. Herhangi bir üye devlet Maastricht Antlaşması'nın 5 nolu Protokolü'nde bahsedilen referans değerleri ihlal etmek üzere ise alarm zilleri çalacaktır.

Maastricht Antlaşması'nın bir ölçüde imkan tanıdığı "duruma göre politika" ilkesinin

23 Eijffinger C.W. Sylvester, Jakob de Haan, European Monetary and Fiscal Policy, Oxford University Press, 2001, p. 88-89

uygulama alanını daraltmak ve aşın bütçe açıklarının kapatılması sürecine açıklık ve hız kazandırmak amacını taşıyan İBP, yeni monetarist görüşün etkilerini taşımaktadır. Yeni monetarizmin temel nitelikleri şöyle sıralanabilir;

1. İktisat politikalannın biçimlendirilmesi söz konusu olduğunda Özelde politikacılara, genelde demokratik sürece güvenilemez. Çünkü siyasetçiler kısa dönemde olumlu etkileri olan (işsizliği azaltmak gibi) ama daha uzun dönemde olumsuz tarafları ağır basan (enflasyonu hızlandırmak gibi) kararlan alma yönünde bir eğilime sahiptirler. Merkez Bankacılar ise, siyasi baskılara maruz kalmadıklarından uzun vadeyle kısa vade arasında bir çatışma olduğunda konuyu daha uzun bir perspektifle ele alabilirler. Bu düşünce biçimini "duruma göre mi kurala göre mi politika?" tartışmalarından da izlemek mümkündür. Şayet duruma göre politika yapılacak alan daraltılırsa, diğer üye devletleri düşünmeden izlenen maliye politikalarından Euro bölgesinde kaynaklanacak olumsuz dışsallıklar azaltılacaktır. Böylece maliye politikalan İBP tarafından sürekli olarak kısıtlanacak ve ulusal düzeyde izlenen para politikalannın AMB'na devri kolaylaşacaktır.

2. Enflasyon parasal bir olgudur ve fiyat istikran para politikası aracılığıyla sağlanır. Para arzını doğrudan kontrol etmek zor hatta imkansızdır, ancak Merkez Bankası anahtar faiz oranını (repo oranı) parasal büyüklükleri etkileyecek şekilde belirleyebilir ki, böylece gelecek dönem enflasyon oram da belirlenmiş olacaktır.

3. İşsizlik düzeyi, toplam arz tarafından belirlenen denge işsizlik oranı civarında dalgalanır. (NAIRU=non-accelerating inflation rate of unemployment) NAIRU düzeyi esnek emek piyasasıyla sorunsuzca etkilenebilir. Ancak toplam talep ya da üretim kapasitesi aracılığıyla NAIRU üzerinde etkili olunamaz.

4. Maliye politikası reel değişkenler üzerinde etkili değildir ve bu nedenle enflasyonun kontrolünde para politikasına tabi olmalıdır. Kamu bütçesi konjonktür hareketleri boyunca dalgalanma gösterecektir, ancak temelde pasif bir maliye politikası izlenmelidir.

AB içinde gerçekleşen kurumsal yapının önemli bir özelliği, parasal otoriteler ile mali otoriteler arasındaki kesin ayrımdır. Antlaşma'nın 107. maddesinde de belirtildiği gibi "AMB, Ulusal Merkez Bankaları veya bu kurumların herhangi bir idari sorumlusu, Topluluk, üye devletler veya başka kurumlardan hiçbir şekilde talimat alamazlar ve isteyemezler. Topluluk kurumları ve üye devletlerin hükümetleri bu ilkeye saygı göstermeyi ve AMB ve Ulusal Merkez Bankalarının üyelerinin görevlerini yerine getirişleri üzerinde etkili olmaya çalışmamayı taahhüt ederler."

AB düzeyinde uygulanacak tek iktisat politikasının para politikası olarak ilanı, bazı birlik üyesi ekonomilerden aşın ısınma sinyalleri alındığında faiz oranlanmn kaçınılmaz olarak yükseltilmesini gündeme getirecektir. Enflasyonun kontrolü açısından başka araç sözkonusu değildir. Bu durumda deflasyonist bir açık diğer üye devletler açısından tehlike oluşturacaktır. Kaldı ki toplam talebi uyaracak aktif maliye politikasının uygulanma şansının olmaması ve yatınmlann teşviki gibi diğer mekanizmalann yokluğu durumu ağırlaştıracaktır. APB yapı itibariyle birlik düzeyinde güçlü bir maliye politikasına yer vermemektedir. Aynca Maastricht Anlaşması'nın 103. Maddesinde öngörülen "iktisat politikalannın koordinasyonu" konusu çok sınırlıdır ve maliye politikasını birlik düzeyinde uygulatacak güce sahip değildir.

AB'de uygulanacak iktisat politikasının yapısını belirleyen iki önemli nokta vardır;

1. Para politikası bağımsız AMB tarafından ulusal merkez bankalarını da kapsayan bir sistem içinde yürütülecektir. AMB'nin temel amacı fiyat istikrarının sağlanmasıdır. Diğer iktisadi amaçlara ulaşılması konusunda açık bir ifadeyle şöyle denilmektedir; "Fiyat istikran amacına zarar vermeden Avrupa Merkez Bankalan Sistemi, Birlik içinde uygulanan genel iktisat politikalannı destekler. (Avrupa Merkez Bankalan Sistemi hakkındaki protokolün 105. Maddesi)."

2. AB bütçesi birlik düzeyinde maliye politikası izlenmesini sağlayacak hacme sahip değildir. Kaldı ki bütçenin yaklaşık yansı Ortak Tarım Politikası'na ilişkin konular için kullanılmaktadır. Aynca AB bütçesinin denk olması gerekmektedir. MacDougall Raporu'na göre parasal birliği sorunsuz bir biçimde işletecek maliye politikalarının uygulanabilmesi için birlik bütçesi üyelerin toplam GSYİH'larımn % 7.5'i kadar olmalıdır. Gerek hacimsizlik gerekse denklik koşulu, aktif maliye politikası önündeki önemli engellerdir. Diğer bir ifadeyle birlik bütçesi etkili bir istikrar sağlayıcı olamadığı gibi görece zengin bölgelerden daha fakir bölgelere etkin bir biçimde kaynak aktaramamaktadır. AB halihazırda istikrar ve yeniden dağılım fonksiyonlannı yapısal fonlar ve Ortak Tanm Politikası aracılığıyla yerine getirmektedir.

İBP, bütçe açığı/GSYİH oranı % 3'ü aşan üyelerin bir dizi para cezasına çarptınlmasını öngörmektedir. Yüzde 3'lük limitin aşılması istenmiyorsa, konjonktür hareketleri boyunca ortalama bütçe açığı/GSYİH oranının % 3'ten çok daha az olmasına dikkat edilecektir. Cezanın ağırlığı bütçe açığının referans değeri ne ölçüde aştığına bağlıdır. Euro üyesi olmayan ülkeler de uyumlaştırma programları çerçevesinde benzer mali kontrol mekanizmalan geliştirmek durumundadırlar. Ancak onlar için herhangi bir yaptırım söz konusu değildir.

İstikrar programlanyla birlikte üye ülkenin bütçe rakamlan her yıl 1 Mart itibariyle

Komisyon'a sunulmak durumundadır. Program, bütçe açığı/ GSYİH ve borç stoku/GSYİH oranlanmn izlediği patika hakkında yeterli bilgi içermelidir. ECOFIN raporları inceler ve Komisyon'a raporlann sunulmasını izleyen iki ay içinde görüşünü bildirir. Şayet istikrar programı üye devletin orta vadeli bütçe hedeflerinden önemli ölçüde sapma gösterdiğini ortaya koyuyorsa Konsey, programın güçlendirilmesini tavsiye eder. Şayet bu durum varlığını sürdürürse üye devlet referans değerleri zedelemekten dolayı hüküm giyecektir. Pakt, aşın bütçe açığı veren üye devletin yaptınmdan kurtulmasını sağlayacak bazı hükümler de içermektedir. Şayet ekonomi resesyon içindeyse ve çıktı düzeyi % 2'den daha fazla düştüyse üye devlet müeyyideden otomatik olarak kurtulacaktır. Ancak aşın bütçe açığı resesyon sona erer ermez düzeltilecektir.

Şayet çıktı düzeyi % 0.75-% 2 arasında azalırsa Konsey, bütçe açığının aşın olup olmadığı hakkında karar verirken takdir hakkını kullanabilecektir. Böyle bir durumda ekonomideki dönüşün sertliği, çıktı düzeyinin geçmiş dönemlere kıyasla ne ölçüde azaldığı, bütçe açığının kamu yatının harcamalarını aşıp aşmadığı gibi diğer faktörler göz önünde tutulacaktır.

Konsey, mevcut bir bütçe açığının aşırı olup olmadığına ilişkin kararı kaliteli çoğunluk yöntemini kullanarak alır. Maastricht Antlaşması'na göre bütün AB üyesi devletlerin bir oyu vardır. Euro bölgesinde yer almayan ülkeler ve hakkında oylama yapılan ülke de oylamaya katılır. Şayet bir ülkenin referans değerleri zedelediğine karar verilirse Konsey tarafından önerilen düzeltici önlemler o ülke tarafından karan izleyen dört ay içinde alınır. Ülke Konsey'in tavsiyelerine uyarsa "aşın" açık devam edebilir. Ancak bütçe açığı aşın olduğuna karar verildiği tarihten itibaren bir yıl içinde kapatılmalıdır. Düzeltici önlemleri almayan üye devlet Antlaşma'nın 104. maddesi uyarınca bir dizi yaptınmla karşı karşıya kalacaktır.

Bu yaptırımlardan bir tanesi, ulusal hükümetin belli bir miktar parayı faiz getirişi olmayan bir hesapta tutmasıdır. Söz konusu meblağ iki öğeden oluşmaktadır;

1. Sabit faktör (GSYİH'nin % 0.2'si)

2. Değişken faktör (bütçe açığı/GSYİH oranı ile % 3'lük referans değer arasındaki farkın onda biri)

Tutarın alacağı en üst değer GSYİH'nin % 0.5'idir.

Şayet aşırı bütçe açığı iki yıl içinde düzeltilmezse hesaptaki para ceza olarak kaydedilir. Diğer taraftan bütçe açığı iki yıl içinde düzeltilirse, para iade edilir ve ceza sadece elde edilemeyen faiz gelirinden ibaret olur.

İBP'nın koyduğu kısıtlar ulusal düzeyde mali bağımsızlığı ciddi biçimde sınırlarken toplam talebin kontrolünde maliye politikalannın etkin biçimde kullanılması gene ulusal düzeyde önemli ölçüde engellenmektedir. İBP altında otomatik istikrar sağlayıcılann ne ölçüde etkin çalışacağı konusu da tartışmalıdır. Bayoumi ve Eichengreen'in belirttiği gibi[24] böyle bir durumda mali istikrar daha da zayıflayacak ve çıktı düzeyindeki oynaklık artacaktır. Von Hagen ve Eichengreen göre[25] ise, otomatik istikrar sağlayıcılann düzgün işlememesi halinde bunu sağlayacak mali federalizm için baskılann artacağını ifade etmektedirler.

Referans değerlerin aşılması halinde ortaya çıkacak yaptınmlar, deflasyonist politikaların sürdürülmesine yol açacaktır. Komisyon'un hesaplanna göre AB genelinde bütçe dengesinin çıktı düzeyine olan hassasiyeti % 0.5 civanndadır. Diğer bir deyişle GSYİH'daki % l'lik azalış AB genelinde bütçe açıklannı % 0.5 oranında artırmaktadır.

İBP'nın dar bir mali elbise öngörmesinin arkasındaki temel neden, "aşın" bütçe açığı veren bir ülkenin **AB** sermaye pİyasalanndan alacağı borcun birlik faiz hadleri üzerindeki yükseltici etkisinin diğer üyeler nezdinde yaratacağı negatif dışsallıktır. Bu durum mali disipline sahip ülkelerde (örneğin Almanya) niyetlenilmemiş bir deflasyonist açığa yol açabilecektir. Aynca AMB'nin izlediği para politikasının hafifletilmesine neden olacaktır.

Burada değinilmesi gereken diğer bir nokta ise optimum para sahası teorisine göre, şayet ekonomik ve parasal birlikte merkezileştirilmiş bir bütçe yoksa ulusal maliye politikalanna (İBP'nın öngördüğüne kıyasla) daha fazla esneklik ve otonomi verilmelidir. Eğer İBP 1990 yılında yürürlüğe girmiş olsaydı Almanya üç,*Fransa ise dört kez GSYİH'lanmn % 0.5'i kadar ceza ödemek zorunda kalacaklardı.

C. GELİRLER VE İSTİHDAM POLİTİKASI

Parasal birlik altında herhangi bir makro ekonomik istikrarsızlık meydana geldiğinde Maatriscth kriterleri ve İBP çerçevesinde maliye politikasının da sınırlandığı düşüncesi altında işgücünün ülkeler arası hareketi ücret ve fiyat politikaları önem kazanmaktadır.

Para politikasının AMB tarafından yürütülmesi ve temel amacın fiyat istikrarı olması, üye bir ülke resesyona girmesi halinde genişletici para politikalannın diğer üyeleri de etkileyeceğinden uygulama imkanını sınırlamaktadır. Burada çözüm işgücü-

24 Tamim Bayoumi, Barry Eichengreen, *"Restraining Yourself: The Implications of Fiscal Rulesfor Economic Stabilisation"* IMF Staff Papers, Vol: 42, No: 1, 1995, p. 32-48

25 J. Von Hagen, B. Eichengreen, *"Federalizm Fiscal Restraints and European Monetary Union",* American Economic Review, AEA Papers and Proceeding, Vol: 86, No: 2, 1996, p. 134-138

nün mobilitesine bağlıdır. Bu da ücret düzenlemeleri ve esnekliği ile mümkündür. Durgunluk ücretleri ve dolayısıyla maliyetleri düşürerek sorunlu ülkede maliyetleri aşağı çekecektir. Bu durum talebin ve üretimin artması sonucunu doğuracaktır ve durgunluktan kurtulmak mümkün olacaktır.

Sonuçta ekonomik şokların atlatılmasında ücret ve fiyatların esnek olarak ayarlanabilmesi önem kazanmaktadır. Avrupa ülkelerinde ABD'ye nazaran emek piyasasının esnekliği daha azdır.[26] Ücretler Avrupa'da ABD'ye göre aşağıya doğru katıdır. Emek mobilitesi de gerek dil gerekse kültürel farklılıklar nedeniyle düşüktür. Bunda Avrupa ülkelerindeki emeğe yönelik sosyal politika önlemlerinin payı büyüktür. Yaygın işsizlik sigortası uygulamaları ve sağlanan ek faydalar işgücü reformunun yapılabilmesini siyaseten engellemektedir. Bütün bunlar ABD'ye nazaran Avrupa ülkelerinin şoklara karşı uyumunu azaltmaktadır[27].

Avrupa'da 35 saate kadar inmesi söz konusu olan çalışma saatleri, yüksek düzeyli bir sosyal güvenlik sistemi, sağlanan ek mali faydalar, v.b. nedenler ile halen var olan işsizlik oranının daha da artması söz konusudur. Ayrıca çevresel düzenlemeler de Avrupalı şirketlerin rekabet gücünü kısıtiamakta, bu firmaların bölge dışına yatırım yapması sonucunu doğurmaktadır. Bu da uzun dönemde bölgede ticaret savaşlarına ve korumacılığın yükselmesine neden olabilecektir. [28]

Şokları bertaraf etmenin diğer bir yolu da Birlik üyesi ülkelerdeki ekonomik asimetrilerin azaltılmasıdır. Burada ülkeler arasındaki gelişmişlik farkların azaltılması önemlidir.

APB'ye üye ülkelerde son yıllarda yüksek oranlı ve süregelen işsizlik oranlan ile karşılaşılmaktadır. Bunun nedenlerine baktığımızda ise; merkezileşmiş toplu sözleşme pazarlıkları, güçlü ve sektörel temelli örgütlenmiş işçi sendikalan, işçi sendikalarının toplu sözleşme pazarlıklarında birlikte hareket etmesi, emeği korumaya yönelik idari düzenlemeler, çalışanlara sağlanan ek faydalar, sözleşme sürelerinin uzunluğu, işsizlik ödemelerinin yüksekliği ve hükümetlerin politik nedenler ile etkin bir emek piyasası politikası gütmemeleri olarak sayılabilir. Çünkü yukarıda sayılan sebepler APB'ye üye ülkelerde reel ve/veya nominal ücretlerdeki rijitliği mey-

26 Tamim Bayoumi, Barry Eichengreen, *"Shocking Aspecî of European Monetary Union",* In The Transİtion to Economic and Monetary Union, Cambridge University Press, 1993, p. 193-240

27 Gwen Eudey, *"Why Is Europe Forming A Monetary Union?",* Business Review, Federal Reserve Bankof Philadelphia, November/December 1998, p. 18-20

28 Martin Feldstein, *"The European Central Bank and The Euro",* NBER Working Paper Series, No: 7517, February, 2000, p. 8

dana getirmekte, bu da dışardan gelen iktisadi şoklara ve rekabete karşı ülkelerin dayanıklılığını azaltmaktadır. [29]

Aynca birlik içerisindeki entegrasyon hareketleri sendikaları da etkilemekte ve daha merkezi ve güçlü kılmaktadır.

Parasal birlik aynı zamanda üye ülkelerin ücret politikalannın birbirine yakınsaması sonucunu da doğuracaktır. Aynca AMB'nin enflasyon oranı üzerindeki azaltıcı etkisi ücretlerinde artmaması gibi bir sonuç doğurabilir.

Bazı durumlarda mal piyasalanndaki entegrasyon rekabeti arttıracağında insanlar işini kaybetmemek için ücretlerini aşağıya doğru esnetebileceklerdir.

Uluslararası rekabet sonucu birlik ülkelerinin ortak bir istihdam politikası çerçevesinde ücret ve emek maliyetlerindeki esnekliği arttırmaları, işsizlik ödentileri ve sağlanan ek faydalarda reforma gitmeleri, esnek çalışma sürelerine uygun düzenlemeleri yapmaları, istihdamın korunmasına yönelik düzenlemeleri esnetmeleri ve gerek birlik gerekse ulusal düzeyde aktif bir istihdam politikası gütmeleri gerekmektedir.

Sonuçta APB daha fazla emek piyasası reformu gerekliliğini arttırmaktadır. Globalleşmenin gereklerine uygun olarak reforme edilmeyen, yani ücret ve emek gelirlerinde gerek nominal gerekse reel esneklik sağlamayan yapılar, rekabet sonucu piyasalardan silinmesi ve işsizlik oranının daha da artması söz konusu olabilecektir. Bunun anlamı reel ve nominal ücretlerde esneklik sağlanması gerekliliğidir. Çünkü APB'ye üye ülkelerdeki cari yapı, işsizliğin artması sonucunu doğurmaktadır. İstihdamın arttırmanın yolu ise, emek piyasasındaki ücret ve ödentilerin payını düşürmekten geçmektedir.

VI. EURO BÖLGESİ İÇİNDE MALİYE POLİTİKASININ DIŞSALLIĞI

Bu bölümde Euro bölgesinde maliye politikasının meydana getirdiği dışsallıklan bu alanda yapılan değişik makro ekonomik model çalışmalarını temel alarak incelemeye çalışacağız[30].

Bölgesel ekonomik entegrasyon hareketlerinin dolaylı olarak ülkelerin ekonomik yapılarını bir diğeri ile olan ilişkilere bağlı hale getirmesi ve bu bağımlılık oranının da entegrasyonun yoğunluğuna göre şekillenmesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Bunun en

29 Andre Van Poeck, Alain Borghijs, *"EMU andLabour Market Reform: Needs, Incentives and Realisations",* The World Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001, p. 1333

30 Daniel Gros, Alexandr Hobza, *"Fiscal Policy Spillovers in the Euro Area: Where Are They",* Centre For European Policy Studİes Working Document No: 176, November 2001

iyi örneğini Arjantin-Brezilya ilişkilerinde veya Japonya-Uzak doğu ekonomileri ilişkisinde görmek mümkündür. Aynı zamanda en üst seviyede birbirine entegre olmuş birlik üyesi ülkelerin ulusal ekonomi politikaları diğer dünya ekonomileri üzerinde (ABD, Japonya, Uzak Doğu v.b.) önemli dolaylı etkiler gösterecektir.

Euro alanına dahil olan ülkelerde de, ulusal iktisat politikalannın diğer üye ülkeler üzerindeki etkileri entegrasyon düzeylerine bağlı olarak şekillenmektedir. Bu ülkeler arasında entegrasyonun yüksek olması nedeniyle (üye ülkeler arasındaki ticaret GSYİH'lanmn yüzde 18 iken üyeler dışındaki ülkeler ile yapılan ticaret yüzde 11 düzeyindedir.) Euro'ya dahil ülkelerde uygulanan bir maliye politikası önleminin diğer ülkelerde dolaylı etkiler gösterme düzeyi daha fazladır.[31]

Bir ülke uygulanan maliye politikası, diğer ülkeleri 2 farklı kanal yardımıyla etkiler. Bunlar kanallardan birisi dış ticaret ise, diğeri de fınansal piyasalardır. İkinci etkinin ağır basması halinde bir ülkedeki genişletici politika, birlik üyesi diğer ülkelerde ters etki yaratacaktır. AB açısından bu iki kanalın mutlak değer olarak küçük ve birbirine zıt yönlerde hareket ettiği söylenebilir. Dolayısıyla kısa dönemde net etki sıfırdır. Ancak finansal dışsallıklar kısa dönemde artarken dış ticaret bağlantılarının derinleşmesi zaman alıyorsa net etki olumsuz olabilir.

Standart bir neo-keynesyen modelde para birliğine üye bir ülkenin kamu harcamalarını arttırması sonucu, fiyatların kısa vadede yapışkan ve atıl üretim kapasitesinin varolduğu bir yapıda, gerek tüketimin gerekse yatırımın artmasıyla iç talebi ve toplam üretimin arttıracak genişletici bir etki meydana getirecektir. Oluşan talep artışı parasal birliğe üye diğer ülkeler üzerinden de ithalatın artması gibi bir sonuç doğuracaktır. Bu artış üye ülkelerdeki üretim ve ihracat seviyesinde yükselişlere yol açacaktır. Meydana gelen pozitif yönlü dış ticaret etkisi yanında, bunun ile ters yönlü olarak finansal piyasalarda diğer bir etki ortaya çıkacaktır. Bunun nedeni artan kamu harcamalarının finansmanıdır. Bu finansman bono ihracı ile finanse edildiğinde Euro bölgesindeki para arzı artacak, sonuçta enflasyonist bir baskı yaratılacaktır. AMB enflasyonist baskıyı önlemek için ise Euro bölgesindeki faiz oranını arttıracaktır. Yükselen faiz tüketim ve yatırım harcamalarını kısacağından dış ticarette bundan olumsuz yönde etkilenecek ve daralacaktır.[32]

Hatta artan faiz oranları ortak para biriminin diğer ülke paralarına karşı değerli konuma sokacağından euro bölgesine dahil ülkeler ile diğer ülkeler arasındaki ticaretin azalmasına da yol açabileceğinde kamu harcamaları artışından doğan ticaret etkisi bile ortadan kalkabilecektir.

31 Daniel Gros, Alexandr Hobza, a.g.e., s. 2
32 Daniel Gros, Alexandr Hobza, a.g.e., s. 4

Benzer durum yapısal politikalarda da kendisini gösterebilir. Örneğin bir ülkedeki verimlilik artışı o ülkeye rekabet avantajı kazandırırken diğer koşullar aynı kalmak şartıyla diğer ülkelerin ihracat eğilimlerini düşürecektir. Diğer taraftan artan verimlilik o ülkedeki üretim ve tüketimi artıracağından dolayı diğer üye ülkelerden yapılan ithalatı da arttırabilecektir. Ters yönlü işleyen bütün bu etkilere bağlı olarak net etki ortaya çıkacaktır.

Burada meydana gelen etkinin uluslararası boyutu birlik içi ve ülke boyutuna nazaran daha az olduğu düşünülmektedir. Aynca sınır ötesi etkilerin belirlenmesi ve hangi yönlü etkinin hüküm sürdüğünün ortaya konulması konusunda zorluklar mevcuttur.

Yukarıdaki ilişkiler basit keynesyen yapıdan farklı diğer makro ekonomik öngörüler ile (rasyonel beklentiler, neo-klasik v.b.) açıklanmaya kalkıldığında maliye politikasının sürdürülebilirliği, ekonomik aktanm mekanizmalan, finansal piyasalann yapısı ve vergisel düzenlemelere bağlı olarak farklı ilişki şekilleri ortaya koyabilecektir.

Yukanda belirtilen aktanm kanallannın nasıl bir etki meydana getirdiği 4 farklı çok ülkeli makro ekonomik model kullanarak test edilmiştir. Bu modellerin birbirinden ayırıcı özellikleri aşağıda kısaca sunulmuştur. [33]

1. QUESTII: Avrupa Komisyonu tarafından kullanılan çok ülkeli bir makro ekonomik modeldir. Neoklasik-keynesyen sentezi bir yapıda karakterize edilmiştir.

2. MARMOTTE: Avrupa Çalışmalan Merkezi tarafından hazırlanan çok ülkeli bir makro ekonomik modeldir. Fiyatlann tam esnek olduğu ve mal piyasasının hemen dengelendiği keynesyen etkilerin olmadığı rasyonel beklentiler yaklaşımı temel alan bir yapıda karakterize edilmiştir.

3. NİGEM: Ulusal Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Enstitüsü'nün hazırladığı çok ülkeli bir * ıodeldir. Yeni keynesyen bakış açısının hakim olduğu bir yapıda karakterize edilmiştir.

4. MULTIMOD Mark III: IMF[1] in hazırladığı dinamik çok ülkeli makro ekonomik modeldir. Modelde kısa dönemli keynesyen etkiler önemli olmasına nazaran uzun dönemde ileriye dönük beklentilerin önemli olduğu bir yapıyı da içerisinde banndırmaktadır.

Bu modeller kullanılarak bir ülkede (Almanya) GSYİH'nin yüzde 1 'ine karşılık gelecek sürekli kamu harcamalan kaynaklı mali bir genişleme meydana geldiğinde veya bir grup ülkede bu genişleme meydana geldiğinde oluşacak etkiler simule edilmeye çalışılacaktır.

33 Daniel Gros, Alexandr Hobza, a.g.e., s. 5-6

Yüzde 1 'lik sürekli kamu harcamaları artışının AMB'nin enflasyon hedeflemesi politikası uyguladığı durumda farklı modellere göre Almanya'nın GSYIH'smda 10 yıllık zaman aralığında göstereceği etki aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo *2*. Almanya'da Meydana Gelen Kamu Harcaması Kaynaklı Mali Genişlemenin On Yıllık Zaman Boyutu içerisinde GSYİH'sı Üzerine Etkisi[34]

Model	001	002	003	004	005	006	007	008	009	010
MARMOTTE	-0.07	-0.12	-0.18	-0.19	-0.19	-0.18	-0.17	-0.16	-0.15	-0.14
MULTIMOD	1.20	0.88	0.46	0.09	-0.19	-0.38	-0.41	-0.36	-0.25	-0.07
NİGEM	.96	.51	.36	.31	.28	.19	.06	0.03	-0.09	0.15
QUEST	.41	.05	.02	.0	-0.02	0.03	0.04	0.05	-0.05	0.02
Ortalama	.63	.33	0.17	.05	-0.08	0.10	-0.14	0.15	-0.14	0.10
Sapma	.32	.21	.09	.04	0.06	.06	0.04	.02	0.01	0.00

Tablodan da anlaşılabileceği gibi modellerin temel aldıkları yaklaşımlara göre oluşan mali etkinin boyutu değişebilmektedir. Rasyonel beklentilerin geçerli olduğu ve keynesyen etkinin olmadığı varsayımına dayanan Marmotte modelinde meydana getirilen mali genişleme GSYİH üzerinde ilk yıl da dahil olmak üzere on yıllık zaman periyodunda sürekli **daraltıcı etki** oluştururken diğer modellerde mali genişlemenin ilk yıllarda GSYİH'yı arttırıcı etki gösterdiği, daha sonraki yıllarda ise, yarattığı faiz yükselmesine dayanan dışlama etkisi ve/veya artan ithalat nedeniyle meydana gelen sızıntı GSYİH'daki büyümenin daralma ile sonuçlanmasına neden olmaktadır. Modellerde GSYİH'nin yüzdesi şeklinde gösterilen etkilerin ortalaması baktığımıza ilk dört yıl azalan oranda toplam çıktı düzeyindeki artış son altı yılda yerini azalışa bırakmaktadır. Yalnız ilk yıllardaki genişletici etkinin seviyesindeki yükseklik daha sonraki dönemde daralma meydana gelse bile on yıllık dönemdeki net etkilerin toplamı olarak GSYİH'da binde 4,7'lik bir büyüme gibi bir sonuç doğurabilmektedir.

Kamu harcamalarındaki artış nedeniyle meydana gelen genişletici etki yurtiçi talebi uyaracağından üretim düzeyinin veri olduğu durumda fiyatlar genel düzeyini yükseltecektir. Aşağıdaki tablo farklı modeller dahilinde 10 yıllık dönemdeki fiyatlar genel düzeyi hareketlerini göstermektedir. Rasyonel beklentilerin geçerli olduğu ve keynesyen etkinin olmadığı varsayılan Marmotte modelinde mali genişleme GSYİH'da daraltıcı etki gösterdiğinden dolayı bunun yurtiçi fiyat düzeyine yansıması diğer modellere nazaran daha yüksek olacaktır. Nigem modelinde son beş yıl-

34 Daniel Gros, Alexandr Hobza, a.g.e., s. 7

Ilk periyotta fiyatlar genel düzeyindeki artışa yönelik veri elde edilememiştir. Çekirdek enflasyondaki artışı gösteren Multimod modelinde ise, son beş yıllık zaman sürecinde fiyatlar genel düzeyinde düşüş kaydedilmektedir. Genel olarak bütün modellerin ortalamasına baktığımızda gerek mali genişlemenin GSYİH'yı arttırdığı ilk yıllarda gerekse azalttığı son yıllarda fiyatlar genel düzeyinde artışa yol açtığı sonucu çıkarılabilir. Genişlemenin olduğu ilk yıllarda son yıllara nazaran fiyatlar genel düzeyinin daha fazla artış gösterdiği de burada ifade edilebilir.

Tablo 3. Almanya'daki Fiyatlar Genel Düzeyi

Model	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
MARMOTTE	0.771	.69	.66	0.62	0.58	.53	0.50	.46	.43	.40
MULTİMOD*	0.68	.78	.60	0.32	0.04	0.18	-0.31	0.36	0.37	0.35
NİGEM	0.02	.31	.65	0.87	1.01	.a.	n.a.	.a.	.a.	.a.
QUEST	0.09	.13	.15	0.16	0.16	.16	0.17	.17	.18	.17

* Çekirdek enflasyon

Faiz oranlarındaki artışın sonucu olarak tüketim ve yatırım düzeylerinde farklılaşmalar meydana gelecektir. Bu durumda modellerin temel aldığı yaklaşımlara bağlı olarak bir kısımda tüketim öncellenirken (artarken), diğer bir kısımda tüketim ötelenecektir. (azalacaktır)

Mali genişleme sonucu dünyadaki diğer belli başlı para birimlerine karşı Euro'nun değerlenmesi söz konusu olabilecektir. Euro'nun değerlenmesi Avrupa Birliği dışındaki diğer ekonomiler ile birlik üyesi ülkelerin dış ticaret ve ödemeler dengesi ilişkilerini de etkileyecektir. Nisbi olarak değerlenmiş kur AB'ne bu ülkelerden yapılan ihracatı arttırırken bu ekonomilere yapılan ihracatın da azalmasına sebep olabilecektir. Sonuçta dış ticaret ve ödemeler dengesinin kötüleşmesine neden olacaktır.

Mali genişlemenin meydana geldiği yılda diğer ülkeler üzerindeki etkisi de aşağıdaki tabloda verilmiştir. Buna göre mali genişleme sadece Hollanda, Belçika, Avusturya (ki bunlar Almanya'nın en büyük ticaret ortaklarıdır) ve İrlanda'da pozitif etki gösterirken diğer ülkelerde negatif etki göstermektedir. Üç modelin ortalama etkisi ise euro alanı için sıfırdır. Bunun anlamı GSYİH'nin yüzde 1 'i kadar kamu harcaması artışı yapıldığında bunun birlik üyesi ülkelerin bütünü üzerinde herhangi bir genişletici veya daraltıcı etkide bulunmadığıdır.

35 Daniel Gros, Alexandr Hobza. a.g.e., s. 8

Tablo 4. Almanya'daki Mali Genişlemenin Olduğu Yılda Diğer Ülkelerin GSYİH'na Etkisi (Yüzde Olarak)[36]

Ülkeler	OUEST	MARMOTTE	NİGEM	Ortalama
Almanya	0,33	-0,07	0,96	0,41
Fransa	0,05	0,04	-0,03	-0,01
İtalya	-0,07	0,06	-0,01	-0,01
İspanya	-0,10	0,07	-0,11	-0,05
Hollanda	0,04	0,09	0,01	0,05
Belçika	0,02	0,22	-0,04	0,07
İrlanda	-0,03	0,02	0,03	0,01
Portekiz	-0,08	n.a.	-0,02	-0,05
Avusturya	0,02	n.a.	0,00	0,01
İsveç	-0,08	0,01	-0,07	-0,05
Yunanistan	-0,10	0,08	-0,07	-0,03
Euro Bölgesi Ort.	-0,03	0,04	-0,02	0,00

Euro alanı içerisinde büyüklük bakımından iki grup ülkeden bahsedilebilir. Bunlardan birincisi Almanya, İtalya ve Fransa'nın oluşturduğu büyük ülkeler, diğeri ise Belçika, Lüksembourg, İspanya, Hollanda, İrlanda, Portekiz, Avusturya ve Finlandiya'nın oluşturduğu 8 küçük ülkedir. Bu ülke grupları AMB'nin enflasyon hedeflemesi (TEFE) ve faiz oranı hedeflemesi yaptığı iki alternatif durumda kamu harcama artışının ve vergi oranlarındaki düşüşün[37] etkileri incelenmiştir.

36 Daniel Gros. Alexandr Hobza, a.g.e., s. 9

37 Buradaki vergi oranlarındaki indirim emek gelirleri üzerindeki vergi oranlarındaki indirin gibi algılanmalıdır. KDV'de yada ÖTV'de yapılacak bir indirimin etkisi farklı olabilecektir.

Tablo 5. Faiz Oranı Hedeflemesi Yapıldığındaki Dışsal Etki (GSYİH'nin Yüzdesi)[38]

	Kamu Harcaması			Vergi İndirimi		
Ülkeler	**Almanya**	**Alm+Frs +Italya**	**8 Küçük Ülke**	**Almanya**	**Alm+Frs +İtalya**	**8 Küçük Ülke**
Almanya	0,45	0,52	0,10	0,22	0,23	0,01
Fransa	0,05	0,49	0,11	0,02	0,24	0,02
İtalya	0,03	0,53	0,04	0,01	0,24	-0,01
İspanya	0,02	0,08	0,37	-0,01	0,00	0,14
Hollanda	0,15	0,27	0,25	0,05	0,09	0,14
Belçika	0,14	0,35	0,15	0,05	0,12	0,10
İrlanda	0,10	0,21	0,11	0,03	0,06	0,07
Portekiz	0,01	0,01	0,28	0,00	-0,02	0,10
Avusturya	0,13	0,18	0,20	0,04	0,04	0,10
İsveç	0,05	0,07	0,46	0,02	0,02	0,20
Yunanistan	-0,01	-0,02	-0,01	-0,01	-0,03	-0,03
İngiltere	0,02	0,06	0,08	0,01	0,01	0,01
APB 11	0,18	0,43	0,13	0,08	0,19	0,04
Ortalama	0,04	0,06	0,05	0,01	0,02	0,00

Kaynak: in't Veld, a.g.e.

AMB faiz hedeflemesi yaptığı durumda, gerek harcama artışları gerekse vergilerdeki düşüşler, özelde bunu yapan grup ülkeleri daha çok olmak üzere genelde bütün ülkelerin GSYİH'lannı arttırıcı etkide bulunmaktadır. Burada gölgeli alanlar sürekli harcama artışı veya sürekli vergi indirimi yapan ülke ve ülke gruplarını göstermektedir.

38 Jan in't Veld, *"The Spillover Effects ofActive Fiscal Policies within EMU: An Exploration with the QUEST Model",* Unpublished Manuscript, 1999, Aktaran Daniel Gros, Alexandr Hobza, a.g.e., s. 16

Tablo 6. Enflasyon (TEFE) Hedeflemesi Yapıldığındaki Dışsal Etki (GSYİH'nin Yüzdesi)

	Kamu Harcaması			Vergi İndirimi		
Ülkeler	**Almanya**	**Alm+Frs +İtalya**	**8 Küçük Ülke**	**Almanya**	**Alm+Frs +İtalya**	**8 Küçük Ülke**
Almanya	0,33	0,20	-0,01	0,27	0,32	0,04
Fransa	-0,05	0,23	0,02	0,06	0,31	0,04
İtalya	-0,07	0,26	-0,05	0.05	0,31	0,01
İspanya	-0,10	-0,23	0,27	0,04	0,07	0,17
Hollanda	0,04	-0,01	0,16	0,09	0,16	0,17
Belçika	0,02	0,04	0,05	0,10	0,19	0,13
İrlanda	-0,03	-0,11	0,00	0,08	0,14	0,09
Portekiz	0,08	-0,21	0,21	0.03	0,04	0,12
Avusturya	0,02	-0,10	0,11	0,08	0,11	0,12
İsveç	-0,08	0,26	0,35	0,07	0,10	0,23
Yunanistan	-0,10	-0,27	-0,09	0,02	0,02	-0,01
İngiltere	-0,08	-0,21	-0,01	0,04	0,07	0,03
APB 11	0,07	0,14	0,04	0,13	0,26	0,06
Ortalama	-0,03	-0,02	-0,01	0,04	0,04	0,02

Kaynak: İn't Veld, a.g.e.

Yukarıdaki tablo 6'de ise AMB'nin Tüketici Fiyat Endeksi'ne dayanan bir hedefleme politikası uygulandığında meydana gelebilecek etkiyi göstermektedir. Buradan da görüleceği gibi büyük ülkeler gerek tek başına Almanya gerekse üç büyük ülke harcama yoluyla bir mali genişlemeye gittiklerinde kendileri bundan olumlu (ortalama GSYİH'nin binde 2,3 kadar) etkilenirken küçük ülkeler genelde negatif etkilenmektedir. Bunun nedeni genişleme sonucu artan faiz oranlarının tüketim ve yatırımları azalması, aynca Euro'nun değerli hale gelip dış ticaretin kötüleşmesidir.

Aynı durumda küçük ülkelerdeki **birhârc«t»**genişlemesi **ise,** bu ülkeleri **pozitif** yönlü etkilerken diğer ülkeler negatif yönlü bir etki göstermektedir. Yani genişle^ menin olduğu tilke grubunda dış ticaretin gemştetierçtkisi geçerli iken, diğer ülkeler için finansal **piyasaların** daraltıcı etkisi söz **köhtKÎİK*"*^**

AMB tarafından, gerek enflasyon hedeflemesinin gerekse **faiz oram** hedeflemesinin yapıldığı durumda vergi indirimi gerçekleştiğinde bütün Ülke grupları için etki GSYİH'ı arttırıcı yönde olmaktadır.

Vergilerdeki indirimlerin etkilerinin aşağı yukarı her yapıda pozitif olduğunu ledik. **Buna** en iyi örnek emek gelirleri üzerindeki GSYİH'nin yüzde l'i kadar bir vergi azalışının doğurduğu sonuçtur. Bu yapı, hem harcanabilir geliri arttırıp talep yönüyle uyarım sağlarken, buna tamamlayıcı olarak arz yönüyle istihdam ve üretim artışı meydana getirip, talepten gelen enflasyonist etkiyi dengeler. Böylelikle faiz İ oranındaki artışlar nedeniyle yatırım ve tüketim harcamalarında kısıntı meydana gelmeyecektir. Yine de mali genişlemenin temelde etkisinin belirlenmesi bunun nasıl finanse edildiği ile yakından alakalıdır.

Farklı para sistemlerinde meydana gelebilecek taşma (spillover) etki ise ilgi çekicidir. Yapılan bir çalışmada Avrupa Para Sistemi (APS) ve Avrupa Para Birliği ,(APB) karşılaştırılmıştır. APS'i sabit kur rejiminin asimetrik bir sistemi olarak yarattığı taş-, ma etkisi APB'ye nazaran hem negatif yönlü hem de daha büyüktür. '

Tablo 7. Almanya'da Para Hedeflemesi Yapıldığı Durumda GSYİH'nin Yüzde l'i Kadar Yapılan Mali Genişlemenin Farklı Para Sistemleri Altında Etkisi[39]

	Alm.	rs.	talya		Hol.	Belç.	İri.	Port.	Avustr.	Yun.	İng.	AB 15
APS	0,03	,46	-0,47	-0,53	-0,31	-0,47	-0,48	-0,37	-0,24	-0,41	-0,43	-0,32
APB	0,43	-0,06	-0,08	-0,09	0,08	0,03	-0,30	-0,06	0,09	-0,09	-0,08	0,07

Kaynak: Roeger, in't Veld, a.g.e.

APS altında parasal hedeflemenin yapıldığı Almanya'da GSYİH*mn yüzde biri kadar bir harcama tabanlı genişleme meydana geldiğinde Bundesbank enflasyonu önlemek için faiz oranlarım arttırma yoluna gidecek, bu da gerek Almanya'daki gerek-

meydana getirecektir. Aynca yükselen faiz oranı Alman markını, dolar karşısında de**ğerli hale** getirecek bu da diler Avrupa ülkelerinin mark ile arasındaki sabit parite-

39 Wemer Roeger, Jan in't Veld, *"QUESTII: A Multi-Country Business Cycle and Growth Model,* Economic Paper 123, DG Economic and Financial Affairs, European Commision, Aktaran Daniel Gros, Alexandr Hobza, a.g.e. s. 20

yi korumak nedeniyle onların paralan m n da değerli konuma sokacaktır. Böylelikle gerek Almanya'nın **gerekse** diğer Avrupa ülkelerinin ihracatları düşüp ithalatları azalacaktır. Sonuçta APS içerisinde meydana gelen mali genişlemenin dış ticaret etkisi ortadan kalkacak ve AB ülkelerinin GSYİH'lan (ortalama binde 3,2'si kadar) düşecektir.

APB'nin aynı mali genişlemeye vereceği daraltıcı etki, Almanya'nın Euro bölgesindeki toplam para arzının üçte birini kapsadığı için faiz oranlarındaki artışa nazaran daha düşüktür. Bu da Almanya'daki iç talep artışını daha az engelleyeceğinden dolayı dış ticareti arttırıcı pozitif etkisi daha anlamlı olacaktır. Nihayetinde APS'nin APB'ye üye ülkelerin GSYİH'lan üzerindeki etkisinin azaltıcı olduğunu söyleyebiliriz.

SONUÇ

APB; Bretton Woods para sisteminin çöküşü sonrasında Birlik üyesi ülkelerin sağlıklı bir ekonomik ortam oluşturma çabalarının bir parçası olarak kurdukları APS'nin evrimleşmiş halidir. Bu yapı AB içerisinde ekonomik büyüme ve istikrar çatısını yaratmayı amaçlamaktadır.

Parasal Birlik Euro alanı içinde para değişiminden doğan maliyetleri ortadan kaldırmaktadır. Sağlıklı bir rekabet ortamı yaratmakta, daha kolay bir fiyat karşılaştırmasına imkan tanımaktadır. Aynca kur riskini ortadan kaldırarak, özellikle başta KOBİ'ler olmak üzere yerel girişimciler için daha kazançlı bir ticaret ve yatırım ortamı getirmektedir. Vanlmak istenen nihai sonuç büyüme ve istihdamı destekleyecek daha sağlam bir ekonomik çerçeve içerisinde çok daha rekabetçi bir Avrupa'dır.

Diğer taraftan APB'nin kurulması ulusal para ve kur politikalarının uygulama imkanını ortadan kaldırmaktadır. Maliye, istihdam ve gelirler politikalan ise, diğer üye ülkeler ile koordineli bir şekilde ve belirli kısıtlar altında ulusal planda uygulanabilecek iktisat politikalan olarak kalmaktadır. Örneğin maliye politikası bütçe açıkları ve kamu borçlanması için sınır getiren Maastricht Antlaşması'na ve İBP'ye göre şekillendirilecektir.

Üye ülkelerin orta vadede bütçe dengelerini sağlamalan halinde İBP'nın otomatik istikrar sağlayıcılar açısından bir sorun yaratmayacağı söylenebilir. Ancak hükümetler siyasi kısıtlar ve seçim ekonomileri nedeniyle orta vadeli hedefleri ne ölçüde tutturabileceklerdir? Hatırlanması gereken nokta, henüz bir Avrupa Birleşik Devletleri kurulmamıştır. Seçimle oluşan parlamentolar ise maliye politikalarını biçimlendiren esas kurumlardır.

Geçici asimetrik şoklarla başedebilmek için Euro bölgesinde otomatik istikrar sağlayıcıları işletebilecek büyüklükte merkezi bir bütçe oluşturmak gerekmektedir. Ayrıca işsizlik sigortalarının belli bir ölçüde merkezileştirilmesi düşünülebilir. Böylece AMB üzerindeki baskı hafifleyecek, İBP'nın sağlamaya çalıştığı mali disipline daha kolay ulaşılabilecektir. Ancak AB içinde bazı ülkeler AB bütçesine yeteri kadar katkı yaptıklarını düşünmektedirler. Dolayısıyla hacimli bir AB bütçesine ulaşmak için daha uzun zaman geçmesi beklenecektir.

Çalışmanın son bölümünde verilen simulasyon sonuçları da göstermektedir ki Euro bölgesi içinde yer alan bir ülkenin (örneğin Almanya) uyguladığı genişletici maliye politikası on yıllık bir dönemin ilk başlarında ekonomik büyüme hızını arttırırken artan ithalata ve dışlama etkisine bağlı olarak dönemin ikinci yarısından itibaren ekonomiyi daraltmaktadır. Genişletici maliye politikasının fiyatlar genel düzeyi üzerindeki etkisi ise, enflasyonu arttırıcı yöndedir.

Söz konusu genişleme, şüphesiz APB üyesi diğer ülkeler üzerinde de dış ticaret ve mali piyasalar etkisine dayanan bir seri dışsallık yaratmaktadır. Genişletici maliye politikasını uygulayan ülkenin dış ekonomik ilişkilerinde önemli yer tutan ülkeler açısından pozitif bir dışsallık mevcut iken diğer birlik üyesi ülkeler açısından ise mali piyasalar etkisi, başka bir ifade ile yükselen faiz oranlarından kaynaklanan negatif bir dışsallık meydana gelmektedir. Sonuçta bir ülkede uygulanan genişletici maliye politikasının APB genelinde herhangi bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Bu noktadan hareket ile parasal birlik içinde uygulanan iradi maliye politikalannın etkinliklerinin önemli bir oranda azaldığı iddia edilebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Arestis Philip, Kevin McCauley, Malcolm Sawyer, *"From Common Market to EMU: A Historical Perspective of European Economic and Monetary Integration",* The Jerome Levy Economics Institute, VVorking Paper No: 263, February 1999

Bank for International Settlements, *"The Changing Shape ofFixed încome Markets",* Bank of International Settlement Working Papers No: 104, September 2001

Bayoumi Tamim, Barry Eichengreen, *"Restraining Yourself: The İmpİications of Fiscal Rulesfor Economic Stabilisation"* IMF Staff Papers, Vol: 42, No: 1,1995

Bayoumi Tamim, Barry Eichengreen, *"Shocking Aspect of European Monetary Union",* In The Transition to Economic and Monetary Union, Cambridge University Press, 1993

Beetsma Roel, Xavier Debrun, Frank Klaassen, *"Is Fiscal Policy Coordination in EMU Desirable",* CESifo (Center for Economic Studies&Ifo Institute for Economic Research) VVorking Paper No: 599, October 2001

Bovenberg A.L., de Jong A.H.M., *"The Road to Economic and Monetary Union",* Kyklos, Vol: 50, 1998

Brookes M., *"The Impact of EMU on Portfolio Management"* in EIB Papers, Vol: 4, No: 1, 1999

Cangiano Marco, Eric Mottu, *"Will Fiscal Policy Be Effective Under EMU",* IMF VVbrking Paper No: 176, December1998

Clausen Jens, Juergen Donges, *"'European Monetary Policy: The Ongoing Debate on Conceptual Issues",* The VVorld Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001

De Bandt Olivier, Francesco Paolo Mongelli, *Convergence of the Fiscal PolİCies in the Euro Area",* European Central Bank VVorking Paper Series, No: 20, May 2000

Dornbusch Rudiger, Stanley FİscHer, Macroeconomics, Mc Graw Hill PublicatİOn, 1998, p. 156

Eijffinger C.W. Sylvester, Jakob de Haan, European Monetary and Fiscal Policy, Oxford University Press, 2001

Eudey Gwen, *"Why Is Europe Forming A Monetary Union?",* Business Review, Federal Reserve Bank of Philadelphia, November/December 1998

European Commission, *"One Market, One Money: An Evaluation of the Potential Benefits and Costs of Forming an Economic and Monetary Union",* European Economy, No: 44, 1990

Feldstein Martin, *"The European Central Bank and The Euro",* NBER Working Paper Series, No: 7517, February 2000

Gerald John Fitz, *"Managing an Economy Under EMU: The Case of İreland",* The VVorld Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001

Gros Daniel, Alexandr Hobza, *"Fiscal Policy Spillovers in the Euro Area: Where Are They",* Centre For European Policy Studİes VVorking Document No: 176, November 2001

King Mervyn, *"The Political Economy of European Monetary Union",* Department of Economics EIB Lecture Series, European University İnstitute, Florance, 1998

Lamfalussy Alexandre, *"Towards an Integrated European Financial Market",* The VVorld Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001

Masson Paul, *"Fiscal Dimensions of EMU",* The Economic Journal, Vol. İ06, July 1996

Peree Eric and Alfred Steinherr, *"The Euro and Capital Markets: A New Era",* The VVorld Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001

Pratİ Alessandro, Garry *3.* Schinasi, *"European Monetary Union and International Capital Markets: Structural Implications and Risks",* IMF VVorking Paper No: 62, 1997

Public Debt and Fiscal Policy in EMU, European Economy Reports and Studİes, No:2, 2000

Snyder F., *"EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?"*, European University Instİtute VVorking Paper Law, No: 6, 1998

Tsatsaronis K., *"Market Practice Ahead ofIndustrial Structure in Pricing Euro Area Equities: Country vs. Sector Effect",* BIS Quarterly Review, March 2001

Van Aarle Bas, Hany Garretsen, *"Keynesian, Non-Keynesian or No Effects of Fiscal Policy Changes? The EMU Case"* CESifo (Center for Economic Studies&Ifo institute for Economic Research) VVorking Paper No: 570, October 2001

Van Aarle Bas, Jacob Engwerda, Jaseph Plasmans, *"Monetary and Fiscal Policy Interaction in the EMU: A Dynamic Game Approach",* CESifo (Center for Economic Studies&Ifo institute for Economic Research) VVorking Paper No: 437, March 2001

Van Poeck Andre, Alain Borghijs, *"EMU and Labour Market Reform: Needs, Incentives and Realisations",* The VVorld Economy, Global Trade Policy, Vol. 24, Number 10, November 2001

Von Hagen J., B. Eichengreen, *"Federalism Fiscal Restraints and European Monetary Union",* American Economic Revİew, AEA Papers and Proceeding, Vol: 86, No: 2, 1996

TARTIŞMALAR

BAŞKAN

Teşekkür ederim Mustafa Çelen ve Bülent Bali'ye. Beş dakika fazla kullandılar ama iki kişi çok fazla sayılmaz. Bir de bildirinin teknik boyutu, görgül araştırmasını dikkate alırsak zamanı gayet iyi kullandılar. Teşekkür ediyoruz. Efendim üç bildiri 65 dakika kullandık. Size 15 dakika kaldı. Şimdiye kadar herşey sınırı içinde gitti. Umarım sizler de 15 dakika içerisinde tartışmayı bağlarsınız. Şunu unutmayınız şöyle bir alışkanlığımız var: Genellikle ilk toplantıda çok soru gelir. İkinci oturumlarda hem katılımcı azalıyor -ki bu sene olmayacağını umuyoruz- hem de sorular azalıyor. Yani başka oturumlarımızın da olduğunu düşünelim ve hepsi AB üzerine, yani hepsini şimdi söylemeyin, konuşmacılar açısından rahatlık olur. Şimdi efendim soruları almak istiyorum. Söz salonun buyurun. Sayın Tülay Ann'ı görüyorum.

TÜLAY ARIN

Çok kısa soru. Teşekkür ederim tüm bildiri sunan arkadaşlara. Şöyle bir sorum var. Sanıyorum bu konunun tartışılmasında önemli. Avrupa Birliği entegrasyonu çerçevesinde iktisadi ve siyasi birlikten söz edildi, bunun koşulları tartışıldı ve bu bağlamda maliye politikası tartışıldı. Şimdi maliye politikaları tartışılırken AB'nin sosyal entegrasyonundan söz etmeden konunun gerekli boyutlarda tartışılamayacağını düşünüyor bunun daha geniş ele alınması gerektiğini düşünüyorum. Şöyle ki Avrupa özellikle Kuzey Avrupa ülkelerinin herhalde dünya ülkelerinden ayırt edici özelliği onların sosyal haklar çerçevesinde vatandaşlarına -Özellikle ücretle çalışanlara- çok ciddi bir takım haklar sağlamış olmalarıdır ve sosyal haklar bildiğimiz gibi maliye politikasının harcama kısmında ama aynı zamanda vergileme kısmında bütçe kararlarının çok önemli bir parçasını oluşturur. Yani Türkiye'den ayrı bir şekilde bizde iktisadi harcamalar ağırlıkta iken orada sosyal harcamalar ağırlıkta ve bunlar doğrudan doğruya yasalarla vatandaşların elde ettiği, kazandığı yüzyıllarca mücadelesini yaptığı ya da her neyse seçimler sonucu elde edilmiş haklar. Sosyal harcamalar da bütçenin çok önemli bir parçasını oluşturuyor. Dolayısıyla sosyal haklar çerçevesinde entegrasyon çok önemli. Şimdi pazarı iktisadi olarak birleştirdim deyince ve serbest bir pazar olması söylenince tamam vatandaşlar piyasa vatandaşı olarak entegre oluyorlar ama özellikle sosyal hakların siyasal mücadelelerle ve siyasal süreçte elde edildiğini düşünürsek siyasal bütünleşme ama özellikle sosyal bütünleşme maliye politikasının harcama kısmından ayrılamaz. Dolayısıyla ben buradaki tebliğlerde Mircan'ın bir cümlesi hariç bu ayırımın çok keskin yapıldığını düşündüm ve bu

tartışmayı çok eksik bırakıyor diye düşünüyorum. Teşekkür ederim. Ne diyor sunucu arkadaşlarım?

BAŞKAN

Teşekkür ediyorum. Herhalde son sunuş yapan arkadaşlara soruldu. Gerçi Mircan Hanımı da ilgilendiriyor. Ben iki konuşmacıyı da ilgilendiriyor diye düşünüyorum. Evet bütün soruları alacağız, sonra yanıtlara geçeceğiz. Not alıyorsunuz.

ADNAN GERÇEK

Uludağ Üniversitesi. Ben fazla zaman almamak için hemen iki soru yöneltmek istiyorum. Bugün ÖTV tasansı Meclis'te sunuluyor denildi inşallah yasallaşacak. Bilindiği gibi AB'de ÖTV sadece bağımlılık yapan bazı maddelerden, bir de stratejik bazı mallardan almıyor. Tasanya baktığımızda Türkiye'deki ÖTV ise bildiğim kadan ile 100'ün üzerinde mal grubunu kapsıyor. Şu anki tasan yasallaşır ise bu bir ÖTV mi olacak yoksa genel bir tüketim vergisi niteliği mi taşıyor? Bunu sormak istiyorum. İkinci bir konu yine biraz teknik bir konu: Bilindiği gibi tek vergi numarası uygulaması 1995'te 4108 sayılı kanun ile başlar iken hedef şu idi: Tek vergi numarasını biz şu anda uygulamaya başlatıyoruz ve nihai aşamada TC kimlik numarasına geçilecek. Bilindiği gibi TC kimlik numarasını 1997'lerde verilmeye başlandı ve 2001 yılında bu proje tamamlandı. Şu anda hala Maliye Bakanlığı'nın tek vergi numarası uygulamasını devam ettirmesinin nedeni ne acaba? Hedef, nihai hedefe ve nihai amaca ulaşıldığı dikkate, göz önüne alınır ise neden...

BAŞKAN

Gördüğüm kadanyla arkada var.

Doç. Dr. NURETTİN BİLİCİ

Hacettepe Üniversitesi. İlk konuşmacı arkadaşımız KDV uyumu konusunda uyumsuzluk anlamında önemli bir şeyin kalmadığını genel anlamda AB KDV'sine uyumlu olduğunu, sadece oran konusunda sorun olduğunu, oradaki yüksek oranların da ÖTV içine alınması ile bu sorununda ortadan kalkacağını söyledi. Aslında aynntıya inildiği vakit bir hayli sorun var. Bu tebliğler çerçevesinde KDV konusu da yok zannediyorum. İşin o tarafı eksik kalacak galiba. KDV de önemli bir alan. O konu ihmal edilmiş gibi görünüyor. Uyumsuzluk var aslında, aynntılara girildiği vakit.

ÖTV'nin çıkması ile bu alanda da uyumun tamamlanacağı söylendi. Bundan önceki sorusu olan arkadaşta onu ifade etti. Aslında uyumsuzluk söz konusu olacak bu şeyin gerçekleşmesi ile bundan önceki arkadaşın da ifade ettiği gibi bu bir ÖTV değil bir ikinci genel tüketim vergisi oluyor. Oysa altıncı direktife göre KDV'nin dışında bir genel tüketim vergisi yapılması yasak. Şu anda tabi çıktığı vakit AB mevzuatına aykırı bir şey olmayacak. Ama müzakerelerin başlaması anından itibaren bunu sil baştan değiştirmek durumunda kalacağız. Yani orada alkol vardır, akaryakıt vardır, tütün vardır. Bizim ÖTV kanununa baktığımız vakit her şey var. Otomobilinden beyaz eşyasına kürkünden tabancasına kadar her şey var. Bu anlamda bir uyumsuzluk söz konusu. Oranlar açısından uyumluluk var diye ifade etti yine ilk konuşmacı arkadaşımız, yani orada yasak olan düşük oranlar var tabi, minumum oranlar var. Onların altına inilmemesi mecburiyeti var. Yukarı tarafta bir sınır yok. Yani çıkın çıkabildiğiniz kadar, istediğiniz kadar çıkabilirsiniz. O anlamda sorun yok diye ifade etti. Ama esas sorun da orada zannediyorum. Yani yüksek oranlar sorun. Sorun aşağıya inmek, oranlan düşürmek, aşağıya inmek olduğu için aşağıya bir sınır çekilmiş AB'nde, çünkü haksız rekabet yaratıyor. Ya piyasa açısından, ekonomik sistem açısından da yüksek oran değil doğru olan, bizde oranlar çok yüksek. Bunlann aşağı çekilmesinde yarar var, fayda var. AB ile girişeceğimiz rekabet açısından da fayda var. Bunları belirtmek istedim, teşekkür ediyorum.

BAŞKAN

Peki ben teşekkür ederim Nurettin Hoca. Şimdi Prof. Dr. Mehmet Palamut'a veriyorum.

Prof. Dr. MEHMET PALAMUT

Uludağ Üniversitesi. Efendim teşekkür ederim. Ben burada öncelikle son iki tebliğci arkadaşa teşekkür ediyorum. Çünkü bir taraftan canlı olarak tebliği bize sunarlarken diğer taraftan burada özetin özeti şeklinde diğer katılımcı bize bu konuda şavkıttılar. Ancak bu arada sayın Bali ve Çelen özetin özeti olarak da ekonomik entegrasyon konusu bağımlılık demektir dediler ve bunun altını da çizdiler. Acaba bu durumda siyasal ve ulusal egemenlik kavramları çatırdıyor mu, bunlardan fedakarlık mı yapmak gerekiyor? Bu konuda ne düşünürler açıklarlarsa memnun olurum? Teşekkür ederim.

BAŞKAN

Teşekkür ederim sayın Palamut. Peki efendim şimdi söz konuşmacılarda, yerlerin-

de kalarak konuşabilirler. Zaten toplam beş dakikaları var. Oraya zahmet edip vakit kaybetmeyelim. Buyrun sayın Osman Anoğlu.

OSMAN ARIOĞLU

Teşekkür ediyorum sayın hocam. Sayın Adnan Gerçek Hocamızın sormuş olduğu ÖTV konusu aslında yarınki özel gündem konusu olduğu için ben fazla girmek istememiştim. Tabi tespitlerinde haklılar öncelikle onu ifade edeyim. ÖTV zaten ben konuşmam sırasında da belirttim AB'ndeki temel mal grupları ile bizdeki kapsam ciddi anlamda bir farklılık taşımakta. Burada bir itiraz veya bir cevap söz konusu değil. Ancak herhalde şunu söyleyebiliriz. Burada önemli olan bizim uygulamakta olduğumuz ekonomik istikrar programı çerçevesinde de olayı düşünmemiz gerekiyor. Diğer bir temel konu da vergide sadeleştirme ve basitleştirme konusudur. Bu anlamda ÖTV ondan fazla vergi fon ve payı ortadan kaldırmak ve tek bir isim adı altında toplamak suretiyle bunu sağlamış olacaktır. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda ve tabiiki önümüzdeki yıllarda ÖTV bu haliyle yasalaşması halinde bugün temel mallarda -benim kastım oydu zaten- Avrupa Birliği ile bir sorun kalmamış olacak. Ama bu kapsamdaki sorunlar ileride muhtemelen zaman içerisinde ortadan kaldırılması gerekecek, o konuda ben de kendilerine katılıyorum. Ama şu aşamada bizim yapabileceğimiz başka bir şey yok. Örneğin Taşıl Alım Vergisini kaldırırken zaten buna benzer vergi bütün Avrupa ülkelerinde de var. Yani bunun yerine hiçbir şey koymadan sadece ÖTV'ni temel mal grupları üzerinde bırakarak AB'ne uyum adına bunu yapmaya kalkmamız vergi gelirlerinden ciddi anlamda bir fedakarlık anlamına gelecektir. Zaten bütün konuşmaların özünde de aslında şu husus vurgulanmış oldu. AB'ne uyum sürecinde esas problem ülkelerin bağımsız karar alma -vergi politikasında olsun, maliye politikasında olsun- müstakil ve bağımsız karar alma yetkilerinin sınırlandırılması ve bir eşgüdümün sağlanması olayı. Bu da ülkelerin maliye politikalarını bir anlamda olumsuz etkileyen bir unsur olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle biz ÖTV tasarısını da yürütmekte olduğumuz istikrar programı çerçevesinde yani belli ölçüde IMF'nin de onayı ile götürmek durumunda olduğumuz bir kanun tasarısı olduğunu göz önünde bulundurursak şu an için bir anlamda bir eksikliği gideriyor. Elbette ki yüzde yüz bir uyum burada söz konusu de-

Artı vergi kimlik numarası ve vatandaşlık numarası bağlantısı konusu söylendi. Şunu belirtmemiz gerekiyor. Biz vergi kimlik numarasının yaygınlaştırılmasına başladığımız 1999 yılında aslında vatandaşlık numarası uygulaması daha 1997 de başlamış olmasına rağmen yeterli bir genişlemeyi sağlayamamıştı bir. İkincisi her ne kadar vergi kimlik numarası uygulamasında da eksiklikler, mükerrerlikler bulunduğu

söylense de şu an bu durum vatandaşlık numarası uygulamasında daha da ciddi boyutlardadır. Bunu da kabul etmemiz gerekiyor. Yani vatandaşlık numarası ile birebir hemen bir çakıştırma şu aşamada doğru olmayabilir. Kaldı ki vergi numarası uygulaması malumunuz olduğu üzere sadece gerçek kişileri kapsayan bir uygulama değil kurumları da kapsayan bir uygulama ama mutlak surette nihai hedef olarak size katılıyorum. Nihai hedef olarak vergi numarası ile vatandaşlık numarası eğer her ikisinin de Özellikle vatandaşlık numarasının güvenilirliği tam sağlandığı ortamda kolaylıkla uyumlaştınlabilecek ve artık tek numaraya geçilmesi mümkün olabilecektir. Ama şu aşamada bunun ayrı gitmesi daha sağlıklı görülmektedir. Birşey daha vardı. KDV uyumunda ayrıntıya inildiğinde uyumsuzluklar var dendi. Burada da yine ben konuşmamda hızlı geçtiğim için belirtmedim. İstisna, muafiyetler konusunda bir takım uyumsuzluklar, farklılıklar sözkonusudur. Ama bunların hepsinin bir anda giderilmesi zaten mümkün olmadığı için temel uyumsuzluk konusu olarak göz önünde bulundurulan oran konusunun giderilmesi önemli bir adım olacak diye vurgulamıştım. Teşekkür ediyorum sayın hocam.

BAŞKAN

Teşekkür ederim. Mikrofonu da alıyorum gördüğünüz gibi. Efendim şimdi bu konuda ÖTV yasa tasarısı konusunda sayın Müsteşar Yardımcısı aramızda. Bir açıklama yapacak.

METİN ÖZŞAHİN

Değerli katılımcılar bir konuya açıklık getirmek istiyorum. Sayın Arıoğlu zaten ayrıntılı cevap verdi ama bir konu daha açıklamayı gerektiriyor. ÖTV'nin kapsamı konusunda gerçekten AB ülkeleri ile aramızda büyük bir fark var. Özellile beyaz mamuller dediğmiz mamul cinsleri yüksek oranlı KDV'ne tabi mallar arasındaki fark ÖTVden alınmıştır. Sayın Arıoğlu ifade ettiler bu sadece kamu finansman dengesinin sağlanması açısından geçici olarak öngörülmüş bir tedbirdir, bir düzenlemedir. Ancak yasada, siz de zamanla göreceksiniz şu anda tasanda önemli bir hüküm vardır. Bakanlar Kuruluna, ÖTV kanununa ekli tablolarda ki dört tablodur yer alan vergi oranlarının değiştirilmesi yetkisi verilirken beyaz mamuller için sadece indirim yetkisi verilmiştir. Yani yükseltme yetkisi verilmemiştir. Kendiliğinden Bakanlar Kurulu bu oranı sıfır olarak tayin ettiği an o konu vergilemekten çıkacaktır. Dolayısıyla otomatik bir işleyiş söz konusudur. Kapsama bakımından ve AB ülkeleri ile tam uyum sağlanmış olacaktır. Bunu ifade etmek istedim, teşekkür ediyorum.

BAŞKAN

Teşekkür ediyorum sayın Metin Özşahin.Efendim şimdi mirofonu iki dakika için sayın Mircan Yıldız'a veriyorum. Son iki dakika..

MİRCAN YILDIZ

Teşekkür ediyorum. Tülay Hocamın sorusuna cevap vermek istiyorum. Evet sosyal entegrasyon tebliğimde eksikti. Fakat çok genişleyeceği düşüncesi ile bu alana girmedim. Birkaç cümle ile belirteyim. Masstricht antlaşmasındaki bütçe kriterleri Avrupa'nın sosyal devlet ilkelerini tehdit ediyor. Bunu belirtmek gerekir. Bu alanda AB'ne üye ülkelerin sosyal harcamaları azaltma yönünde bir baskı ile karşılaşması ve özellikle sağ iktidarların yavaş yavaş iktidara gelmeleri tek pazar hedefi çerçevesinde emeğin serbest dolaşımına ve bu bağlamda esnek Üretim sistemlerinin benimsenmesi Avrupa'da bugün bir rekabeti sağlamak mı sosyal Avrupa mı ikilemi içerisine girilmesine neden olmuştur. Avrupa bunun henüz cevabını verebilmiş değildir. Ancak sosyal entegrasyonu sağlamadan da bir ekonomik ve parasal bütünleşmeden söz edilemeyeceğini çünkü tıpkı vergi gibi sosyal güvenlik sistemleri de emek açısından bu alanda uyumlaştırmaya gitmek önem taşıyor. Dolayısıyla Avrupa'nın net cevabı şu anda yok ama Tülay Hocamın düşüncesine katılıyorum. Sosyal entegrasyon olmadan bugün hem siyasal anlamda yani ekonomik ve parasal anlamdaki bütünleşmenin siyasal bir bütünleşmeye gitmesi, Avrupa Birliği vatandaşlığı bilincinin yaratılması oldukça zor görünmektedir. Teşekkür ediyorum.

BAŞKAN

Teşekkür ederim sayın Yıldız. Evet lütfen mikrofonu iletelim Mustafa Beye ya da Bülent Beye.

Yrd. Doç. Dr. MUSTAFA ÇELEN

Ben Tülay Hanıma çok teşekkür ediyorum. Tebliğimizde olan ama burada zaman kısıtı altında değinemediğimiz bir noktayı açıklama şansı verdi bize. O da sosyal politikaların Avrupa'daki geleceği. Şimdi AB'nde parasal ve ekonomik birlikte izlenecek iktisat politikalarının temel metinlerine baktığımızda -Maastrich olabilir bu, büyüme ve istikrar paktı olabilir- aşırı monetaristlerin ya da yeni klasik makro ekonomi perspektifinin hakim olduğunu görüyoruz. Bu yaklaşımda da emek piyasalarının esnek olması gerekiyor. Dolayısıyla sosyal politikalar emek piyasasının esnekliğini önleyen onları rijit-katı hale getiren bir takım olgular olarak değerlendiriliyor. Biz

beğensek de beğenmesek de temel metinlerdeki perspektif bu. Dolayısıyla mesela -beyin jimlastiği yapıyorum- Fransa'daki 35 saatlik süre Jospen üzerinde ne kadar etkili olmuştur? Oy almaması noktasında. Çünkü görülmektedir ki Avrupa'daki vergi mükellefleri de özellikle kendilerine çok da fazla fayda sağlamadığını düşündükleri -doğru ya da yanlış- bazı kamu programlarının finansmanına fazla katkıda istemiyorlar. Özellikle -beyin jimnastiği yapıyorum- şirketlerin dünya ekonomisindeki rekabet güçlerini azaltacağı korkusu altında. Dolayısıyla buradaki endişeyi haklı buluyoruz. Yani yüzyıllar boyunca kazanılan bir takım haklar sayın hocamızın da belirttiği gibi sosyal Avrupa acaba rekabetçi, küreselleşen dünyada ayakta kalma çabası içindeki Avrupa'da geriye doğru kayacak mı? Burada kendi adıma cevabın çok net olduğunu bilemiyorum. Sanıyorum Önümüzdeki dönemdeki siyasi gelişmeler bu konuda belirleyici olacaktır. Son iki Fransa ve Hollanda seçimlerinde seçimlerin geleneksel Avrupa seçmeni gibi sonuçlar vermediğini görüyoruz. Yani aşın sağcı olarak nitelendireceğimiz partiler önemli ölçüde destek bulabiliyorlar. Bu da sanıyorum Avrupa'daki sosyal politik anlayışının değişiyor olması ya da yaklaşımların değişiyor olması gibi bir sonuç veriyor. Son nokta. Mesela Bismark'ın çıkardığı sosyal güvenlik sistemi. Almanya sosyal skolar sistemini en katı uygulayan yer. Orda da bireysel otonomiyi ön plana çıkartan, bireylerin geleceğini kendisi düşünsün fikri ile ortaya çıkan bir piyasalaştırma, özelleştirme, ticarileştirme görüyoruz ki herhalde en son olacak yer Almanya idi. Dolayısıyla bilmiyorum yeterli bir cevap verdim mi? Teşekkür ederim.

BAŞKAN

Mustafa bey devam ediyor.

Yrd.Doç.Dr. MUSTAFA ÇELEN

Son olarak Mehmet Hocamızın sorusuna cevap vermek istiyoruz. Bağlılık ulus devleti erezyona uğratır mı? Ne yazık ki uğratıyor. Ama buradaki erezyon ilk durumda yani ulus devletin hakim olduğu durumda elde edilecek sosyal, siyasal, ekonomik seviyeye nazaran bir üst seviyeyi temsil ettiğinden dolayı bu erezyon katlanılabilir birşey gibi geliyor bana. Teşekkür ediyorum hocam.

BAŞKAN

Evet, çok teşekkür ederim. Yani içeriği bu kadar zengin oturumu sadece 9 dakika rötarla, üstelik bol soruyla tamamlayabildik. Şimdi efendim burada genel kurul aşamasına geçiyoruz.

23 MAYIS 2002 BİRİNCİ GÜN

II. OTURUM 14.00 -15.30

Prof.Dr.Aykut Herekman
Okan Üniversitesi Rektörü
Oturum Başkanı

Doç.Dr.Billur Yaltı Soydan
M.Ü.H.F.
Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler:
Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak

İsmail Engin
G.Ü. İİBF Maliye Bölümü
Vergi Rekabeti: AB ve Türkiye

TARTIŞMALAR

Oturum Başkanı

Prof.Dr. Aykut Herekman
Emekli Öğretim Üyesi

Sayın Billur Yaltı Soydan'ı tebliğini sunmak üzere buraya davet ediyorum.

AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GELECEĞİ TARTIŞMASI EKSENİNDE DOLAYSIZ VERGİLER: UYUMLAŞTIRMAK YA DA UYUMLAŞTIRMAMAK, İŞTE BÜTÜN MESELE BU !

Doç. Dr. Billur Yaltı Soydan
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Vergi Hukuku Anabilim Dalı

1. BİR SORU İLE BAŞLAMAK: AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GELECEĞİ: VERGİLENDİRME BUNUN NERESİNDE OLACAK?

2. SORUNUN YANITI İÇİN DÜNDEN BUGÜNE VERİLERİ TOPLAMAK: AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GEÇMİŞİ: VERGİLENDİRME BUNUN NERESİNDEYDİ?

AÇIK UYUMLAŞTIRMA: Birleşme-Bölünme ve Ana Şirket-Yavru Şirket Yönergeleri

DOLAYLI UYUMLAŞTIRMA: Code of Conduct in Business Taxation

1. Vergide Yeni Yaklaşımın Panoraması

2. Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele: Eylem Kodu: Uyumlaştırmada yumuşak geçiş

a. Kavram ve Terime Dair Bir Parantez

aa. Haksız vergi rekabeti: Bir ticaret hukuku kavramını uluslararası hukukun öznelerine uyarlamak

bb. Şirketlerin vergilendirilmesinde eylem kodu: İçerikten yola çıkarak terime dair bir sonuca ulaşmak

b. Eylem Kodu: Sui generis mi? Soft law mu?

aa. Topluluk tasarruflanm özün biçime önceliği ilkesi ile okumak

bb. Eylem kodunu özün biçime önceliği ilkesi ile okumak

c. Eylem Kodunu Somutlaştıran Metin: Primarolo Raporu

ç.Geçiş Süreci: Haksız vergi rekabeti ile mücadelede başka hukuki dayanaklar bulunabilir mi?

GİZLİ UYUMLAŞTIRMA: Aynm Yapmama İlkesi Ekseninde Avrupa Toplulukları Mahkemesinin Rolü

1. Temel Serbestilerde Aynm Yapmama İlkesi: Mahkemenin hareket noktası: Vergilendirme yetkisinin Topluluk hukukuna uygun kullanımı

2. Mahkemenin Okuma Biçimi

a. Mukim - Mukim Olmayan Aynmında Gizli Ayrımcılık

b. Karşılaştınlabilirlik Testi

aa. Gerçek kişilerde: objektif farkın yokluğu: toplam gelir kriteri

bb. Tüzel kişilerde: objektif farkın yokluğu: vergi matrahı kriteri

aaa. Tüzel kişilerde vatandaş-mukim çakışması

bbb. Vergi matrahı kriteri

c. Haklı Neden Testi: Mali birlik (fiscal cohesion)

3. Mahkemenin Vergilendirme Yetkisinde Açtığı Gediklerden Neresi Görünür?

KISMİ UYUMLAŞTIRMA: Kurumlar Vergisi Matrahında Uyumlaştırması Projesi

3. TÜRKİYE PARANTEZİ: AVRUPA BİRLİĞİ'NE ADAYLIK SÜRECİ:

DOLAYSIZ VERGİLERDE UYUMDA NEREDE DURUYORUZ?

4. SORUNUN YANITI ÎÇİN BİR YAKLAŞIM OLUŞTURMAK

1. BİR SORU İLE BAŞLAMAK: AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GELECEĞİ: VERGİLENDİRME BUNUN NERESİNDE OLACAK?

1 Ocak 2002 tarihinde Dünya, 1950'li yıllarda başlayan "Avrupa Toplulukları"[40] serüveninde bir dönemecin daha aşıldığına tanıklık etti: Avrupa Birliği üyesi on beş ülkenin on ikisinin ulusal para birimleri tarihe karıştı ve insanlık Avrupa ortak para birimi "Euro"nun banknotlarıyla tanıştı. Böylece, hukuki temelini 7 Şubat 1992'de Maastricht'de imzalanan ve 1 Kasım 1993'te yürürlüğe giren Avrupa Birliği Anlaşmasının oluşturduğu üç aşamalı ekonomik ve parasal birlik planı tamamlanmış oldu[41].

Başlangıçtan beri ulusal ekonomilerin entegrasyonu amaç ve görevini üstlenen Topluluğun normatif sistemi, bu temel çekirdek değişmemekle birlikte, çeşitli tarihlerde yeniden tanımlanmış ve bir ileri aşamaya taşınmıştı.[42] Avrupa Topluluğunun Anayasası olarak nitelendirilen[43] Avrupa Topluluğu Anlaşması (Roma Anlaşması)[44], Tek Avrupa Senedi ile değiştirilirken iç pazar (internal market) kesinlik kazanmış, Avrupa Birliği (AB) Anlaşması (Maastricht Anlaşması) ile de entegrasyon yeni ve ileri bir aşamaya geçmişti. Bu anlaşmayla üye devletler, ekonomilerini güç-

Bu çalışmada verdiği destek için M.Ü. Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı öğretim üyesi, sevgili meslekdaşım ve dostum Doç.Dr. Nihal Saban'a teşekkür ederim.

40 Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (1952), Avrupa Ekonomik Topluluğu (1958), Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (1958).

41 Bilgi için bkz., http://www.ecb.int/about/emu.htm

42 SCHÖN, WOLFGANG, "Tax Compeıition in Europe- the legal perspective", EC Tax Review, vol.9, no. 2000/2, s.90.

43 a) Parti Ecologiste 'Les Verts' v. European Parliament. ECR [1986] 1339 <SHAW, JO, Law of the European Union, 2nd ed., London, 1996, s.16).

b) Aralık 2001'de açıklanan Laeken Deklarasyonunda Avrupa vatandaşlarının Anayasasına doğru başlığı altında. Birliğin dört temel anlaşmasının bulunduğu. Birliğin amaçlan, yetkileri ve politik araçlarının bu metinlerde dağılmış olduğu, daha fazla şeffaflığın gerçekleştirilebilmesi için bu metinlerin sadeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir, Deklarasyon, böylesi bir sadeleştirmenin ve yeniden düzenlemenin uzun vadede bir Avrupa Anayasasının kabulüne yol açıp açmayacağı sorusunu da ortaya atmıştır; The Future of Europe-Laeken Declaration, 15 December 2001, SN 273/01, http://www.db.consilium.eu.int

44 1 Ocak 1958'de yürürlüğe giren Roma Anlaşması (ki o tarihte resmi başlığı Avrupa Topluluklarını Kuran Anlaşma idi), çeşitli tarihlerde yeni üye ülkelerin katılımı nedeniyle değişikliğe uğradıysa da en önemli değişiklikler, sırasıyla, 1 Temmuz 1987'de yürürlüğe giren Tek Senet, 1 Kasım 1993'te yürürlüğe giren Avrupa Birliği Anlaşması (Maastricht Anlaşması) ve 1 Mayıs 1999'da yürürlüğe giren Amsterdam Anlaşması ile gerçekleşmiştir. 26 Şubat 2001'de imzalanan Nice Anlaşması İse halen onay sürecinde olup henüz yürürlüğe girmemiştir. Amsterdam Anlaşması için bkz.,OJ C340, 10.11.1997, Nice Anlaşması için bkz., OJ C 80/1, 10.3.2001.

lendirme ve birbirine yaklaştırma ve tek ve istikrarlı bir para birimi de dahil olmak üzere bir ekonomik ve parasal birlik kurma kararlarını açıklamışlar[45] ve bir Avrupa Merkez Bankasının kurulmasını öngörmüşlerdi. Anlaşma, ortak para politikasının oluşumu ve işleyişini bir takvime bağlamıştı. Bugün nihai aşamasına varan bu süreç, ekonomik ve parasal birliğin iki temel yapı taşını oluşturdu: Bir yanda 1995 yılında Avrupa Konseyinin Avrupa ortak para birimi olarak adını koyduğu "Euro" banknotları, diğer yanda 1998 yılında kurulan Avrupa Merkez Bankası[46].

1 Ocak 2002 tarihine yaklaşırken ve izleyen günlerde tartışmalar, AB'nin siyasi birliğe doğru ilerleyip ilerlemediği, federatif bir yapıya dönüşüp dönüşmeyeceği, Avrupa Birleşik Devletlerine doğru yol alıp almadığı sorulan etrafında hararetlenmişti. Bu soruların kaynaklannı Aralık 2001 tarihli Laeken Deklarasyonunda bulmak mümkün[47]:

"Yüzyıllar boyunca, devletler ve insanlar Avrupa kıtasının kontrolünü ele geçirmek için silahlandılar ve savaşlara girdiler. İki kanlı savaşın tahribatı ve Avrupa'nın dünya karşısında zayıf düşmesi, güçlü ve birleşik bir Avrupa hayalinin ancak banş ve birleşme eylemi ile gerçekleşebileceğini ortaya koydu. Çelik ve Kömür Topluluğu, geçmişin kötülüklerinin toptan ve bir seferde ortadan kaldırılması için bir başlangıçtı. Daha sonra buna tarım gibi diğer ekonomik faaliyetler de eklendi. Zamanla, mal, hizmet, insan ve sermaye için gerçek tek bir pazar oluşturuldu ve 1999'da tek para birimi de buna dahil edildi. 1 Ocak 2002'de Euro, 300 milyon Avrupa vatandaşı için günlük hayatın bir parçası olacak.

Yani, Avrupa Birliği aşama aşama gerçekleşiyor. Başlangıçta, sadece bir ekonomik ve teknik işbirliğinden daha fazlasıydı. Yirmi yıl Önce, Avrupa Parlamentosu için doğrudan seçimler yapıldığında, ki o tarihten bu yana Konseyin yanında tek başına mevcudiyetini sürdürmektedir, Topluluğun demokratik meşruiyeti ciddi oranda güçlenmiş oldu. Son on yıl içinde bir siyasal birliğin kuruluş süreci başladı ve sosyal politika, istihdam, iltica, göçmenlik, polis, adalet, dış politika ve ortak güvenlik ve savunma politikası hakkında işbirliği oluşturuldu.

Avrupa Birliği bir başarı öyküsüdür....

Bununla beraber, elli yıl sonra, Birlik yol ayrımına gelmiş bulunuyor, karar anı gel-

45 SCHÖN, s.90.

46 Bkz.,Protocol no.18 on the Statııte of the European System of Central Bank and of the European Central Bank, http://www.ecb.int/about/statescb.htm

47 The Future of Europe- Laeken Declaration, 15 December 2001, SN 273/01, http://www.db.consİlium.eu.int

di çattı. Avrupa birleşmesi yakın. Birlik, ağırlıklı olarak Orta ve Doğu Avrupa ülkesi olmak üzere, ondan fazla yeni üye devletin katılımıyla genişlemek üzere. Böylece Avrupa tarihinin karanlık sayfalarından biri kapanmış olacak: İkinci Dünya Savaşı ve ardından gelen yapay Avrupa bölünmesi. En sonunda Avrupa, kan dökmeyen bir büyük aile olma yolunda, elli yıl önce altı ülke ilk olarak liderliği üstlendiği zaman olandan farklı bir yaklaşımı açıkça gerektiren gerçek dönüşüme doğru ilerliyor"[48].

Avrupa'nın bir yol ayrımında olduğu ve geleceğin Avrupa'sının nasıl şekilleneceği konusunda karar amnın gelip çattığı Laeken Deklarasyonunun ortaya attığı sorulardan da anlaşılabiliyor. Nitekim Deklarasyonda öngörülen ve bu soruların yanıtlanması amacıyla 2004'te yapılacak Hükümetlerarası Konferansın mümkün olduğunca geniş ve açık gerçekleştirilebilmesi için, tartışmanın tarafı olan üye ve aday ülkelerin temsilcileri ile oluşturulan Konvansiyonun ilk toplantısı 28 Şubat 2002'de yapıldı. Türkiye'nin de aday ülke sıfatıyla[49] yer aldığı bu Konvansiyonun temel görevi Birliğin gelecekteki şekillenmesi açısından kilit meselelerin değerlendirilmesi ve olası yanıtların üretilmesi olarak tanımlanıyor. Gelecekteki Avrupa için yanıtı aranan soruları yine Deklarasyondan aktaralım[50]:

"Vatandaşlar ya Avrupa Birliğinden her zaman yerine getirilemeyen beklentiler İçinde oldular, ya da tersine bazen Birliğin üstlenmesi gerekmeyen alanlarda gereğinden fazla müdahalede bulunduğu izlenimine kapıldılar. *Bu nedenle en önemli mesele, Birliğin karşı karşıya kaldığı yeni sorunların ışığında Birlikle üye devletler arasındaki yetki paylaşımını açıklığa kavuşturmak, basitleştirmek ve uyarlamaktır. Bu hem üye devletlere yüklenen görevlerin yeniden düzenlenmesine hem de Birliğe yeni görevlerin verilmesine veya üye devletlerin eşitliğini ve ortak dayanışmasını göz önünde tutarak mevcut yetkilerin genişletilmesine yol açabilir.*

Ortaya atılması gereken bir dizi soru yetki paylaşımının nasıl daha şeffaf hale getirilebileceği ile ilgilidir. Yanı, *Birliğin münhasır yetkisi, üye devletlerin yetkisi ve üye devletlerle Birlik arasında paylaşılan yetkiler şeklindeki üç tür yetki arasındaki bölüşümü daha açık bir hale getirebilir miyiz?* Yetki hangi seviyede en etkin bir biçimde kullanılabilmektedir? Burada ikincillik (subsidiarity) ilkesi nasıl uygulanır?

48 İtalikler benim.

49 Counci) Decision of 8 March 2001 on the principles, prioritİes, intermediate objectives and conditions contained in the Accession Partnership with the Republİc of Turkey (2001/235/EC), OJ L 85, 24.3.2001.

50 The Futıre of Europe- Laeken Declaration, 15 December2001, SN 273/01, http://www. db. consilium.eu.İnt

Anlaşmalarla Birliğe verilmeyen herhangi bir yeğnin üye devletlerin münhasır yetki alanına girdiğini açıklığa kavuşturmak zorunda değil miyiz? Bunun sonuçlan ne olabilir?

Sonraki bir dizi soru ise bu yeni çerçeve içinde ve Topluluk müktesebatına saygı dahilinde, yetkinin yemden organizasyonuna gerek olup olmadığım belirlemeye yönelik olmalıdır. Vatandaşlann beklentileri bu konuya nasıl rehberlik edebilir? Bu, Birlik için ne gibi yeni görevleri ortaya çıkanr? Ve tersine, hangi görevlerin üye devletlere bırakılması daha iyi sonuç verir? *Çeşitli politikalar hakkında Anlaşmalarda hangi değişiklikler yapılmalıdır?...* Son soru, yemden tanımlanmış bir yetki paylaşımının Birliğin yetki alanını genişletme veya üye devletlerin, ya da bu yönde hüküm bulunan hallerde bölgelerin, münhasır yetki alanlanna tecavüz etme sonucu vermemesimn nasıl garanti altına alınacağıdır? Aynı zamanda, Avrupa dinamiğinin sekteye uğramamasını nasıl garanti altına alacağız? Birlik gelecekte de yeni sorunlara ve gelişmelere yanıt verebilme yeteneğini sürdürmeli ve yeni politika alanlarını belirleme yeteneğine sahip olmalıdır. Acaba bu amaçla Anlaşmanın 95 ve 308.maddeleri "yargı müktesebatımn" (acquis jurisprudential) ışığında yeniden gözden geçirilmeli midir?"[51]

Elbette vergi hukukçularının meselesi, Avrupa Topluluklarının kurucu babalarının bugünkü şekliyle bir ekonomik ve parasal birlik tasarlamış olup olmadıklan ya da siyasi birliğe geçilmesini öngörüp öngörmedikleri, veya Avrupa'nın gelecekte federal devlet ya da ulu s-devi etler federasyonu biçimi alıp almayacağı değil[52], vergilendirmenin bu sürecin neresinde yer aldığı, ya da bu süreçten ne oranda nasibini alacağıdır.

Bir ekonomik bütünleşme modeli olarak ekonomik ve parasal birlik üzerine klasik tanım şöyledir: "[E]konomik ve parasal birlik, ekonomik birlik kuran üye devletlerin para, maliye ve sosyal politikaları ile devrevi hareketlere karşı uyguladıkları politikaların birleştirilmesini ve bu politika! ann, kararlan bağlayıcı olan uluslarüstü bir kurum tarafından uygulanmasını gerektirir. Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik bütünleşmenin en ileri derecedeki aşamasıdır. Ekonomik bütünleşmenin bu şekline

51 İtalikler benim. Metinde geçen 95.madde, Konseye, bazı alanlarda, nitelikli oyçokluğu ile iç pazarın oluşması ve işleyişi için gerekli olduğu oranda mevzuat uyumlaştırmasına gidebilme yetkisi verir. 308.madde ise Konseyin, Topluluğun yetki alanına girmemesine rağmen İç pazann İşleyişinin gerekli kıldığı halterde, oybirliği ile müdahalede bulunabilme yetkisini düzenlemektedir. Bu iki yetki boşluk doldurma yoluyla edinilen yetki olarak tanımlanır, bkz., TEKİNALP/TEKİNALP/ATAMER/ODER/OKUTAN, Avrupa Birliği Hukuku, İstanbul, 1997, s.66.

52 Bu konuda her türlü bilgi http://europa.eu.int/futurum/index_en.htm adresinden temin edilebilir.

"tam ekonomik bütünleşme" adı da verilmektedir. Bu düzeydeki ekonomik bütünleşmede topluluk kurumlarına geniş kapsamlı bir vergilendirme yetkisi devredilmesi gerekir"[53].

Bununla beraber mali literatürde, ekonomik ve parasal birlikle vergilendirme arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde iki görüş ileri sürülür. Bir değerlendirmeye göre, parasal birlik ve tek pazar esasen vergi toplama yetkisine sıkı sıkıya bağlı bir ulus devlet birliğidir ve bu, bağımsız maliye politikalarını oluşturma özgürlüklerini daha da önemli kılar[54]. Buna karşılık diğer bir değerlendirmede, uyum!aştırılmamış vergi sistemleri, parasal birlikten sonra çeşitli üye devletler arasındaki serbest ve adil dolaşımı tahrip eden son önemli unsur olarak ele alınır[55]. Diğer bir deyişle, ekonomik ve parasal birliğin oluşumundan sonra, paraları birleştirilen ülkelerin mevcut mali farklılıklarını tolere edemeyecekleri, parasal birliğe doğru yapılacak hareketin, mali birliğe yönelik bir hareket yapılmadığı sürece başarılı olamayacağı savunulur[56].

Avrupa'nın vergilendirme için öngördüğü bugünkü normatif düzenin yapıtaşlarına bakalım. Avrupa Topluluğunun görevi, bir ortak pazar ve bir ekonomik ve parasal birlik kurarak ve 3. ve 4. maddelerde sayılan ortak politikalar veya faaliyetleri uygulayarak, Topluluğun tümünde ekonomik faaliyetlerin uyumlu, dengeli ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilmesi, istihdamın ve sosyal korunmanın en üst düzeye çıkarılması, kadınla erkek arasında eşitliğin sağlanması, sürdürülebilir ve enflasyonsuz bir büyümenin gerçekleştirilmesi, en üst düzeyde rekabet ortamının yaratılması ve ekonomik performansta uyum sağlanması, çevre kalitesinin korunması ve geliştirilmesi, yaşam standartlarının ve kalitesinin yükseltilmesi, ve üye devletler arasında ekonomik ve sosyal bütünleşme ve dayanışmasının sağlanmasıdır, (m.2). İç pazar, üye devletler arasında malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki engellerin kaldırılmasını öngörür (m.3/l-c) " Ekonomik ve parasal birlik ise hem üye devletlere hem de Topluluğa, üye devletlerin ekonomik politikalarının yakın koordinasyonu, iç pazar ve ortak amaçlar temeline oturan ve serbest re-

53 ÇAĞAN, NAMİ, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Anakara, 1988, s.11.

54 Ekonomik parasal birliğin kaçınılmaz olarak vergi uyumlaştırmasını gereksindiği fikrinin hiçbir maddi temelinin bulunmadığı eleştirisi için bkz., KLAVER/TIMMERMANS, "EU Taxation: Policy Competitİon or Policy Coordination", EC Tax Review, vol.8, 1999-3, s. 186.

55 CHOVVN, JOHN, "Monetary Union and Tax Harmonization", Intertax, vol.28, no.3, March 2000, s. 102.

56 MAVRAGANIS, GEORGE, "Corporate Income Tax Harmonization in the Nineties", Bulletin for International Fiscal Documentation, vol.47, April 1993, s.221.

57 Anlaşmanın çeşitli hükümlerinde geçen ortak pazar, iç pazar, tek pazar kavramları arasında nitelik itibariyle fark yoktur, bkz, TEKİNALP, s. 13-14.

kabete dayalı bir serbest piyasa ekonomisine uygun olarak çalışan bir ekonomik politika oluşturma zorunluluğu getirir(m.4/l).

ATA'da, Topluluğun amaçlarının gerçekleştirilmesinde bir araç konumuna yerleştirdiği vergi ile ilgili az sayıdaki hükmün dayanağı olarak Topluluk kurumlarına izafe edilen faaliyetler şöyle belirlenir: malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını içeren bir iç pazarın kurulması (m.3/l-c), iç pazarda rekabetin bozulmamasını sağlayan bir sistemin oluşturulması (m.3/l-g) ve üye devletler hukuklarının ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde uyumlaştırılması (m.3/l-h)[58]. ATA'nın vergilendirme ile ilgili hükümlerine bakıldığında, gümrük birliği ile ilgili olanlar bir yana bırakılacak olursa (m.3/l-a, m.23 (eski.m.9))[59], bunların dolaylı vergilerle ilgili olduğu belirlenir (m.90-93 (eski m.95-99)). Bu düzenlemelerden bir kısmı dolaylı vergiler alanında ayrım yapmama ilkesini düzenler. 93.madde ise dolaylı vergilerde ulusal mevzuatların yönergeler yoluyla uyumlaştırılmasını öngörür ve bu konudaki yetki oybirliğine dayanır. Bunun dışında dolaysız vergilerle ilgili olarak özel bir düzenleme yoktur, yani bu alanda Topluluk kurumları özel olarak yetkilendirilmemiştir. Bununla beraber, mevzuatların uyumlaştırılması başlığı altında, oybirliğine dayalı olarak, ortak pazarın işleyişini veya kuruluşunu doğrudan etkileyen konularda Konseyin mevzuat uyumlaştırmasına gidebileceği belirlenir (m.94 (eski m.100)) ve mali konular, 95.maddede (eski m.100a) öngörülen nitelikli çoğunluk temeline dayanan uyumlaştırma prosedürünün kapsamı dışında bırakıldığından dolaysız vergiler alanında Topluluk kurumlarının yetkisi 94.maddeye dayanır. Diğer yandan, ATA'nın 5.maddesinde[60] yer alan ikincillik ilkesinden de burada söz etmek gerekir. Bu ilke, Topluluk ile üye ülkeler arasında yetki sınırı çizmeye çalışan, Topluluğun münhasır yetkileri dışında kalan, yani yarışan yetki alanlarına giren konularda uygulanan ve Topluluğun yetkisini ikincil bir konuma yerleştiren bir ilkedir.

Laeken zirvesinin temel soruları vergilendirmenin mevcut normatif düzenine uyarlandığında, soruyu şöyle formüle etmek gerekir: ekonomik ve parasal birlik etrafın-

58 EASSON, A.J., Taxation in ihe European Community, London, 1993, s. 13; SCHÖN, s.91.

59 Bkz, YALTI SOYDAN, BİLLUR, Gümrük Birliğinin Hukuki Yapısı, İstanbul, 1997.

60 a) Maastricht Anlaşmasıyla ATA'ya eklenen 5.madde - Topluluk, bu Anlaşmayla kendisine tanınan yetkilerin ve amaçların sınırları içinde tasarrufta bulunacaktır. Münhasır yetkisine girmeyen alanlarda, Topluluk, ikincillik ilkesine göre, yalnızca önerilen tasarrufun amaçları üye ülkeler tarafından yeterince gerçekleştirilemediği ve dolayısıyla önerilen tasarruf boyut ve etkileri bakımından Topluluk tarafından daha iyi gerçekleştirilebildiği takdirde ve bu oranda tasarrufta bulunur. Topluluğun hiçbir tasarrufu, iş bu Anlaşmanın amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olanı aşmayacaktır. (TEKİNALP, s.81.)

b) Bu konuda bilgi için bkz., TEKİNALP, s.80-87; SHAW, s.82-86.

da vergilendirme alanında görev dağılımı ve yetki paylaşımı gözden geçirilmeli midir? Yetki hangi seviyede kullanılmalı ve nasıl organize edilmelidir? Vergilendirme ile ikincillik ilkesinin konumu nasıl belirlenebilir?

Bu çalışma soruyu şöyle tercüme ederek bir yanıt aramayı hedefler: Serbest rekabete dayalı bir ortak pazarı, ortak parası, ortak bir merkez bankası, üye ülke vatandaşlığının yerini almasa bile ona eşlik eden bir Avrupa vatandaşlığı kurumu[61] ve ortak bir güvenlik ve savunma politikası[62] olan Avrupa Birliğinde vergilendirmenin bugünkü şekliyle kalması mümkün müdür? Acaba geçmişten bugüne yürünen yoldaki deneyimler, bu sorunun yanıtı için tahminlerde bulunmayı sağlar mı?

Geçmiş projeksiyonuyla geleceğe bakma yöntemine dayalı olan ve uygulama alanı olarak dolaysız vergi pratiğine dayanan bu çalışma, sadece AB vergi hukukunu anlama değil, ama aynı zamanda Türkiye'nin aday olduğu bir hukuk mekanını anlama ve Türk vergi hukukunda gelecekte olası değişimleri öngörme ve anlama çabası olarak değerlendirilmelidir. Çünkü, eğer Avrupa'nın geleceği Türkiye'nin geleceği ise, Türkiye'nin yüzünü döndüğü bir mekandaki her gelişme esasen Türkiye ile "ilgili"dir ve yukarıdaki her soruya Türkiye'nin de bir cevabı olmalıdır.

2. SORUNUN YANITI İÇİN DÜNDEN BUGÜNE VERİLERİ TOPLAMAK: AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GEÇMİŞİ: VERGİLENDİRME BUNUN NERESİNDEYDİ?

AÇIK UYUMLAŞTIRMA: Birleşme-Bölünme ve Ana Şirket-Yavru Şirket Yönergeleri

"Avrupa Ekonomik Topluluğu, Roma Anlaşması ile kurulduğunda, başlangıçta muamele vergilerinin ve özel tüketim vergilerinin üye devletlerarası ticareti, kurumlar vergisinin de üye devletler arasındaki sermaye hareketlerini engellediği düşünülmüştü. Gelir vergisinin ise sermaye ve işgücü hareketlerini engellemekle birlikte üye devletlerin ulusal yetki alanlarında bırakılması uygun görülmüştü"[63]. Nitekim

6) Amsterdam Anlaşması ile değişik Avrupa Topluluğu Anlaşması, Bölüm 11, Birlik Vatandaşlığı, m.17 vd. (OJ C 340, 10.11.1997).

62 a) Amsterdam Anlaşması İle değişik Avrupa Birliği Anlaşması, Bölüm V, Ortak Güvenlik ve Savunma Politikası, m. I1-29(OJC 340, 10.11.1997).
b) Bilgi için bkz., Council of the European Union, Presidency report to the Göteborg European Council on European Security and Defence Policy, 9526/1/01 REV 1, COSDP 142, Brussels, 11 June 2001, http://www.eu200I.se/static/eng/pdf/rapport0612.pdf; Council of the European Union, Draft Presidency Report on European Security and Defence Policy to European Council. 15193/01 COSDP 333, Brussels, II December 2001: http://register.consilium.eu.int/pdf/en/01/st 15/15193en 1 .pdf

63 ÇAĞAN, s. 15.

bu yaklaşım, kurucu anlaşmanın metnine de yansımıştı. Dolaylı vergiler alanında Topluluk kurumlan açık bir biçimde yetkilendirilmiş (m.93)[64] , buna karşılık dolaysız vergiler alanında özel bir yetldlendirme hükmü yer almamıştı. Bununla beraber, Anlaşmanın mevzuatlann yakınlaştınlması ile ilgili genel düzenlemesi Komisyonun kuruluştan beri kurumlar vergisi alanındaki uyumlaştırma önerilerinin hukuki temelini oluşturmuştu. Bu hukuki temel, gerek dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmayı öngören düzenleme (m.93) gerekse dolaysız vergilerde uyumlaştırmaya kapı açan hüküm (m.94), üye devletlerin oybirliği esasına oturmuştu.

Bugünkü şekliyle, "Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komiteye danıştıktan sonra, üye devletlerin ortak pazann kumlusu veya işleyişi üzerinde doğrudan etkili olabilecek yasa, tüzük veya yönetmelik hükümlerinin yaklaştınlması için oybirliği ile yönergeler çıkartır" (m.94) hükmü, Komisyonun 1969 yılında harekete geçmesi ve iki yönerge (birleşme ve ana şirket-yavru şirket yönergeleri) tasansı[65] oluşturması sonucunu verdi. Komisyon bununla da kalmadı ve 1975 yılında[66] kurumlar vergisi sistemi, matrah ve oranlar için sınırlı seviyede bir uyumlaştırma için yönerge taslağım[67] ve 1976 yılında -sonradan çok taraflı bir anlaşmaya dönüşen- tahkim yönergesi taslağım sundu[68].

1984-85 yılına gelindiğinde Komisyon, zarar mahsuplanm konu alan yönerge önerisini ortaya koymuştu[69]. Fakat bütün girişimlerin sonuçsuz kalması üzerine Komisyon, 1975 ve 1984/1985 önerilerini geri çekti ve 1990'da ikincillik (subsidiarity) ilkesi etrafında bütün girişimlerin üye devletlere danışma usulü altında geliştirilme-

64 Madde 93- Konsey; Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komiteye danıştıktan sonra muamele vergilerine, özel tüketim vergilerine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatlann uyumlaştırılması İle ilgili hükümleri, 14.maddede öngörülen süre İçinde ve uyumlaştırmanın İç pazann kurulmasını ve işleyişini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde oybirliği ile kararlaştırır. (Bu çalışmada Avrupa Topluluğu Anlaşmasının Amsterdam Anlaşması İle değişik metinlerinin çevirileri yapılırken Haluk Günugur'un Anlaşma çevirisinden yararlanılmış, söz konusu metinler güncelleştirilmiştir, bkz., GÜNUĞUR, HALUK (çev.), Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Anlaşma (Roma Anlaşması), 2.Baskı, Ankara, 1988.)

65 GOERGEN, ROBERT, "Harmonization of Enterprise Taxatİon in the European Communİty", Bulletin for International Fiscal Documentation, vol.45, July/Augusf 1991, s.312, dpn. 1 ve 2.

66 Bu konuda, Neumark Raporu (1963) ile Tempel Raporunu (1970) kurumlar vergisi uyumlaştırması girişimlerinin Öncülü olarak zikretmek gerekir; BIRD, RICHARD M, "Corporate-personal Tax Integration", in Tax Coordination in the European Communİty, ed. Sijbren CNOSSEN, Kluwer, Deventer, 1987, s.227-228.

67 Draft Directive for the Harmonization of Systems of Company Taxatİon and Withholding Taxes on Dividends, COM(75) 392 final.

68 YALTI SOYDAN, BİLLUR, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, 1995, s.357.

69 Bkz. ANDEL, NORBERT, "Determination of Company Profits" in Tax Coordination in the European Communİty, s.294-296.

sini önerdi . Gerçekten de üye devletlerin isteksizliği karşısında, 1988 yılında hazırlanan kurumlar vergisi matrahlarının uyumlaştırılması öneri taslağı masaya dahi getirilmemişti[71].

1969 yılında başlayan bu girişimlerin bir kısmı 1990'lara varıldığında ancak iki yönerge ve bir anlaşma ile somutlaştı. Ve önerilerin devamına rağmen, uyumlaştırma bu iki direktif ve anlaşma ile sınırlı kaldı. 1990'da, yani 21 yıl sonra, elde sadece Bir-Ieşme-Bölünme Yönergesi[72], Ana Şirket-Yavru Şirket Yönergesi[73] ve Tahkim Anlaşması[74] vardı. Bu durum günümüzde de geçerliliğini koruyor.

70 Guidelines on Company Taxation, Commission Communİcation to Parliament and Council, 20 April 1990, SEC (90) 601 final.

71 Towards the Internal Market Without Tax Obstacles - A strategy for providing companies with a Consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, Communİcation from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23.10.2001, COM(2001)582 final, s.4.

72 a) Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfer of assets and exchanges of shares conceming companies of different Member States, OJ L 225, 20 August 1990. (Bu yönergenin kapsamının genişletilmesi için getirilen yönerge önerisi hakkında bkz., COM (93) 293 final.)
b) Bu yönerge, sınır ötesi birleşme, bölünme, sabit kıymet transferi ve hisse değişimi önünde, işlemin yapıldığı tarihte gizli değer artış kazançlarının vergilendirilmesi yoluyla oluşabilecek mali engelleri kaldırmayı garanti altına alır. Bu yönerge sadece üye devletlerde mukim şirketler arası İşlemlere uygulanır. Söz konusu işlemler bir üye devlette mukim şirketler arasında yapıldığında, değer artış kazançları fiilen realize edildikleri tarihe kadar ertelenmektedir. Yönerge aynı sistemin sınır ötesi işlemlere de uygulanmasını sağlamaktadır (GOERGEN, s.313).

73 a) Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225, 20 August 1990. (Bu yönergenin kapsamının genişletilmesi İçin getirilen yönerge önerisi hakkında bkz., COM (93) 293 final.)
b) Bu yönerge, bir yavru şirketin, diğer bir üye devlette kurulu ana şirketine dağıttığı karlar üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını öngörür. Bu yönergenin hükümlerin faydalanabilmek için, ana ve yavru şirketlerin her birinin üye devletlerin birinde o ülke mevzuatına göre kurulmuş olması ve o ülkede kurumlar vergisine tabi olması gerekir. Yavru şirketin sermayesinin % 25'ini elinde bulunduran şirket ana şirket sayılır; ancak üye devletler minimum iştirak oranım daha düşük miktarda tespit etme olanağına da sahiptir. Üye devletler, aynı zamanda, en az iki yıl sürekli iştirak koşulunu da getirebilirler. Bu yönerge çerçevesinde çifte vergilendirme şu şekilde ortadan kaldırılır: ana şirketin mukim olduğu devlet, yavru şirketten elde edilen kar paylarını ya vergiden istisna edecek ya da ana şirkete, yavru şirketin kendi karı üzerinden bu şirketçe Ödenen kurumlar vergisi ve gelir vergisi kesintileri İçin mahsup olanağı tanıyacaktır. Yavru şirketin mukim olduğu devlet ise kar payı dağıtımına hiçbir vergi tevkifatı uygulamayacaktır (GOERGEN, s.313).

74 a) Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elİmİnation of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225, 20 August 1990. (Bu anlaşmanın değiştirilmesi için getirilen protokol Önerisi hakkında bkz., OJ C 202, 16 July 1999.)
b)Bu anlaşma, bağlı işletmeler arası transfer fiyatlaması ayarlamalarından kaynaklanan ihtilafların vergi idarelerince belirli bir süre içinde çözümlenmesini, aksi takdirde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında tahkim usulünün devreye girmesini öngörür (bkz. YALTI SOYDAN, s.357-358; GOERGEN, s.314).

1990 yılının sonlarında Komisyon iki yönerge önerisini daha masaya koydu. Bunlardan ilki yavru şirket ve işyerlerinde doğan zararların sınır Ötesi mahsubunu konu ediniyordu[75]. Diğeri ise farklı üye devletlerdeki bağlı şirketler arasında gerçekleşen faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerine uygulanan vergileri ortadan kaldırmayı hedefliyordu. Bu öneri 1994'te geri çekilmekle birlikte, 1998'de yeni bir öneri halinde tekrar gündeme getirildi[76]. Bugün her iki öneri de masada beklemeye devam ediyor[77].

1969'dan 1990'a kadar geçen 21 sene içinde, kurumlar vergisinde uyumlaştırmanın neden sadece iki yönerge ve bir anlaşma seviyesinde gerçekleştirilebilmiştir?

İlk yanıt, muhtemelen, üye devletlerin egemenliklerinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini sınırlamaktan sakındıkları, bu konuda isteksiz davrandıkları, bu uzun sürenin devletlerin vergilendirme yetkisi konusundaki duyarlılıklarını kanıtladığı olacaktır. Bu elbette doğru bir argümandır ve izleyen dönemlerdeki deneyim bunun doğruluğunu destekleyecektir. Fakat, bu konuda bir başka yanıt daha üretilebilir. Bu sürenin uzunluğu, "Toplulukta dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmanın kaçınılmaz olarak ekonomik gelişmelere ve Özellikle de ekonomik entegrasyon sürecinin aldığı şekle bağlı olduğu argümanını destekler. Kurumlar vergisi ile ilgili ilk yönergeler 1969 yılında Konseyin önüne sunulduğunda Topluluk Gümrük Birliği sürecini henüz gerçekleştirmiştir (1 Temmuz 1968), buna karşılık önerilen önlemler bir tek pazarın gereksinmelerine yanıt verecek önlemlerdir. Topluluk tek pazann oluşturulması hedefine yaklaştıkça bu önlemlere açık ve yakın gereksinim, kabul edilmeleri sonucunu verecek şekilde ortaya çıkmıştır (Temmuz 1990)"[78]. Nitekim, bundan sonraki gelişmeler sözünü ettiğim her iki yanıtı da destekleyecektir.

DOLAYLI UYUMLAŞTIRMA: Code of Conduct in Business Taxation

1. Vergide Yeni Yaklaşımın Panoraması

1 Ocak 1993'te oluşturulan iç pazarın işleyişi şunlan gereksinir:

- sermayenin bir üye devletten diğerine sapmaya uğramadan akışının sağlanması,

75 Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterpriscs of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States, COM (90) 595 final.

76 Proposal for a Council Directive on a common system on taxation applicable to interest and royalty payments made betvveen associated companies of different Member States, COM (98) 67 final.

77 COM (2001)582 final, s.4.

78 MAVRAGANIS, s.222.

- sınır-ötesi işlemlerde engellerin ortadan kaldırılması,

- serbest rekabet ortamının sağlanması,

- ekonomik verimliliğin arttırılması,

- üye ülkelerin Topluluktaki gerçek ve tüzel kişilere karşı ayrımcılık yapan yasalarının ortadan kaldırılması[19].

Komisyonun üye devletlerin kurumlar vergisi yapılarıyla yaklaşmakta olan iç pazann işleyişi arasındaki ilişkiyi incelemek üzere görevlendirdiği bağımsız uzmanlar komitesi, 1992'de yayınlandığı raporunda (Ruding Raporu olarak bilinir), üye devletlerin kurumlar vergisi yasalanndaki farklılıkların iç pazann gereksinimlerim karşılamayacağı sonucuna varmıştır[80]. Burada söz konusu raporun aynntılan incelenmeyecektir. Ancak ilginç olan Komisyonun, yıllar sonra, bu rapordaki "aynntılı ve değerli bulgu ve önerilerin sınırlı bir destek gördüğü ve ilerleme sağlama konusunda başansız olduğu" yönündeki açıklamasıdır[81]. Nitekim bu açıklama, 1990-2000 yıllan arasında açık bir uyumlaştırmanın gerçekleşmemiş olması karşısında, durumu net bir biçimde ifade eden bir açıklamadır. 1996 yılma kadar, şirketler arası sınır ötesi faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde vergi tevkifatlannı kaldırmayı öngören yönerge tasansı, sımr Ötesi zarar mahsupları yönerge tasansı, ana ştrket-yavru şirket ve birleşme-bölünme yönergelerinin kapsamını genişletme yönerge Önerileri, Konseyin önünde beklemiş, bloke edilmiştir[82].

1996 yılı Komisyonun global ve kapsamlı yeni bir vergi yaklaşımı oluşturduğu ve bunu Maliye Bakanları Konseyinin Verona toplantısına sunduğu yıldır. Yeni yaklaşım, (1) üye devletlerin vergi gelirlerinin istikrara kavuşturulmasını, (2) tek pazarın düzgün işleyişinin sağlanmasını ve (3) istihdamın arttırılmasını içerir .[83] Komisyon bu yaklaşımın amacını daha sonraki bir raporunda, "amaç, vergilendirme meselelerini Topluluk politikalarının genişleyen kapsamına oturtmak ve, *özellikle, Birlik*

79 MAVRAGANIS, s.220.

80 Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, 1992.

81 COM(2001)582 final, s.4.

82 http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/126036.htm

83 Taxation in the European Union, Discussion paper for the İnformal Meeting of ECOFIN Ministers, Commission of the European Communities, Brussels, 20.03.1996, SEC(96) 487 final, s.2.

içinde bir vergi koordinasyonuna gidilmemesinden doğan ekonomik ve sosyal dezavantajların değerlendirmeye alınmasını önermekti" şeklinde açıklamıştır[4].*

Önce, AB'yi vergiden yeni bir yaklaşım oluşturmaya ve önlem almaya iten ekonomik ve sosyal dezavantajlar nelerdi sorusunu sormak ve bir panorama tespiti yapmak gerekir.

AB'nin ekonomik oluşumunda geleneksel yaklaşım, Özel teşebbüsün (enterprise) serbest rekabetine, buna karşılık üye devletlerin, hukuk düzenlerinin uyumu ve koordinasyonu bakımından, Topluluk hukukunun çatısı altında birleşmelerine dayanır. Fakat, hukuk düzenleri arasında 'rekabet' bu ideali ters yüz etmiş; doksanlı yıllarda ekonomik aktörlerin getirişini çekmek için birbirleri ile rekabete giren artık devletler olmuştur. Burada ekonomik aktörler, hangi vergilendirme yetkisine bağlanmak istediklerine, vergi matrahının hangi devlet tarafından kavranacağına karar verir bir pozisyona girmiştir[85]. Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin etkisiyle giderek artan oranda hareket kazanan uluslararası sermayenin ülke içine çekilmesi için sürdürülen sınırsız rekabet iki sonuç doğurmuştur: Birincisi, hazine gelirlerinin hareketli sermaye kazançlarına nazaran daha az hareketli ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelmesi, ve ikincisi, vergi uyumlaştırması olmadığı için adil olmayan rekabet mekanizmalarına başvurularak diğer ülke hazinelerinin aleyhine sonuç yaratılması. Bu panoramada, özellikle hareketli mahiyet taşıyan uluslararası faaliyetler ve sermayeye yönelik bir dizi özel vergi rejimi, istisna ve vergi avantajı başrol oynamıştır[86]. Oysa bu tablo, ne mali disiplin ilkesi[87] ile ne de rekabete dayalı tek pazann ticaret sapması olmaksızın çalışması esası ile uyuşur.

Bu tablo, uyumlaştırmadan kaçınma ve AB üyesi devletlerin vergi sistemlerini ve vergi gelir düzeyini serbest pazar güçlerine bırakma yaklaşımının [88] bir sonucudur, ki buna Komisyon şöyle açıklık getiriyor[89]:

84 Communİcation from the Commission to the Council and the European Parliament, Fİrst Annual Report on the Implementation of the Code of Conduct for Business Taxation and Fiscal State Aid, Progress Report on the Work Concemİng the Taxation of Income From Savings and a Common System of taxation for lnteresi and Royalty Payments Betvveen Associated Companies, Brussels, 25.11.1998, COM(98) 595 final, s.2. (İtalikler benim)

85 SCHÖN.s.91.

86 Bkz., SEC(96) 487 final, s.2-9.

87 a) Anlaşmanın 104.maddesine göre, üye devletler yüksek bütçe açıklarından kaçınacaktır,
b) MAVRAGANIS, s.221.

88 SCHÖN, s.91.

89 Komisyon metinde uyumlaştırma (harmonisation) yerine koordinasyon (coordination) terimi kullanmaktadır. Oysa bu terimler arasında anlam ve hukuki sonuç farkı yoktur; bkz., TEKİNALP, s.590; YALTI SOYDAN, BİLLUR, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi-Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, İstanbul, 1998, s.10, dipnotu 36.

"AB'nde vergi koordinasyonu iki ana engelle karşılaşmıştır: karar alma mekanizmalarına ilişkin kurallar ve koordinasyon kararlarının alınmamasından kaynaklanan ekonomik ve sosyal olumsuzluklara ilişkin bütüncül bir perspektif eksikliği....Belirli önerilerin kabul edilmesiyle katlanılacak maliyet üye devletlerce genellikle bilinirken, bazılarının reddedilmesinden doğacak maliyet için aynı şey söylenemez...vergi koordinasyonundaki başarısızlık sadece tek pazarda sapmalara sebep olmamış, fakat aynı zamanda -çok net görülmemekle birlikte- işsizliğin üretilmesine ve hatta vergi matrahında erozyona neden olacak olanakların yaratılmasına da katkıda bulunmuştur. Ulusal mali egemenlik üzerindeki bariz savunma, özellikle hareketli vergi konulan üzerinde olmak üzere, vergi kaybı yoluyla gerçek bir mali egemenlik kaybına sebep olmuştur. Bu olgunun yarattığı açıklan karşılamak için her üye devlet emek gelirlerini daha fazla vergilendirmek zorunda kalmıştır. Bu durum istihdam ve gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır.... Oysa, mali egemenliğin sınırlı ve tasarlanmış bir biçimde ortak karar mekanizmalanna devredilmesiyle her bir üye devletin egemenliğinin pazar güçlerine bilinçsiz bir biçimde terk edilmesinin önüne geçilmiş olabilirdi..."[90] .

Geçmiş birkaç on yıl içinde vergi uyumlaştırması üye devletlerin ulusal egemenliklerinin kaybı anlamında değerlendirilirken, uluslararası vergi rekabeti baskısının, mali hareket alanını vergi yasalarının ulusüstü bir kurum tarafından koordine edilmesinden çok daha fazla oranda smırlayabileceğinin anlaşılmasıyla [91], yeni yaklaşım ECOFIN'de kabul görmüştür. Bununla beraber, yeni yaklaşımı somutlaştıran vergi paketini tam bir uyumlaştırma perspektifine oturtmak elbette doğru değildir. Nitekim Komisyonun, hiçbir üye devletin vergi gelirlerinde kayba neden olan vergi engellerini ve diğer sebepleri tek başına ortadan kaldıramayacağı, ancak Komisyonun alınacak önlemlerde ikincillik (subsidiarity) ilkesine tamamen sadık kalarak, farklı sorunlara farklı çözümler arayacağı, gereken hallerde bir miktar uyumlaştırmanın diğer araçlann daha uygun olduğu hallerde ise bu araçların önerileceği, burada tek başına bir uyumlaştırma meselesinin olmadığı [92] şeklindeki açıklamalan da burada 'pragmatik ve gerçekçi' bir yaklaşım tercihinin altını çizer [93].

90 SEC(96) 487 final, s. 10-11. (İtalikler benim)

91 SCHÖN,s.96.

92 SEC(96)487 fmal,s.ll.

93 Bkz., Taxation İn the European Union, Report on the Development of Tax Systems, Presented by the Commission, Brussels 22.10.1996, COM (96) 546 final.

1997 yılı sonunda somutlaşan ve yeni yaklaşımla hazırlanan vergi paketi tam da bu perspektifi yansıtır. 1 Aralık 1997'de kabul gören paket üç boyutludur[95] : Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu (Code of Conduct for Business Taxation)[96], Topluluk içinde faiz gelirlerinin asgari düzeyde vergilendirilmesi yönerge önerisi[97] ve bağlı şirketler arası faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerine ilişkin yönerge önerisi[9]*. Dikkat edilirse, paket hukuki açıdan bağlayıcı iki yönerge önerisi içermektedir. Buna karşılık esasen bir Konsey Kararı ile ihdas edilen Eylem Kodu, ki aşağıda açıkça görüleceği üzere haksız vergi rekabeti ile mücadelenin ana eksenidir, kendine özgü niteliğiyle uyumlaştırmada ancak bir ara aşama olarak nitelenebilir. Bundan sonraki bölümlerde bu değerlendirmeyi somutlaştırmak üzere Kodun niteliğine ve İçeriğine değinmem gerekir.

2. Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele: Eylem Kodu: Uyumlaştırmada yumuşak geçiş

Yeni yaklaşım ekseninde Komisyon tarafından hazırlanan vergi paketinin kilit parçasını [99] Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu oluşturur. Kod, üye devletler arasında haksız, zararlı, adil olmayan bir vergi rekabetine yol açan vergi düzen-

94 Paketin hazırlık süreci için bkz.; a) Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition, Communİcation from the Commission to the Council, Brussels, 01.10.1997, COM (97) 495 final; *b)* A package to tackle harmful tax competition in the European Union, Communİcation from the Commission to the Council and the European Parliament, Brussels, 05.11.1997, COM (97) 564 final.

95 Yeni vergi yaklaşımında gündeme alman devlet yardımları bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

96 Resolution of the Council and the Represenlatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code ot conduct for business taxation, OJ C 002, 06/01/1998.

97 a) Projıosal for a Council Directive to ensure a minimum of effective taxation of savings income in the form of interest payments withİn the Communİty, COM (98) 295 final.
b) Bu yönerge önerisi, faiz gelirleri bakımından üye devletlere İki seçenek sunmaktadır. Üye devletler, ya diğer üye devletlerde mukim vergi yükümlülerinin faiz gelirleri hakkında ilgili üye devlete derhal bilgi verme seçeneğini, ya da diğer devletlerde mukim vergi yükümlülerinin faiz gelirlerini minimum %20 oranında vergi tevkifatına tabi tutma seçeneğini tercih edeceklerdir.

98 a) Proposal for a Council Directive on a common system on taxation applicable to İnterest and royahy payments nıade between associated companies of different Member States, COM (98) 67 final.
b) Bu yönerge önerisi, grup içi şirketler arasındaki faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerine kaynakta uygulanan vergileri ortadan kaldırmayı konu almaktadır.

99 COM (97) 495 final, s.5.

lemelerinin koordinasyon yoluyla azaltılması ve ortadan kaldırılmasını hedefler . Burada Kodun içeriğine girmeden önce, bir parantez açarak bazı temel kavramları ve Türkçe terim seçimindeki nedenselliği, tebliğin konusundan uzaklaşma pahasına, açıklamam gerekir.

a. Kavram ve Terime Dair Bir Parantez

aa. Haksız vergi rekabeti: Bir ticaret hukuku kavramını uluslararası hukukun öznelerine uyarlamak

Bir ticaret hukuku kavramı olan haksız rekabet, rekabet hakkının kötüye kullanılmasıdır [101] ve şu şekilde tanımlanır: "iktisadi rekabetin iyi niyet kurallarına aykırı olan aldatıcı davranış ve başkaca suretle her türlü kötüye kullanılması, haksız rekabettir"[102]. Bu anlamda, haksız rekabet kavramı, ekonomik rekabette müşteri çekmek için yapılan yarışta hem kullanılacak araçların iyi niyet kurallarına aykırı olarak meşru olmamasını, hem de rekabet hakkının iyi niyet kullarının dışına çıkılarak kötüye kullanılmasını içerir [103]. Haksız rekabetin önlenmesi için öngörülen hukuki yaptınmlann uygulanması için mutlaka bir zararın doğmuş olması gerekmez, zarar tehlikesinin varlığı da yeterli kabul edilir [m].

Rekabet kilit kavramı makro düzleme taşındığında, küreselleşen ve liberalleşen günümüz pazar ekonomisinde, devletlerin, sınır ötesi hareket hacmi ve hızı son derece artmış bulunan uluslararası sermayeyi çekme yarışında birbirlerine nazaran rekabet öznesine dönüştüğü görülür[105] . Fakat bu küresel ekonomik düzende arzu edilen, yatınmcının azami faydaya yönelik yatırım yerini serbestçe seçme olanağına sahip olması ve bunun karşılığında devletlerin vatandaşlannın küreselleşmenin fayda ve zararlarının adil dağılımına yönelik meşru taleplerini karşılama olanaklarının engellenmemesidir[106]. O zaman devletlerin rekabette vergi sistemlerini hem pazann doğal akışını bozmayacak hem de diğer devletlerin vergi gelirlerine zarar vermeyecek

100 a) SCHÖN, s. 96.
b) Haksız vergi rekabeti ile mücadele sadece AB'ye özgü olmayıp, OECD bünyesinde de sürdürülmektedir. Bu konuda her türlü bilgi http://www.oecd.org adresinden temin edilebilir.
101 İMREGÜN, OĞUZ, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, 11.Bası, İstanbul, 1996, s.78.
102 İMREGÜN, s.80; Bkz. TTK, m.56.
103 Bkz., İMREGÜN, s.80-81.
104 İMREGÜN, s.87.
105 Bkz., OWENS, JEFFREY, "Taxation in a Global Market", 1 March 2002, http://www.oecdobserver.org
106 HAMMER/OVVENS, "Promoting Tax Competition", s. 1, http://www.oecd.org

şekilde adil .bir biçimde kullanmaları meşru ve temel bir veri olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık, vergi sistemlerinin birbirlerine nazaran yansında, vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılması da mümkündür.

Hukuksal olarak haksız rekabet, kötüye kullanma ve iyi niyet kurallanna aykınlık kavramları üzerine oturduğuna göre, devletler arasındaki vergi rekabetinde iyi niyet kurallanna uyma yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı, bunun uluslararası hukukta bir karşılığının mevcut olup olmadığı sorulabilir. Uluslararası Adalet Divanı Statüsünün 38.maddesinde "uygar uluslarca benimsenen hukukun genel ilkeleri, uluslararası hukukun asli üçüncü kaynağı olarak sayılır[107]. Bu açıdan hakkın kötüye kullanılmaması ilkesi, iyi niyet ilkesinin bir uzantısı olarak uluslararası hukukun kaynakları arasında yer alır. Hakkın kötüye kullanılması, keyfi ve mantığa aykın bir biçimde, hakkın amacı dışında veya başkasına zarar verme niyeti ile kullanılması olarak değerlendirilir[108]. Devletler arasında vergi rekabetinin kötüye kullanılması, uluslararası hukuk bağlamında, bazı devletlerin diğer devletlerin mali menfaatlerine aykırı olarak "dostane olmayan veya açıkça veya üstü örtülü gayri meşru davranışlarının"[109] haksız vergi rekabeti oluşturacağı sonucuna götürür[110] .

Konuya biraz daha yakından bakalım. Haksız vergi rekabeti, vergi sistemlerinin, vergi yükümlülerine vergilerini asgari düzeye çekme veya vergiden kaçınma olanağı veren ve esas olarak coğrafi olarak hareketli sermayenin çekilmesi amacıyla uygulanan ve diğer ülkelerin vergi gelirleri üzerinde zararlı etkiler yaratan olanaklarla donatılmasının bir sonucudur[111]. Burada söz konusu olan, ekonomik davranış kalıplarını tahrip potansiyelini arttıran ve vergi yükümlüsünün mukimi olduğu ülkede vergi yasalarına uymama yollarını genişleten vergi rejimleridir[112]. Diğer bir deyişle,

107 PAZARCI, HÜSEYİN, Uluslararası Hukuk Dersleri, 3.Bası, Ankara, 1992, s.230.

108 PAZARCI, s.240-241.

109 a) ROSEMBUJ, TULIO, "Harmful Tax Competition", Intertax, vol.27, no.10, October 1999, s.319.

b) Burada ticaret hukuku kavramından uluslararası hukuk kavramına geçişte, ROSEMBUJ'un makalesinin konuya çok farklı açıdan bakmakla birlikte kapı açtığını belirtmek isterim.

110 Haksız vergi rekabetinde, devletlerin uluslararası hukuk bağlamında sorumluluklarına gidilip gidilemeyeceği de ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur. Fakat bu çalışmanın konusu haksız vergi rekabeti olmadığı için bu hukuki değerlendirmenin ayrıntısına girmiyor, vergi hukukçusu meslektaşlarımın dikkatini çekmekle yetiniyorum. Bu konuda bkz., ROSEMBUJ, s.316 vd.; van der BRUGGEN, EDVVIN, "State Responsibilİty under Customary Internationa! Law in Matters of Taxation and Tax Competititon", Intertax, vol.29, no.4, April 2001, s. 115 vd.

111 OECD, Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue, Paris, 1998, s. 13, para 23 vd.

112 HAMMER/OVVENS, "Promoting Tax Competition", s.l, http://www.oecd.org

vergi rekabeti, vergi yükümlüsünün, mukimi olduğu ülkede kamu hizmetlerinden yararlanmaya devam etmekle birlikte, vergi yükünü önemli ölçüde azaltma ve hatta hiç vergi ödememe olanağı veren yollar tanındığında haksız vergi rekabetine dönüşür[113].

Haksız vergi rekabetine, vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeler veya vergi cenneti olmamakla beraber sermaye ve finans akışını ve buna paralel vergi gelirlerini, diğer ülkelerden vergi istisnaları aracılığıyla çekmek yoluyla saptıran ülkeler sebep olur"[4]. Bu çerçevede, rekabet halinde olan devletleri, karşılığında dengeli bir fedakarlık yapmaksızın, vergi gelirlerinden mahrum bırakan vergi düzenlemeleri haksız olarak nitelenir. Özellikle ***yabancı*** *kişi ve sermayeye lehte ve özel koşullar tanıyan, ama ulusal yatırımcıları bu imtiyazlardan yararlandırmayan* ***kapalı*** *vergi rejimleri* haksız olarak kabul edilir. Bu rejimler, ulusal vergi gelirleri bakımından önemli düzeye ulaşan bir dezavantaj yaratmadan vergi matrahının kaymasına, ülke içine çekilmesine neden olur. Örneğin, sadece yabancı yatırımcılar tarafından sürdürülen ekonomik faaliyetlere yönelik rejimler, emsallere uygunluk ilkesini gözetmeyen özel muhasebe yöntemleri gibi. Aynı etki, şeffaf olmayan vergi düzenlemeleri yoluyla da sağlanabilir, ki bu durumlarda idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde her bir yatırımcıya özgü olarak biçilen özel koşullar da sisteme eşlik eder. Doğrudan yatırımlar için öngörülen bu Özel rejimlerin dışında haksız vergi rekabeti, sermaye gelirlerinde gerçekte vergi kaçakçılığının gizlenmesine destek veren düzenlemeleri de kapsar. Bu son durum bakımından haksız vergi rekabetinin ayırt edici bir özelliği daha ortaya çıkar, ki o da uluslararası bilgi değişiminin olmamasıdır. Bu durumda yatırımcının mukim olduğu ülkenin vergiyi doğuran olay hakkında bilgilenmesi hukuken değilse de fiilen önlenmektedir[115].

Demek ki, haksız vergi rekabetinde devletlerin münhasıran vergi mülahazasıyla (tax-driven) harekete geçirdikleri tercihli, özel veya istisnai vergi sistemlerini kullanmaları ve bu sayede yatırım yerinin bir devletten diğerine kayması, ve sadece finansal kaynakların yapay olarak yönlendirilmesi değil, bunun aynı zamanda diğer bir devletin mali çıkarlarının aleyhine sonuçlar vermesi söz konusudur[116]. Dolayısıyla haksız vergi rekabeti, devletlerin, uluslararası sermayeyi ülke içine çekmek için

113 PARLY, FLORENCE, "The Code of Conduct and the Fight Against Harmful Tax Competition", European Taxatİon. vol.40, no.9. September 2000, s.406.
114 PARLY, s.406.
115 SCHÖN, s.96-97.
116 ROSEMBUJ, s.317.

yapılan yarışta vergilendirme yetkisini kötüye kullanmak suretiyle, belirli vergi rejimlerini uluslararası hukuktan kaynaklanan iyi niyet kurallarına aykırı bir biçimde meşru olmayan rekabet araçlarına dönüştürmesi ve diğer bir devletin mali menfaatlerine zarar vermesidir.

Buradaki zarar unsuruna biraz daha yakından bakalım. Haksız vergi rekabetinde dar yükümlülere tanınan imtiyazlı rejimler, coğrafi harekette sapmaya neden olurken aynı zamanda, sistem kapalı, şeffaf olmayan ve bilgi değişimine dayanmayan bir şekilde işletildiğinden bu vergi yükümlüsünün mukimi olduğu devletteki vergi yükümlülükleri açısından vergiden kaçınmasına veya vergi kaçakçılığına sebep olur "[7]. Bu açıdan, bir diğer devletin hazinesi üzerinde fiilen zarar veren veya zarar verme potansiyeli taşıyan düzenlemeler, aşağıda görüleceği üzere,aynı kategoride değerlendirilir.

Burada bir konunun daha altını çizmek istiyorum. Haksız vergi rekabetine yol açan imtiyazlı rejimler ihdas eden devletler ya düşük oran ya da sıfır oran uygulamakta, ama en önemlisi bu rejimlerden sadece yabancıları yararlandırmakta kendi yükümlülerine bu düzenlemelerden yararlanma fırsatı vermemektedir. Bu nedenle, konu uluslararası hukukta geçerli bir diğer genel ilke açısından da değerlendirilebilir, ki o da ayrım gözetmeme ilkesidir. Ancak bu değerlendirmeyi AB hukukunun düzenlemelerini de göz önüne alarak ilerde yapacağım.

bb. Şirketlerin vergilendirilmesinde eylem kodu: içerikten yola çıkarak terime dair bir sonuca ulaşmak

AB'nde haksız vergi rekabeti ile mücadele amacıyla getirilen metnin başlığı "Code of Conduct for Business Taxation"dır ve doğrudan bir çeviri yapıldığı takdirde iş vergilendirmesinde davranış kuralları olarak çevrilmek durumundadır. Fakat bence buradaki mesele bir çeviri meselesi değil, içeriği en iyi ifade edecek şekilde bir adlandırma meselesidir. Yani terim kavramın içeriği ile örtüşmeli ve bir anlam ifade

117 ROSEMBUJ, haksız vergi rekabetini şöyle tanımlamaktadır: haksız vergi rekabeti, devletin, diğer devletlerin mali menfaatlerine zarar verecek şekilde vergiden kaçınmasının veya vergi kaçakçılığının bir sonucudur ve buradaki vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma bütün devletler tarafından kabul gören genel ilkeler olarak uluslararası hukukun genel ilkesi olarak değerlendirilmelidir (s.318). Yazara göre, "haksız vergi rekabeti, dar yükümlülerin kendi mukimi oldukları ülkelerde vergiden kaçınması veya vergi kaçakçılığına devletlerin iştiraki olmadan ortaya çıkamazdı" (s.320). Buradaki hukuki analize dikkat çekmekle yetiniyorum, bilgi için bkz.. s,316 vd.

etmelidir. Bu nedenle konuyla ilgili daha önceki çalışmamda bir çeviri yapmaksızın metnin içinde olduğu gibi kullandığım"[8] kavramı en iyi yansıtan terim olarak burada Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu denmiştir.

Neden şirket vergileri? Metinde kullanılan terim "business taxation"dır. Business terimi "iş" anlamına gelir ve fakat Türk vergi hukuku terminolojisinde bu anlamda bir karşılık bulunmamaktadır. Hemen belirtmek gerekir ki, metinde kullanılan business taxation terimi gelir ve kurumlar vergisini ya da ilgili üye devlette uygulanan İşletme karlarının vergilendirilmesine yönelen (örn. tonage tax) veya şirket ve teşebbüslerin kuruluşlarında uygulanan diğer vergileri (örn. damga vergisi, belediye vergileri) kapsar. Yani metinde dolaysız vergi teriminin seçilmemesi, metnin vergi türlerine göre değil vergilendirilen faaliyete göre kurulmuş olmasındandır. Diğer yandan metin kimin vergilendirildîği meselesinde de nötr bir sonuç vermektedir. Vergi yükümlüsünün gerçek veya tüzel kişi olması, şirket veya şube olması önemli değildir. Burada önemli olan vergilendirilen faaliyettir. Ele alınan vergiler ticari faaliyeti konu ediniyorsa da, Türk vergi hukukunda anlaşıldığı biçimiyle ticari kazanç unsuruna yönelmeyi sağlayacak ve daralmaya sebep olacak bir terimin seçilmesi de doğru değildir, çünkü kar dağıtımlarına, gayrimaddi hak bedellerine yönelik vergi kuralları da değerlendirme kapsamındadır.

Üye devletlerin haksız vergi rekabeti yaratan düzenlemelerini sıralayan Primarolo Raporuna bakıldığında -bu rapordan aşağıda bahsedilecektir- söz konusu düzenlemeler, esas olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi düzenlemeleridir. Dolayısıyla, eğer terim seçiminde dolaysız vergi denilirse, hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi kavranmış olmakta, ama aynı zamanda şirketler dışında gerçek kişilerin faaliyetleri de kavranmaktadır. Ama bu seçimin olumsuz yanı, terimi vergi türüne göre kurması ve bu anlamda da kapsam daralması sonucunu vermesidir. Yine Primarolo Raporunda ele alınan düzenlemeler esas olarak şirketlere yönelik düzenlemelerdir. Terim şirket vergileri üzerine oturtulduğunda aslında ticari faaliyet alanına yönelik bir sistem nispeten vurgulanabilmekte, aynı zamanda gelir vergisi ve kurumlar vergisi dışında kalan vergi türlerinin de ele alındığı belirlenebilmekte, ve fakat olumsuz olarak gerçek kişiler kapsam dışında kalmaktadır. Dolayısıyla şirket terimi seçildiğinde terim vergi yükümlüsü üzerine kurulmakta, her iki terim de bir miktar daralmaya sebep olmaktadır. Bu nedenle ben, kavramın içeriğini daha iyi yansıttığını düşündüğüm şirket vergileri terimini tercih ediyorum.

11 H "2000'li Yılların Vergisel Mozaiği: Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına-I", Yaklaşım, sayı:92. Ağustos 2000, s.53-54.

Neden Eylem Kodu? Terminolojik olarak İngilizce "conduct" terimi "davranış, tavır, hareket; idare"[119] olarak Türkçeleştirilmektedir. Burada benim sorduğum soru şudur: Code of conduct vergilendirme alanında hangi devlet "davranışını" düzenlemiştir. Kod, esas olarak, vergilendirme alanında AB üyesi devletlerin haksız vergi rekabeti yaratabilecek yeni vergi düzenlemesi getirmemesini (standstill) ve bu mahiyette olan mevcut vergi düzenlemelerini kaldırmasını (rollback) öngörmüştür. Bu açıdan bakıldığında Kod'la üye devletler, zararlı vergi düzenlemeleri yönünden hukuki bir eylemde bulunmayı taahhüt etmişlerdir[120]. Bu eylem taahhüdü esas olarak yasamaya dair bir taahhüt olmakla birlikte, gerektiğinde idari işlem düzeyinde de gerçekleşebilecek bir taahhüttür. Bu nedenle, terimi yasal veya yasamaya dair (teşrii) eylem kodu olarak formüle etmek de daralmaya sebep olmaktadır. Bu nedenle ben üye devletlerin belirli bir harekette bulunma taahhüdünün bizzat kendisini ön plana çıkararak eylem kodu ifadesini kullanmayı tercih ediyorum.

Diğer yandan konuyu bir başka terimle karşılamak da esasen mümkündür. Burada düşünsel düzeyde vardığım bazı sonuçları da aktarmak İsterim. Türkçeleştirme sürecinde code of conduct teriminin, felsefi bir terim olması nedeniyle batı ülkelerinde çok da kolay kullanılmayan, fakat ülkemizde çok daha kolaylıkla sarf edilebildiğine inandığım Etik Kod olarak da adlandırılabileceğini düşündüm[121]. Bu seçimin pek de yanlış olmayacağını hala düşünmekle beraber, bazı çekinceler koymakta da yarar görüyorum.

Türkçe-İngilizce sözlükte ahlak sözcüğünün İngilizce karşılığında mecazi anlamıyla "conduct" terimi verilir[122]. Diğer yandan, AB içinde düzenlenen bir dizi Code of

İ19 İngilizce - Türkçe Redhouse Sözlüğü, İstanbul, 1983. Pars Tuğlacı'nın İngilizce- Türkçe İktisadi Ticari Hukuki Terimler Sözlüğünde verilen tanım İse şudur: Conduct - Muhafaza, teminat; İdare, tedbir; İdare etmek; İcra etmek; Sevketmek; Tavrı hareket, gidişat, etvar.

120 Bu düşünüş tarzı ile terminolojik bir çözüme varma konusunda düşüncelerini benimle paylaşan ve code of conduct'ın, code of legislative action olarak çevrilebileceği fikrini veren Prof. VVillem Kuiper'a teşekkür ederim.

121 Code of Conduct teriminin Etik Kod olarak çevrilip çevrilemeyeceği yönündeki sorularımı yanıtlayan ve bilgi ve düşüncelerini benimle paylaşan İstanbul Üniversitesi Amerikan Dili ve Edebiyatı Bölümü öğretim üyesi Yrd.Doç.Dr. özden Sözalan'a teşekkür ederim.

122 a) MORAN, VAHİD, Büyük Türkçe-İngilizce Sözlük, 5.Bası. Adam Yayınlan, İstanbul. 1999.
b) American Bar Associatİon tarafından yayınlanan meslek kuralları, "ABA Model Rules of Professional Conduct" başlığı taşır. bkz. http://www.abanet.org/cpr/mrpc/mrpc_toc.html
c) Ethics on the world wide web sitesine girildiğinde <http://commfaculty.fullerton.edu/lester/ethics/codes.html>, çeşitli ülkelerde yayınlanmış bulunan etik kurallar için şu başlıkların kullanıldığı görülmektedir: code of practice, ethical guidelİnes, code of professional conduct, code of ethics, guidelines for professional conduct, bkz., http://courses.cs.vt.edu/~cs3604/lib/WorldCodes

Conduct metnine bakıldığında -ki bu metinleri burada tek tek aktarmak olanaksızdır- içeriklerinde etik bir boyutun yer aldığı görülür. Vergilendirme ile ilgili olan metnin içeriğinde de gerçekten etik bir boyut mevcuttur.

Etik felsefenin bir disiplini olarak ahlaki eylemin bilimi şeklinde anlaşılır ve insan davranışlarına ilişkin ahlaki bir eylem kuramıdır. Bir eylemi ahlaki açıdan iyi bir eylem yapan niteliksel durumu sorgulayan etik, insan pratiğinin ahlakiliğini inceleyen bir kuram olarak aynı zamanda pratiğin de kuramıdır [124]. İyi davranış modellerinin belirli yaşam ve eylem alanlarına uygulanması özel etik yaratır, örneğin mesleki etik, tıbbi etik, bilim etiği, iktisat etiği gibi[125]. Etik alanından hukuk alanına geçildiğinde, hukukun da insan eylemlerini konu aldığı, ama bunları ahlakilik açısından değil, yasalara uygunluk açısından yaptığı belirlenir [126]. Normatif boyutta ahlak kurallarıyla hukuk kuralları arasındaki en Önemli fark -diğerlerinin yanı sıra- hukuki sonucunda kendini gösterir; ahlak kuralına saygı beklenir ve uyulmaması halinde kınama ile karşılaşılırken, hukuk kuralına uymama yaptırımla karşılanır .[127]

Bu noktaya kadar açıklamalar insan merkezli açıklamalar oldu. Oysa elimizdeki metin, devletler ve onların davranışları üzerine kurulu bir metin olduğuna göre, uluslararası hukuk kuralları bağlamında bir değerlendirme alanına geçmemiz, ve uluslararası ahlak kavramının mevcut olup olmadığı sorusunun yanıtını aramamız gerekiyor. Uluslararası ahlak, uluslararası toplum üyelerinin (devletler ve uluslararası örgütler) karşılıklı ilişkilerinde insancıl nedenlerle ya da inançları nedeniyle uydukları davra-

123 Örneğin, European Code of Conduct relating to transactions in transferable securities - ki burada ortak etik yaratma amacı açıkça söylenmiştir (OJ L 212, 20/08/1977); Code of Conduct for İmproved cooperation betvveen authonties of the Member States concerning the combating of transnationa! social security benefıt and contribution fraud and undeclared work, and concerning the transnational hiring-out of workers (OJ C 125, 06/05/1999); European Code of Conduct relating to electronic payment (Relations between financial institutions, traders and service establİshments, and consumers)(OJ L 365, 24/12/1987); ResolutİOn of the Council and of the representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council on a Code of Conduct against doping İn sport (OJ C 44, 19/02/1992); Code of Conduct concerning public access to Council and Commission documents (OJ L 340, 31/12/1993); European Parliament: Rules of procedure- Rule 9 Code of Conduct (parlamento üyelerinin mali menfaatleri) (OJ L 293, 07/12/1995).

124 "Etik ahlak üretmez, ahlak üzerine konuşur". "Ahlak kavramı, kısmen doğal olarak oluşan, kısmen uzlaşımla belirlenmiş, kısmen de gelenekle aktarılmış karşılıklı kabullenme süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan tüm düzen ve anlam yapılarını (kural sistemleri) kapsar...", Bkz. PEIPER, ANNEMARIE, Etiğe Giriş,Aynntı Yayınlan, İstanbul, 1999,s.29 ve 45.

125 Bkz. PEIPER, s.16 ve 60-61.

126 PEIPER, 114-115.

127 Bkz., GÜRİZ, ADNAN, Hukuk Başlangıcı, 4.Bası, Ankara, 1994, s.21-23; ÖKTEM/TÜRKBAĞ, Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet, İstanbul, 1999, s. 159-160.

niş kurallarını belirtir. Buna örnek olarak doğal afetten zarar görmüş bir devlete yardım, baskıdan kaçan sığınmacıları kabul ve yardım gösterilebilir .[128] Ancak bir uluslararası ahlak kuralı ile uluslararası hukuk kuralı arasındaki en önemli fark, uyulma zorunluluğunda kendini gösterir; birincisinin çiğnenmesi halinde, ikincisinin aksine, herhangi bir yaptırım söz konusu değildir[129].

Bu veriler etrafında metne bakıldığında, bu metinde devletler için karşılıklı olarak bir vergilendirme ahlakı eşiği yaratıldığını düşünmek mümkündür. Buradaki etik boyut, devletlerin, adil vergi rekabeti ilkelerine uymaları, yükümlülerin vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yola açacak ve iyi niyet kurallarına aykırı olarak başka devletlerin hazinesine zarar verecek şekilde vergi uygulamalarına gitmemelerine yöneliktir. Fakat bu metne sadece ahlaki bir anlam yüklemek onun hukuki değerini de aynı zamanda zayıflatır. Bu metnin hukuki değeri ile ilgili olarak aşağıda yapacağım değerlendirme bunu daha açık bir biçimde ortaya koyacaktır. Bu nedenlerle ben çalışmamda, yanlış değil fakat eksik olduğunu belirlediğim Etik Kod terimi yerine Eylem Kodu terimini kullanmayı tercih ettim. Buradaki Kod terimini de kurallar bütünü olarak kullanıyorum.

b. Eylem Kodu: Sui generis mi? Soft law mu?

aa. Topluluk tasarruflarını özün biçime önceliği ilkesi ile okumak

Eylem Kodu bir Konsey Kararı (resolution) ile çıkarılmıştır. Kararda, Kodun politik bir taahhüt olduğu ve üye devletlerin hak ve yükümlülüklerini veya üye devletler ile Topluluğun Anlaşmadan kaynaklanan yetki alanlarını etkilemeyeceği belirtilmiştir[130]. Komisyon ise Kodun, "hukuken bağlayıcı olmadığını; fakat üye devletleri adil rekabet ilkelerine uymaları ve haksız vergi uygulamaları yapmaktan kaçınmaları konusunda politik düzeyde bağladığını"[131] açıklamıştır. Burada sorulacak soru, hukuksal kaynak olarak neden "karar" enstrümanın seçildiği ve buradaki bağlayıcı olmamanın Topluluk hukuku açısından neyi ifade ettiğidir. Yanıt için Topluluk hukukunun kaynaklarına değinmek gerekir.

Topluluk hukukunda birincil hukuku kurucu anlaşmalar ve ikincil hukuku (türev hukuk) ise Topluluk kurumlan tarafından konulan kurallar oluşturur[132] . İkincil hu-

128 PAZARCI, s.9.
129 PAZARCI, s.9.
130 OJC 2, 06/01/1998.
131 COM (97)495 final. s.5.
132 Kurucu anlaşmalar dışındaki uluslararası anlaşmalar, hukukun genel ilkeleri, ATM kararları Topluluk hukukunun diğer kaynaklarıdır.

kuk bakımından, Anlaşmanın 249.maddesinde [eski 189] bağlayıcı Topluluk hukuku kaynakları, tüzük (regulation), yönerge (directive), bireysel kararlar (decision)[133] olarak sıralanır. Bağlayıcı olmayan kaynaklar ise tavsiye (recommendation) ve görüş (opinion) şeklindedir.

Topluluk hukukunda tüzükler ortak hukuk koyan, yönergeler ise hukuku uyumlaştıran[134] kaynaklardır. Tüzükler, üye ülkelerin herhangi bir işlemine gerek olmaksızın doğrudan iç hukukun parçası olan ve doğrudan etkili Topluluk işlemleridir. Yönergeler ise vanlması gereken amaç bakımından bağlayıcı olan ve fakat üye devletleri biçim ve yöntem seçimi konusunda serbest bırakan Topluluk işlemleridir. Bu bakımdan yönergeler üye devletler tarafından iç hukuka aktarılır. Bununla beraber ATM, iç hukuka zamanında veya doğru bir biçimde aktarılmayan yönergeler bakımından iç hukukta doğrudan etkiyi kabul etmiştir[135]. Bireysel kararlar da doğrudan etki doğurabilmektedir. Burada geçen doğrudan etki, kuralın gerçek ve tüzel kişiler lehine haklar yaratmasını ve bu hakların ulusal mahkeme önünde iddia edilebilmesini, ulusal mahkemelerin bu kuralı ulusal kurallara nazaran öncelikli olarak uygulamasını ifade eder[136]. Demek ki bu Topluluk hukuku işlemleri, ulusal hukuk düzenleri üzerinde etki yaratan işlemlerdir.

Fakat Topluluk hukukunda 249.maddede sayılmadığı halde Avrupa Toplulukları Adalet Mahkemesince (ATM) kendine özgü - "sui generis" tasarruflar olarak nitelenen bağlayıcı kaynaklar da vardır. Sui generis kategori, genellikle AB kurumlarının iç yönetim kurallarını içerir [137]. Bu bakımdan iç tüzükler bu kategoride yer alan ve uygulanması zorunlu olmakla birlikte, yöneldikleri kurumlararası ilişkiler dışında, hatta ilgilendirdikleri kurumlar dışında hukuksal sonuç doğurmayan kaynaklardır[138]. Sui generis kategori, ilk bakışta soft law kategorisine girdiği düşünülebile-

133 "Decision" terimi Türkçe'de karar terimi ite karşılanıyorsa da, İçeriği itibariyle belli konularla sınırlı ve belli kişilere ya da devletlere yönelik normlar olduğundan, ulusal hukuktaki bireysel İdari tasarruflara benzetilmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, "resolutİon" için karar terimi kullanıldığından karışıklığa yol açmamak amacıyla "decision" için bireysel karar terimi kullanılmıştır; bkz., GÜNUĞUR, HALUK, Avrupa Topluluğu Hukuku, Ankara, 1993, s.220.

134 TEKİNALP, s.56.

135 Örneğin, Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innendstadt, Case 8/81, ECR 1!982]53.

136 Doğrudan etki için, kuralın, açık ve kesin olması, koşulsuz olması ve uygulanmasında Topluluk kurumlan veya üye devletlerin takdir yetkisinin bulunmaması gerekir. Konuyla ilgili olarak bkz., TEKİNALP, ss. 104-124; Ayrıca bkz., YALTI SOYDAN, Gümrük Birliği, ss.65-75; YALTI SOYDAN, KDV, ss. 12-14.

137 SHAW, s.201-202.

138 GÜNUĞUR, s.250.

cek kuralları da kapsayabilir. Örneğin kararlar (resolutions) bu değerlendirmeye tabi tutulması gereken kaynaklara örnektir'[139]. Diğer yandan, tavsiye ve görüşlerin dışında da "soft law" olarak adlandırılan ve idari tasarruf mahiyetinde algılanabilecek enstrümanlarla karşılaşmak mümkündür. Soft law, ilke olarak hukuki bağlayıcılığı olmayan, fakat fiili etkileri bulunan işleyiş kuralları olarak tanımlanır; genelge (communication), sirküler (communique), tebliğ (declaration), eylem programı (action programme) gibi[140] . Bu Anlaşma dışı enstrümanlar, Topluluk içinde taahhüt edilen veya uygulanan çeşitli eylemleri veya usulleri tanımlayan (descriptive), ve adı için seçilen terim ne olursa olsun, Anlaşmada mevcut bağlayıcı Topluluk kaynaklarının içerdiği kriterleri taşımadıkları sürece bağlayıcı hukuki etkiye sahip değildir[141].

Bu durumda, bir Kararla getirilen Eylem Kodu bir Topluluk tasarrufu olarak nasıl nitelendirilmeli, hangi kategoriye dahil edilmelidir? Topluluk hukukunda bir tasarrufun nitelendirilmesinde ve bağlayıcı etkisinin belirlenmesinde özün biçime önceliği ilkesi geçerlidir[142]. Mahkeme bunu şu şekilde ifade ediyor: "Topluluk kurumları Anlaşmanın 189.maddesinin 5. fıkrasına göre bağlayıcı olmayan tavsiyelere, genellikle, o konuda Anlaşma çerçevesinde bir yetkileri olmadığında veya uyulması zorunlu bir kuralın ihdasını uygun görmediklerinde başvurur. .... Fakat seçilen biçim o kuralın niteliğini değiştirmediğinden, kuralın içeriğinin ona giydirilen şekille tamamen örtüşüp örtüşmediğinin belirlenmesi zorunludur"[143]. Bu belirleme ancak kuralın gerçek yapısına ve özellikle doğurmayı amaçladığı ya da fiilen doğurduğu hukuki sonuçlara (hukuki etki) bakılarak yapılabilir[144]. Dolayısıyla buradaki incele-

139 SHAW, s.202; GÜNUĞUR, kararlan doğrudan doğruya uygulanması zorunlu kaynaklar arasında saymıştır, s.251.

140 SHAVV, s.202.

141 LASOK/BRIDGE, Law & Institutuions of the European Communities, 4.ed., London, 1989, s.131.

142 "Topluluk hukukunda bir tasarrufun gerçek mahiyetinin şekline göre değil içeriği ve konusu ile belirleneceği", Confederation Nationale de Producteurs de Fruİts et Legumes v. Council, Cases 16 & 17/62; "tasarrufun başlığının belirleyici olmayacağı", International Fmit Co. NV v. Commission (no.l), cases 41& 42/70 (in STEİNER, JOSEPHINE, Text Book on EEC Law, 3rd Edition, London, 1992, s.21).

143 Grimaldi v. Fonds des Maladies Professionelles, Case 322/88, ECR [1989] 4407, para 12-14; Bu karar eski 189.maddede (yeni 249.madde) geçen tavsiyelerle ilgili olmakla birlikte, içeriğinde yer alan temel hukuki yaklaşım tüm Topluluk tasarrufları için ve özelde kararlar için de geçerlidir.

144 Münchener Import-WeinkeHerei Herold Binderer GmbH v Commission, Case 147/83, ECR [19851 257,para.l2.

me bir içerik incelemesidir [5]. Bu bağlamda, konunun Anlaşma çerçevesinde Topluluk kumrularının yetki alanına girip girmediği[146], kural koyan organın amacı, kuralın konusu ve bu konunun hukuki sonuç doğurmaya müsait olup olmadığı[147] değerlendirilir. Dolayısıyla kuralın adı onu otomatik olarak şu veya bu kategoriye da-

145 Bkz., French Republic v Commission, Case C-303/90, ECR [19911 5315, para. 10.(Bu kararda yetki aşımı tespit edilmiştir).

146 a) Grimaldi v. Fonds des Maladies Professİonelles, Case 322/88, para.15.

b) "Eğer bir konu Topluluğun yetki alanına giriyorsa, Topluluk hukukunun bütün ilgili tasarruflannın yönetimi altındadır", French Republic v United Kingdom of Great Britaİn and Northern İreland, C-141/78, ECR [1979] 2923, para.7. Bu karar balıkçılık faaliyetleri ile ilgili Hague Konsey kararının VI numaralı ekini konu almaktadır. Mahkeme, İngiliz hükümetinin daha önce bizzat onayladığı bir Karara uymadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varmıştır, para. 11; Fakat Mahkeme daha sonraki bir davada, Hague Karanmn VII numaralı eki için aynı sonuca varmamış, her iki ekin arasındaki farkı ortaya koyarak ikincisini politik temenni kategorisine koymuştur. Bu iki karar. Mahkemenin içerik incelemesine iyi birer örnektir; bkz., Northern ireland Fish Producers' Organisation Ltd (NIFPO) and Northern ireland Fishermen's Federation v Department of Agrİculture for Northern ireland, C-4/96, ECR [1998) 681, para.31-32.

c) "İlgili Konsey kararında sıralanan usul kurallarının bağlayıcı olup olmadığı Topluluğun amaçlarının ışığında değerlendirilmelidir. Usul kuralları, balıkçılık kaynaklarının korunması konusunda ortak bir politikanın uygulanmasında başarısız olunduğu bir durumda üye devletleri bağlayan Konsey Kararındaki koşullara uyulmasını sağlamak için getirilmiştir", Vvblfgang Gevviese and Manfred Mehlich v Colin Scott Mackenzie, C- 24/83, ECR [1984] 817, para.11-12.

147 a) Mahkeme, "kural koyucunun amacı. Anlaşmanın 189,maddesİ anlamında Konseyin bağlayıcı kural koyabildiği tür ve şekiller altında ihdas edilmemesinden açıkça bellidir" diyerek, dava konusu Konsey Kararını hem bağlayıcı olmayan kategoriye yerleştirmiş, hem de sadece bu biçimin seçilmiş olmasını Konseyin amacını açıklamada yeterli görmüştür, Commission v Grand Duchy of Luxembourg and Kingdom of Belgium, Joined Cases 90/63 and 91/63 ECR [1964] 625.

b) Mahkeme denetime aldığı bir Konsey Karan için "esasen Konseyin ve üye devletlerin hükümet temsilcilerinin ileriye doğru on yıllık dönemde ekonomik ve parasal birliğin kurulması konusundaki politik yaklaşımlarının bir ifadesi olduğu ve kendi başına ve hem de içeriği itibariyle tarafların mahkemede dayanabilecekleri bir hukuksal sonuç doğurmaya müsait olmadığı", değerlendirmesini yapmıştır, Rewe Zentral AG v Hauptzollamt Kehl., C 10-73, ECR [1973] 1175, para.27.

c) ATM bir diğer kararında, "temel olarak Konseyin ve İtalyan ve Fransız hükümetlerinin, Anlaşmanın 37. maddesine aykırı uygulamalardan vazgeçilmesi konusunda politik temennisini ifade eden ilgili Konsey Kararı, bireylere karşı ileri sürülebilecek sonuçlar doğuramaz. Kararda yer alan takvim Anlaşmadaki takvimin önüne geçemez" demiştir, Pubblico Ministero v Flavia Manghera and others, C 59/75, ECR [1976] 91, para.20.

d) Mahkeme, bir başka kararında, Komisyonun bir Topluluk tüzüğü çerçevesinde çıkardığı Code of Conduct için metinde kullanılan "uygulama rehberi", "centilmenlik anlaşması", gibi açıklamaları kabul etmemiş, dayanağı olan Tüzük kurallarına nazaran ek yükümlülükler getirdiği sonucuna vanp Code of Conduct'ı iptal etmiştir; French Republic v Commission, Case C-303/90, para. 14 vd.

hil etmez. Burada önemli olan, "ele alınan tasarrufun içerik itibariyle bağlayıcı olup olmadığı ve bundan etkilenenlerin hukuki durumlarını bir biçimde değiştirip değiştirmediğidir"[148].

O zaman bu kriterlerle bakarak Kod için nasıl bir sonuca varmak gerekir? ATM'nin bugüne kadar önüne gelen davalarda ele aldığı Konsey kararlarına yönelik tutarlı bir sonuç tablosu ortaya çıkmamaktadır[149]. Fakat tutarlı olan yegane konu metnin içeriğinin değerlendirilmesidir. O halde bir sonuca varmak için Kod'un içeriğine bakı İmalıdır.

bb. Eylem kodunu özün biçime Önceliği ilkesi ile okumak

Eylem Kodunun konusu haksız vergi rekabetinin önlenmesi, yatırım ve faaliyetin yerine ilişkin kararlan etkileyen, yatırım ve faaliyet yerinin yapay biçimde değiştirilmesi sonucunu veren haksız vergi düzenlemelerinin ortadan kaldınlmaşıdır.O zaman ilk soru.bu Kararın konusunun Topluluk Anlaşmasında ve Topluluk kurumlarının yetki alanı bağlamında değerlendirilip değerlendirilenleyeceğine ilişkindir. Anlaşmada dolaysız vergilerle ilgili olarak Topluluk kurumlarının yetkilendirildiğine dair açık bir hüküm yoktur. Aynca Topluluğun ortak vergi politikasına ilişkin bir düzenleme de bulunmamaktadır. Oysa çeşitli Konsey Kararlarının denetlendiği ATM kararlarında, Konsey Kararının konusu genellikle açık Topluluk politikası hükmüne (ortak tarım politikası, taşımacılık politikası gibi) dayalıdır ve konu genellikle Topluluğun bağlayıcı başka kaynaklannda da hükme bağlanmıştır. Ancak, konunun daha geniş bir yaklaşımla Topluluğun temel amaçlarının gerçekleştirilmesi ve ortak pazarın işleyişi bağlamında[150] , dar yaklaşımla da Anlaşmanın 87 ila 89.maddelerinde (eski 92 ila 94) düzenlenen devlet yardımları çerçevesinde değerlendirilebileceği göz ardı edilmemelidir. Çünkü Kod'da da belirtildiği gibi, aşağıda mahiyeti açıklanacak haksız rekabet yaratıcı vergi düzenlemelerinin en azından bir kısmı Anlaşmanın devlet yardımlarına ilişkin yasaklarının kapsamına girer.

148 SHAW, s.202.

149 bkz.,I,ASOK,s,132-133.

150 Madde 10 - Üye devletler, bu Anlaşmadan doğan veya Topluluk kurumlarının aldığı kararlardan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmek için genel veya özel nitelikli tüm önlemleri alır. Üye devletler. Topluluğun görevlerini yerine getirmesini kolaylaştırır. Üye devletler, bu Anlaşmanın amaçlarının gerçekleşmesini tehlikeye koyabilecek tüm girişimlerden kaçınır.

İkinci soru kural koyucunun amacının ne olduğudur. Kararın sunuşuna bakıldığında Kararın bir "politik taahhüt olduğu" belirtilmekte ve "üye devletlerin hak ve yükümlülüklerini etkilemeyeceği" ifade edilmektedir. Bunun anlamı şudur; bu konuda üye devletlerin İradesi, bağlayıcı olmayan bir Topluluk tasarrufu ile politik temennilerini açıklamak ve bu yolla içeriğinde yer alan kuralların ulusal hukuklardaki etkisini önlemek ve kendi yetki alanlarına yönelik sınırlamaları engellemektir. ATM konuyla ilgili davaların bir çoğunda bu politik temenni açıklamasını kabul etmiş ve önündeki kararı işbirliğine dayanan ve Topluluğun politikalarının hazırlayıcısı bir işlem olarak nitelemiştir. Bu yönüyle Eylem Kodu soft law'a yaklaşmaktadır. "Soft law tekniğine, genellikle, Konsey üzerinde ihtilaf bulunan bir konuda kural getirdiği zaman, buna ilişkin onay sürecinde karşılaşılan politik tansiyonu azaltma amacıyla başvurulduğu,... üzerinde anlaşmaya varılamayan bir konuda, başlangıçta bağlayıcı olmayan kaynaklara başvurulduğu ve bunların zamanla oluşacak ortak Topluluk politikasının hazırlayıcısı olarak kullanıldığı" bilinmektedir . [151] Nitekim Komisyonun Eylem Kodunu da içeren vergi paketi ile ilgili şu açıklaması ilginçtir:

"Üye devletlerin bazıları daha kapsamlı bir paket beklediklerini açıkça ortaya koymuştur, fakat Konsey ve Vergi Politikası Grubu bünyesindeki tartışmalar göstermiştir ki, diğer üyelerin vergi koordinasyonuna doğru adım atılmasını değerlendirme konusundaki isteksizliği karşısında, bu şu anda mümkün değildir. Buna rağmen, Komisyon şimdi önerilen bu paketin daha geniş çaplı bir koordinasyona doğru ve Birlik içinde haksız vergi rekabeti ile mücadelede önemli bir adım olabileceğini düşünmektedir. Buna ek olarak, Komisyon, geçen 18 ay içinde tanık olunan uzlaşma ruhunun sağlandığına bakarak paketin üye devletler arasında bir anlaşmaya varma umudu yarattığına inanmaktadır" .[152]

Fakat yine de, kural koyucunun öznel amacı tek başına bir nitelendirme yapmaya yetmeyecektir. Yani kural koyucunun öznel amacının yanında -ki kararın hukuksal sonuç doğurmamasına yöneliktir-, kararın kazandığı nesnel anlam çerçevesinde sonuç doğurmaya elverişli olup olmadığı sorusu da ele alınmak durumundadır. O zaman buradaki Kararın içeriğine yakından bakalım [153].

Eylem Kodu, şirket vergilerinde, ticari faaliyetin (business activity) yerini önemli düzeyde etkileyen ya da etkileme olasılığı olan kuralları kapsar. Ticari faaliyet grup

151 SHAW, s.203.

152 COM (97) 564 final, s.3.

153 "Topluluk kurumlarının hukuki sonuç doğurmayı amaçlayan bütün tasarrufları, yapısı ve şekli (nature and form) ne olursa olsun, iptal davasına konu olabilir... Tasarrufun hukuki sonuç doğurmayı amaçlayıp amaçlamadığını belirlemek için içeriğinin incelenmesi gerekir", French Republic v. Commission, Case C-303/90, para. 8-10.

şirketleri arasında yapılan bütün faaliyetleri de içerir. Kod'un kapsamına giren vergi kuralları, yasalar (laws), tüzükler (regulation) ve diğer idari uygulamalardır (administrative practices).

Bir üye ülkede normal olarak uygulanan seviye (vergi yükü) ile karşılaştırıldığında, sıfır oran da dahil olmak üzere, önemli derecede düşük efektif vergilendirme düzeyi (vergi yükü) içeren vergi kuralları potansiyel olarak zararlı kabul edilir ve bu nedenle de Kod'un kapsamına girer. Bu anlamdaki bir vergilendirme düzeyi (vergi yükü) nominal vergi oranları, vergi matrahı veya diğer bir ilgili faktör yoluyla da sağlanabilir.

Bu yöndeki bir kuralın haksız olup olmadığı değerlendirilirken,

- avantajın sadece dar yükümlülere ya da dar yükümlülerle yapılan işlemlere uygulanıp uygulanmadığı, veya

- avantajın, ulusal vergi matrahını etkilememesini sağlayacak şekilde, ulusal pazardan izole edilip edilmediği (ring-fenced), veya

- avantajın, üye ülke içinde gerçek bir ekonomik faaliyette bulunulmadığı ve ekonomik varlık gösterilmediği hallerde dahi tanınıp tanımadığı, veya

- çokuluslu bir şirketler grubunun faaliyetlerinden kaynaklanan karın belirlenmesine ilişkin kuralların uluslararası kabul görmüş ilkelerden ayrılıp ayrılmadığı, veya

- yasal düzenlemelerin idari düzeyde şeffaf olmayan bir şekilde gevşetildiği haller dahil, vergi kurallarının şeffaf olup olmadığı göz önüne alınır.

Üye devletler bu Kod'la,

- yeni haksız vergi düzenlemesi getirmekten kaçınma ve gelecekteki politikalannı belirlerken Kod'da yer alan ilkelere saygı gösterme (standstill),

- mevcut yasalannı ve uygulamalarını yeniden değerlendirme ve haksız rekabet yaratan düzenlemelerini, mevzuat gözden geçirme sürecinden sonra Konsey değerlendirmelerini dikkate alarak, en kısa zamanda yürürlükten kaldırma (rollback),

- haksız vergi düzenlemelerinin kaldırılmasını amaçlayan ilkelerin üçüncü ülkeler tarafından kabul edilmesini teşvik etme taahhüdü altına (commitment) girmişlerdir[154].

154 Konsey aynca üye devletlere, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede bilgi değişimi bakımından işbirliği çağrısında bulunmuştur. Bu yönüyle üye devletlerin bir taahhüdünden çok Konseyin bir temennisidir. Hatta Konsey, vergi yasalarında ve vergi anlaşmalarında yer alan kötüye kullanmayı önleme hükümleri veya diğer mücadele önlemlerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığında temel bir rol oynadığına dikkat çekmiştir. Dolayısıyla vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadele eğer bir yükümlülükse bunun hukuki dayanağı ancak ulusal yasa veya ulusal hukukun parçası haline gelen uluslararası vergi anlaşmasıdır.

Kod, mevzuatlann gözden geçirilmesi, değerlendirilmesi, haksız vergi rekabetinin etkilerinin değerlendirilmesi için bir istişare usulü öngörmüştür. Bu çerçevede üye devletlerin birbirlerini, Kod'un kapsamına girebilecek mevcut bir vergi düzenlemesinden veya düzenleme önerisinden haberdar etmesi, bu türden kuralları değerlendirmek üzere bir Grup kurulması[155], bu grubun değerlendirmeye aldığı kurallar hakkında düzenli olarak Konseye rapor vermesi[156] hükme bağlanmıştır.

Konusu haksız vergi rekabeti olan bu Kod'la üye devletler karşılıklı olarak bir taahhüt altına girmişler, yani vergi yükümlülerinin iş yapmak için yer tercihini etkileyen veya etkileyebilecek mahiyette bulunan yeni vergi kuralı koymama (standstill) ve mevcut kurallan kaldırma (rollback) taahhüdünde bulunmuşlardır. Söz konusu vergi kurallannin genel tanımlaması yapılmıştır. Bu genel tanımlama ile çizilen çerçeve, aynı zamanda mevzuat gözden geçirme prosedürü altında çalışması öngörülen Eylem Kodu Grubunu da yönlendiren genel çerçevedir. Haksız vergi kurallannin metinde sayılmadığı, bu nedenle metnin açık olmadığı, metnin ancak Grup raporu ile somutlaşabileceği ileri sürülebilirse de, bu argüman bence yerinde değildir. Çünkü Topluluk hukukunda, gümrük birliği çerçevesinde gümrük vergileri ile eş etkili yükümlülükleri yasaklayan düzenleme de aynı şekilde eş etkili yükümlülüğün ne olduğunu söylememekle birlikte, bu yönüyle söz konusu yasağın açık bir yasak olmadığı hiçbir yargı karannda zikredilmemiş, kavram ancak içtihatla doldurulmuştur[157].

Kod'da üye devletlerin, yeni vergi kurallannin zararlı olup olmadığım değerlendirirken "..mevzuat gözden geçirme prosedürü sonuçlannı dikkate alacaklan" ve mevcut zararlı vergi kuralları bakımından da "...mevzuat gözden geçirme prosedüründen sonra Konseyin değerlendirmelerini dikkate alarak" bunları kaldırmaları gerektiği belirtilmektedir. Böyle bakınca, üye devletler düzeyinde hareketin mevzuat değerlendirme prosedürünün tamamlanması ile Konseyin değerlendirmesine bağlı olduğu sonucu çıkmakla birlikte, Kodun nihai tutanaklanna (minutes) eklenen ve haksız vergi rekabetinin sona erdirilmesini takvime bağlayan hüküm göz ardı edilmemelidir. Buna göre, haksız vergi rekabetinin tamamen ortadan kaldırılması 1 Ocak

155 bkz., Council Conclusions of 9 March 1998 concerning the establishment of the Code of Conduct group (business taxation), 98/C 99/01, OJ C 99, 1.4.1998, s.l.

156 Nitekim Primarolo Group olarak adlandırılan Grup ilk raporunu 29 Kasım 1999'da Konseye iletmiş; Konsey raporu 28 Şubat 2000'de kamuya açıklama kararı almıştır; Rapor http://ue.eu.int/newsroom adresi altında bulunabilir.

157 Bkz., YALTI SOYDAN, Gümrük Birliği, s. 106 vd.

1998'den itibaren en geç beş yıl içinde, yani en *son* 1 Ocak 2003 tarihine kadar gerçekleşeceği belirtilmiştir[158].

Değerlendirme yapabilmek için daha sonraki gelişmelere de bakmak gerekir. Haksız vergi uygulamalarına ilişkin liste içeren Primarolo Raporu (Eylem Kodu Grubu Raporu) Kasım 1999'da Konsey'e iletilmiş, bu raporda bu mahiyette 66 adet vergi uygulaması belirlenmiş, üye ülkelerin 54 adet çekincesi yer almıştır. Primarolo raporu resmi olarak onay görmemiştir'[59]. İlk raporun kabul görmemesinin ardından, Primarolo Grubunun 2000 yılında yaklaşım değiştirdiği ve şubeler (finance branch), holding şirketler ve ana merkez şirketlere (headquarter company) yönelik vergi rejimlerine odaklanarak bu üç alanda haksız vergi rekabeti yaratan kuralların ihdas edilmemesi ve yürürlükten kaldırılması hakkında bir rehber hazırladığı görülmektedir. Bu rehber[160], her ne kadar bazı maddelerin yorumu ile ilgili olarak nihai tutanaklara bazı üye ülkelerce şerhler düşüldüyse de. Kasım 2000'de Maliye Bakanları Konseyi tarafından bir ara anlaşmanın (Interim Agreement) parçası olarak onaylanmış, bunun yanı sıra takvimi uzatan ve geçiş hükümleri içeren bir karar alınmış, haksız vergi rekabeti yaratan vergi kurallannin ayıklanmasına 1 Ocak 2002'den başlanarak en geç 31 Aralık 2005 tarihi itibariyle ortadan kaldırılması Öngörülmüştür [161]

158 a) NIJKAMP, HELEEN, "Landmark Agreement on Eti tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct", EC Tax Review, vol. 10, 2001 -3, fn. 10; Aynı zamanda bkz., Conclusious of the Ecofin Council, Santa Maria de Feira,20 June 2000,Doc.9034/00 F1SC 75.

b) Konseyin bir süredir, zorluk ve anlaşmazlıkları bertaraf etme veya çözme yolu olarak tutanaklara hüküm ekleme (minutes) tekniğine başvurduğu bilinmektedir. Konsey toplantısı sonuçlarının kamuya açıklanan bölümünde yansıtılmayan ve fakat delegasyonda güçlü bir şekilde savunulan bir durumun tanınması anlamına gelen bu tekniğin hukuksal niteliği tartışmalıdır (SHAW, s. 157). ATM'nin bu hükümleri metne dahil hükümler olarak değerlendirmediği kararları bulunmaktadır, R v. ImmigrationAppeal Tribunal. ex parte Antonissen, Case C-292/89, ECR [19911 745; Commission v. Council (FAO), Case C-25/94 (in SHAVV, 203).

159 NIJKAMP, s.148.

160 Primarolo Progress Report, 20 November 2000, Doc. 13555/00 FISC 190; Report of the Primarolo Group, 18 May 2001, Doc.8789/01 FISC 106. Bu raporlar kamuya açıklanmamıştır. Bilgi için bkz. NIJKAMP, s. 147.

161 a) Conclusions of the Ecofin Council. Brusells, 28 November 2000, Doc.13898/00 FISC 207. Presidency Note, Brusells, 20 November 2000, Doc. 13555/00 FISC 190.

b) 31 Aralık 2000 tarihi itibariyle haksız vergi düzenlemesinden yararlanan işletmeler bunlardan 31 Aralık 2005'e kadar yararlanmaya devam edeceklerdir. Bununla beraber, her olayın ayrı ayrı incelenmesi ile özel koşulları dikkate alan Konsey belirli bir haksız vergi düzenlemesinin 31 Aralık 2005'ten sonra uygulanmasına devam kararı verebilir.

İşletmelerin haksız vergi düzenlemelerinden 31 Aralık 200I'den sonra yararlanmaya başlaması Önlenecek- ancak mevcut bir Komisyon kararı uyannca devlet yardımları çerçevesinde daha uzun bir süre tanınan düzenlemeler bundan istisnadır- ve her halde işletmelerin 31 Aralık 2002'den sonra haksız vergi düzenlemelerinden fayda sağlamaları Önlenecektir.

Bir tasarrufun hukuki sonucunu değerlendirebilmek için öncelikle koşulsuz ve açık olması gerekir. Buradaki koşul süreye bağlı olarak da karşımıza çıkabilir. Bu noktaya kadar yapılan değerlendirmede, metinde kavramsal bir tanımlama, devletlere yönelen bir olumsuz yükümlülük[162] ve süreye bağlı bir koşul belirlenmektedir. Diğer bir koşul ise vergi bütününe ilişkindir. O da Üçlü vergi paketinin bir bütün halinde kabul edileceğine ilişkin koşuldur. Pakette yer alan yönerge önerileri de dahil olmak üzere ya toptan kabul edilecek ya da toptan red edilecektir[163]. Feira Konseyinde vergi paketinin bir bütün olarak uygulanması konusunda en geç 2002 sonuna kadar karar verilmesi öngörülmüştür[164].

Dolayısıyla ben bu kararın, hukuki etkisi itibariyle sui generis kategoride yer alan, konu ve içerik itibariyle açık, yöneldiği kurumlar (üye devletler)açısından bağlayıcı yasak hükümleri içeren ve fakat takvim koşuluna bağlı bir hukuki işlem olduğunu,süre koşulunun tamamlanmasıyla bağlayıcı etki yaratacağını düşünüyorum. Kodun, bağlayıcı etki doğurmayacağı yönündeki bütün açıklamalara ve metnin dilinde Özellikle gösterilen özene rağmen, 2005 yılının tamamlanması ile yargısal süreçlere konu edilebileceği kanaatindeyim[165].

162 YALTI SOYDAN, Gümrük Birliği, s. 106.

163 HAMAEKERS, HUBERT, "Tackling Harmful Tax Competition -a Round Table on the Code of Conduct - Introduction", European Taxaüon, vol.40, no.9, September 2000, s.399.

164 http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/taxation_package/taxpack.htm; Vergi paketine yönelik takvimin aşamaları için bkz., Conclusions of the European Council, Brusells 10 July 2001, Doc.10768/01 FISC 130. Presidency Note, 4 July 2001, Doc.10591/01 FISC 128.

165 a) Burada yargısal süreç açısından, en önemli nokta söz konusu yasağa uymayan devletlere karşı Komisyondan üye devlete veya üye devletten üye devlete açılan ihlal davasıdır (ATA, 226-228 (eski 169-171)). İhlal davası, Topluluğun bağlayıcı tasarruflarından kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmeyen üye devletlere karşı açılır. Topluluk tasarruflarının iptali için açılabilen iptal davası (ATA, 230 (eski 173)) süreye bağlıdır. ATM, daha önce Konsey kararma karşı (Commission v. Council (ERTA), Case 22/70) ve bir Parlamento Kararına karşı açılan davaları kabul ederek bu Kararları sui generis kategoride değerlendirmiştir (Luxembourg v. Parliament, Case 230/81 (in SHAW, 202)). Üye devletlerin mahkemelerinden ön karar yoluyla gelen yorum davaları (ATA, 234, (eski 177)) ise iptal davasının tersine bağlayıcı olsun olmasın her türlü Topluluk tasarrufunu konu edinebilir, bkz., Grimaldi v. Fonds des Maladies Professionelles, para.7-8.
b) Bağlayıcı olmayan kategoride değerlendirilen tasarruflar açısından ATM'nin değerlendirmesi ayrıca belirtilmelidir: "Bağlayıcı olmayan kaynaklar hukuki sonuç doğurmamalarına karşın bunlarda yer alan kurallar ulusal mahkemelerce ulusal mevzuatların yorumunda kullanılmalıdır", Grimaldi v. Fonds des Maladies Professionelles, para.18-19.

/

c. Eylem Kodunu Somutlaştıran Metin: Primarolo Raporu

Bu çalışmada Eylem Kodunun dolaylı bir uyumlaştırma olduğu, uyumlaştırmada bir ara aşama yarattığı, yumuşak geçiş mahiyeti taşıdığı değerlendirmesini yaptım. Bunun bir nedeni de Primarolo Grubunun raporunun içeriğidir.

Kod'da üye devletlerin haksız vergi rekabeti yarata vergi düzenlemelerini kaldırmaları, bu mahiyette yeni düzenleme getirmemeleri öngörülmüştür. Primarolo grubu bu nitelikte olan 66 adet düzenleme belirlemiştir. Peki nedir bunlar? Grup, üye devletlerin düzenlemelerini incelerken, bunları beş kategoride değerlendirmiştir: grup içi hizmetler, finansal hizmetler ve offshore şirketler, sektöre özgü diğer rejimler, bölgesel teşvikler ve diğer düzenlemeler (para. 10). Bu kategoriler içinde değerlendirmeye alınan vergi düzenlemelerini şöyle özetlemek mümkündür:

- Finansal hizmetler, grup içi finansman, ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri alanında; vergi istisnaları, düşük vergi oranlan,

- Sigorta hizmetleri alanında; vergi ertelemeleri, özel istisnalar, düşük vergi oranları, götürü matrahlar,

- Grup için hizmetler alanında; transfer fıyatlaması kurallannin emsallere uygunluk ilkesinden ayrılan hükümleri,

- Holding şirketler alanında; iştirak kazançlan istisnası (yabancı ülkelerdeki yavru şirketlerin düşük oranda vergilendirilen karından ödenen temettülerin vergiden istisna edilmesi), yavru şirketlerin elden çıkanlmasından elde edilen değer artış kazançlan (kazancın vergiden istisna edildiği zararın vergiden indirilebildiği asimetrik durumlar),

- Vergiden istisna edilen şirketler ve off-shore şirketler alanında; kısmi veya tam istisnalar (avantajın sadece dar yükümlü ortaklara tanındığı, mukimlere iş yapma olanağının tanımadığı veya mukimler tarafından yürütülen faaliyetlerin istisnadan yararlanamadığı, uygulamanın hareketli sermayeyi hedeflediği haller),

- Muhtelif faaliyetler alanında; serbest bölgelerde düşük vergi oranlan, %100'e varan vergi indirimleri, vergi matrahından yüksek oranda indirimler, belirli kategorideki faaliyetlere düşük vergi oranları, gelecekteki yatırımlar için aynlan fonlar aracılığıyla vergi matrahından indirimler.

Primarolo Grubunun ilk raporunun kabul görmemesinin ardından, finansman şubeleri (finance branch), holding şirketler ve ana merkez şirketlere (headquarter company) yönelik vergi rejimlerini kapsayan rehbere bakıldığında, grubun söz konusu yükümlülere yönelik düzenlemeler bakımından Eylem Kodunda belirlenen ve bir vergi düzenlemesini zararlı kılan kriterleri detaylandırdığı görülür.

Buna göre, finansman şubelerine ilişkin vergi rejimi, merkezle şube arasındaki kar tahsisinin emsallerin altında gerçekleşmesine izin veren düzenlemelerdir. Bu rejim altında, şubenin bulunduğu ülkedeki vergilendirme düzeyi merkezin bulunduğu ülkedekinden önemli oranda düşük olduğu, ve bu farklılığı nötr kılan etkin bir kötüye kullanma hükmü veya, şube kazançlarının merkezin bulunduğu ülkede vergiden istisna edilmesi söz konusudur[166]. Holding şirketlere yönelik rejimlerde, yabancı kaynaklı kar paylan, bu kar payının kaynağını oluşturan kar kaynak ülkede üye devlette elde edilseydi ödeyeceğinden önemli düzeyde düşük oranda vergilendirildiği ve bu farklılığı nötr kılan etkin bir kötüye kullanma hükmü veya başkaca bir düzenleme bulunmadığı halde, vergiden istisna edilmektedir[167]. Bu rejimler alünda asimetrik düzenlemeler uygulanmaktadır, yani sermaye gelirleri vergiden istisna edilirken, zararlar vergiden indirilebilmektedir. Ana merkez şirketlere[168] yönelik rejimler de ise karlann OECD transfer fi yat] aması rehberine uygun olarak belirlenmemektedir[169] .

Burada elbette raporda yer alan vergi rejimlerine ilişkin tanımları ve bunlann vergisel etkilerine ilişkin değerlendirmeleri aktarmak mümkün değildir. Fakat izlenimim şudur, dolaysız vergilerde matrah tespit yöntemleri, vergi oranlan, vergi istisnalanna ilişkin düzenlemelerin ayıklanması, en azından belirli bir alanda farklıhklann ortadan kaldınlması anlamına gelir. Elbette bu, üye devletlerin vergilendirmede neyi

166 Bu şube türünün bir tanımı rehberde yer almamaktadır. Değerlendirme için bkz., NIJKAMP, s.151. Örnek vermek gerekirse, finansman şubesi Hollanda mevzuatında bulunur ve Primarolo raporunda şöyle tanımlanır: Hollanda'da mukim finansman şirketlerinin ana faaliyetlerinin yürütüldüğü yabancı şubeleri. Bunlar arasında kar tahsisi düzenlemeleri ve şube kazançlarının Hollanda'da vergiden İstisna edilmesini düzenleyen hükümler haksız bulunmuştur (bkz. Rapor Kodu: B005). Aynı mahiyette düzenleme Lüksemburg mevzuatında da vardır (bkz. Rapor Kodu: Z002).

167 Primarolo raporunda, Lüksemburg (Rapor Kodu: A013), Hollanda (Rapor Kodu: A015), Avusturya (Rapor Kodu: AAM002b), Danimarka (Rapor Kodu: AAM021) Holding rejimleri haksız bulunmuştur.

168 Bu rejime örnek Belçika koordinasyon merkezleri rejimidir. Buradaki merkez finansman, idare ve kontrol fonksiyonu üstlenmektedir, (Rapor Kodu: AOOI), NIJKAMP, 153. Fransa'daki ana merkez ve lojistik merkez düzenlemeleri için bkz. Rapor Kodu: A006.

169 a) Bu bilgiler için bkz., NIJKAMP, s.150.

b) Buradaki şirket türleri, uluslararası vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasında başvurulan kanal şirketler ve üs şirketler kavramları İle çakışmaktadır. İlgili olarak bkz., YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s. 307 vd.

yapmayacaklarını söylemektir, ama bence bu üye devletlere neyi yapacaklarını söylemeye doğru açılan bir kapıdır. Ben bu düzenlemeyi vergilendirme yetkisi illüzyonunun sona erişinde bir ara aşama olarak nitelendiriyorum[170].

d. Geçiş Süreci: Haksız vergi rekabeti ile mücadelede başka hukuki dayanaklar bulunabilir mi?

Haksız vergi rekabetinin ana Özelliği, bir üye devletin, yabancı yatırımcılara bilerek ve isteyerek kendi vergi yükümlülerine tanıdığından daha lehte bir vergi ortamı yaratmasıdır. Yatırım yapılan ülkenin bakış açısıyla, bu ayrımın şu faydası vardır: yabancı kişi ve sermaye için çok çekici bir vergi rejimi yaratılır, ama aynı zamanda ulusal vergi gelirlerinin belirli bir kısmı için fedakarlıkta bulunulmaz. Burada ortaya çıkan durum ters ayrımcılıktır (reverse discrimination) .[171] Uluslararası hukukta uyrukluğa dayalı ayrımcılık yasağı bir genel hukuk ilkesi olarak kabul görür. Yabancıların bir devletin vatandaştan ile eşit tutulmasını öngören bu ilke yabancılara vatandaşlara nazaran hem lehte hem de aleyhte muamelede bulunmayı yasaklar[172] . Ayrımcılık kavramı bugünkü anlamıyla yabancıların vatandaşlara yönelik muamele ile karşılaştırdığında aleyhte bir muameleye tabi tutulması şeklinde anlaşılırken, ters ayrımcılık, yabancıların vatandaşlardan daha lehte muameleye tabi tutulmasıdır. Avrupa Topluluğu Anlaşmasında da ayrım yapmama ilkesi yer alır, ki aşağıda bu düzenlemenin vergilendirme alanındaki yansımalanm inceleyeceğim, ancak ters aynmcılık bu yasağın kapsamında değerlendirilmez. "ATM'nin yerleşik içtihadına göre, bir üye devletin kendi vatandaşlarını dezavantajlı bir konuma yerleştirmeyi amaçlayan düzenlemeleri, ATA'nın temel serbestilere ilişkin düzenlemelerinin kapsamına girmemektedir"[173]. Bu nedenle, AB bünyesinde haksız vergi rekabeti yaratan düzenlemelere Anlaşmanın ayrım yapmama ilkesi uygulanamaz.

170 Buradaki vergilendirme yetkisi illüzyonu kavramı için bkz., VANISTENDAEL, FRANS, "Tax Revolution İn Europe: The Impact of Non-dİscrimination", European Taxatİon, vol.40, no. 1/2, January 2000.S.7.; HENDRICKS, "A View on Tax Harmonization and the Code of Conduct", European Taxation, vol.40, no.9, September 2000, s.413.

171 SCHÖN, s.99; kavram için ayrıca bkz., WOUTERS, JAN, "The Principle of Non-discrimination in European Communİty Law", EC Tax Revievv, 1999-2, s.105-106.

172 Bkz., PAZARCI, s.243-244.

173 a) SCHÖN, s.99.

b) ATM kararlan için bkz., Hörfner and Elser v. Macroton, C-41/90, ECR [1991J 1979 (hizmetlerin serbest dolaşımı); Volkeer Steen v. Deutsche Bundespost, C-332/90, ECR f 1992J 341 (kişilerin serbest dolaşımı); Lopez Brea, Joined cases 330/90, ECR 11992J 323 (yerleşme serbestisi) (in WOUTERS, s. 105, dpn.74).

c) AB'de devlet yardımları hakkında bilgi için bkz., ÜZELTÜRK, HAKAN, "Avrupa Birligi-Türkiye: Devlet Yardımları", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 154, Temmuz 2001, s. 107 vd.

Buna karşılık, Kod kapsamına giren ve Primarolo raporunda sayılan vergi düzenlemeleri, Anlaşmanın kabul edilmeyen devlet yardımlarına ilişkin hükümleri çerçevesinde ATM'nin önüne gelebilir[174]. Anlaşmanın 87.maddesinde, "Anlaşmada saklı tutulan haller hariç olmak üzere, bir üye devletçe veya devlet kaynaklan aracılığıyla, belirli işletmeleri veya belirli ürünlerin üretimini üstün duruma getirerek rekabeti bozan yada bozma tehdidi taşıyan herhangi bir yardım verilmesi, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği oranda ortak pazarla bağdaşmaz" denilmektedir[175]. Böyle bakınca, Eylem Kodu ile devlet yardımı mekanizmasının her ikisinin de amacının aynı olduğu, yani haksız vergi rekabetine karşı mücadele etme amacında çakıştıkları söylenebilmektedir [176]. Bu nedenle, Kodun kapsamına giren İmtiyazlı vergi düzenlemelerinin de bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür[177]. Fakat, eğer Eylem Kodu ulusal vergi yasalannın uyumlaştırılmasıyla sonuçlanacak bir sürecin parçasıysa, ATM'nin dava bazında devlet yardımı kararlan ile Kod'dan beklenen sonuçları sağlamasını ve bir gizli uyumlaştırma misyonu üstlenmesini beklemek çok da anlamlı değildir'[78]. Fakat uluslararası vergi hukuku çevrelerinde, AB'nin haksız vergi rekabetinin önlenmesinde devlet yardımlarına ilişkin 87.maddeye ve dolayısıyla meselenin ATM'ye yönelmesi beklenmektedir[179]. Böyle bir gelişme olduğu takdirde, AB, ATM'nin bir çeşitli uyumlaştırma misyonu üstlenmesiyle ilk defa karşı karşıya kalmayacaktır. ATM bu misyonu zaten daha önce üstlenmiştir, ki bu süreç bir sonraki bölümde ele alınacaktır.

174 HAMAEKERS, s.399.

175 Ayrıca bkz., Commission notice on the application of the State aid rules to measures relatİng lo direct business taxation, 98/C 384 03, OJ C 384, 10 December 1998.

176 BOLKESTEIN, FRITS, "Taxation and Competition: The Realization of the lnternal Market", European Taxation, vol.40, no.9, September 2000, s.405; Yazar aynı zamanda, bu enstrümanların uyumlu bir biçimde çalıştırılması gerektiğini söylemektedir.

177 SCHÖN, devlet yardımı kavramının, seçicilik (selectivity) ve özellik (specifity) şeklinde iki unsuru bulunduğunu, seçici vergi imtiyazlarının devlet yardım düzenlemelerinin kapsamına girebileceğini, ama yabancı işletmelerin lehine olsa bile genel düzenlemelerin yasaklanmadığını, bu nedenle de vergi rekabetinde devlet yardımları mekanizmasının sınırlı bir biçimde çalışabileceğini belirtmektedir, s. 100.

178 HENDRICKS, hem devlet yardımları hükümlerinin hem de Kodun nihayetinde ulusal vergi yasalarının koordinasyonuna yol açacağını belirtmektedir, s.413.

179 Bkz., Tax Bits International, vol.8. no.12, 25 March 2002, http://www.tax.org

GİZLİ UYUMLAŞTIRMA: Ayrım Yapmama İlkesi Ekseninde Avrupa Toplulukları Mahkemesinin Rolü

1. Temel Serbestilerde Ayrım Yapmama İlkesi: Mahkemenin hareket noktası: Vergilendirme yetkisinin Topluluk hukukuna uygun kullanımı

Avrupa Topluluğu Anlaşmasında dolaysız vergiler alanında, 293.maddedeki referans dışında, açık bir hüküm yoktur. Fakat bu durum dolaysız vergileri Topluluk kurumlarının yetki kapsamından tamamen çıkarmaz. Çünkü, Anlaşma, ortak pazann kuruluşu ve işleyişi üzerinde doğrudan etkili olabilecek alanlarda mevzuatlann uyumlaştınlması konusunda genel bir yetki içerir. Bununla beraber , üye devletler, bu genel yetki çerçevesinde oybirliği mekanizmasının oluşturduğu kalkan arkasında, bu uyumlaştırmayı gerçekleştirmemiştir. Buna karşılık, bu misyon, Anlaşmanın ayrımcı muamele yasaklan üzerinden Avrupa Topluluklan Mahkemesince, neredeyse, üstlenilmiştir.

Avrupa Topluluğu malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı üzerine kurulu bir iç pazardır ve emeğin serbest dolaşımı, yerleşme hakkı, hizmetlerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımını öngören temel serbestilerin kullanılmasında vatandaşlığa dayalı aynmcı muamele yasaktır. Dolaysız vergilerde Topluluk kurumlarının özel olarak yetkilendirilmemiş olmaları, üye devletlerin ulusal vergi yasalarını bu dört temel serbestiye uygun olarak oluşturmaları gereğini ortadan kaldırmaz. Ve dolaysız vergiler, aşağıda açıkça görüleceği üzere, Anlaşmada sıralanan bireysel özgürlüklerle üye devletlerin vergilendirme yetkileri arasında çatışma olasılığı taşıyan bir alandır. İşte bu çatışma karşısında Avrupa Topluluklan Adalet Mahkemesi (Mahkeme) yargıçlan hiçbir şey yapmaksızın oturup seyretmek yerine[180], çatışmanın çözümlenmesini kendi yetki alanında görmüş ve dolaysız vergiler alanında üstlendiği uyumlaştırma misyonunu günümüze kadar taşımıştır [181].

Bireysel özgürlükleri korumak ya da üye devletlerin vergilendirme yetkilerini hiç karışmaksızın olduğu gibi bırakmak ikileminde[182], Mahkeme, "dolaysız vergilerin Topluluğun yetki alanına girmediğini"[183] kabul etmekle birlikte, artık yerleşik hale dönüşen şu içtihadıyla kapıyı aralamıştır:

180 LENZ, CARLOTTO, "The Jurisprudence of the European Court of Justice in Tax Matters", EC Tax Review, 1997-2, s.80.

181 MENS/PROQUET. "Current European Tax Issues", European Taxation, vol.41, no.9, September 2001,s.337.

182 LENZ, 80.

183 **Finan7**.amt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, C-279/93, ECR (1995J 225, para.21.

"....Dolaysız vergiler kendi yetki alanlarında kalmış olsa bile, üye devletlerin bu yetkilerini her şeye rağmen Topluluk hukukuna uygun olarak kullanmak ve uyrukluk temelinde ayrımcılıktan kaçınmak zorunda oldukları unutulmamalıdır."[184] .

Dolaysız vergiler alanında bir uyumlaştırma mevzuatı olmamasına rağmen bir çeşit "gizli uyumlaştırma"[185] etkisi gösteren bu yargısal sürecin zemini, Anlaşmanın bütününe yayılmış bulunan vatandaşlığa dayalı ayrım yapmama ilkesidir. Mahkemenin dolaysız vergilerde ulusal vergilendirme yetkisinde nasıl gedikler açtığına[186] geçmeden önce ayrımcılık yasağının Anlaşmadaki içeriğine bakalım:

Anlaşmanın 12.maddesi, Avrupa vatandaşları arasında uyrukluğa dayalı aynm yapmama ilkesini düzenler. Bu ilke Anlaşmanın iç pazarla ilgili bir çok maddesinde ve AB mevzuatında özel yansımalarım bulmuştur[187]. Bu düzenlemelere bakıldığında, aynm yapmama ilkesinin Anlaşmanın bütününe nüfuz ettiği görülür. Nitekim Mahkemenin yerleşik içtihadı, 'Anlaşmanın aynm yapmama ilkesini içeren özel düzen-

184 Wielockx v. lnspetor der Directe Belastingen, C-80/94 ECR [1995] 2493, para. 16; Asscher v. Staatssecrataris varı Financien, C-I07/94 ECR [1996J 3089, para.36; Royal Bank of Scotland v. Elliniko Dimosio (Greek State) C-311/97 ECR [1999] 2651, para.19; C.Baars v. Inspecteur der Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Gorinchem C-251/98 ECR [2000] 2787, para.17; Metal Igesellschaft Ltd and Others - Hoechst AG - Hoechst UK Ud v. Commissioners of tnland Revenue, Joint Cases C-397/98 and C-410/98, 8.3.2001, para.37, http://curia.eu.int

185 a) LEHNER, MORIS, "Limitation of the National Power of Taxation by the Fundamental Freedoms and Non-discrimination Clauses of the EC Treaty", EC Tax Review, 2000-1, s.6.

b) VANISTENDAEL, bu durumu "negatif vergi uyumlaştırması" olarak nitelemektedir. Buna göre, ATM, hangi vergisel kuralların Avrupa Anlaşmasını ihlal ettiğini ifade ederek ulusa! vergi sistemlerini sınırlamaktadır, bkz., "Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz" (Çev. B.Yaltı Soydan), Vergi Dünyası, Haziran 2001, s.138; VVEATHERILL/BEAUMONT, kural koyucu tarafından yapılan "pozitif uyumlaştırma" nın zıddı olarak "negatif uyumlaştırma" kavramını kullanmaktadır, (EC Law, 2nd ed., 1995, s.254), aktaran LEHNER, s.6, dpn.23.

186 VANISTENDAEL, FRANS, Tax Revolution, s.3.

187 a)SHAW, s.89.

b) Madde 12- Bu anlaşmanın uygulama alanı içinde ve anlaşmanın içerdiği Özel hükümler saklı kalmak üzere, vatandaşlığa dayalı her türlü ayrımcılık yasaktır. Konsey, 251. maddede belirlenen usule uygun olarak, bu yönde bir ayrımcılığın yasaklanması amacıyla düzenlemeler getirebilir.

c) Madde 13- Bu anlaşmanın diğer hükümlerine aykırı olmamak ve Anlaşma İle Topluluğa verilen yetki sınırları içinde kalmak kaydıyla, Konsey, Komisyondan gelen öneri üzerine ve Avrupa Parlamentosuna danıştıktan sonra oybirliği ile, cinsiyet, ırk veya emik köken, din veya İnanç, maluliyet, yaş veya cinsel tercihler temelinde ayrımcılıkla mücadele edebilmek için uygun önlemler alabilir.

lemelerinin Topluluk hukukunun temel ilkelerinden biri olan genel eşitlik ilkesinin ifadesinden başka bir şey olmadığı' yönündedir[188]. Yine Mahkemeye göre,' 12.maddede yer alan vatandaşlığa dayalı ayrımcılık yasağı, ancak Topluluk hukukunun kapsamına giren bir durum için Anlaşmada özel bir ayrım yapmama ilkesi yer almıyorsa uygulanabilir'[189].

Anlaşmanın çeşitli hükümlerine yayılmış olan özel aynm yapmama düzenlemelerine örnek olarak, tarım politikası (m.34/2) devlet tekelleri (m.31), taşımacılık (m.72,75), rekabet hukuku (m.81-82), dolaylı vergiler (m.90)[190], kadın ve erkek işçilere eşit iş ve eşit ücret (m.141) hükümlerinde yer alanlar ve üye devletlerin çekince haklarını ayrımcılığa yol açacak şekilde kullanma yasağı (m.30,58/3,95/6) verilebilir[191]. Fakat bir grup ayrım yapmama düzenlemesi vardır ki bunlar, Anlaşmanın kurucu babalarının, Özel olarak vergiler için düzenlenmemelerine rağmen dolaysız vergiler alanında Topluluk hukukunun amaçlarını gerçekleştirmek için etkin birer araç haline dönüştürülebileceklerini muhtemelen öngörmediği temel serbesti (fundamental freedoms) hükümlerinde yer almıştır[192]. Bunlar, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını düzenler. Hemen belirtelim ki, kurucu anlaşma hükümleri, Topluluk hukukunun birincil kaynağıdır ve üye devletlerde doğrudan uygıılanır .

Toplulukta kişilerin serbest dolaşımı, bir yandan emeğin serbest dolaşımım diğer yandan yerleşme serbestisini kapsar. Anlaşmanın emeğin serbest dolaşımına ilişkin 39/1 .maddesinde (eski 48.madde), "Topluluk içinde işçilerin serbest dolaşımı sağlanır" denmektedir. "Serbest dolaşım, Üye Devletlerin işçileri arasında, iş, ücret ve diğer çalışma koşulları bakımından *vatandaşlığa dayalı her türlü ayrımcılığın ortadan kaldırılmasını içerir"(ın39/2).*

188 Ömeyİn, Ruckdeschel v. Hauptzollamt Hamburg-St.Annen, .loint Cases 117/76 and 16/77, 11977 J ECR 1753, para.7; Germany v. Council, Case C-122/95, ECR 11998] 973. para.62; Port v. Haıipizollamt Hamburg-Jonas. Joined cases C-364/95 and C-365/95, ECR [1998| 1023. para.81: Pusloors and Trans-Cap v. Belgian Stale, Case C-29/93, ECR 119971 285, para 14 (in WUTERS, s.98-99, dpn.6).

189 Commission v. Greece. Case 305/87, ECR 1I989|]461,paras. 12-13, Halliburton Services, BV v. Slaatssecretaris vatı Finaıicien, Case C-l/93, ECR (19941 1137, para. 12, Metallgesellschaft Lld and Others, para.38.

190 Dolaylı vergilerde ayrım yapmama ilkesinin uygulaması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz., YALTI SOYDAN, Gümrük Birliği, ss. 136-169.

191 Bu örnekler hakkında bilgi için bk*., WOUTERS, s.99-(00.

192 LEHNER, s.5.

193 SHAtt. 179-180: TEKİNALP, 4.53.

Diğer bir serbesti **yerleşme hakkına** ilişkindir. Buna göre, "...bir Üye Devletin **va**tandaşlarının diğer bir **Üye** Devlet ülkesinde yerleşme özgürlükleri üzerindeki kısıtlamalar kaldırüır. Bu yasak, herhangi bir **Üye** Devletin vatandaşlarının herhangi bir Üye Devlet ülkesinde kurduğu acente, şube veya yavru şirketlere de uygulanır(m.43/l)(eski 52.madde). Yerleşme özgürlüğü, sermayeye ilişkin bölümün hükümleri saklı kalmak üzere, ***yerleşilen ülke mevzuatının kendi vatandaşları için belirlediği koşullar içinde,*** serbest faaliyetlere girmeyi (self-employed persons) ve bunları sürdürmeyi, işletmeler ve özellikle 48. maddenin ikinci fıkrası anlamında şirket ve ortaklıklar kurmayı **ve** bunları yönetmeyi kapsar (m.43/2). Bir Üye Devlet hukukuna göre kurulan **ve** kayıtlı merkezi (registered office), idare merkezi (central administration) veya iş merkezi (principal place of business) Toplulukta bulunan şirket ve ortaklıklar da üye devletlerin vatandaşı olan gerçek kişilerle aynı muameleye tabi tutulur (m.48).

Hizmetlerin serbest dolaşımını düzenleyen hükümlere göre, (m.49 vd.)(eski 59 vd.), "yerleşme hakkına ilişkin bölümün hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmet veren bir kişi, hizmeti verebilmek için, faaliyetini geçici olarak hizmetin verildiği devlette bu devletin kendi vatandaşlarına yüklediği koşullarla aynı koşullar altında sürdürebilir" (m.50). "Hizmetlerin serbestçe verilmesine ilişkin sınırlamalar kaldırılmadığı sürece, her Üye Devlet bu sınırlamaları vatandaşlık veya ikametgah temelinde ayrım yapmadan 49.madde anlamında hizmet veren bütün kişilere uygular" (m.54).

Son temel serbesti ise **sermayenin serbest dolaşımını** düzenler. Buna göre,"... üye devletler arasındaki ve üye devletler ile üçüncü ülkeler arasındaki sermaye hareketleri üzerindeki her tür kısıtlama yasaktır" (m.56)(eski 73b madde). "Fakat Anlaşmanın açıkça farklı muameleye izin verdiği yegane hüküm de bu bölümde ve vergilerle ilgilidir. 58/1-a maddesinde, Üye Devletlerin "ikametgahları veya sermayelerini yatırdıkları yer bakımından aynı durumda olmayan vergi yükümlüleri arasında ayrım yapan vergi yasalarının ilgili hükümlerini uygulama" haklarını saklı tutmuştur .[m]

Topluluk hukukunda temel serbestilerle ilgili aynm yasağının koruma alanı hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsar[195]. Gerçek kişilerin, özellikle işçilerin serbest dolaşımını düzenleyen [eski] 48.madde ve serbest meslek faaliyetlerini sürdür-

194 WOUTERS, s.99.

195 Bkz., LYONS, TIMOTHY, "Dİscrimination Agaİnst Indivİduals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the Eueopwan Court of Justice", British Tax Review, no.6, 1994. s.558.

mede yerleşme serbestisini kapsayan [eski] 52.madde olmak üzere tüm serbestiler açısından ayrımcılık iddiasını mahkemeler önünde ileri sürme haklan vardır .[196] Buna karşılık, şirketler **ve** ortaklıklar gibi tüzel kişiler de ise ayrancılık iddialanna ilişkin içtihat esas olarak, [eski] 58.madde yoluyla kapsamı genişleyen [eski] 52.maddedeki yerleşme serbestisine yönelik gerçekleşmiştir[197].

Önce Mahkemenin vergi uygulamalan ile temel serbestiler arasındaki ilişkiyi nasıl kurduğunu belirleyelim. Mahkemeye göre, kişilerin Topluluk içinde serbest dolaşımım düzenleyen madde (eski 48/2), diğerlerinin yanı sıra, ücret bakımından işçiler arasında vatandaşlığa dayalı aynmcılığın ortadan kaldınlmasını öngörür. Ücretler bakımından öngörülen eşit muamele ilkesi, aynmcı gelir vergisi düzenlemeleri ile ihlal edilebildiği takdirde, etkinliğini yitirir. Bu bağlamda, bu madde, üye devletlerin kendi ülkesinde elde edilen geliri nasıl ve hangi koşullarda vergilendireceğine dair yetkisine bir sınırlama olarak yorumlanmalıdır, çünkü bu madde, dolaysız vergilerin toplanması bakımından bir üye devlete, diğer bir üye devletin vatandaşına dolaşım serbestisi hakkının kullanımı konusunda aynı durumdaki kendi vatandaşından daha az lehte bir muamelede bulunma izni vermez[198]. Mahkeme, yerleşme hakkı ile vergilendirme arasındaki ilintiyi değerlendirirken de "girişimci diğer bir üye devlette faaliyette bulunmak üzere uygun hukuki biçimi seçme özgürlüğüne sahip olmalıdır ve bu seçme Özgürlüğü aynmcı vergilerle sınırlandınlmamalıdır" [199] diyerek, üye devletlerin dolaysız vergilerde ayrımcı hükümler yoluyla diğer üye devlet vatandaşlarının anlaşmadan kaynaklanan serbest dolaşım veya yerleşme hakkı gibi Özgürlüklerini ihlal etmelerinin yolunu kapatmıştır.

2. Mahkemenin Okuma Biçimi

a. Mukim - Mukim Olmayan Ayrımında Gizli Ayrımcılık

Ayrımcılık, karşılaştırılabilir durumlann, objektif haklı bir nedene dayanmaksızın farklı muameleye tabi tutulması ve farklı durumlann da aynı muameleye tabi tutul-

196 Örneğin, Bachman kararında hizmetlerin serbest dolaşımına ilişkin düzenlemeye aykırılık da değerlendirilmiştir, Hanns-Martin Bachmann v Belgian State, Case C-204/90. ECR 11992] 249, para. 31 vd.

197 LYONS, s.556-557.

198 Klaus Bieht v. Luxembourg, Case C-175/88, ECR [19901 1779, para.12; Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, Case C-279/93, ECR [1995] 225, para.22-24.

199 Commission v. French Republic (Avoir Fiscal). Case 270/83, ECR [1986] 273, para. 22.

maşıdır[200]. Eğer bir kural ilgili kişilerin vatandaşlığından bağımsız objektif mülahazalarla haklı bir nedene dayanıyorsa ve eğer ulusal kuralla gözetilen meşru amaçla orantılı ise, o kural aynmcı bir kural olarak değerlendirilmez .[201]

Ayrımcı muamelenin tespiti bir mukayese meselesidir. Aynmcılık yasağına aykınlığın belirlenebilmesi için önce mevcut iki ayn kuralın mukayese edilmesi gerekir[202]. Burada mukayese, muamele farklılığını ve bu farklılığın hangi kritere göre yapıldığını belirlemeye yönelir. Vatandaşlık kriterine dayalı olarak farklı muamele öngören herhangi bir kural açık aynmcılıktır ,[203] yani eğer bir ulusal düzenleme açıkça ilkesel olarak yasaklanan vatandaşlık kriterini kullanarak gruplandırma ve buna bağlı olarak bu gruplar arasında farklı muamele öngörüyorsa açık ve dolaysız bir ayrımcılık söz konusudur[204] . Mahkeme, bu anlamdaki bir kurala haklı neden olarak esasen sadece ATA veya diğer bir Topluluk mevzuatındaki sapmaları kabul etmektedir, ancak bunun istisnalan da mevcuttur[205] .

ATA'daki ayrımcılık yasağı, vatandaşlığın bir farklılaştırma kriteri olarak kullanılmamasını ifade eder. Vatandaşlık, kişiyi bir devlete bağlayan hukuki ve siyasi bağdır[206], kendisine bağlanan bütün sonuçları ile birlikte bir devlete aidiyeti ifade eder[207]. Oysa, vergi hukukuna geçtiğimizde, dolaysız vergilerde, bir devletin vergilendirme yetkisinin kapsamını belirlemek üzere, o devletle vergi yükümlüsü arasında kurulması zorunlu hukuki ilişkinin kaynağı, kural olarak, vatandaşlık değil yerleşiklik/mukimi iktir. Bir ülkede yerleşik olma veya olmama, vergi yükümlüsünün o devletteki vergilendirme statüsünü ve aynı zamanda yükümlülüğün kapsamını belirler.

200 "Comparable situations must not be treated dİfferently or different situations must not be treated in the same way unless such treatment is objectively justİfied", Sermİde v. Cassa Conguaglio Zucchero and Others, Case 106/83, ECR 119841 4209 (in WOUTERS, s. 102, dpn.40).

201 Fütura Partİcipations SA and Singer v. Administration des contributions, Case C-250/95, ECR [199712471, para.26. Bu anlamda bkz., Gebhard, Case C-55/94, ECR [1995| 4165, para.37; Kraus, Case C-19/92, ECR 11993] 1663» para.32; Bosman, Case C-415/93, ECR [1995| 4921, para. 104.

b) ATM'nin ayrım yapmama ilkesine İlişkin denetim standardının tarihi gelişimi için bkz., WOUTERS, 102-103.

202 TOIFLU, GERALD, Austria, in The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law, (ed. Essers/Bont/Kemmeren), Kluwer, Deventer, 1998, s.58.

203 Sotgiu v. Deutsche Bundespot, Case 152/73, ECR| 1974] 153, para.l 1.

204 WOUTERS,s.103.

205 WOUTERS, s. 104, dpn.59.

206 CELİKEL/GELGEL, Yabancılar Hukuku, 8.Bası, İstanbul, 1998, s.9-10.

207 NOMER, ERGİN, Devletler Hususi Hukuku, 3.Bası, İstanbul, 1984, s. 131.

Bu anlamda vergi yükümlüsü, yerleşmeye ilişkin kriterlere bağlı olarak dar yükümlü veya tam yükümlü statüsünde vergilendirilir. Vergi yükümlüsünün bir ülkede mukim olarak kabul edilmesi (resident) ve tam yükümlü statüsünde vergilendirilmesi, ki yurt içi ve yurt dışı gelirlerin söz konusu ülkede vergilendirilmesi sonucunu verir, mali ikametgahının o ülkede bulunup bulunmadığına bağlıdır. Mali ikametgah, ikametgah, ev, işyeri, yasal merkez, yönetim merkezi veya benzer nitelikli herhangi bir yer kriterine bağlanabilir. Tersine mukim olmayan yükümlüler (non-resident), ki sadece yurt içi gelirleri üzerinden vergilendirilirler, mali ikametgahları yurt dışında bulunan kişilerdir[208]. Dolayısıyla, yükümlülerin tam ve dar ya da mukim ve mukim olmayan olarak gruplandınlması ve bunlara farklı muamelede bulunulması, genel anlamda ayrımcılık olarak değerlendirilmemektedir; çünkü vatandaşlık üzerine kurulmayan bu grupların benzer veya karşılaştırılabilir koşullar altında olmadıkları kabul olunur[20]" .

Vergi hukukunda gruplandırma yerleşiklik kriterine dayalı olduğuna göre burada karşı karşıya olduğumuz durum, örneğin, Almanya'da mukim olan, ve aynı zamanda Alman vatandaşı olan bir vergi yükümlüsünün, Hollanda'da dar yükümlü statüsünde vergilendirilirken Hollanda'da mukim ve aynı zamanda Hollanda vatandaşı olan yükümlülere nazaran farklı muameleye tabi tutulmasıdır. O zaman Mahkemenin, esasen vatandaşlık temeline oturmayan ve mali ikametgah kriterine bağlı olarak oluşturulan vergi sistemi için ayrım yapmama yasağını hangi hukuksal temellere oturttuğu önem kazanır. Buradaki kilit kavram gizli/dolaylı ayrımcılıktır. Mahkeme şöyle diyor:

"Vatandaşlar İle yabancılar arasında eşit muameleyi öngören kurallar, sadece vatandaşlığa, [veya şirketlerde merkeze (seat)][210] dayalı açık (overt) ayrımcılığı değil, başka farklılaştıncı kriterler uygulanması yoluyla fiilen aynı sonuca yol açacak bütün gizli (covert) ayrımcılık biçimlerini de yasaklar. Önümüzdeki olayda ele alınan kuralların vergi yükümlüsünün uyrukluğuna bağlı olmaksızın uygulandığı doğrudur. Bununla beraber, ikametgah kriterine göre yapılan bir aynm etrafında uygulanan ve mukim olmayan yükümlüleri söz konusu ülkede mukim olan kişilere tanınan belirli olanaklardan yararlandırmayan bu türden ulusal kurailann, esas olarak diğer üye

208 Bkz., YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, ss. 17-20.

209 Örneğin, vergi anlaşmalarındaki ayrım yapmama ilkesinin kapsamı, kural olarak, bu şekilde belirlenir, bkz., YALTI SOYDAN. Vergi Anlaşmaları, ss.275-282.

210 The Queen v Inland Revenue CommİssIoners, ex paıte Commerzbank AG, Case C-330/91, ECR [199314017, para. 14.

devletlerin vatandaşlarının aleyhine çalışması mümkündür. Mukim olmayan kişiler bir çok durumda yabancılardır. Söz konusu koşullar altında, sadece bir üye devletin mukimlerine tanınan vergi olanakları *vatandaşlığa dayalı dolaylı (indirect) ayrımcılık teşkil edebilir*[211] . Tüzel kişilerde de, kayıtlı merkezden (registered office) bağımsız olarak uygulanan ve mali ikametgah kriterine dayanan kurallar, en çok kayıtlı merkezi diğer üye devletlerde olan şirketler aleyhine sonuç verir, çünkü ilgili üye devlet dışında mukim olan şirketler çoğunlukla yabancı şirketlerdir[212].

Açık veya gizli ayrımcılığın belirlenmesi her şeyden önce, ilgili kuralın ayrımcı olup olmadığının belirlenmesi açısından önem taşır. Eğer kuralın kullandığı kriter vatandaşlıksa, bu kural açık aynmcı bir kuraldır. Tersine eğer kural vatandaşlık kriterini kullanmıyor, bunun yerine ilk bakışta tarafsız görünen ancak fiilen ayrımcı etki gösterebilecek başka kriterleri kullanıyorsa, bu kuralın gizli ayrımcı bir kural olabilmesi olasılığı vardır. Bu anlamda, gizli ayrımcı kuralın mevcudiyeti fiili etkisi ile Ölçülür: kuralın, aynma uğrayan grup üzerinde aleyhte etki gösterip göstermediği, ya da ayrıma uğrayan grubu sonuçta diğerine nazaran dezavantajlı pozisyona koyma riski taşıyıp taşımadığı gibi [213].

Dolayısıyla gizli ayrıma dayalı bir kural, açık aynmcı kuralın aksine, otomatik olarak ayrımcılık yasağının ihlali sonucunu vermez .[214] Çünkü farklı muamelenin mukayese yoluyla belirlenmesi yetmez, ele alınan kuralın aynı veya benzer durumlara yönelik eşit olmayan bir muameleyi içerip içermediğinin de belirlenmesi gerekir[215]. Diğer bir deyişle, bir üye devlette mukim bir gerçek kişi veya tüzel kişi, vergilendirmeyi yapan üyede devletteki gerçek kişi veya tüzel kişilerle, ancak her ikisi de aşağı yukarı aynı koşullar altında iseler mukayese edilebilir[216]. Durumların karşılaştırılabilir olduğunun tespiti halinde dahi, bu farklılaştırma objektif olarak haklı bir nedene dayanıyorsa, kural aynmcılık yasağını ihlal eden bir kural olarak değerlendirilemez.

211 a) Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, Case C-279/93, ECR [1995] 225, para.26-29. Aynı zamanda bkz., Klaus Biehl v. Luxembourg, Case C-175/88, ECR [1990] 1779, para.14. Bu makalede geçen hemen hemen bütün ATM kararlarında gizli ayrımcılığa ilişkin bu içtihat İfade edilmiştir.
b) ATM, buradaki durumu bazen gizli bazen dolaylı ayrımcılık kavramıyla açıklamaktadır. Bu kavramlar birbirinin yerine geçer şekilde kullanıldığından aralarında nitelik farkı yoktur.

212 The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG, para. 15.

213 WOUTERS, s.103.

214 VVOUTERS, s.104.

215 LYONS, s.559.

216 TOiFLU,s.59.

b. Karşılaştınlabilirlik Testi

Burada farklı muameleye tabi tutulan dar yükümlü ve tam yükümlü grupların karşılaştırabilir durumda (benzer) olup olmadıklarını, eğer karşılaştınlabilir durumda iseler hangi şartlar altında benzer kategoride değerlendirildiklerini belirleyeceğim. Bu testi uygularken gerçek kişiler ve tüzel kişileri ayrı değerlendireceğim, çünkü mesele gerçek kişiler için son derece net ve sınırları belli iken, tüzel kişilerde belirsizleşmektedir. Bunun sebebi, gerçek kişilere özgü gibi görünen vatandaşlık[217] ile mali ikametgah arasındaki ayrımın net bir şekilde ortaya koyulabilmesi, tüzel kişilerde vatandaşlık ile mali ikametgah meselesinin, aşağıda görüleceği üzere, o derece netlikle ele alınamamasıdır.

aa. Gerçek kişilerde: objektif farkın yokluğu: toplam gelir kriteri

Vergilendirme açısından tam ve dar yükümlüler karşılaştınlabilir durumda mıdır, yani benzer midir? Eğer bu soruya yanıt olumsuz verilirse, farklı durumda olanların farklı vergilendirilebileceği, bu farklı muamelenin de ayrımcılık yaratmayacağı sonucuna varılır. Bu sorunun yanıtını hemen verelim: ATM, mukim ve mukim olmayan yükümlülerin karşılaştınlabilir durumda olmadıklarını kural olarak kabul eder[218] ve böylece vergi hukukunun dayalı olduğu temel ayrımı içtihadına yansıtır ,[219] Bu

217 AVBAY, RÜNA, Vatandaşlık Hukuku. 4.Bası, İstanbul, 2001, s.8; NOMER, ERGİN, Vatandaşlık Hukuku. 12. Bası, islanbul, 1999, s. 36-37.

218 ATM'nin gizli ayrımcılığa ilişkin içtihadını vergi hukukuna ilk kez uyguladığı dava Biehl davasıdır, fakat bu kararında karşılaştırılabilirlik testine başvurmaksızın ayrımcı uygulamanın varlığını belirlemiştir. Biehl kararında ele alınan Lüksemburg mevzuatı, vergi yükümlüsünün bir yılın sadece belirli bir bölümünde mukim sıfatını taşıması halinde, yıl içinde ücretlerinden kesilen vergilerin yıllık vergi miktarını aştığı durumlarda fazla ödenmiş verginin iade edilmemesini öngörmekledir. Mahkeme bu mevzuatın yabancılar aleyhine çalışma riski taşıdığını belirterek, bir ülkede yılın ancak belirli bir kısmında mukim sıfatını taşıyan ve yıl İçinde o ülkeden ayrılan kişilerin genellikle diğer bir üye devlet vatandaşı olacağını söylemiştir; Klaus Biehl v. Lııxcmbourg, para. 14.

219 *a)* LENZ, s.82.

b) Daha önceki kararlarında dar yükümlülerle lanı yükümlülerin benzer durumda olmadıklarına ilişkin bir içtihatta bulunmayan Mahkeme, bu kararla yeni bir yaklaşımda bulunmakla birlikte, bu yaklaşım, özellikle şirketlerle ilgili olanlar olmak üzere, daha sonraki bazı kararlarında belirsi/lesmektedir. Nitekim, bu yaklaşım değişikliği nedeniyle Mahkeme eleştirilmiştir. Mahkemenin, bu davada daha önceki yaklaşımına uygun olarak, önce gizli/dolaylı ayrımcılığı tespit etmek ve fakat ayrımın haklı bir nedene dayalı-meşru olduğunu belirlemek yoluyla aynı sonuca ulaşmasının mümkün okluğu eleştirisi getirilmiştir, bkz., PRECHAL, SACHA, EC Law: The Frame-\vurk, in The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in TUK Trcaties wıih EC Lavv, (ed. Essei s/Bont/Kenımercn). Kluwer, Deventer, 1998, s.7.

c) Tam yükümlülerle dar yükümlülerin karşılaştınlabilir olmadığı yönündeki içtihat, aslında garip sonuçlara da yola açabilir. Şöyle ki, eğer ayrımcılık farklı durumda olanlara aynı muamelede Inılıiınıajı da içeriyorsa, o zaman mantıken bir üye devletin mukim ve mukim olmayanları a>nı vergilendirmesi ayrımcılık olacaktır. WOUTERS. 105.

içtihadın ilk kez ifade bulduğu Schumacker kararında Mahkeme şöyle diyor[220]: "Bir dar yükümlünün bir üye devletin ülkesinde elde ettiği gelir, o kişinin ikametgahının bulunduğu yerde yoğunlaşan toplam gelirinin sadece bir parçasıdır. Aynca, bir dar yükümlünün toplam gelirine ve kişisel ve ailevi koşullanna göre belirlenen şahsi ödeme gücünün, kişisel ve mali çıkarlannm yoğunlaştığı yerde değerlendirilmesi çok daha kolaydır. Bu yer de genel olarak yükümlünün ikametgahının bulunduğu yerdir. Buna uygun olarak, uluslararası vergi hukuku ve OECD Vergi Anlaşması Modeli, vergi yükümlülerinin toplam gelirlerinin, kişisel ve ailevi durumlarının göz önüne alınarak ikametgah devletinde vergilendirilmesini ilke olarak kabul etmiştir. Mukim bir vergi yükümlüsünün durumu, gelirinin önemli bir kısmı normal olarak ikametgah devletinde yoğunlaşüğı sürece, farklıdır. Aynca, bu devlet, vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi koşullarını da dikkate alarak toplam mali gücünü değerlendirmek için gereksindiği bilgiye sahiptir. Sonuçta, bir üye devletin tam yükümlülere tanıdığı bazı olanaklan dar yükümlüye tanımaması, kural olarak, bu vergi yükümlüleri karşılaştınlabilir durumda olmadıklan için ayrımcı değildir. Buna uygun olarak, 48.madde, bir üye devletin bir dar yükümlüyü aynı işte çalışan tam yükümlülere nazaran daha ağır vergilendirmesini yasaklamaz. Fakat, bu davadaki olayda olduğu gibi, ikametgah devletinde belirgin bir gelir elde etmeyen ve vergiye tabi gelirinin büyük bir bölümünü çalıştığı ülkede kazanan dar yükümlüler söz konusu olduğunda durum değişir. Burada ikametgah devleti, o kişinin şahsi ve ailevi koşullarını dikkate alma ve bundan kaynaklanan olanaklardan yükümlüyü yararlandırma pozisyonunda değildir. Böylesi bir dar yükümlü ile benzer bir işte çalışan tam yükümlü arasında, kişisel ve ailevi koşullann dikkate alınmasına dayanan faklı bir muameleyi haklılaştıracak objektif bir fark yoktur. Gelirinin büyük bölümünü ve ailesinin hemen hemen bütün gelirini mukim olduğu devletten başka bir devlette elde

220 Bu davada, Schumacker Belçika vatandaşı olup Belçika'da mukimdir ve fakat Almanya'da dar yükümlü statüsünde çalışmaktadır. Ele alınan Alman mevzuatına göre, dar yükümlüler aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinde uygulanan ve artan oranlı vergi etkisini azaltan gelir bölme yönteminden (splitting) faydalanamamakta, aynı şekilde toplam mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak üzere sistemde mevcut olan kişisel ve ailevi indirimlerden de yararlanamamaktadır. Buna karşılık, ikametgah devletinde uygulanan çifte vergilendirmeyi önleme yöntemi istisna yöntemi olduğundan, kişisel ve ailevi durumlar ikametgah devletinde de değerlendirilenle - mektedir.

eden dar yükümlü bakımından ayrımcılık, bu kişinin kişisel ve ailevi durumunun ne mukim olduğu ülkede ne de çalıştığı ülkede dikkate alınmamasından kaynaklanır"[221].

Dolayısıyla Mahkemeye göre, gerçek kişilerin vergilendirilmesinde bir devletteki mukim ve mukim olmayan yükümlüler karşılaştınlabilir durumda değildir, çünkü gelirin kaynağı ve mali güçlerinin veya kişisel ve ailevi durumlannın değerlendirmeye alınma olasılığı bakımından aralannda objektif farklılıklar mevcuttur. Bununla beraber, bir vergi avantajının dar yükümlülere tanınmadığı hallerde, iki grup vergi yükümlüsü arasında muamele farklılığını haklılaştıracak hiçbir objektif farklılık yoksa muamele aynmcı olacaktır[222] . Mahkeme bu objektif farklılığı elde edilen gelirin miktarı ile ölçmüştür. *Schumacker* karannın ardından[223] çeşitli üye ülkelerde "gelirinin tamamı veya tamamına yakını" kavramını [224] somutlaştıran çeşitli hükümler ihdas edilmiş, kriter toplam gelirin en az %75'i ila %90'ı olarak öngörülmüştür[225] .

Bununla beraber, toplam gelir kriterini en az %90 oranı üzerine kuran Hollanda mevzuatı Mahkeme tarafından değerlendirilmiş, Mahkeme Asscher karannda karşılaştın labilirlik testine şu değerlendirmeyi de ilave etmiştir: bir dar yükümlü mukim olmadığı ancak çalıştığı ülkede gelirinin tamamını ya da tamama yakınını elde etmemişse, bu kişiye bazı olanaklann tanınmaması ancak yükümlünün mukimi olduğu ülkede mukabil olanaklar tanınıyorsa haklı kabul edilebilir [226]. Demek ki karşılaştı-

221 a) Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, para.31-39; Aynı zamanda bkz., G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case C-80/94, ECR 11995] 2493, para.20-2I.
b) Mahkeme, Werner kararında, aynı grup vatandaşlar arasında yapılan farklı muameleyi ayrımcılık olarak değerlendirmemiştir. Mahkemeye göre, bir üye devletin, serbest meslek faaliyetini kendi ülkesinde veren ve gelirinin neredeyse tamamını kendi ülkesinde elde eden ve varlıklarının neredeyse tamamına kendi ülkesinde sahip olan fakat diğer bir üye devlette yerleşik bulunan bir vatandaşını, kendi ülkesinde yerleşik olsaydı uygulayacağı vergiden daha ağır vergilendirmesi, yerleşme serbestisini düzenleyen 52.ınaddeye aykırılık teşkil etmez, Bkz., Werner v. Finanzamt Aachen-lnnenstadt, Case 112/91, ECR [1993] 429. para.17.

222 Bkz., Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (Greek State), Case C-311/97, ECR[19991 2561.para.27.

223 Schumacker kararının üye devletler mevzuatları bakımından değerlendirilmesi için bkz., European Taxation, Country Surveys: Schumacker Legacy-Special Issue, vol.35, no. 11/12, November 1995; European Taxation, Fundamental Freedoms for Citİzens, Fundamental Restrictions on National Tax Law?- Specİal Issue, vol.40, no.1/2, January 2000.

224 Bu kavramın içeriğinin belirsizliği bakımından Schumacker kararının eleştirisi için bkz., WATTEL, PETER J., "Taxing Non-resident Employees: Coping with Schumacker", European Taxation, vol.35, no.11/12, s.350.

225 VANISTENDAEL, The Revolution, s.4; AB Komisyonunun önerisi %75'tir, TOIFLU, 65, dpn.99.

226 S.H.Asscher v. Staatssecretaris van Financien, Case C-107/94, ECR 11996] 3089, para.44.

nlabilirlik testinin uygulanmasında, toplam gelir kriteri önemli olmakla birlikte, dar yükümlülerin mukimi oldukları ülkede mukabil vergilendirme rejiminde benzeri bir olanaktan yararlanıp yararlanmayacağı da Önemlidir[227]. Nitekim benzeri Alman mevzuatına[228] ilişkin Gschvvind kararında[229] , söz konusu mevzuatı, kişisel ve ailevi durumlann ikametgah devletinin mukabil mevzuatında ele alınması olasılığını içerir tarzda düzenlendiğinden aynmcı bulmamıştır[230].

bb. Tüzel kişilerde; objektif farkın yokluğu: vergi matrahı kriteri

aaa. Tüzel kişilerde vatandaş-mukim çakışması

Bu noktada tüzel kişilerle ilgili olarak vatandaşlığa dayalı aynmcılığın kapsamına biraz daha yakından bakalım. Şirketler veya ortaklıklann yerleşme hakkını düzenleyen maddelere bakıldığında, kayıtlı merkezi veya idare merkezi veya iş merkezi

227 a) Asscher davasında, Hollanda vatandaşı Belçika'da mukim Asscher her iki ülkede serbest meslek faaliyetinde bulunmaktadır. Hollanda mevzuatına göre, Hollanda'da mukim veya toplam gelirinin en az %90'ım bu ülkede elde ettiği için mukim kabul edilen vergi yükümlüleri %13, toplam gelirinin %90'ından azını burada elde eden dar yükümlüler %25 oranında vergilendirilmektedir. Mahkeme, iki ülke arasında mevcut vergi anlaşması dolayısıyla, bu gelirin kaynak ülkede vergilendirileceğini, ikametgah ülkesinde ise vergiden istisna edileceğini, ikametgah ülkesinde kalan gelire uygulanacak vergi oranının tespiti, yani artan oranlı tarifeyi uygulamak için söz konusu gelir miktannın dikkate alınacağı, bir yükümlünün dar yükümlü statüsünde olmasının onu artan oranlı uygulamadan muaf tutmadığı, bu durumda ele alınan olaydaki yükümlü gruplarının karşdaştırılabilir durumda olduklarım belirmiştir, para. 45-48.
b) Bu davada, herhangi bir üye devlet vatandaşının (mukimi olmadığı) kendi vergi idaresine karşı, mukimlere yönelik muamele ile karşılaştırıldığında muamele eşitsizliği iddiasında bulunup bulunmayacağı sorusu da olumlu yanıtlanmış olmaktadır, para.31-34; bkz., LENZ, s.85.

228 Schumacker kararından sonra ihdas edilen ve dar yükümlü eşlerin toplam gelirinin en az %90'ını Almanya'da elde etmesi veya eşlerin bunun dışında kalan gelirlerinin belirli bir tavan limiti geçmemesi halinde tam yükümlülerin yararlandığı ortak beyan-bölme yönteminden faydalanmasını öngören mevzuat. Aynı mahiyette bir kuralı, Avusturya'da ihdas etmiştir, TOIFLU, s.65.

229 Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-AuBenstadt, Case C-391/97, ECR[1999] 5451, para.28-29.

230 Kişisel ve ailevi durumlann ikametgah devletinde göz önüne alınması kriterine dayalı olarak ayrımcı muamelenin olmadığına yönelik bir diğer karar İçin bkz, Mr and Mrs Robert GİUy and Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, Case C-336/96, ECR[1998] 2793. Bu karamı değerlendirmesi için bkz., AVERY JONES, JOHN E, "What is the Difference Betvveen Schumacker and Gilly?", European Taxation, vol.39, no.1, January 1999, s.2-3.

Toplulukta bulunan şirket veya ortaklıkların[231] yerleşme hakları bakımından üye devletlerin vatandaşları olan gerçek kişilerle aynı muameleye tabi tutulduğu görülür[232]. Yani bir üye devletin hukukuna göre kurulan ve Topluluk içinde kayıtlı merkezi (tescil yeri) veya İdare merkezi veya iş merkezi Topluluk içinde bulunan şirket veya ortaklıklara "vatandaş" muamelesi yapılmıştır[233].

Gerçek ve tüzel kişilerin vatandaşlık bağı ile belirli bir hukuk düzenine bağlanmasına ilişkin koşul ve kriterler her devletin kendi yetki alanındadır[234]. Bu çerçevede tüzel kişilerin vatandaşlığını belirlemede çeşitli kriterler, örneğin kuruluş yeri, ortakların vatandaşlığı, yönetimin vatandaşlığı, etkin yönetim merkezinin olduğu yer, iş merkezi gibi[235] kullanılabilmektedir. Anlaşmanın söz konusu maddesiyle de, bir şirketi herhangi bir üye devletin hukuk düzenine bağlayan ve üye devletler hukuklarında çeşitli biçimlerde kullanılan bu kriterler eşit seviyede değerlendirilmiştir[236]. Fakat buradaki vatandaşlık kriteri olarak kabul edilen kriterlerle şirketlerin mali ikametgahına ilişkin kriterlerin çakışma olasılığı da mevcuttur.

231 Şirket veya ortaklıklar, kooperatifler de dahil olmak üzere, medeni hukuk veya ticaret hukukuna göre kurulan şirket veya ortaklıkları ve kar amacı gütmeyenler hariç kamu hukuku veya özel hukuka tabi diğer tüzel kişileri kapsar, m.48/2 [eski 58/2]. Buradaki şirket tanımı mümkün olduğunca geniş bir kapsamda oluşturulmuştur. Kavram tüzel kişiliği olmayan ortaklıkları da kapsamakladır. Sadece kar amacı gütmeyen ortaklıklar kapsam dışıdır, TOIFLU, s.54.

232 LYONS,s.557.

233 VAN RAAD, KEES, Non-discrimination in International Tax Law, K.luwer, Deventer, 1986. s.41-42.

234 ÇELİKEL, s. 10.

235 a) VAN RAAD, s.81 -82; AYBAY, s.218; NOMER, Vatandaşlık, s.37; ÇELİKEL/GELGEL, s.25.
b) Türk hukukunda tüzel kişilerin vatandaşlığını bağımsız olarak düzenleyen bir hüküm yoktur. Çeşitli kanunlar uygulama alanının tespiti İçin çeşitli kriterle belirlemiştir. Örn., Türk Ticaret Kanunu, m.42/son (idare merkezi) ve 1330 tarihli Yabancı Anonim ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirketler Hakkında Kanun, m. 1 (idare merkezİ)(ÇELİKEL, s.25-26); Yabancı Sermaye Çerçeve Karan, m.7 (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan ve Türk Ticaret Siciline tescil edilen şirketler ve şubeler, Türk şirketi ve şubesidİrler).

e) Tüzel kişilerin uyrukluğunu bağımsız olarak belirleyen bir yasa bulunmadığından, gerçek kişilere ilişkin Vatandaşlık Kanununun kıyasen uygulanmasını öngören Yargıtay karan için bkz., Yargıtay 11.HD.E. 1988/2779, K.1988/2004, 29.12.1988 (SAKMAR/EKŞİ/YILMAZ, Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun- Mahkeme Kararları, 3.Bası, İstanbul, 2001, s.55. (Bu kararın mevcudiyetine dair bilgisini benimle paylaşan M.Ü. Hukuk Fakültesi Devletler Özel Hukuku Anabİlim Dalı öğretim üyesi Doç. Dr. Nuray Ekşi'ye teşekkür ederim.)

236 LYONS,s.557.

Nitekim,eski 52.maddede geçen "vatandaşlar" kavramım 58. maddenin etkisiyle şirketler açısından fiilen "mukimler" olarak okuyan (her ne kadar bu mukim şirketin bir üye devletin yasalarına göre kurulu olma şartım taşıması gerekse de) Mahkeme, yerleşme hakkına ilişkin maddenin kapsamını ikametgaha dayalı ayrımcı kuralları da içerek şekilde genişletmiş ve üye A devletinde mukim olan ve bu devlette veya üye C devletinde kurulmuş olan ve B tiye devletinde dar yükümlü statüsünde bulunan şirketleri bazı olanaklardan yararlandırmayan vergi uygulamalarına karşı çok geniş bir alan açmıştır[237]. Önce Mahkemenin okuma biçimini verelim:

Mahkemenin yerleşme hakkına ilişkin maddeyi vergi hukukuna uyguladığı ilk karar *Avoir Fiscal* karandır. Bu davada, kayıtlı merkezi Fransa olan sigorta şirketleri ile yabancı sigorta şirketlerinin Fransa'da kurduğu yavru şirketleri, Fransız şirketlerindeki hisseleri karşılığında elde ettikleri kar paylan için vergi alacağından yararlandıran, ama buna karşılık kayıtlı merkezi yurt dışında olan sigorta şirketlerinin Fransa'daki şubelerini bu olanaktan yararlandırmayan düzenlemeleri ele almıştır:

"[Eski] 52.maddede tanınan yerleşme serbestisi, bir üye devletin vatandaşlanna, yerleşilen üye devletin hukukuna göre kendi vatandaşlanna tanıdığı koşullar altında serbest meslek faaliyetinde bulunabilmesi hakkını verir. Bu hak aynı zamanda Anlaşmanın [eski] 58.maddesi yoluyla, bir üye devletin hukukuna göre kurulan ve kayıtlı merkezi [tescil yeri], idare merkezi veya iş merkezi Topluluk içinde bulunan şirket veya ortaklıklann söz konusu üye devlette bir şube veya acente aracılığıyla faaliyette bulunmalannı da kapsar. Şirketler bakımından, bu şirketi belirli bir üye devletin hukuk düzenine bağlayan kriter, gerçek kişilerdeki vatandaşlığa karşılık olmak üzere, yukandaki manada kayıtlı merkezidir. Bir şirketin faaliyette bulunmayı tasarladığı bir üye devletin, bu şirkete sadece kayıtlı merkezi diğer bir üye devlette diye farklı muamelede bulunmasını kabul etmek, hükmü anlamsızlaştınr" [238].

Demek ki, şirketler ve ortaklıklarda "merkez" (seat), yani kayıtlı merkezi (tescil yeri) veya idare merkezi veya iş merkezi, gerçek kişilerdeki vatandaşlık kriterine karşılık düşer. Bir tüzel kişiyi belirli bir devletin hukuk düzenine bağlayan bu kriterlere dayalı aynmcılık açık aynmcılık olacaktır. Fakat vergi hukukunda, tüzel kişilere

237 VAN RAAD, s.43.

238 Commission v. French Republic (Avoir Fiscal), Case 270/83, ECR 119861 273, para. 18; The Queen v lnland Revenue Commİssioners. ex parte Commerzbank AG, Case C-330/91, ECR (1993] 4017, para.13; lmperial Chemical Industries plc (IC1) v. Kenneth Hail Colmer (Her Majesty's Inspector ofTaxes), Case C-264/96, ECR [1998] 4695, para.20.

bir devletin vatandaşlığını veren bu kriterler aynı zamanda mali ikametgah kriterleri de olabilir. O zaman böylesi bir kriter çakışmasında, her zaman olmasa dahi, açık ve gizli ayrımcılık arasındaki çizgi belirsizleşmektedir[239]. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanununa göre, kanuni merkezi veya iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlan dar yükümlü statüsünde vergilendirir ve bu kritere dayalı olarak tam yükümlülere nazaran farklı muamele içeren bütün KVK hükümleri potansiyel olarak aynmcıdır. Mahkemenin değerlendirmesine devam edelim ve "esasen gizli ayrımcılığı işaret etmeye çalıştığı"[240] cümlesinde, kayıtlı merkezin (vatandaşlığın) ikametgah kriterine nasıl kaydığını belirleyelim:

"Vergi hukuku gibi belirli alanlarda, belirli koşullar altında, bir şirketin kayıtlı merkezine veya gerçek kişinin mukim olduğu yere göre bir aynm yapılması olasılığı tamamen dışanda bırakılamazsa da..."[241] diyen Mahkemenin bu cümlesi, vergi hukukunda mukim olan ve mukim olmayan ayrımına dayalı olarak bu yükümlü gruplannın içinde bulunduklan durumun karşılaştınlabilir olmadıkları sonucunu vermesi beklenirse de, fiilen gerçek kişilerde net bir biçimde vatandaş-mukim ayrımını uygulamayı mümkün kılarken, tüzel kişilerde gerçekte olan vatandaş-mukim çakışmasını destekler ve bir aynştıramama sonucu verir. Gerçek kişilerdeki mukimlik sıfatı ile tüzel kişilerde vatandaşlık sıfatını kuran kuruluş yeri denk görüldüğüne göre, bu cümlenin fiili sonucu mukim olmayan gerçek kişilere ikametgah temelinde aynm yapılabilmesi, ama buna karşılık tüzel kişilerde ikametgaha dayalı aynm yapılamamasıdır. Bu sayede, aşağıda görüleceği üzere "... şirketler, gerçek kişilere nazaran daha lehte konuma yerleştirilmiştir[242]. Çünkü bu konudaki denetim, şirketlerde doğrudan mukim-mukim olmayan mukayesesine dayanan bir değerlendirmeye dönüşmüştür.

bbb. Vergi matrahı kriteri

Eğer mukim ve mukim olmayan yükümlülerin karşılaştınlabilir durumda olmadıkları şeklindeki Schumacker standardı şirketlere de uygulanırsa, bu şirketlerin arasındaki objektif farklılığı ortadan kaldırabilecek kriterin ne olduğunu sormamız gerekir. Yani hangi koşullar altında bu iki şirket arasında objektif fark yoktur denebi-

239 Nitekim, Avoir Fiscal davası literatürde açık ayrımcılık kategorisinde değerlendirilmektedir, çünkü ilgili Fransız yasası kayıtlı merkez kriterine göre oluşturulmuştur, bkz, PRECHAL, s.7, dpn.27;WOUTERS, s.104.

240 PRECHAL, s.7.

241 Commission v. French Republic (Avoir Fiscal), para. 19.

242 LYONS, s.558; Aynı zamanda bkz., VAN RAAD, s.43.

lir? Bu sorunun yanıtını *Avoir **Fiscal*** kararında bulabiliyoruz, ki o da söz konusu şirketlerin kurum kazancının belirlenmesinde esasen aynı kurallara tabi olmalarıdır. Mahkemeye göre, Fransız mevzuaU kurumlar vergisine konu kazancın belirlenmesi bakımından kayıtlı merkezi Fransa olan şirketlerle kayıtlı merkezi yurt dışında bulunan şirketlerin Fransa'daki şube ve acenteleri arasında bir fark gözetmediğine göre, Fransız mevzuatı bu yönüyle aslında bu iki kurum arasında objektif bir farklılık olmadığını kabul etmektedir. Dolayısıyla kurum kazançları bakımından aynı vergilendirme rejimine tabi tutulan bu kurumların, vergi alacağı gibi vergilendirme ile ilgili bir avantajdan yararlanma bakımından farklı muameleye tabi tutulmasını aynmcılık olarak nitelendirmiştir[243]. Bu kriter daha sonra Royal Bank karannda da etkin olmuştur, merkezin (seat) yurt dışında olması dışında matrah tespiti bakımından araiannda hiçbir fark olmayan iki bankanın karşılaştınlabilir bir konumda olduğunu belirlemiştir[244] .

Mahkeme, vergilendirme yöntemi ve uygulanan koşullar bakımından mukim ve

243 Commission v. French Republic (Avoir Fiscal), para. 19-20.

244 a) Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dİmosio (Greek State), para.29. Bu davada, Yunanistan'da kurulu bir bankanın *%35* oranında, buna karşılık İngiltere'de kurulu bir bankanın Yunanistan şubesinin %40 oranında kurumlar vergisine tabi olması ayrımcı bulunmuştur.
b) Metallgesellschaft davası da bu kritere bir örnektir. İngiltere'de kurulu yavru şirketler, Almanya'da mukim ana şirketlere kar payı dağıtımı yaparken ön kurumlar vergisi ödedikleri halde, İngiltere'de mukim ana şirketlere yapılan kar payı dağıtımlarında grup içi vergi rejimi nedeniyle bu ön Ödeme yapılamamaktadır. Söz konusu ön ödeme daha sonra, yavru şirketin yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Mahkeme, bütün yavru şirketlerin karları üzerinden ana şirketlerinin mali ikametgahına bağlı olmaksızın kurumlar vergisi Ödediklerinden hareketle bunlar arasında fark olmadığına karar vermiştir. Metallgesellschaft Ltd and Others - Hoechst AG - Hoechst UK Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, para. 54 ve 60.

mukim olmayan şirketler arasında objektif farklılıkların olup olmadığı kriterini, farklı muameleyi yerleşme hakkına sınırlama olarak değerlendirdiği davalarda da uygulamıştır[245] .

Fakat bunun dışında bu mahiyette bir kriter uygulamasının değil, mukim şirketlerle mukim olmayan şirketler karşılaştırıldığında farklı muamelenin mukim olmayan şirketi dezavantajlı bir konuma yerleştirip yerleştirmediğine göre verilen kararlar da vardır[246]

245 a) Yerleşme hakkına ilişkin kurallar, deyimsel olarak, bir üye devletteki yabancı gerçek kişi ve şirketlerin o Üye devletin kendi vatandaşları ile aynı şekilde muamele görmesini sağlamayı öngörmekle birlikte, aynı zamanda, çıkış ülkesi mahiyetindeki bir üye devletin bir vatandaşının veya kendi hukukuna göre kurulu bir şirketinin diğer bir üye devlette yerleşme hakkım kullanmasını engelleyecek muamelede bulunmasını da yasaklar; ICI v. Kenneth Hail Colmer, para.21. Bu davada, İngiltere'de mukim bir konsorsiyuma ait olan ve bir holding şirket kanalıyla diğer üye devletlerde yavru şirketler kuran şirketlerin, mukim bir yavru şirketteki zararları için indirim hakkını kullanamamasından kaynaklanmıştır. Konsorsiyumlar İçin indirim olanağı, sadece o devlette kurulu yavru şirketleri kontrol eden şirketlere tanınmaktadır. Mahkeme bu uygulamayı yerleşme hakkını kısıtlayıcı bulmuştur.

b) Aynı mahiyette olmak Üzere bkz., Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v. Belgische Staat, Case C-141/99, ECR120001, 11619. Bu davada, Belçika'da kurulu ve mukim AMID şirketinin Lüksemburg'da işyeri vardır. AMID'in bünyesinde oluşan zarar, Lüksemburg mevzuatı gereği Lüksemburg'daki işyerinde oluşan kardan İndirilemediğinden, bir sonraki yıla devretmiş ve izleyen yıl AMID'in karından indirilmiştir. Belçika vergi idaresi, bu zararın bir önceki yıl Lüksemburg'daki işyerinin karından indirilmesi gerektiğini belirterek ek vergi tarh etmiştir. Mahkeme bu uygulamayı yerleşme serbestisini kısıtlayıcı nitelikte bulmuştur, b) Aynı zamanda bkz., Staatssecretaris van Financien v. B.G.M. Verkooijen, Case C-35/98, ECR[20Û0] 4071. Bu davada, Hollanda vatandaşı ve mukimi bir kişinin diğer bir üye devlette mukim bir şirketten elde ettiği kar paylarına istisna uygulanmamasından kaynaklanmıştır. Hollanda'da mukim şirketlerden elde edilen kar payları gelir vergisinden istisna edildiğinden, Mahkeme, söz konusu düzenlemeyi, yatırım yapılan şirketin merkezine (seat) göre farklı muamele içerdiği için yerleşme hakkına ve sermayenin serbest dolaşımına sınırlama olarak değerlendirmiştir. Bu davanın olası etkisi bir üye devlette mukîm şirketlerden elde edilen kar paylarına vergi alacağı uygulanırken, diğer üye devletlerde mukim şirketlerden olmayan kar paylarına vergi alacağı olanağı vermeyen düzenlemeler üzerinde de görülebilir, bkz., LUPO, ANTONELLO, "Relief from Economic Double Taxation on EU Dividens: İmpact of the Baars and Verkooijen Cases", Euroepan Taxation, vol.40, no.2, July 2000, s.275.

246 a) İngiltere'de vergi iadelerinde gecikme faizi ödemesinin sadece mukim şirketlere yapılmasını öngören kural, Alman hukukuna göre kurulan ve kayıtlı merkezi Almanya'da olan Commerzbank'ı dezavantajlı konuma yerleştirdiğinden ayrımcı bulunmuştur, The Queen v Inlaıid Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG, para. 18.

b) Lüksemburg'da. yabancı şirketlerin şubelerinin zarar mahsubunu ülkedeki muhasebe kurallarına göre kayıt tutma koşuluna bağlayan hüküm ayrımcı bulunmuştur. Fütura Partici pat ion s SA and Singer v. AdmİnistrationdesconlributionS, para.24 vd.

c.Hakh Neden Testi: Mali birlik (fiscal cohesion)

Temel serbestilerde aynm yasaklan değerlendirilirken, karşılaştınlabilir koşullar altındaki kişilere yönelik farklı muamelenin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı değerlendirilir. Haklı neden farklı uygulamalan aynm yasağı kapsamından çıkanr ,[247] Bu çerçevede vergi hukuku açısından, tam ve dar yükümlü gruplan arasındaki farklı muamelede mali birlik kavramı ilk kez Bachman karannda[248] haklı neden olarak kabul görmüştür. Buradaki haklı neden, vergi sisteminin bütünlüğü üzerine kuruludur ve ilgili kuralın diğer kurallarla olan bağlantısı, kurallar arasında korelasyon bulunup bulunmadığı değerlendirilir [249].

Bachman kararı, diğer üye devletlerde kurulu sigorta şirketlerine ödenen primlerin indirimini kabul etmeyen Belçika mevzuatı ile ilgilidir. Bu mevzuatta, bir yanda ödenen hastalık ve maluliyet sigorta primleri veya emeklilik ve yaşam sigorta primlerinin indirimi ile diğer yanda bu sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmeleri altında ödedikleri meblağlann vergilendirilmesi arasında bir ilişki mevcuttur. Dolayısıyla, ATM, diğer bir üye devletteki sigorta şirketinin daha sonra ödeyeceği meblağlann vergilendirilmesinin nasıl garanti altına alınacağı sorusuna, iki taraflı bir anlaşmanın veya bir uyumlaştırma kuralının bulunmadığı bir durumda, Topluluk hukukunun bugün bulunduğu aşama çerçevesinde vergi sisteminin birliğinin sağlanamayacağı sonucuna varmış, mali birlik kavramını haklı bir neden olarak kabul etmiştir [25°].

Buna karşılık, mali birlik argümanının daha sonraki hiçbir davada kabul edilmediği görülmektedir[251]. Örneğin, *Wielockx* karannda mali birlik argümanım haklı neden olarak kabul etmemiştir. Burada, hem Belçika vatandaşı hem de burada mukim olan ve bütün gelirini Hollanda'da elde ederek Hollanda'da dar yükümlü statüsünde vergilendirilen, ancak mukim vergi yükümlülerinin tersine serbest meslek erbabında emeklilik fonu primlerini vergi matrahından indiremeyen Wielockx aleyhine aynmcı muameleyi belirleyen Mahkeme, emeklilik fonundan 65 yaşında yapılacak ödemenin Hollanda'da vergilendirildiği, bu nedenle o tarihe kadar fona yapılan ödeme-

247 Bkz., LYONS, S.563-569.

248 Bachmann v Belgian State, Case C-204/90, ECR [1992J 249.

249 Bachmann v Belgian State, para.21; Aynı konuda bir başka karar İçin bkz., Commission v. Kingdom of Belgium, Case C-300/90, ECR [1992J 305.

250 Bachmann v. Belgian State, para.27.

25! Metallgesellschaft Ltd and Others - Hoechst AG - Hoechst UK Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, para. 67 vd, S.H.Asscher v. Staatssecretarİs van Financien, para.57 vd.

lerin vergiden indiriminin kabul edildiği, oysa söz konusu iki ülke arasındaki vergi anlaşması nedeniyle olaydaki ödeme üzerinde vergilendirme yetkisini kullanma hakkının ikametgah ülkesi olan Belçika'ya ait olduğu, bu nedenle Hollanda'nın vergile ndiremey ece ği bir gelire ilişkin indirimleri mali birlik argümanı etrafında kabul etmediği iddialarını, söz konusu anlaşmanın karşılıklılık esasında uygulandığından bahisle kabul etmemiştir. Mahkemeye göre, mali birlik, sadece bir ve aynı kişi etrafında primlerin indirimi ile emeklilik gelirinin vergilendirilmesi arasındaki dar manada bir korelasyonu ifade etmez, aksine başka bir düzeyde, yani akit taraflarda uygulanacak kuralların karşılıklılığı esasına göre de belirlenebilir. Burada mali birlik bir ikili anlaşma düzeyinde gerçekleştiğinden indirimin reddinde haklı bir neden olarak kabul edilemez[252].

Mahkeme Schumacker kararında da kişisel ve aile durumunun dikkate alınması ile dünya çapındaki gelirlerin vergilendirilmesi arasında bir bağ bulunduğu, dar yükümlünün kişisel ve ailevi durumunun bu ülkede dikkate alınması halinde, aynı durum aynı zamanda tam yükümlü olunan ülkede de dikkate alınacağından, bu yükümlünün her iki ülkede de vergi olanaklarından yararlanacağı, bunun mali birlik kavramına aykırı olacağı iddiasını kabul etmemiş, böylesi durumlarda ikametgah ülkesinde mukabil bir olanağın tanınmasını sağlayacak yeterli vergi borcu oluşmayacağını belirtmiştir[253] .

Topluluk hukukunda dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın yetersizliği ya da vergi anlaşmalarının birbiri ile uyumlu olmayan kurallannin mevcudiyeti [254], aynmcı etkinin bir vergi anlaşması ile azaldığı [255], ayrımcı etkinin başka vergi olanaklan ile ortadan kalktığı[256], aynmcı etkinin minimum düzeyde kaldığı [257] yönündeki haklı neden iddiaları da kabul görmemiştir.

Mahkeme, mali kontrollerin yetersizliği argümanını, dolaysız vergilerde karşılıklı yardımlaşma yönergesi[258] çerçevesinde bilgi alınabileceği gerekçesiyle meşru bul-

252 Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen, para.24 vd.
253 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, para.40-42.
254 Commission v. French Republic (Avoir Fiscal), para.24.
255 The Queen v. Inland Revenue Commissİoners, ex parte Commerzbank AG, para.25.
256 Klaus Biehl v. Luxembourg, para.15 vd., The Queen v. Inland Revenue Commissİoners, ex parte Commerzbank AG, para. 16 vd.
257 Commission v. French Republic (Avoir Fiscal), para.21 vd.
258 OJ L 336, 1977.

mamıştır[259]. Aynı zamanda, vergi tahsilatının kolaylaştırılması ve garanti altına alınması argümanını aynmcı muamelenin haklı nedeni olarak kabul etmemiş[260], aynı şekilde mali denetimde kamu yaran iddiasım da, zarann diğer ispat araçlan ile ortaya konulmasına izin verilmesi gerektiği belirterek reddetmiştir[261].

Diğer yandan, Anlaşmaya 1994 yılında eklenen ve sermaye dolaşımına ilişkin olarak vergilendirme alanında aynmcı muameleyi olanaklı kılan 58.maddenin (eski m.73d) haklı bir neden olup olmayacağı da aynca değerlendirilmelidir[262]. Anlaşmanın 56 (eski m,73b) maddesine göre, üye devletler arasındaki ve üye devletlerle üçüncü ülkeler arasındaki sermaye dolaşımı üzerindeki bütün kısıtlamalar yasaktır. Ancak, m.58/la'da (eski m.73d/la), üye devletlerin, vergi yükümlüleri arasında ikametgahın bulunduğu veya sermayenin yatınldığı yere göre aynm yapan vergi hukuku kurallarım uygulamaya devam edebilecekleri belirtilmekte, 58/3.maddede ise, 1. ve 2. fıkralardaki kural ve usullerin, sermayenin serbest dolaşımı üzerinde keyfi aynmcılık veya gizli bir sınırlama aracına yol açamaması gerektiği düzenlenmiştir.

Verkooijen karannda bu hükümlerin genel denetim standardına tabi tutulacağı ortaya konulmuştur. Mahkemeye göre, [eski] 73d/la yürürlüğe girmeden önceki dönemde Schumacker karanyla ikametgaha dayalı ayrımın, objektif olarak karşılaştınlabilir olmayan durumlara uygulandığı veya kamu yaranna dayalı üstün amaçlar çerçevesinde, özelde vergi sisteminin mali birliği ile bağlantılı olarak, meşru kabul edilebildiği hallerde Topluluk hukukuyla uyumlu olduğuna karar verilmiştir. Her hal ve karda, 73Ö73. madde çerçevesinde söz konusu ulusal düzenlemelerin keyfi aynmcılık veya gizli kısıtlamalara yol açması da yasaktır .[263] Yani Mahkeme, diğer temel serbestilerde geliştirdiği ölçüleri bu madde bağlamında da uygulamakta, bu maddeye dayalı aynmcı kuralın haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını ölçmektedir[264]. Mahkeme, bu davada, tamamen ekonomik nitelikli amaçlann temel serbesti-

259 Bachmann v Belgian State, para. 18; Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, para.43-45; G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, para.26; Halliburton Services, BV v. Staatssecretaris van Fİnancien, para.22.

260 Patrick Zurstrassen and Adminİstration des Contributİons Directes, Case C-87/99, ECR[2000] 3337, para.25 vd.. Bu davada, her İkİsİ de Belçika vatandaşı olan ve eşlerden biri Lüksemburg'da mukim diğeri ise Belçika'da mukimdir. Davada, daha düşük oranlı vergi diliminden yararlanmayı eşlerden her ikisinin de söz konusu devlette mukim olma şartına bağlayan Lüksemburg mevzuatı emeğin serbest dolaşımı bakımından aynmcı bulunmuştur.

261 Fütura Participations SA and Singer v. Adminİstration des contributions, para.31. vd.

262 İlgili olarak bkz., TOIFLU, s.69-70.

263 Staatssecretaris van Fİnancien B.G.M. Verkooijen, para.43-44.

264 Bkz., Staatssecretaris van Fİnancien B.G.M. Verkooijen, para.46.

ler üzerindeki sınırlamalara kamu yararına dayalı üstün neden olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir[263].

3. Mahkemenin Vergilendirme Yetkisinde Açtığı Gediklerden Neresi Görünür?

Topluluk hukukunda serbest dolaşım ve iç pazarda ayrım yapmama ilkesi pazar ve rekabet eksenli kavramlardır. "Üye devletler arasında açık ve serbest bir pazarın oluşturulmasının asgari garantisidir"[266]. Ayrımcılık yasağı aynı zamanda rekabet ortamında sapma ve tahribatı önleme fonksiyonu üstlenir[267]. Yabancı mal, kişi, şirket ve sermaye yerli rakiplerine nazaran lehte ve aleyhte bir konumda olmamalıdır. Nasıl bir rekabet sorusunu sorduğumuzda, yanıt "serbest" ve "adil" rekabet olacaktır. Bu anlamda ayrımcılık yasağı, AB iç pazarının kilit kavramı olan rekabet serbestisini garanti altına alan ve aynı zamanda bu serbestinin hukuki sınırını oluşturan bir ilkedir. Bu serbest rekabet ortamından, diğer bütün hukuk alanlarında olduğu gibi, vergilendirme yetkisi de nasibini almaktadır. Mahkeme içtihatları göstermektedir ki, geleneksel vergi hukuku ayrımlarına göre kurulan AB ulusal vergi sistemlerinin dokunulmaz olduğu artık iddia edilemez.

Bu çerçevede bazı sorular sormak mümkündür. ATM'nin ayrımcılık yasaklarını vergilendirme ekseninde okurken, AB vergi hukukunun temel yapı taşlarını serbest rekabete dayalı pazar kavramı etrafında yeniden kurduğu söylenebilir mi? Vergi hukukunda mali ikametgah temel kavramının vatandaşlık kavramına yaslanması, buradaki geçişgenlik. gelecekte Avrupa vatandaşlığı kavramına dayanan bir vergi sistemini yaratır mı? O kadar uzaklara gitmeden, bugün Mahkemenin dört temel serbestiye aykırılıklar nedeniyle vergilendirme yetkisinde açtığı gediklerin sonucu nasıl değerlendirilebilir?

Bu son sorunun yanıtı için İç hukukların Mahkemenin içtihatlarına uygun hale getirilmesi, üye devletlerin iç hukuklarında gerekli değişiklikleri yapması bir alternatiftir. Diğer bir alternatif ise, Mahkeme içtihatlarındaki gelişmelerin devamı halinde, üye devletlerin Topluluk içi koordinasyon ve uyumlaştırma kurallarına yönelme gereksiniminin giderek daha fazla dayatmasıdır[2(>x]. Bugün, üye devletler Maliye Bakanları Konseyinin ikilemi şudur: ya Mahkemenin yarattığı bu fırtına karşısında or-

265 Siaalssecrelaris van Financien v. B.G.M. Vcrkooijcn, para.47-48.

266 VY'UUTF.RS, S.IOI.

267 \VOUTHRS, S. 101.

268 Van Tlıid, S., "The Prohibilion ol' Iıicome Tax Discrinımalion in ihe Europcan Union: What Does it Meaıı?", European taxation. vol.34, Septcmber 1994, s.3t0.

tak bir anlaşma zeminine oturmalarını engelleyen mali egemenlik argümanına sarılmaya devam etmek ve rüzgarın diğer üye devletlere çarpmasını ummak, ya da Avrupa'da dolaşım halinde olan vergi yükümlüleri, emekliler, ve şirketlerin yarattığı sorunları çözümlemek için, oybirliği İle değilse de oy çokluğu ile, ortak Avrupa kuralları geliştirmek[269].

Bu aşamada mevcut oybirliği sistemi devam ettiğine göre, uyumlaştırmada bu esasa dayalı gelişmeleri değerlendirmeye devam edelim. Bu noktada, 1999 yılında mevcut oybirliği sistemine dayalı uyumlaştırma gayretlerine bir yenisinin eklendiği görülür. 1999'da Topluluk içinde farklı kurumlar vergisi yapılarının olası etkileri üzerine çalışmalar ve olası uyumlaştırma çalışması masaya konmuştur.

KISMÎ UYUMLAŞTIRMA: *Kurumlar Vergisi Matrahında Uyumlaştırma Projesi*

1999 yılında Konsey Komisyondan kurumlar vergisi üzerinde bir çalışma başlatmasını istemiş, yapılacak çalışmanın çerçevesi, üye ülkelerde efektif kurumlar vergisi yükünün değerlendirilmesi, bu yük üzerinde vergi matrahlarının etkisi ve tek pazarda sınır ötesi ekonomik faaliyetleri engelleyen vergi düzenlemelerinin belirlenmesi olarak çizilmiştir[270] . Bu çalışma sonucunda, Komisyon, ya AB içinde 15 ayrı kurumlar vergisi sistemini koruyarak sorunlara parça parça çözüm Önermeye ya da alternatif olarak daha kapsamlı, örneğin şirketlerin AB çapındaki faaliyetleri bakımından kurumlar vergisi matrahını belirlemek üzere tek bir kurallar bütünü oluşturmak gibi, bir çözüm önermeye karar vereceğini açıklamıştır[271].

Nitekim söz konusu kurumlar vergisi çalışması 2001 yılında açıklanmıştır [272]. Bu metinde AB içinde kurumlar vergisini değişen koşullara, yani küresel ekonomik düzene uyumlandırma gereksiniminin altı çizilmiştir. Ayrıntılarına girmeksizin bazı sonuçlara burada değinmek gerekir. Metinde, AB İçinde mukim vergi yükümlülerinin

269 VANISTENDAEL. Tax Revolution, s.6.

270 a) Tax Policy in the European Communİty - Priorities for the year a head, Communİcation From the Commission to the Council, to the European Parliament, and the Economic and the Socİal Committee, COM (2001) 260 final, s. 16.
b) Bu metinde, gelir vergisi ile İlgili olarak Mahkemenin verdiği kararlar doğrultusunda yapılması planlanan çalışmalar da açıklanmaktadır, s. 18-19.

271 COM(2001) 260 final, s.17.

272 Commission Staff Working Paper, Company Taxation İn the Internal Market, SEC(2001) 1681, Brussels, 3.10.2001

çok geniş bir efektif vergi yükü skalası ile karşı karşıya olduğu belirlenmiş, fakat Komisyon ikincillik ilkesi gereği, vergi yükünün seviyesine karar verme meselesinin üye devletlerin ihtiyarında olduğuna karar vermiştir[273].

Sınır ötesi ticaret ve yatırımda bir dizi engelleyici faktör belirlenmiştir: transfer fiyatları, bağlı işletmeler arası ödemeler (kar payı, faiz, gayrimaddi hak bedelleri), bunlar arasındaki zarar mahsupları, sımr ötesi birleşmeler, ve çifte vergilendirme sorunları. Komisyon sorunların bir çoğunu şirketlerin 15 değişik vergi sistemi ile karşı karşıya olmasına bağlamıştır. Bu sorunlara çözüm olmak üzere Komisyon iki aşamalı bir plan öngörmüştür. Kısa ve orta vadeli takvim çerçevesinde getirilen çözüm önerilerinin bir çoğu mevcut yönergelerin ya da mevcut yönerge önerilerinin değiştirilmesini içermiş, Avrupa Toplulukları Mahkemesinin içtihadı çerçevesinde bir rehber hazırlanması ve OECD vergi anlaşması modelinin AB versiyonunun oluşturulması öngörülmüştür. Uzun vadeli takvim çerçevesinde ise AB çapındaki faaliyetleri için şirketlerde konsolide kurumlar vergisi matrahı kurallannin oluşturulacağı açıklanmıştır [274].

Fakat bu önlemlerin alınması halinde dahi, 15 ayrı kurumlar vergisi sisteminin getirdiği sorunların temelden halledilemeyeceğini belirten Komisyon, uzun vadede, çok uluslu şirketlerin AB çapındaki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin konsolide kurum matrahında birleştirilmesini önermiştir. Bu çerçevede, grup içi şirket karlannın tek bir kurallar bütünü ile hesaplanması ve konsolide hesaplann tutulması, üye devletlerin bu kurum kazancından ortaklaşa belirlenecek bir tahsis yöntemiyle tespit edilen kendi paylanna kendi ulusal kurumlar vergisi oranını uygulaması düşünülmektedir[275] .

273 Efektif ulusal kurumlar vergisi yükü sklasında farklılık oranı marjinal yatırımlarda %37 dolayında (-%4.1'den %33.2'ye) daha karlı yatırımlarda %30 dolayında(%10.5'den %39.7'ye) iken uluslar arası faaliyetlerde farklı üye devletlerde yatırım yapan yavru şirketlerde ise %30'dan fazla gerçekleşmiştir. 2001 yılı rakamları güncellendiğinde, ulusal karlı yatırımlarda farklılık oranı %26'ya inmiştir, Towards the Internal Market VVithout Tax Obstacles - A strategy for providing companies with a Consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, CommunİCation from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23.10.2001, COM(2001)582 final, s.7-8.

274 COM(200I)582 final, s.lOvd.

275 COM(200J)582 final, s.15-16.

3. TÜRKİYE PARANTEZİ: AVRUPA BİRLİĞİ'NE ADAYLIK SÜRECİ: DOLAYSIZ VERGİLERDE UYUMDA NEREDE DURUYORUZ?

Bu noktada bir Türkiye parantezi açmak gerekir, fakat bu parantez içinde yukarıda geçen kavramlar bağlamında ulusal mevzuatın bütününün değerlendirilmesi doğal olarak çok ayrıntılı bir çalışmayı gereksinir, ama böylesi bir ayrıntı bu çalışma etrafında çok da Önemli değildir. Bundan kastım şudur, bu çalışmanın ana amacı Türk vergi mevzuatının, AB dolaysız vergiler müktesebatma uyumunu ölçmek değildir. Bu nedenle, aşağıda yapacağım değerlendirmeler sadece bazı örnekler içerecektir ve bu örnekler çalışmanın perspektifi içinde gerçekten bir "parantez "dir. Çünkü çalışmanın ana perspektifi, Türkiye'nin nasıl bir (vergi) hukuk (u) mekanına girmeyi hedeflediğini bilip bilmediği, diğer AB ülkeleri gibi Türkiye'yi nelerin beklediği üzerine kuruludur. Bu yaklaşımla, şimdi parantezin içini doldurabilirim:

Avrupa Konseyi, Aralık 1999'da Helsinki'de Türkiye'yi aday ülke ilan etmiş, 8 Mart 2001 tarihinde de Katılım Ortaklığı belgesini onaylamıştır .[276] Katılım Ortaklığı, üyeliğe giden yolda bir hazırlık sürecidir. Bu hazırlık süreci, siyasi ve ekonomik kriterler ile AB müktesebatmın üstlenilmesi için oluşturulacak ulusal programla birlikte bir üye devletin tabi olduğu yükümlülükleri içerir. Katılım Ortaklığının amacı, AB Komisyonunun 2000 yılı İlerleme Raporunda ilerleme kaydedilmesi gereken alan olarak belirlediği Öncelikli alanları tek bir temel çerçeveye oturtmaktır. Türkiye, Katılım Ortaklığı Belgesi'nde sözü edilen AB müktesebatmın üstlenilmesine ilişkin Ulusal Raporunu Mart 2001'de açıklamıştır[277].

Katılım Ortaklığı Belgesinde vergilendirme alanında Topluluk müktesebatma uyumun kısa vadede başlatılması, orta vadede ise tamamlanması öngörülmüştür. Ulusal programda ise dolaysız vergiler alanında Topluluk hukukundaki birleşme-bölünme ve ana şirket-yavru şirket yönergeleri ve tahkim anlaşması ile Türk mevzuatının "örtüştüğü", bunlarla ilgili koşulların tam üyeliğin gerçekleşmesinden önce uygulanmasının beklenmemesi gerektiği belirtilmiştir[278] . Burada geçen "örtüşme" kavramı

276 Council Decision of 8 March 2001 on the principles, priorities, İntermediate objectives and conditions contained in the Accession Partnership with the Republic of Turkey (2001/235/EC), OJ L85, 24.3.2001.

277 2001/2129 no.lu Bakanlar Kurulu Karan, "Avrupa Birliği Müktesebatmın Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı" ile "Avrupa Birliği Müktesebatmın Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar, RG.T: 24.3.2001, RG.no: 24352 (mük) (Düzeltme RG.T: 6.04.2001, RG.no:24365); Ulusal program http://www.abgs.gov.tr adresinden temin edilebilir.

278 Ulusal Program, Cilt 1.s.207.

ile gerekli değişikliklerin lam üyelikten sonra yapılacağı açıklaması birbirinin alternatifi değildir. Bu durumda, örtüşen bir mevzuatın neden değiştirilmesi gerektiği sorulabilir, ya da değiştirilecek bir mevzuat Topluluk müktesebatı ile örtüşmüyor demektir. Ulusal program aslında, Türk hukukunda mevcut olan ve Topluluk yönergelerinde de düzenlenmiş bulunan ve sadece Türkiye'de mukim kurumlan kapsayan bazı düzenlemelerin (birleşme-bölünme-hisse devri (KVK, m.36 vd.), iştirak kazançlan istisnası (KVK, m. 8/1)) kapsamının Toplulukta mukim şirketleri de kapsayacak şekilde genişletilmesinin ve gereken değişikliklerin yapılmasının tam üyelikten sonra söz konusu olacağını kastetmektedir. Aynı şekilde tahkim sözleşmesine taraf olma da tam üyelik sonrasına bırakılmaktadır. Ama tahkimi konu alan bir uluslararası sözleşme ile ulusal mevzuatımızın örtüşüp örtüşmediğine ilişkin bir değerlendirme, mukayese edilen hukuki kaynaklar farklı olduğuna göre, hukuki sonuçlan itibariyle karşılaştınlabilir bir mahiyet taşımamaktadır[219].

Katılım Ortaklığı Belgesi Eylem Koduna da atıfta bulunmuştur. Türkiye'nin ihdas edeceği yeni vergi kurallannin Şirket Vergileri Eylem Kodundaki ilkelere uygunluğunu sağlaması öngörülmüştür. Dolayısıyla, Eylem Kodunda üye devletler için öngörülmüş bulunan standstill hükmü, yani Konsey karanndan itibaren haksız vergi rekabeti yaratıcı mahiyette yeni düzenleme ihdas yasağı Türkiye için de ifade edilmiştir. Fakat yine Eylem Kodundaki rollback hükmü, yani üye devletlerin haksız vergi rekabeti yaratan mevcut düzenlemelerini geriye doğru tarayarak kaldırma yükümü, henüz ifade edilmemiştir.

Burada, kapsamları farklı da olsa OECD bünyesinde yürütülen haksız vergi rekabeti ile mücadele projesine atıfta bulunarak bir iki tespit yapmak mümkündür. OECD projesinin kapsamı sadece finans hizmetleri ile diğer hizmet alanlannda uygulanan vergileri temel almakta, ancak AB içindeki haksız vergi rekabeti ise söz konusu hiz-

7.79 Ulusal Programda Dolaysız Vergiler başlığı altında şu değerlendirme yapılmaktadır:
"Kurumlar Vergisine ilişkin 90/434, 435, 436/EEC sayılı AB Direktifleri İle İlgili Türk Mevzuatı Kanuni ve İş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların, belli şartlar dahilinde birleşme ve devirlerinden doğan karları vergilendirilmemektedir. Bu kar, ileride, fiilen gerçekleşmesi halinde vergilendirilmektedir. Toplulukta da uygulama bu yöndedir.
Dar mükellefler dahil, kurumların, kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar vergiye tabi tutulmamaktadır. Toplulukta da mali merkezi Toplulukta bulunan kurumlara aynı uygulama yapılmaktadır.
Birbirine yönetim, denetim, işletme yönünden bağlı kurumlann aralarındaki ticari ve mali ilişkilerden kaynaklanan örtülü kazancın varlığının tespiti halinde, ilgili kuruma ek vergi tarhiyatı yapılması durumunda, bunlarla ilgili kurumların kayıtlan Vergi Usul Kanununun İlgili hükümleri çerçevesinde düzeltilmektedir. Toplulukta da uygulama bu yöndedir.
Dolayısıyla bu alanda şu anda Topluluk ve Türk Mevzuatı arasında bir farklılık bulunmadığından tam üyelik öncesinde bir değişiklik yapılmasına gerek bulunmamaktadır". Cilt 1, s.209.

metleri de içerek şekilde geniş anlamda şirket faaliyetlerine yönelik vergileri kavramaktadır. Buna rağmen, OECD projesi AB programının asgarisidir denebilir[280]. OECD 2000 gelişme raporunda, Türk Serbest Bölgeleri[281] ve İstanbul Kıyı Bankacılığı rejimi [282] avantajlı vergi rejimleri listesinde yer almıştır. Primarolo Raporunda bir çok kıyı bankacılık sistemi haksız bulunmuştur [283]. İstanbul Kıyı Bankacılığı rejimi bir uygulama örneği teşkil etmesi bakımından şöyle değerlendirilebilir[284] :

Bu mevzuat çerçevesinde, faaliyette bulunabilecek bankalar, ya bu amaçla kurulan bankalar veya halen Türkiye'de fiilen bankacılık faaliyetinde bulunmayan yabancı bankalardır. Bu kurumlar, Türk mevzuatı açısından yurt dışında yerleşik kabul edilmektedir. Bunlar, Türkiye'de yerleşik kişilerden mevduat kabul edemez, yani Türkiye ile ekonomik faaliyette bulunması kural olarak yasaklanmıştır. Bu durum haksız vergi rekabetinde izolasyon kriterini karşılar.

Bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar her türlü vergi, resim harçtan muaftır. Kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuata tabi değildir. Bankaların bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergisi ödemezler. Bu durum, haksız vergi rekabetinde vergi yüküne ilişkin kriteri karşılar.

Bu bankalara çeşitli mevzuat hükümleri, özellikle Bankalar Kanunu uygulanmaz.

280 a) OECD haksız vergi rekabeti projesi için bkz., OECD, Harmful Tax Competitİon, An Emerging Global Issue, Paris, 1998, OECD, Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (OECD 2000 Report), Paris, 2000; OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, Paris, 2001.
b) Ayrıca bkz, CANGÎR, NİYAZİ, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi I-II", Yaklaşım, Sayı, 91-92, Temmuz 2000-Ağustos 2000.

281 Serbest Bölgeler Kanunu no.3218 (RG.T:15.6.1985, RG.no:18785); Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği (RG.T: 10.3.1993, RG.no:21520)

282 Serbest Bölgelerde Banka Kurulması ve Yabancı Bankaların Şube Açma Esaslarına Dair Karar, No.90/999 (RG.T:20.10.1990, RG.no:20671); Serbest Bölgelerde Banka Kurulması ve Yabancı Bankaların Şube Açma Esaslarına Dair 18.9.1990 ve 90/999 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Hakkında 1 No.lu Tebliğ, RG.T: 19.12.1990, RG.no:20730); İstanbul Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı Merkezi Yönetmeliği (RG.T:27.2.1991, RG. no: 20799).

283 İngiltere Gibraltar bölgesi (B012), Aruba (F027), isle of Man (F066), Hollanda Antilleri (F020) gibi.

284 Bkz, YALTI SOYDAN, "Küreselleşme ve Vergi Politikası: OECD bünyesinde haksız vergi rekabeti ile mücadele projesi", TC. Merkez Bankası, Doğu Akdeniz Üniversitesi Ekonomi Bölümü, KKTC Merkez Bankası'nın Küreselleşme, Yeni Ekonomi ve Bilgi Teknolojileri Konferansında sunulan tebliğ, 29-30 Nisan 2002.

Diledikleri ülkeye kazanç transferi mümkündür. Aynca bankalar, Bakanlar Kurulu Kararları'nda yer alan teşviklerden yararlandırılabilirler. Bu hükümler haksız vergi rekabetinde şeffaf olmama kriterini karşılar.

Aynmcı vergilendirme için ne söyleyebiliriz? Katılım Ortaklığı belgesinde, Türkiye'nin aynmcı vergi kurallanm kaldırması öngörülmüştür. Bu konuda Ulusal Programda bir değerlendirme yoktur. Bu anlamdaki bir taramanın başlı başına bir çalışma olduğunu göz önüne alarak burada sadece bir iki örnek vermek istiyorum. Mevcut içtihatlar çerçevesinde gerçek kişilerde kişisel ve ailevi indirimlerin, emeklilik prim indirimlerinin, kurumlarda dar yükümlü şube ve işyerlerine ilişkin farklılaştırıcı kuralların ön plana çıktığını göstermektedir .[285] O zaman, örneğin, Türk hukukunda sigorta ve emeklilik sözleşmeleri primlerine yönelik muameleye bakalım. GVK, 63/3 çerçevesinde söz konusu primlerin ücretlerden indirilmesi, ilgili sigorta şirketinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de olmasına bağlıdır. Sistem, tam yükümlü bir ücretlinin, bu mahiyetteki bir prim ödemesini belirli sınırlamalara bağlı olarak ücretinden indirmesi (GVK, m.63/3), karşılığında elde edilecek ödemenin % 10'unun gelir vergisinden istisna edilmesi (GVK, mük.m.21)şeklinde çalışmaktadır. Gelirinin tamama yakınını Türkiye'de elde eden bir dar yükümlü ise kendi ülkesinde kurulu bir sigorta şirketine ödediği primleri Türkiye'de elde ettiği ücretinden indirememektedir. Buna karşılık, nihayetinde elde edilen gelir de Türkiye'de elde edilen bir gelir olmadığından Türkiye'de vergilendirilmemektedir. Yani esasen ayrımcı olan bu muamele, Bachman kararında geçen mali birlik teorisi çerçevesinde haklı bir nedene dayanmaktadır.

KVK,m.8, tam ve dar yükümlü kurumların tam yükümlü kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançlarının vergiden istisna edilmesini öngörür. Bu hüküm tam ve dar yükümlü kurumlara eşit bir biçimde istisna tanıdığından ayrımcı değildir. Fakat, tam yükümlü kurumların tam yükümlü kurumlara iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları vergiden istisna iken, bunların yun dışındaki kurumlara iştiraklerinden elde ettikler kar paylarının vergiye tabi olması yerleşme hakkını ve sermayenin serbest dolaşımını kısıtlayıcı mahiyette oldukları anlamına gelir .[286] Bir başka örnek de, KVK, 15/5'te geçen ve sadece dar yükümlülere özgü olarak uygulanan gider kısıtlamasının konumu tartışmalıdır.

285 Bu konuda bkz, VANISTENDAEL, Tax Revolution, s.4-6.

286 Bkz., yukarıda Staatssecretaris van Financien v. B.G.M. Verkooijen davası.

4. SORUNUN YANITI İÇİN BİR YAKLAŞIM OLUŞTURMAK

Bugün küresel ekonomik düzen bağlamında nasıl ulusal ekonomilerin kapalılığından bahsedemiyorsak, ulusal hukuk düzenlerinin kapalılığından da bahsedemiyoruz. Ulusal sınırların belirsizleştiği küresel süreçlerde sımr Ötesi dolaşım ve yatırımın yoğunluğu arttıkça, devletlerin kendi ulusal yasalarını diğerlerinden bağımsız bir biçimde oluşturması olanaklarının giderek azaldığına, bu sürecin ulusal vergi yasalarını da kapsadığına tanık oluyoruz[287]. Bu ulusal hukuk düzenlerindeki yaklaşmanın ne oranda yelenesaklaşmaya döneceğini şimdiden bilmiyoruz, fakat bu sürecin devam etmesi halinde yeknesaklaşmanın giderek artacağını tahmin edebiliyoruz[288]. Uluslararası bir sermaye ilişkisinin olduğu her alan ve faaliyet biçiminde, birden fazla devletin hukuk düzeni ile karşı karşıya kalan uluslararası sermayenin küresel bir hukuk düzeni arayışını sürdüreceğini de biliyoruz. Dünya Ticaret Örgütü Başkanı 1996 yılında şöyle diyor: "Sistemin doğasını değiştirdik(...) bağımlaşmış ve bölünmez bir küresel ticaret mimarisi yarattık. Arık ayrık ulusal ekonomiler arasındaki etkileşmenin kurallarını koymuyoruz, tek bir küresel ekonominin anayasasını yazıyoruz"[289].

Bugün makro düzeyde vergilendirme alanındaki düzen arayışı halen bir uluslararası işbirliği şemsiye kavramı ile ifade buluyor, fakat buradaki işbirliği, küresel süreçlerde artık "daha az egemen" varlıklar olarak işleyen devletlerin uluslararası idareye katılması anlamında alınmalıdır ,[290] Birlik düzeyine geçtiğimizde işbirliği kavramı anlamını fazlasıyla yitirir, çünkü buradaki model, bir hukuk mekanına bağlı, bizzat ulusal yasamanın egemenliğinin azalması esasına dayalı ekonomik ve parasal birlik bütünleşmesidir. Bununla beraber, konu vergilendirme yetkisine geldiğinde.

287 OECD bünyesinde haksız vergi rekabeti ile mücadele projesi ve bu çerçevede vergi cennetlerinin dahi oyunu kuralına göre oynama taahhütleri ve işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri listesinin oluşumu, bu bağlamda açıklanan OECD Bilgi Değişim Anlaşma Modeline (Agreement on Exchaıge of Information on Tax Matters) dayalı olarak oluşturulması planlanan bilgi değişim ağı (bilgi için bkz.. YALTl SOYDAN. Küreselleşme ve Vergi Politikası, MB Konferansında sunulan tebliğ), OECD bünyesinde elektronik ticarette vergilendirme ile ilgili kuralların oluşumu projesi, çevre vergilerine uluslararası yaklaşımlar hep bu bağlamda değerlendirilebilir.

288 Bkz., YALTI SOYDAN, "2000'li Yılların Vergisel Mozaiği: Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıkiarına-I-H", Yaklaşım, sayı:92-93, Ağustos-Eylül 2000.

289 Aktaran, KAZGAN, GÜLTEN, Küreselleşme ve Ulus Devlet- Yeni Ekonomik Düzen, 2. Bası, İstanbul, 2002, s. 19.

290 H1RST7THOMPSON, Küreselleşme Sorgulanıyor, Ankara, 1998,s.204.

yetkinin üye devletlerin münhasır yetki alanında olduğu ve öyle de kalacağı cümlesi sarf edilir. Fakat bu klişe cümlenin yanılsama payı, küresel süreçlerde egemenlik aşınması[291] bağlamında çok yüksektir.

Başlangıçta sadece malların serbest dolaşımı için bir üye devlet malının diğer üye devletlerde mümkün mertebe yeknesak bir vergi sistemi altında pazara girmesi yeterli iken, iç pazar, bu argümanı hem sermaye hem de kişiler bakımından da geçerli hale getirmiştir. Buna karşılık, dahili sınırları olmayan bir iç pazann gereksindiği vergi uyumlaştırması, dolaylı vergiler alanı da dahil olmak üzere, vergilendirme yetkisine sıkı sıkıya bağlılık yaklaşımının gölgesi altında kalmıştır. Bununla beraber üye devletlerin karar mekanizmasındaki oybirliği esasını kullanarak yarattıklan korunma alam, uyumlaştırma dönemecini işaret eden iki baskı ile karşı karşıya kalmıştır; bir yandan küresel ekonomik düzenin üye devletlerin kucağına bıraktığı haksız vergi rekabeti, diğer yandan da Anlaşmadaki bireysel özgürlükleri vergilendirme yetkisine bir sınırlama olarak okuyan ve böylece Pandora'nın kutusunu açarak AB vergi sisteminin yapıtaşlarını karar bazında oluşturan Avrupa Topluluklan Mahkemesi[292] . Burada Mahkemenin açtığı bu yolun, üye devletlerin vergi politikalannı tek basma koordine etmesinin beklenemeyeceği açıktır[293]. Dolayısıyla geriye tek soru kalmaktadır: AB'nde vergi sistemlerini saran bu kıskaçlar altında, mevcut Anlaşma düzeni ile dönemecin dönülmesi mümkün müdür?

Bugün dolaylı vergiler alanında Topluluk kurumlanmn elinde özel yetki hükmü olarak Anlaşmanın 93 maddesi, buna karşılık dolaysız vergiler alanında da genel yetki hükmü olarak 94.maddesi mevcuttur ve fakat bu iki prosedür de üye devletlerin Konsey bünyesinde oybirliği ile karar almalarını öngörür. Bu çalışmada dolaysız vergiler alanında çıkan panorama, bu konudaki pratiğin iki boyutunu sergilemiştir: birincisi, üye devletleri dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmaya doğru iten bir ekonomik ve hukuki baskı, ikincisi ise bu baskıya karşı mevcut karar mekanizmalannm sağladığı olanakla, vergilendirme yetkisini sınırlama konusunda bir direniş. Bu panorama karşısında, Anlaşmadaki karar mekanizmasının sınırlanna gelindiğini

291 BAUMAN, ZYGMUNT, Küreselleşme -Toplumsal Sonuçları, Ayrıntı Yay., İstanbul, 1997, s.67 ve 80.

292 DANIELS, A.H.M., "Sovereign Affairs", lntertax, vol.29. no.l., January 2000, p.8.; VANISTENDAEL, Avrupa'da Temsilsiz , s. 138.

293 VANISTENDAEL, FRANS, "How nice was Nice to European Taxation?", EC Tax Revievv, vol.10, 2001-1, s.2.

düşünmek ve onbeş ortaklı bir karar sürecindeki oybirliği tıkanıklığının, genişleme sonrası yirmi veya otuz ortaklı geleceğin Avrupa'sında ne şekil alacağını tahmin etmek hiç de zor değildir[294] .

Oybirliğine dayalı karar mekanizmasının, ikincillik ilkesi üzerindeki tartışmalardan çok daha fazla oranda, Avrupa vergi politikası pratiğini etkilediği ve uyumlaştırmayı engellediği belirtilmektedir[295]. Çünkü gerçekte ikincillik ilkesinin, ihdasından sonra da salt siyasi/psikolojik bir etki yaratmanın ötesinde, Toplulukta mevzuat uyumlaştırması üzerinde açık bir sınırlama yaratmadığı savunulmaktadır. Gerçekten de ikincillik ilkesine ilişkin düzenleme Topluluğun münhasır yetkisine girmeyen alanları sınırlar, ve fakat iç pazara ilişkin mevzuat başlangıçtan beri Topluluğun münhasır yetkisine dahildir ve dolayısıyla ikincillik ilkesinin kapsamı dışında kalır. ATA ikincillik meselesini sadece Topluluk kurumlan bir kuralın amacını formüle ettikten sonra gündeme getirmektedir, böylece geriye test edilmesi gereken yegane alan olarak, bu amacın üye devletlerce çok daha iyi bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği kalmaktadır. O zaman, üye devletler arasında belirli vergi farklılıklarının uyumlaştırma gerektirip gerektirmeyeceğine ilişkin temel soru ikincillik ilkesinin kapsamına girmez[296]. Bu durumda, bugünkü haliyle, geriye karar mekanizmasında etkinlik sorusu kalır ve bu soru esas olarak, AB'de yetki paylaşımına ilişkin üst soruyla vergilendirmede karar süreci sorunsalını çakıştınr.

Mevcut tıkanıklıkların aşılabilmesi için, üye devletlerin vergilendinne alanında nitelikli oyçokluğuna geçecek şekilde bir değişikliğe gitmesi alternatifi[297] düşünülebilir, ama bu acaba yeterli bir alternatif midir? Eğer bu alternatif yeterli olsa idi, acaba üye devletler henüz yürürlüğe girmeyen Nice Anlaşmasında bunu yapmazlar mıydı? [298]. Yoksa başka bir yaklaşım oluşturmak mı gerekir?

Bugün 93.madde dolaylı vergiler, 94.maddede dolaysız vergiler alanında AB kurumlarının vergilendirme alanında bir uyumlaştırma yapabileceğinin alt yapısını oluşturur. Buna rağmen, dolaysız vergiler alanında Anlaşmanın Topluluk kurumlarım yet-

294 Bkz., VANISTENDAEL, Avrupa'da Temsİlsiz, s. 138.
295 SCHÖN, s. 104.
296 SCHÖN, s. 103.
297 SCHÖN, S. 104.
298 VANISTENDAEL, How nice, s.2.

kilendirmediği cümlesi sık sık sarfedilir. Bu, dolaylı vergilerdeki açık yetkilendirme referansı üzerine kuruludur. Buradan dolaysız vergiler için de Anlaşmada açık bir düzenleme yapılmasının yeterli olacağı düşünülebilir, ama bu esasen doğru bir argüman olmayacaktır. Çünkü, eğer Anlaşma metninde yer alan bir hüküm uyumlaştıramama meselesini çözecek olsa idi, bu konuda dolaylı vergiler alanında tıkanıklıklar yaşanmaması gerekirdi[299]. Bu nedenle, vergilendirmedeki başarısız pratik, önce bu devletlerin vergi kararlarıyla ilgili bir irade oluşturması gereğini ortaya koyar. Bu da, üye devletlerin ulusal vergilendirme yetkileri üzerindeki hassasiyetlerini, küresel süreçlerde "egemenliğin üç sacayağının (ekonomik, kültürel, askeri) kırıldığı"[300] gerçeği altında yeniden gözden geçirmeleri anlamına gelir. Tıpkı Türkiye'nin, adaylık sürecinde karşılaşılan ulusal egemenlik argümanların] Ön plana çıkarmaktan vazgeçip karar vermesi gerektiği gibi.

Böylesi bir kararın alacağı biçim üzerine de bir değerlendirme yapılmalıdır. Yetki dağılımı nasıl olmalıdır? Bu çerçevede verilen yanıt, meselenin bir oybirliği meselesinden öte olduğunu ortaya koyar. Avrupa'nın esas gözden geçirmesi gereken konu yetki dağılımıdır. Buradaki yetkiden kasıt, Avrupa Parlamentosunun (AP) vergilendirme alanındaki karar süreçlerinde etkinliğidir. Mevcut Anlaşma düzenine göre, söz konusu maddelerdeki uyumlaştırma yönergesi çıkarma yetkisi Konsey'e ait bir yetkidir. Konsey, bu yetkisini kullanırken, Komisyondan gelen öneriyi, AP'ye ve Ekonomik ve Sosyal Komiteye danışmak durumundadır. Burada söz konusu organların, pozisyonuna kısaca değinelim. AB'nde hukuk koyan organ olarak Konsey seçilmişlerden değil, doğrudan hükümet delegelerinden (Bakanlar) oluşur. Avrupa Parlamentosu, yasamaya sınırlı olarak katılan (bazen onay bazen danışma görüşü ile), klasik bir parlamentodan ziyade danışma organı olarak çalışan bir organ olarak doğrudan seçim yolu ile belirlenen üye devlet temsilcilerinden oluşur. Komisyon, hukuk koyan ya da hukuk konulması için öneride bulunan ve bunun yanı sıra yürütme organı olarak çalışan organdır. Üye ülkelerden gelen ve komiser olarak adlandırılan üyelerden oluşur. Üyelerin bağımsızlığı en önemli kriterdir, çünkü bunlar üye ülkelerin temsilcileri olmayıp, uluslarüstü bir kurumun memuru olarak görev yapar[301]. AP'nun klasik parlamento yetkileriyle donatılmaması, hep ulusal egemenliğin korunması argümanıyla açıklanmıştır. Bugüne kadar, etkin ve doğru kurulmuş bir Avrupa Parlamentosunun yasama ve denetim fonksiyonuyla donatılmasının,

299 Katma değer vergisinde istisnalar, oranlar, kesin sisteme geçişin ertelenmesi gibi, bkz., YALTI SOYDAN. Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 154, Temmuz 2001.

300 BAUMAN. s.74.

301 Bkz., TEKİN ALP, s. 142-181.

AB'nin gerçekte federasyon aşamasına yaklaşan bir oluşum olarak ilan edilmesi anlamına geleceği savunulmuştur. Fakat fiilen olan şey, bir demokrasi boşluğu yaratacak şekilde, ulusal parlamentolardan esasen devredilen bir kısım egemenlik yetkilerinin, toplu olarak bir temsili organa karşı sorumlu olmayan Bakanlara verilmiş olmasıdır[302]. AB'nin kurumsal yemden yapılandırılması ve bu organlar arası yetki dağılımına ilişkin tartışma elbette Anayasa hukukçularına aittir, fakat vergilendirmeye sıra gelince bu konuya hakim olması gereken yegane ilke, bir demokrasi ilkesi olarak, verginin yasallığı ilkesidir. Yani AB'nin vergilendirme alanındaki tartışmasının, sadece bir oybirliği meselesinin ötesine geçer şekilde, Avrupalı vergi yükümlülerinin Avrupa Parlamentosundaki temsilcilerinin etkinliğine yönelmesi gerekir[303] .

Birkaç soru ile bitirelim:

Acaba üye devletler, ufuk çizgisinde görünen yeknesak vergi düzenine kapı aralamaya, temsile dayalı vergilendirmenin yollarının nasıl inşa edileceğine yanıt vermeye hazır mıdır? Acaba Türkiye buna hazır mıdır?

Bütün panorama bizi yeniden aynı soruya döndürüyor:

Uyumlaştırmak ya da uyumlaştırmamak, işte bütün mesele bu!

302 SHAW, s. 127.
303 VANISTENDAEL, Avrupa'da Temsilsiz, s. 139.

VERGİ REKABETİ: AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE

İsmail Engin
G.Ü. İİBF Maliye Bölümü
Vergi Rekabeti: AB ve Türkiye

I. GİRİŞ

Küreselleşme olgusu, ulusal yapıları derinden etkilemektedir, iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişme ve fmansal sermaye hareketlerinin önündeki engellerin kaldırılmasına bağlanan bu olgu, bir yandan ulus devletlerin ekonomik yapılarını önemli ölçüde kırılgan hale getirirken diğer yandan yeni yapıya uyum sağlayabilmek için önemli-kalıcı düzenleme gereksinimlerini ortaya çıkarmaktadır. Kuşkusuz ekonomik yapıdaki kırılganlık, fmansal krizler öncesi kendini gösterirken, yapılan düzenlemelerin daha uzun vadede ve doğrudan dağıtımsal etkileri ortaya çıkabilmektedir.

Finansal sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve doğrudan yabancı yatırımlarının - Güneydoğu Asya krizi ile birlikte yavaşlama olmasına karşın- artan ölçüde "yeni gelişen ekonomilere yönelmesi", ulusal ekonomileri bu pazardan pay kapma yarışına sokmaktadır. Bir yandan mevcut pastadan daha fazla pay kapabilmek diğer yandan ülke içinde yatırım yapan kısa/uzun vadeli yabancı sermayenin yurtdışına kaçışını engelleyebilmek için kıyasıya bir rekabet söz konusudur. Kuşkusuz bu rekabet iki kanaldan işlemektedir. İlki, yabancı sermayeye merkezden daha yüksek getirİ sunma zorunluluğu diğeri ise, bu gelirinin aynı zamanda komşuların, aynı pazarlara mal satan rakiplerin ve ortaklıkta bulunulan diğer ülkelerin sunduğu getiriden daha yüksek olması gerekliliğidir.

Ülkeler arasındaki bu rekabetin ağırlıklı olarak hareketli (ve belli koşullarda görece hareketli) üretim faktörlerine yönelik olduğunun hatırdan çıkarılmaması gerekmektedir. Kuşkusuz böyle bir rekabet, üretim faktörlerinin bileşimini ve toplam katma değerden aldıkları payları ve mali yüklere katlanım düzeylerini farklı biçimlerde etkilemektedir.

Çalışmada, bu rekabette etkili olan faktörlerden biri olan "vergi rekabeti" inceleme konusu yapılacaktır, öncelikle vergi rekabetinin kavramsal düzeyde tanımlanması ve OECD özelinde "zararlı vergi rekabeti" olarak nitelendirilen uygulamaların ay-

nşünlmasına yer verilecektir. İzleyen bölümlerde vergi rekabetinin potansiyel etkileri ve bunlara ilişkin gözlemler aynca, Avrupa Birliği **(AB)** açısından vergi rekabetinin önemi ve yarattığı sonuçlar üzerinde durulacaktır. Ek olarak OECD ve **AB** açısından bu rekabeti önlemeye yönelik çalışmalara kısaca değindikten sonra Türkiye'ye ilişkin potansiyel vergi rekabeti uygulamalan değerlendirilecektir.

II. VERGİ REKABETİ VE ETKİLERİ

Uluslararası sermaye hareketlerine yönelik kısıtlamalann kaldırılması, global ölçekte yatınm tahsis etkinliğine yol açacağı; **AB, NAFTA** ve **ASEAN** gibi bölgesel ekonomik entegrasyonların mallann, sermayenin, hizmetlerin ve hatta işgücünün serbest dolaşımına olanak sağlayacağı ve dolayısıyla etkin kaynak tahsisini gerçekleştireceğine ilişkin olumlu yaklaşımlar, artan rekabet olgusuyla bağımsız devletlerin mali yapılarında bozulmalara ve önemli dağıtımsal sorunlara yol açma potansiyeli taşımaktadır.

Vergi rekabeti, ekonomik bütünleşme ve artan fınansal hareketliliğe bağlı olarak, ülkelerin, sermaye hareketlerini ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranlan uygulayarak rakiplerinin vergi tabanlannda aşınmaya neden olması olarak tanımlanabilmektedir[304].

Gelişmekte olan ülkeler, yabancı fınansal kaynağa olan gereksinimi nedeniyle, sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü hafifletmeye yönelik adımlar atmaktadırlar[305]. Yabancı kaynak gereksinimi, gelişmekte olan ülkeleri bir yandan kısa vadeli sermaye hareketleri ve bunlann ülke içindeki plasman araçlan üzerindeki vergi yükünü diğer yandan da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ülkeye çekebilmek için işletmeler üzerindeki nominal ve efektif vergi yüklerini düşürmeye zorlamaktadır.

Ülkeler arasındaki vergi rekabeti, artan küreselleşmenin ortaya çıkardığı bölgesel entegrasyonlar ve ekonomik bloklar dikkate alındığında farklı biçimlere dönüşebil-

304 Peter B. Sorensen, "The Case **for** International Coordination Reconsidered", **Economy Policy,** 31,October2000, p. 1; John D. Wilson, "Theories ofTax Competition", **National Tax Journal,** Vol. **LU,** No. 2, June **1999,** p. 270; Mircan Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlulaştırılması", **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi,** C. **14,** S. 1; TOBB, **Vergilemede Global** Eğilimler: **AB ve Türk Vergi Sistemi,** Ankara, 2001, s. 32.

305 Bu bağlamda sermaye ithal eden ülkelerin gelir vergisi oranlarının, sermaye İhraç eden ülkelerdeki gelir vergisi oranlarından daha yüksek olamayacağı ifade edilmektedir (Mukul G. Asher, "Globalization and Tax Systems", ASEAN **Economic Bulletin,** April 2001, Vol. 18, Issue 1, p. 3).

mektedir. O nedenle vergi rekabeti olgusu, bağımsız uluslar arasında ortaya çıkabildiği gibi, ekonomik entegrasyonlar içindeki uluslar arasında, ekonomik entegrasyonlar arası ve hatta federatif-kantonal yapıdaki ülkeler özelinde eyaletlerarası vergi rekabeti olarak da karşımıza çıkabilmektedir[306].

Uluslararası vergi rekabetine ilişkin çalışmalar oldukça eskilere uzanmakla birlikte, son dönemde OECD'nin yoğun çalışmaları sonucunda "zararlı vergi rekabeti" kavramı ön plana çıkmış bulunmaktadır. OECD, zararlı vergi rekabetinin fmansal ve coğrafi anlamda akışkan diğer üretim faktörlerin deki kaymalar sonucu ticari ve yatırım etkinsizlikleri ortaya çıkaracağım aynca, ulusal vergi matrahlarında aşınmaya yol açacağını deklare ederek bu kapsamda vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerini zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalar olarak belirlemiştir[307] .

Bu bağlamda vergi rekabetinin ortaya çıkardığı etkiler; vergi matrahlanndaki aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma, vergi gelirlerine bağlı olarak kamu harcamalarında düzey olarak düşüş ve/veya kamu açıklarında artış ve aynı zamanda kamu harcama bileşiminde Önemli dağıtımsal soranlar içeren değişim ve akışkan olmayan üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artışı ile ifade edilen mali çöküş olarak nitelendirilmektedir[08].

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerinde değişiklik ortaya çıkabilmesi vergi matrahındaki değişimle doğrudan ilintilidir. Bir ülkenin vergi oranım artırması halinde,

306 Asher, a.g.m,, p. 1-3; Eckhard Janeba - John D. Wilson, "Tax Competition and Trade Protection", **NBER** Working **Papers,** No. 7402, October 1999, p. 1-2; Gebhard Kirshgassner - Werner W. Pommerehne, "Tax harmonization and tax competition İn the European Union: Lessons from Switzerland", Journal of **Public Economics,** 60, 1996, p. 351-352; Bruce L. Benson, "Interstate tax competition, incentives to collude. and federal influences", **CATO Journal,** Spring/Summer 1990, Vol. 10, Issue 1, p. 1.

307 1996 yılında yayımlanan -G-7 ülkelerince de desteklenen- OECD Bakanlar Bildirgesi İle vergi rekabetinin ortaya çıkaracağı soranlara değinilmiş ve OECD'den 1998 yılında zararlı vergi uygulamaları ve etkilerinin tespit edilmesi talep edilmiştir. (Saygın Eyüpgiller, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığı Altında Değerlendirilmesi", **Vergi** Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 186; OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,** Paris, 1998, p. 7-8;

308 H. W. Simi, "Tax harmonization and tax competition in Europe", **European Economic Reviewv,** 34, p. 501; Wallece E. Oates, Fiscal Federalism, Harcourt Brace Jonanovich, New York, 1972, p. 143; Richard A. Musgrave, "Devolution Grants and Fiscal Competition", **Journal of Economic Perspectives,** Vol. 11, Fail 1997, p. 69; Wilson, a.g.m., p. 269-270.

doğrudan etki -özellikle kapalı ekonomi varsayımı altında- vergi gelirlerinin artması biçiminde gerçekleşecektir (Bu etkiye vergi oranı etkisi adı verilmektedir[309]). Bir diğer etki ise, dışa açık ekonomilerde vergi oranlarındaki artış sonucu değişken sermaye stoğunun yurtdışına çıkarılması sonucu vergi matrahının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasıdır (Bu etkiye vergi matrahı etkisi adı verilmektedir[310])

Bir ülkedeki finansal sermayeye ilişkin vergilendirilebilir kapasite sınırlı ise, vergi oranlarındaki indirim sonucu ülkeye yabancı sermaye girişi gerçekleşerek vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır (vergi matrahı etkisi > vergi oranı etkisi). Tersi durumda, geniş vergilendirilebilir kaynaklara sahip ülke için, vergi oranlarında indirim ülkeye yabancı kaynak girişini sağlayacak, ancak bunun, sermaye girişinin vergi oranlarındaki düşüşü telafi edecek boyutta olmaması halinde vergi gelirleri düşecektir (vergi matrahı etkisi < vergi oranı etkisi). Bu iki yönlü etkileşimin net etkisi belirsizlik taşımaktadır. Fakat vergilendirilebilir kaynaklan yetersiz olan ülkelerin (küçük ülke-sermaye ithal eden ülke) vergi oranlannı düşük tutmalan ve vergi rekabetini önlemeye yönelik girişimlere destek vermemeleri bu bağlamda anlam kazanmaktadır. Ancak her halde vergi rekabetinin varlığı sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü artırmayı engelleyecek ve -bu rekabetin sürekli olduğu düşünülürse- fınansal sermaye üzerinden alınan vergilerde azalma meydana gelecektir.

Doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin etkiler de net olarak ifade edilememektedir. Devletin, işletmeleri teşvik etmek amacıyla, düşük efektif vergi oranları uygulamaları beklenmektedir; ancak, belirli bir gelir ihtiyacı veriyken devletlerin kurumlar vergisi oranlarını düşürerek, vergi matrahının daralmasına neden olan istisna ve muafiyetleri ortadan kaldırması daha uygun bir strateji olmaktadır. Böyle bir uygulamanın nedeni, yüksek kurumlar vergisi oranlarına bağlı olarak çok uluslu şirketlerin, çeşitli manipülasyonlarla (transfer fıyatlaması gibi) ülkelerin vergi gelirlerinin düzeyini daha da aşağıya çekebilmesine engel olmaktır[311] .

Vergi rekabeti ile vergi gelirlerinde matrah aşınmasına bağlı olarak gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde ise artış beklenmektedir[312].

309 Vİvek H. Dehejia - Phillip Genschel, "Tax Competition in the European Union", Politics&Society, September 1999, Vol. 27, Issue 3, p. 4.

310 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 5.

311 Sorensen, a.g.m., p. 6.

312 Phillip Genschel, Tax Competition and YVelfare State, American Political Science Associatİon's Annual Meeting in Washington, DC, August 31-September 3, 2000, p. 16.

OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin gelişimi incelendiğinde vergi rekabetinden beklenen ilk etkilerin tümüyle ortaya çıkmadığı görülmektedir (Bkz. Ek Tablolar 1-6). Toplam vergi gelirleri yıllar içinde istikrarlı bir artış izlemiştir. Ancak niteliksel değişimde yaşanan gelişmeler beklentileri kısmen doğrular niteliktedir. Özellikle sosyal güvenlik primlerindeki önemli yükselişler, toplam vergi gelirlerindeki artışların temel belirleyeni olmuştur. Ayrıca tüketim vergilerinin payındaki göreli artışların ağırlıkla işgücü üzerine yüklendiği dikkate alınırsa [313] işgücü üzerindeki vergi yükünün artığını söylemek mümkün olmaktadır. Ancak, bununla birlikte sermaye vergi gelirleri ve kurum geür vergilerinde beklenen düşüşler gerçekleşmemiştir. Böyle bir gelişimin temelinde ise, ülkelerin artan fmansal hareketlilikle birlikte, çok uluslu işletme yatırımlarını çekebilmek için kanuni vergi oranlan bazlı bir rekabete girişmiş olmalarıdır. Ancak matrah tanımlamalarında yapılan değişikler sonucunda bu gelir unsurlarının efektif vergi yüklerinde azalma meydana gelmemiştir[314].

Kamu harcamalarının düzeyi ve bileşimine ilişkin beklentiler ise, endişeleri doğrular biçimdedir. OECD ülkeleri genelinde kamu harcamalarının artış trendinde son yıllarda azalmalar meydana gelmektedir[315]. Kamu harcamalarının alt ayrımlarına baktığımızda, daha önceki dönemlerde olduğu gibi, kısıntıların sosyal harcamalardan çok kamu yatırımlarından kaynaklandığı görülmektedir[316]. Bu kısıntıların toplam dağıtımsal etkisinin, vergi rekabetinin varlığı halinde, daha çok düşük gelir gruplarına yönelik kamu harcamalarının azalışı yönünde olduğu ifade edilmektedir[317]. Toplam dağıtımsal etkinin bu biçimde çıkması şaşırtıcı olmamaktadır. Bu nedenle, özellikle AB ülkelerindeki yüksek işsizlik oranlan dikkate alındığında, eğer tercih yapmak mutlaka zorunlu ise, kamu yatınm harcamalarının artırılması bölüşüm etkinliği açısından daha etkili olacaktır.

Vergi rekabeti olgusunun ekonomik bütünleşmeler açısından yalnızca Avrupa Birliği'ne özel olmadığım ve aynı olguyla ABD ve Güneydoğu Asya ülkelerinin de karşı karşıya olduğunu hatırdan çıkarmamak gerekmektedir.

313 Sorerısen, a.g.m., p. 9 vd.
314 Sorensen, a.g.m., p. 8;
315 OECD, Economic Outlook, Vol. 2001/1, No. 69, June 2001, p. 159; The World Bank, Türkiye: Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu (Geniş Özet-Çeviri), Ağustos 2001, s. 12.
316 Genschel, a.g.e.. s. 18
317 Michael Keen - Maurİce Marchand, "Fiscal competition and thepattern of public spending", Journal of Public Expenditure, 66, 1997, p. 49-50.

Güneydoğu Asya ülkeleri, nominal vergi oranlarını tespit ederken komşu ülkeleri dikkate almamakla birlikte efektif vergi yükleri açısından vergi rekabetinden söz etmek mümkündür. Aynca nominal vergi oranlanmn tespitinde sermaye ihraç eden ülkelerdeki vergi oranlan önemli bir gösterge oluşturmaktadır. Ek olarak bu rekabet dolaylı vergiler açısından daha da baskındır[318].

ABD açısından ise vergi rekabeti 1960'lann ortalannda hızlanmıştır. New York ve Massachusetts'in vergi yüklerindeki göreli yükseklik birçok işletmenin daha düşük vergili eyaletlere kaymasına neden olmuştur[319]. ABD'deki eyaletlerarası vergi rekabetinin etkilerinin giderilmesi için, bir yandan federal hükümet, eyalet ve yerel vergilerdeki vergi indirimlerini çapraz dağıtarak vergi yükleri arasındaki farklılıklan ortadan kaldırmaya çalışmış[320], diğer yandan da yerel otoriteler vergi rekabetinin baskısını hafifletebilmek için yeni finansman modellerine başvurarak rekabeti bir başka biçimde sürdürmeyi hedeflemişlerdir[321]. Kanada hükümeti, sigara tüketimini azaltmak için, 1994 yılında sigara üzerindeki tüketim vergilerini artırmış ancak, ABD'den sigara kaçakçılığının artması üzerine tüketim vergilerinde indirime gitmek zorunda kalmıştır[322]. Bu gözlemlerin sonucunda vergi rekabetinin global ölçekte bir olgu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ

Avrupa Birliği, 1957 yılında imzalanan ve Roma Antlaşması ile başlayan süreçten günümüze önemli aşamalar kaydetmiştir. Roma Antlaşmasının vergi ile ilgili düzenlemeleri (md. 95-99) incelendiğinde rekabeti bozucu vergisel uygulamaların ortadan kaldınlması ve ülkeler arasında ortak bir vergi temelinin oluşturulması hedeflenmektedir. Bu bağlamda ülkeler arasındaki vergisel farklılıklar, Birlik içindeki malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin dolaşımını engelleyecek ya da etkinliğini sınırlayacak ve dolayısıyla Birlik refahının artışını olumsuz etkileyebilecektir ,[323]

318 Güneydoğu Asya ülkelerindeki en yüksek marjinal oran (Vietnam hariç), ABD'deki en yüksek federal oran olan %39.6'dan küçüktür. Ayrıca tüketim vergileri açısından Endonezya, Tayland ve Filipinler %10 oranında KDV uygularken Singapur'da bu oran %3'tür (Asher, a.g.m., p. 3-4).

319 Benson, a.g.m., p. 2.

320 Benson, a.g.m., p. 4.

321 Joyce Y. Man, "Fiscal Pressure, Tax Competition and Tax Increment Financing", Urban Studİes, June 1999, Vol. 36, Issue 7, p. 5.

322 The Econonıist, May 31, 1997, p. 21.

323 İzzettin Önder, "Vergi Ahenkleştirmesi Sorunu Üzerine Düşünceler", Maliye Yazıları, S. 7, Haziran/Temmuz 1987, s. 65.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlulaştırmasına ilişkin-özellikle dolaysız vergileme alanında- çabalara Birlik içindeki görece güçsüz ülkelerin direnç göstermesi[324] ve sermaye-yatınm gereksinimlerinin bu uygulamalar yoluyla kapatılmaya çalışılması sonucunda, bugün AB içinde vergi rekabetinin yaygın bir etki alanının olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

AB'de vergi rekabeti olgusunun başlangıcı ve en temel belirleyicisi sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıdır[325]. Çeşitli çalışmalarda fmansal serbestleşmenin AB'ni tek ve büyük bir vergi cennetine dönüştüreceğine ilişkin endişelere yer verilmiştir[326]. Sermaye hareketleri önündeki engellerin kaldırılması, özellikle küçük ülkelere, fmansal sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifleterek diğer ülkelerden kaynak akışı temin etme olanağı sağlamıştır. Açıktır ki böyle bir fınansal hareketlilik büyük ülkelerde vergi gelirleri kayıpları ile sonuçlanacaktır. Bu endişeleri gidermek üzere Komisyon sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi kaçağını Önleyici öneriler hazırlayarak 08.02.1989 tarihinde Konsey'e sunmuştur[327]. Fakat, Konsey, sermaye gelirlerine ilişkin vergilendirmede taban getirme biçimindeki öneriyi[328] ulusal hükümetlerin karşılıklı işbirliği ile çözümlemesine bırakarak sorunları ertelemİştir.

AB'nde vergi rekabetini teşvik eden unsurlara (akışkan matrahlar-fınansal sermaye ve AB organlarının yeterince inisiyatif al(a) mamasına) ek olarak, bir diğer etken, Birlik içindeki üye ülke büyüklükleri arasındaki derin farklılıklardır[329]. Bir yanda Almanya, Fransa ve İtalya gibi büyük devletler diğer yanda Lüksemburg, Belçika ve Hollanda gibi küçük devletlerin varlığı vergi rekabetini yaygınlaştıran ve kurumsallaştıran bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

324 DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** Ankara, 2001, s. 40.

325 Jacques LE CACHEUX, "Tax Competition in the European Union: Present and Prospects", in **Labour Market&Tax Policy in the EMU,** Paris, 2000, p. 20; Sermaye hareketlerindeki libezalizasyon süreci 01.07.1990 tarihinde başlamış ve Yunanistan'a verilen geçici sürelerle birlikte 16.05.1994 tarihinde tamamlanmıştır (Orhan Tur, **Avrupa Para Birliği: Sermaye Hareketlerinin Serbestleştirilmesi,** Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 145).

326 Alberto Giovannini - James R. Hines, "Capital Flight and Tax Competition: Are There Viable Solutions to Both Problems?" in **European Financial Integration** (Ed. A. Giovannini - Colin Mayer), Cambridge University Press, 199İ,p. 172.

327 Tur,a.g.e.,s.l47-148.

328 Öneri, yerleşiklerin ulusal tasarrufları ve menkul sermaye İratları üzerinden kaynakta %15'lik bir vergi tevkifatı öngörmektedir. Bu oran, o dönem AB içindeki vergi oran farklılıklarının (%0-%35) yaklaşık ortalamasını oluşturmaktaydı.

329 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 7.

AB'nde vergi rekabetinin yol açtığı etkilerden önce Konsey tarafından kabul görmemekle birlikte Komisyonun asgari %15'lik tevkifat önerisinin ingiltere ve Lüksemburg tarafından şiddetle reddedildiğinin, İtalya tarafından ise aşırıya kaçmayan bir önlem olarak değerlendirildiğinin belirtilmesi gerekmektedir[330].

Finansal sermaye hareketlerinin etkilerini azaltabilmek için önerilen fakat kabul görmeyen öneri Almanya tarafından uygulanmıştır. Ancak önemli ölçüde vergi kaybının ortaya çıkışıyla birlikte uygulama yürürlükten kaldırılmıştır. Asgari tevkifatın uygulandığı dönemin ilk 1,5 yılında Alman finans piyasalarından yaklaşık 100 milyar DM'lık fon çıkışı gerçekleşmiştir[331]. Alman federal hükümeti 24 milyar DMTık gelir hedefinin ancak 11 milyar DM'lık bölümüne ulaşabilmiştir[332]. Almanya'daki tevkifat düzenlemesinden en karlı çıkan ülke Lüksemburg olmuştur. Lüksemburg'taki yabancı banka sayısı 187'den 213'e çıkmıştır. Düşük vergi oranlarının finansal sermaye hareketleri üzerindeki etkileri vergi sonrası getiri oranlarına göre değişim göstermektedir. Ancak Almanya-Lüksemburg Örneğinde açık olan bir nokta var ki, o da Lüksemburg'taki mali merkezlerdeki büyüme sonucu, 20 bin kişi finansal hizmetlerde 7 bin kişi de yasal danışmanlık faaliyetlerinde çalışması nedeniyle istihdam olanaklarının gelişmesidir[333].

AB'nde finansal serbestleşme hareketleri sonrasında, AB üyesi 12 ülkeden 8'i tasarruflar üzerindeki vergi kesintilerini düşürmüş (kaynakta kesinti oranı %0); 2'si yükseltmiş ancak tanınan istisnalarla vergi yükünü hafifletmiş; İtalya tasarruf geti-

330 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 8. Bu bağlamdaki tepkilerde üye ülkeler arasındaki büyüklük farklılıklarının belirleyiciliği ön plandadır. Ancak, İngiltere bu çıkarsamaya uymamakla birlikte Londra'nın dünyanın en gelişmiş merkezlerinden biri olduğu düşünülürse tepki anlam kazanmaktadır. Nitekim Londra'nın da vergi cennetleri ile eşdeğer tutulması gerektiği; OECD'nin gelişmiş ülkelerin (Londra ile birlikte New York) finans merkezlerini kayırdığına ilişkin eleştiriler OECD'nin çalışmalarına yöneltilen eleştirilerin başında yer almaktadır (Daniel J. Mitcell, "An Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Tax.es and Less Privacy", **The Heritage Foundation Backgrounder,** No. 1395, September 18, 2000, p. 11).

331 **Financial Times,** May 21, 1989, p. 4

332 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 8.

333 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 10; Aynı etkiler -AB'ndeki finansal serbestleşme hareketlerinin öncesine denk gelmekle birlikte- vergi matrahlanndaki akışkanlığı görebilmek açısından önemli iki örnek olan Avusturya ve Belçika'da da gerçekleşmiştir. Belçika'nın finansal gelirler üzerine koyduğu %25'lik kaynakta vergi kesintisi kaynakların Hollanda ve Lüksemburg'a gitmesine neden olmuş ve bu fonlar tekrar Belçika hükümet bonolarının alımında kullanılan offshore hesaplarda değerlendirilmiştir. Benzer biçimde Avusturya hükümeti %7.5'lik vergi kesintisi nedeniyle fonların Almanya'ya akışına engel olamamış (Almanya'da aynı dönemde tevkifat oranı %0'dı) ve izleyen yıllarda bireysel tasarruf getirilen ve hükümet bonolan üzerindeki kaynakta vergiyi aşamalı olarak %0'a indirmiştir (1985'te %5'e, 1986'da %0'a) (Genschel, a.g.e., p. 29-30).

rilerine ilişkin istisnaları kaldırmış; yalnızca Portekiz kesinti oranını 5 puan artırmıştır (%15'ten %20'ye)[334]. Benzer değişim hükümet bonolarından elde edilen gelirlere yönelik vergilendirme rejiminde de göze çarpmaktadır. Bu gelirlere uygulanan tevkifat oranı, tüm ülkelerde ya sıfıra indirilmiş (6 ülkede %0 olmak üzere) ya da tanınan vergi bağışıklıkları ile finansal serbestleşme öncesine göre düşürülmüştür[335] .

Finansal yatırımlardan elde edilen gelirlere uygulanan vergi oranlarındaki bu düşüş, AB içinde finansal fon akımlarının yönünü de önemli ölçüde değiştirmiştir. 1990 yılında AB toplam fon hacminin %20'si küçük ülkelere yönelmiş iken, finansal serbestleşme sonrası bu oran (1995 yılında) %37'ye çıkmıştır[336]. Ancak bu bağlamda çok ilginç bir saptamaya yer verilmesi gerekmektedir. O da, küçük ülkelere yönelen yatırım fonlarının payındaki %85'lik artış bu ülkelerin AB-12 toplam GSYİH'ndaki paylarını (tamamen bu faktöre bağlanamayabilir) yalnızca %1 artırmıştır[337].

AB'nde vergi rekabetinin bir diğer boyutu kurumlar vergisi oranlarına ilişkindir. Ülkeler arasındaki işletme yatırımlarım çekmeye yönelik çabalar kurumlar vergisi oranlarının aşağıya doğru yeniden biçimlendiril meşine neden olmaktadır. Ancak önemle vurgulanması gereken nokta, vergi rekabetinin göstergesi olarak tek başına kurumlar vergisi oranlarındaki değişim yeterli olmamaktadır. Nominal vergi oranları bir yana, efektif kurumlar vergi oranlarındaki düşüşler dahi tek başına açıklayıcılık taşımamaktadır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına ilişkin kararlarda efektif vergi yükü önem taşımakla birlikte, yeni teknolojilere erişim olanakları, yüksek kazanç sağlayan büyük ölçekli projeler, üretilen ürünler açısından pazarların varlığı ve nitelikli işgücü de önemli etkiye sahiptir .

Kurumlar vergisinin etken faktör derecesi bir yana bırakılırsa, vergi rekabetinin şirketler üzerindeki vergi yüklerini AB'nde aşağıya doğru yönlendirdiğini görürüz (Bkz. Tablo 7). (Yerel vergiler dahil) nominal vergi oranlarındaki bu düşüş ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte en farklı değişimler Belçika ve Avusturya'da gerçekleşmiştir (Belçika'da 4.8 puanlık bir düşüş söz konusu iken Avusturya'daki düşüş 27.5 puan olarak gerçekleşmiştir). Kurumlar üzerindeki yasal vergi yüklerinde göze çarpan diğer hususlar şu şekilde sıralanabilir:

334 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 21-22 (Table 1 Withol<Jing Taxes Nonresident Inconıe).

335 Dehejia - Genschel, a.g.m., p. 21-22 (Table 1 Witholding Taxes Nonresident Income).

336 Dehejia - Genschel, a.g.m,, p. 23-24 (Table 4 Disiribution of lnvestment Fund Assets İn Large and Small EC Member States).

337 G. Garrett, "Global markets and national politics: Collision course or virtue circle?", **International Organization,** 52, 1998, p. 800.

i) Vergi rekabeti nedeniyle kurumlar üzerindeki vergi yükü küçük ülkeler açısından daha fazla düşüş göstermiştir. Ancak, mali rekabetin varlığı büyük ülkeleri de kurumlar üzerindeki vergi yüklerini düşürmeye zorlamıştır. Küçük ülkelerdeki kurumlar üzerindeki yasal vergi yüklerinde 1985-99 arası ortalama 17.2 puan azalış söz konusu iken büyük ülkelerde bu azalış ortalama 7.6 puan olarak gerçekleşmiştir.

ii) AB açısından kurum gelirleri üzerindeki vergi yükünün vergi matrahım aşındırdığını söylemek oldukça zordur. Çünkü, kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı istikrarlı artış bir sergilemektedir (Bkz. Tablo 4). Ancak vergi rekabetinin varlığı bu vergi gelirlerinin artışı üzerinde önemli bir baskı oluşturmaktadır.

Vergi rekabetinin varlığına göstergeler - vergi gelirlerinde azalma (özellikle kurum gelirleri ve sermaye gelirleri açısından), tüketim vergilerinin ve sosyal güvenlik primlerinin paylarında artış-tümden gözlemlenememektedir. Vergi gelirleri 15 AB ülkesi açısından -istisnalar dışında- istikrarlı artış göstermektedir. Bu artışın temelinde özellikle sosyal güvenlik primlerindeki artışın bulunması ise vergi rekabetine kısmi açıklama getirmektedir. Kurum gelirlerinin GSYİH içindeki göreli payı düşük olmakla birlikte artış trendi içinde olması, yasal vergi oranlarındaki düşüşün vergi matrahlarındaki değişime paralel olarak efektif vergi yüklerinin korunarak telafi edildiğinin göstergesidir. Tüketim vergilerinin payı da toplam vergi gelirleri içindeki payını muhafaza etmiştir.

İşgücü üzerindeki vergi yükünün kümülatif göstergeler açısından görece artığını söylemek için (sosyal güvenlik primleri nedeniyle) doğrudan veriler yeterli olmakla birlikte, tüketim vergilerinin de tersine artan oranlı yapısı nedeniyle ağırlıkla işgücü üzerine yüklendiği dikkate alınırsa dolaylı etkilerin analizine ihtiyaç vardır.

İşgücü ve sermaye gelirleri üzerindeki efektif vergi yükleri ve bu yüklerin değişimi AB içindeki bölgelere göre farklılık taşımaktadır (Bkz. Tablo 8). Baltık ülkelerinde işgücü üzerindeki toplam efektif vergi yükü[338] 1981-85 ortalamasına göre 1991-95 yıllarında ortalama %5.2'lik artış gösterirken; aynı ülkeler için sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükü %2.6'lık azalış göstermiştir. Ancak ülke özelinde çok çarpıcı

338 İşgücü üzerindeki toplam efektif etkinin bulunmasında Sorensen (2000)'de kullanılan; işgücü üzerindeki toplam efektif vergi yükü=(işgücü üzerindeki doğrudan efektif vergi yükü + tüketim üzerindeki efektif vergi yükü) / (1+ işgücü üzerindeki doğrudan efektif vergi yükü) formülünden hareketle analiz çerçevesi genişletilmektedir.

sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, Danimarka'da işgücü üzerindeki toplam efektif vergi yükü %7.4 artış gösterirken sermaye gelirleri üzerindeki efektif vergi yükü %16.3'lük azalış göstermiştir. Özellikle Baltık ülkeleri için gözlemlenen bu gelişme vergi rekabetinin sosyal devletin sonunu getirebileceğine ilişkin endişeleri artırmaktadır[339] .

Efektif vergi yüklerindeki değişim Kıta Avrupa'sında farklı bir niteliktedir. Kıta Avrupa'sı ülkeleri içinde işgücü üzerindeki efektif vergi yükü %7.3 artış gösterirken (1981-85 ortalamasına göre 1991-95 ortalaması) sermaye gelirleri üzerindeki efektif vergi yükü de %3.9'luk artış göstermektedir. Ancak, yine, ülke özelindeki oranlarda önemli sapmalar söz konusudur. Örneğin, AB'nin en büyük ekonomisi olan Almanya'da işgücü üzerindeki toplam efektif yük %6.7 artarken sermaye gelirleri üzerindeki yük %14.5 azalış göstermiştir. Aynı eğilim yakın oranlarla Fransa'da da mevcuttur. Sosyal harcamaların oldukça yoğun olduğu bu iki ülkedeki gelişim sermaye hareketleri serbestleşmesinin ve dolayısıyla vergi rekabetinin işgücü aleyhine işlediğinin göstergeleri niteliğindedir[340] . İşgücü üzerindeki vergi yükü artmakla birlikte emeğin mobilitesine bağlı olarak bu yükün bertaraf edilebilmesi teorik olarak mümkün ise de gerçekte emek faktörü hareketliliği üzerinde birçok engel bulunmaktadır[341]. İşgücü üzerindeki efektif vergi yükündeki artış aynı zamanda istihdam düzeyi üzerinde de olumsuz etkiler meydana getirecektir[342].

339 Bu bağlamda AB üyesi ülkeler arasında gerçekleşen son Barcelona Zirvesinden emeklilik yaşının 65'e yükseltilmesi şeklinde bir kararın çıkması endişeleri doğrular niteliktedir.

340 Artan ekonomik entegrasyonun kamu harcama bileşiminde belirgin değişiklikler meydana getirmekle birlikte sosyal güvenlik harcamalarının finansmanını ağırlıkla işgücü üzerine kaydırdığına ilişkin endişeler çeşitli çalışmalarla desteklenmektedir (Oğuz Oyan, "Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomi ve Vergi" - Panel, Vergi Raporu, Yıl. 8, S. 46, s. 28-30; Dani Rodrik, Küreselleşme Sınırı Aştı Mı?, (Çev. İzzet Akyol - Fatma Unsal), İstanbul, 1999, s. 91.

341 İlk olarak, artan küreselleşmeyle birlikte niteliksiz emeğin talep esnekliği yükselmiştir (Rodrik, a.g.e., 35). Aynca ülkeler arasındaki sosyal, kültürel ve politik farklılıklar emek mobilitesi önünde önemli engeller oluşturmaktadır (Oyan, a.g.p., s. 27). İsviçre özelinde yapılan bir çalışmada kişilerin belirli bir bölgede yaşamalarını belirleyen kriterler; vergi oranları, kazanç imkanları, kişi başına kamu harcaması, altyapı harcamalannın genişliği, kültürel ve sosyal faktörler olarak sıralanmıştır. Çalışmada bireylerin kişisel gelir vergisi ve tüketim vergilerine bakarak oturacakları bölgeleri seçtikleri ifade edilmektedir (Kirshgassner - Pommerehne, a.g.m., p. 355-367). Ancak, AB üyesi ülkelerdeki sosyal ve kültürel yapının büyük farklılıklar taşıması, özelikle niteliksiz emeğin -ve hatta nitelikli emeğin- mobilitesinin uzun dönemde de AB için uzak bir hedef olacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

342 Yapılan çalışmalar 1965-1975 dönemindeki işgücü üzerindeki efektif vergi oranındaki %10'luk artışın AB'nde işsizliğin %4 artmasına neden olduğunu göstermektedir (Genschel, a.g.e.. p. 34).

AB üyesi ülkelerdeki yüksek kamu harcaması düzeyleri varlığını korurken, vergi rekabetine ek olarak, Maastricht Kriterlerinin kamu açıklarına ve kamu borçlarına ilişkin kriterleri, kamu kesiminin inisiyatifindeki maliye politikası araçlarının etkinliğinin tümden sınırlanmasına yol açabilmektedir. AB üyesi ülkelerde toplam borçların GSYİH'ya oram azalma trendine girmiş olmakla birlikte birçok ülke için yüksekliğini korumaktadır. Bu bağlamda vergi rekabeti nedeniyle büyük ülkelerin borç yükünü azaltma konusunda küçük ülkelerden, diğer şartlar veriyken, daha az başarılı olduğu söylenebilir[343] .

AB'nde vergi rekabetinin, diğer ekonomik entegrasyonlara oranla daha fazla sorunlara yol açması muhtemeldir. Bunun ilk nedeni, AB'nde gelir vergisi oranlan arasındaki farklılıklann ABD'ye göre çok yüksek olmasıdır[344]. ABD'nin bu rekabeti telafi edilebilmesinin temel nedeni, toplam vergi gelirlerinin 2/3'ünün federal hükümetçe toplanması[345] ve çapraz indirim sistemiyle eyaletler arasındaki vergi rekabetinin azaltılabilme olanaklannın varlığıdır. Diğer neden olarak da AB içinde egemenlik mücadelesinin varlığı[346] nedeniyle AB kurumlannın ortak girişimlerde bulunma zorluğu gösterilebilir.

IV. AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜLKELERİNDE VERGİ REKABETİNİ ÖNLEMEYE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

AB'nin diğer ekonomik entegrasyonlar karşısındaki rekabet gücünü koruyabilmesi Öncelikle kendi üye ülkeleri arasında vergi rekabetini engellemesine ve izleyen süreçte Birlik dışı ülkelerle[347] ve ekonomik bloklararası vergi yükü farklılıklannın giderilmesi konusunda uluslarüstü girişimlerin etkinliğine bağlı olmaktadır.

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerine ilişkin geniş bir literatür bulunmasına ve rekabetçi vergi sistemlerine başlangıçta verilen desteğin azalmasına karşın, vergi işbirliği konusunda yeterli adımlar atıl(a)mamaktadır. Vergi rekabetini önlemeye ilişkin

343 OECD, **Economic Outlook,** p. 288.

344 Asher, a.g.m., p. 14.

345 Asher, a.g.m., p. 14.

346 Engin Erkİner, **Avrupa Birliği ve Türkiye - Soldan Bir Bakış,** Öteki Yayınevi, Ankara, 1999, s. 41.

347 AB yalnızca Birlik içi ülkeler açısından bir vergi rekabetiyle değil aynı zamanda Birlik dışı üçüncü ülkelerin uygulamaları nedeniyle de haksız bir vergi rekabeti ile karşı karşıyadır (Yener Özel, "Sanal Ürün Teslimlerinin Avrupa Birliğinde Yarattığı Haksız Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası,** S. 245, Ocak 2002, s. 85-88).

işbirliğinin olmaması, global işbirliği hariç olmak üzere, kısmi işbirliğinden daha iyi olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü, sınırlı üyelerle oluşturulan işbirliğinden kazanç elde edilememesi ve kazançların bir kısmının işbirlikçi olmayan dünyanın geri kalan kısmına taşması olasılığı oldukça güçlüdür[348].

Global işbirliğinin olmaması halinde sınırlı üyelerle gerçekleştirilen işbirliğinin potansiyel dışa taşan etkileri şunlardır[349]:

- Yatırımların yeniden tahsisi etkisi,
- Tasarruf etkisi,
- Vergi ihracatı etkisi,
- Zamanlararası ticaret etkisi

Sınırlı üyelerle gerçekleştirilen işbirliğinin birlik dışındaki net etkilerinin ölçümlenebilmesi ancak böyle bir uygulamadan sonra söz konusu olabilmektedir. Sorensen (2000), sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak, AB ve ABD arasında vergi koordinasyonu ve AB'nin işbirliği içinde (AB içinde mükemmel sermaye hareketliliğinin varsayarak) ve ABD'nin ise vergi rekabetine devam ettiği koşullar

348 Roger Gördün, "Can Capital Income Taxes Survive in Open Economies?", NBER VVorking Papers, No. 3416, 1990, p. 20.

349 Sorensen, a.g.m., p. 8-10 (Bu kapsamda anılan etkilerin tanımlanması gerekmektedir. Yatırımların yeniden tahsisi etkisi: Sermaye gelirleri üzerine yeni bir vergi getirilmesi halinde, yabancı sermayenin kar marjı daralacağı için sermaye hareketliliği halinde birlikten sermaye çıkışı yaşanacaktır. Sermayenin, birlik dışında üretim fonksiyonuna bağlı olarak, İstihdamı uyarması üzerine hem sermaye hem de işgücü üzerinden alınan vergilerde artış olacaktır. Tasarruf etkisi: Vergi koordinasyonu sonucu, yurtiçi vergi oranlarında artış, yabancı sermaye üzerinde vergi yükünü artıracağı ve sınırlı sermaye hareketlerinin varlığı halinde, yabancı yatırımların vergi sonrası net getirilen azalacaktır. Dolayısıyla birlik dışına aşındırılmış bir sermayenin çıkması işbirliği dışında kalanlara negatif bir taşma yaratacaktır. Vergi ihracatı etkisi: Sermaye hareketlerinin tam serbestleştİrildiği bir ekonomide, kısa vadeli sermaye üzerindeki vergi yükü bertaraf edilebilir. Ancak, birlik dışına sermaye transferinin yalnızca faiz ödemesi biçiminde gerçekleşmemesi -bu ödemelerin yurtiçi franchise kuruluşların yabancı sahiplerine mali rant şeklinde olması halinde- vergi oranlarındaki yükseliş birlik dışına vergi ihracatı anlamına gelecektir. Sorensen bunun için birlik ile birlik dışı arasındaki çapraz mülkiyetin artmış olmasını -ve zorunlu koşul olarak da GSMH/GSYİH oranının l'den büyük olmasını- gerekli görmektedir. Fakat, sermaye hareketlerinin tam serbesti eştiril di ği ekonomide de fınansal sermaye üzerine- mali rant dışındaki faiz gelinlerine- geçmişe yönelik vergilendirme ile de işbirliği dışında kalan ülkelere vergi ihracı mümkün olabilmektedir. Zamanlararası ticaret etkisi: Birlik içinde sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün artırılması, sermaye talebini düşürecek ve birliğin büyüklüğü veri olmak üzere küresel faiz oranları düşecektir. Birliğin, birlik dışından net alacaklı olması halinde, işbirliğine yanaşmayanlara nel pozitif taşma sağlayacaktır.).

altında oluşturduğu iki farklı senaryoya göre sırasıyla AB üyesi ortalama bir ülkenin GSYİH'nın %0.3 ve %0.2'lik kazanç ve AB'nin kümülatif olarak %1 'in altında kazanç elde edeceğini ifade etmektedir[350]. Bununla birlikte AB içindeki sermayenin marjinal getirilen arasındaki farkların azaldığı varsayımından hareketle tam sermaye serbestliğinin AB için sorun oluşturmayacağım düşünmek için henüz vakit çok erkendir. Çünkü, AB üyesi ülkeler arasındaki getiri farklarının eşitlenmesi ancak uzun dönemde birlik içindeki gelişmişlik farklarının kapanmasıyla mümkündür[351].

Vergi rekabetinin yarattığı olumsuz etkiler ve vergi koordinasyonunun potansiyel kazançları nedeniyle gerek AB gerekse OECD bünyesinde çalışmalar yürütülmektedir.

AB bünyesinde yürütülen çalışmalar daha çok dolaylı vergiler[352] alanında olmakla birlikte, uygulanmaları üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmış dolaysız vergilere ilişkin düzenlemeler de söz konusudur. Bu bağlamda, üye devletlerin şirket vergilemesi açısından en azından mevcut vergilendirme rejimlerini korumaları istenmiş ve ayrıca, bölünme, birleşme, aktif devri ve iştirak kazançları istisnalarına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir[353]. Sermaye gelirlerine ilişkin olarak Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan Direktif teklifinin 8. maddesine göre, faiz gelirleri üzerinde vergi kesintisi yapmayı "tercih eden" ülkelerin yapacağı kesinti oranının %20 olduğu belirtilmiştir[354].

AB açısından özellikle dolaysız vergilere ilişkin vergi rekabetinin önlenmesi konusunda sergilenen yetersiz tavırlar ve bu bağlamda AB'nin vergi matrahına ve vergi oranlarına ilişkin asgari standartların oluşturulması konusunda ulusal devletlerin ellerindeki yetkileri almaması, vergi rekabeti olgusunun uzun dönem gündemde kalmasına neden olacaktır[355].

350 Sorensen, aslında böyle bir koordinasyonun etkilerinin dağıtımsal adalette ortaya çıkacağını ifade etmekle birlikte bu kez de işgücü üzerindeki vergileri ve altyapı harcamalannm kullanıldığı bir rekabetin ortaya çıkmasının kuvvetli bir olasılık olduğunu vurgulamaktadır (Sorensen, a.g.m., p. 34).

351 Bu bağlamda gerek fınansal sermaye ve gerekse fiziksel sermaye farklılıklarının eşitlenmesine ilişkin kamu finansman politikalarının önemi hakkında bkz.Oyan,a.g.p., s.27-28.

352 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren dolaylı vergilerde "varış ilkesi" uygulamasından "çıkış ilkesi" uygulamasına başlanacaktı. Ancak, Birlik içindeki menfaat çatışmaları bu uygulama değişikliğini geciktirmiştir (TOBB, a.g.e., s. 118).

353 Yıldız,a.g.m.,s.4;TOBB,a.g.e.,s. 103-113.

354 TOBB, a.g.e., s. 102.

355 Frans Vanistendael, "Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz", <Çev. Billur Yaltı Soydan), Vergi Dünyası, S. 238, Haziran 2001, s. 139.

Vergi rekabetinin önlenmesi konusunda asıl ciddi girişimler OECD tarafından yürütülmektedir. Yukarıda da ifade edildiği gibi, OECD zararlı vergi rekabeti uygulamalarını vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak iki kategoride değerlendirmektedir.Bu kapsamda, vergi cennetlerinin ayıncı özellikleri şu biçimde sıralanmaktadır[356]:

- Herhangi bir vergilendirmenin söz konusu olmaması ya da düşük oranda nominal vergi oranlanmn varlığı,
- Yasal düzenlemelerin etkin bilgi değişimini engellemesi,
- Vergi mevzuatına, vergi yargısına ve vergi yönetimine ilişkin şeffaflığın bulunmaması,
- Bu bağlamda son faktör, asıl faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleşmemesi, mükelleflerin yalnızca vergisel düzenlemeler nedeniyle işlemlerini bu merkezlere yönlendirmesidir.

OECD'nin zararlı vergi rekabeti kapsamında yer alan ikinci uygulama biçimi olan tercihli vergi rejimlerine ilişkin özellikler ise aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır [357]:

- Vergi matrahının tespit biçimi itibariyle efektif vergi yükünün sıfır ya da çok düşük olması,
- Ülke içinde yerleşiklerin yararlanma olanaklarının yasaklandığı izole vergi rejimlerinin varlığı sonucu yabancı girişimler lehine ayrıcalıklı düzenlemelerin getirilmiş olması,
- Sistemde şeffaflığın bulunmaması,
- Etkin bilgi değişiminin bulunmaması.

Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin düşük efektif vergi oranları ile ortaya çıkan zararlı vergi rekabetinin etkileri OECD Raporunda aşağıdaki başlıklar altında sıralanmaktadır [358].

- Finansal sermaye yatınmlannm ve dolaylı olarak da reel yatınmların çarpıtılması,
- Vergi yapılanndaki bütünselliğin ve adaletin bozulması,
- Mükelleflerin vergiye ilişkin saygılarının azalması,

356 OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 23.
357 OECD, Harmful Tax Competition **An** Emerging Global Issue, p. 27.
358 OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.p. l6;Eyüpgiller,a.g.m., s. 187.

- Vergi ve kamu harcamalarının düzeyinin ve bileşiminin yeniden gözden geçirilmesi zorunluluğu,

- Vergi yükünün, finansal sermâye ve şirket yatırımları kadar akışkan olmayan üretim faktörleri-işgücü, gayrimenkul ve tüketim- üzerine yüklenmesi,

- Vergi idaresi ve vergi mükellefleri üzerindeki yönetim maliyetlerinin artması.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalarla zararlı vergi rekabetine ilişkin kavramsal bir altyapı getirilmekle kalınmamış aynı zamanda üye ve üye olmayan ülkelere yönelik yaptırım kararlan da almıştır[359].

OECD tarafından "zararlı vergi rekabeti uygulaması" olarak kabul edilen vergi rejimlerini barındıran ülkelerin, bu uygulamaları 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarım taahhüt etmeleri halinde ortak yaptırımlara muhatap olmayacakları ifade edilmektedir[360]. OECD bünyesinde yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan yaptırım kararlarının uygulanabilirliği ve bağlayıcılığı bir yana ABD'nin tavrını, tercihli vergi rejimlerinin "o kadar da" zararlı olmadığı yönünde koyması sonucu, büyük umutlarla başlanılan çalışmaların vergi cennetlerinin büyük bir kısmından alınılan taahhüt mektupları ile sınırlı kalabileceğinin işareti niteliğindedir. ABD nin tavrında yaşanan değişim, yem yönetimin liberal yaklaşımlarına ve "arka bahçesi" niteliğindeki Karayiplerdeki vergi cennetlerinde ekonomik ve politik sorunların ortaya çıkmasını istememesine bağlanmaktadır[361].

ABD'nin tavrındaki değişikliğin bir diğer nedeni de şeffaflık ve etkin bilgi değişimine yönelik düzenleme zorunluluklarının ABD mevzuatını etkileme riskinin varlı-

359 Ancak, 1998 yılındaki tespitleri izleyen ve yaptırımların İlan edildiği çalışmada zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik işbirliğinin amacı önemle vurgulanmaktadır. O da, bu projenin vergi toplamakla ya da üye ülkeler / üye olmayan ülkeler arasındaki vergi yapıları ya da gelir vergilerinin uyumlulaştınlmasını hedeflemediğidir. Asıl hedef, vergi yükünün adil paylaşımının sağlanması ve vergilerin sermaye yatırım kararlarında belirleyici bir etken olmasını önlemek olarak ifade edilmektedir (OECD, Towards Global *Ta*\ Co-operation, Report to the 2000 MinisterİAl Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal AffaİAs, Paris, 2000, p. 5).Aslında amaç vurgulanırken belirtildiği gibi, vergi sistemlerinde bir harmonizasyon hedeflenmemekte ancak, verginin yatırım kararlan üzerindeki belirleyiciliğinin ortadan kaldırılmasına ilişkin teorik destekler de sunulmamaktadır.

360 Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", Vergi Dünyası, S. 238, Haziran 2001, s. 96.

361 Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı", Vergi Sorunları Dergisi, S. 160, Ocak 2002, s. 55.

362 Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı", s. 55.

Bu bağlamda OECD'nin zararlı vergi uygulamalarına karşı ikili ya da çok taraflı anlaşma modelleri üzerine tartışmalar ve etkinlikleri devam ederken uygulamanın yönü yine ABD tarafından belirlenmiştir. ABD ile vergi cenneti olarak bilinen Cayman Adaları arasında, adalardaki banka hesaplarına ilişkin bilgi değişim anlaşması imzalanmıştır[363]. Böylece bir yandan etkin bilgi değişimi gerçekleştirilirken diğer yandan taraf olmayan üçüncü ülkelere karşı gizliliğin korunması sağlanmış olmaktadır.

V.VERGİ REKABETİ AÇISINDAN TÜRKİYE'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Finansal sermaye hareketleri üzerindeki sınırlamaların kaldırılmasını izleyen yıllarda, Türkiye, yabancı sermaye yatırımlarına artan oranda ayrıcalıklar sunmaktadır. Bu ayrıcalıkların temelinde bir yandan faiz gelirleri üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi, diğer yandan ve esas olarak sunulan getirilerin dünya ortalamalarının çok üzerinde oluşması yer almaktadır. Bu uygulamalar, 1980'lerin ortalarından itibaren oluşturulan kamu finansman yapısının sürdürülmesi konusunda ulusal politikalar üzerindeki tüm esnekliğin ortadan kalkmasına neden olmuştur.

Türkiye'deki vergi ve harcama yapısına ilişkin niteliksel değişim, finansal sermaye hareketleri ile doğrudan ilişkilendirilemese de (her ne kadar önemli mali yük kaydırmalarına zemin hazırlayan krizlerin temel dinamiğini oluştursa da) vergi rekabeti olgusunun temel göstergelerinin tümünü ülkemiz Özelinde gözlemlemek mümkündür.

Vergi gelirlerinin gelişimi incelendiğinde (bkz. Ek Tablolar 1-6) istikrarlı artış gözlemlenmektedir. Ancak düzey olarak AB ülkelerinin önemli ölçüde altındadır. Gerek gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin gerekse kurum gelirleri üzerindeki vergilerin paylarının artış hızı, sosyal güvenlik primleri paylan artış hızının çok altında kalmıştır. Bu bağlamda vergi gelirlerin bileşimindeki değişiklik (mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin AB ortalamasını yakalaması ile birleşince) vergi rekabetinin kümülatif etkilerini doğrular niteliktedir.

Mali çöküşü hızlandıran bir diğer etken kamu harcamalarının düzeyi ve bileşimidir. Kamu harcamalan AB üyesi ülkelerle karşılaştınldığında vergi gelirlerinden farklı bir görüntü ortaya çıkmamaktadır[364]. Kamu harcamalarının düzey olarak gelişmiş

363 "Dünyadan Vergi Haberleri", (Nisan 2002), www.vergidegundem.com (www. andersen. com).

364 Dünya Bankası tarafından yürütülen çalışmalarda, geniş anlamda bir kamu sektörü tanımlamasına gidilerek, sundukları tüm hizmetlerin "kamu hizmeti" kategorisinde değerlendirildiği döner sermayeli işletmeler, dernekler, vakıflara ek olarak, GSMH'nın %10'ununa ulaşan yarı mali işlemlerin de dahil edildiği %46.5'lİk bir kamu harcamasıyla neredeyse AB ortalamasını yakalamış olduğumuz gösterilmektedir (The World Bank, a.g.e., s. 6-12).

ülke olma hedefindeki Türkiye'yi uzun dönem taşıyamayacaktır[365]. Aynca harcamalardaki niteliksel değişim ise, gerçek kamu mal ve hizmet üretiminin düzeyini (gerek faiz harcamalan gerekse faiz dışı kamu harcamaları açısından) sergileyerek (bkz. Tablo 10) vergi rekabetinin geleneksel etkilerinin varlığını doğrular niteliktedir[366].

Vergi rekabetinin etkilerine ilişkin analizin tamamlanabilmesi, mikroyapısal bazı değişikliklerin de dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye'deki vergi yükü, AB ülkeleri ile karşılaştınldığında çok düşük düzeydedir. Türkiye açısından vergi yükünü doğrudan etkileyen iki faktörün de belirtilmesi gerekmektedir, tiki, AB ülkeleri ile kayıt dtşı ekonominin büyüklüğü açısından önemli ölçüde farklılıklann varlığıdır. Ülkemizdeki kayıt dışı ekonomi GSMH içindeki payı yaklaşık %50 iken bu oran AB ülkelerinde yaklaşık %10'dur[367]. Böyle bir farklıbk açıktır ki, vergi yükünü ülkemizde de daha da düşürmektedir. Diğer bir faktör ise Oyan (2000)'de belirtilen kamu finansman maliyetleri arasındaki farklılıklardır. Ülkemizde, dolar bazında yıllık reel faiz oranının son 10 yılın ortalaması olarak yaklaşık %35 olması ve büyük ölçekli fırmalann faaliyet dışı gelir ve karlannın esas faaliyet kanna oranının %219'a ulaşması, vergi yükünün çok daha düşük düzeyde olduğunun diğer göstergeleri niteliğindedir.

Bu bağlamda ücretliler üzerindeki vergi yükünün ağırlığı ve finansal kazançlar üzerindeki vergi yükünün istikrarlı düşüşü (bkz. Tablo 9), Türkiye'nin sürdürülebilir bir kamu maliyesi hedefi için gelişen ekonomilerle -vergi rekabeti aracılığıyla- giriştiği finansal fonlardan pay kapma yansının önemli dağıtımsal etkileri ortaya çıkardığı görülebilmektedir[368].

AB ile uyumlulaştırma sürecinde ortaya çıkan kayıplara ilişkin olarak iki nokta belirtilebilir. İlki, KDV'nde yaşanacak uygulama değişikliği (ilke açısından) dış ticaret açığı ve özelikle AB'ne cari işlemler açığı dikkate alındığında vergi gelirlerinde

365 Son dönem uygulanan istikrar programlarının "parçası" olan yapısal düzenlemelerin uzun dönemli etkileri ise, kamu hizmet talebinde ortaya çıkacak genişlemenin işaretleri niteliğindedir.

366 İstikrar programlarının sürdürülebilir konsolide bütçe (ve aynı zamanda konsolide kamu sektörü) birincil fazlasına yoğunlaşması -birincil fazla ile faiz oranlan ve net borçlanma arasında güçlü pozitif korelasyonun bulunmamasına karşın- uzun dönemde kamusal inisiyatifin tükeneceğini göstermektedir.

367 Genschel, a.g.e., p. 35-36.

368 Ek olarak, uluslararası tahkimin kabulü, fon kapsamındaki bankaların yurtdışı yükümlülüklerinin Hazine güvencesi altına alınması ve "yatırım ortamının iyileştirilmesine" yönelik harcama rekabetinin dağıtımsal etkilerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

azalma beklenmektedir. Ayrıca, faiz ve gayrimaddi haklara ilişkin düzenlemenin tamamen uygulamaya konulabilmesi halinde, ülkemizin ağırlıkla teknoloji ithal eden ülke konumu, gelir kayıplarının ortaya çıkmasına neden olabilecektir[369].

OECD tarafından yürütülen çalışmalarda Türkiye'deki Serbest Bölgeler Rejimi ve İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak tespit edilmiştir[370].

Serbest bölgeler uygulamaları özellikle 1985 sonrası dönemde etkinlik kazanmaya başlamıştır. Ancak, bölgelerdeki ticaret hacimlerinin ve özellikle bölgelerden yurtdışına mal ihracının toplam ticaret hacmi içindeki payının 2000 yılı İtibariyle %10 gibi bir düşük düzeyde kalması bölgelerin ekonomik etkinliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, OECD çal^malarında izole edilmiş vergi rejimi kategorisinde değerlendirilen serbest bölgelerin diğer ülkeler aleyhine matrah kaybından çok ülkemiz vergi sistemini tehdit eder boyutlara gelmesi daha önemlidir[371]. Kaldı ki, Türkiye'den 2003 yılı sonuna kadar düzenleme yapması istenirken [172] tanınan vergi ayrıcalıklarının süreleri 2011 ve 2024 yılında dolacak serbest bölgeler Portekiz ve İspanya'da varlığını sürdürmektedir [373].

Bir diğer zararlı vergi rekabetine yol açan uygulama da İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimidir. Yürürlük açısından, getirilen düzenleme ile Türkiye'de kurulu bankaların serbest bölgelerde şube açmak suretiyle kıyı bankacılığında bulunamayacaklarının hüküm altına alınması[374], potansiyel zararlı vergi rekabetinin uygulanmadan ortadan kalkması anlamına gelmiştir.

Zararlı vergi rekabeti nedeniyle Türkiye açısından potansiyel bir uygulamanın da, "endüstri bölgeleri" olacağı tahmin edilmektedir. Yasanın tasarı halinde yer alan (ancak yasada yer almayan) yabancı ortak ve teşviklere ilişkin asgari yatırım tutarları bir yandan yurtdışında "kağıt üzerinde" "yabancı" sermayeli Türk şirketlerin kurulmasına neden olacak, diğer yandan da OECD açısından asıl önemli olan, yabancı şir-

369 TOBB, a.g.e., s. 142.
370 OECD, Towards Global Tax Co-operation, p. 13-14.
371 Hikmet Karadağ, "Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar", Vergi Dünyası, S. 247, Mart 2002. s. 106 vd.
372 Finansal Forum (16.02.2001), s. 8.
373 TOBB. a.g.e., s. 36-37.
374 Ahmet Erol - Mehmet Fındıkçı. "Off-Shore (Kıyı) Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması (I)", Mükellefin Dergisi, S. 106, Ekim 2001, s. 217.

ketler lehine-yerel girişimciler dışarıda bırakılarak vergi avantajı yaratılmış olacaktır[375]. Tasarının, komisyonda görüşülürken bu farklılığın giderilmesi nedeniyle OECD açısından sorun ortadan kalkabilir ancak^ yine de vergisel teşviklere ilişkin yetkilerin -yasada yer vermek yerine- Bakanlar Kurulu'na bırakılmış olması ve henüz teşviklerin netleşmemesi nedeniyle zararlı vergi uygulaması potansiyel olarak ortaya çıkabilecektir.

VI. SONUÇ YERİNE

Ülkeler arasında artan ekonomik entegrasyon, ekonomik gelişme çabasında olan çoğu ekonomik yapıyı vergiler aracılığıyla rekabete zorlamaktadır. Bu rekabet kamu harcamalarının düzey ve bileşiminde hem mali hem de dağıtımsal sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

Vergi rekabetinin hem AB gibi ekonomik entegrasyonlar içinde hem de uluslararası ölçekte önlenmesine yönelik çabalar son dönemde artış göstermekle birlikte vergi rekabetinin varlığına ilişkin göstergeler de aynı hızla çoğalmaktadır.[376]

Ayrıca, ekonomik bloklararası rekabet yalnızca vergi aracılığıyla yürütülmemekte, hem diğer iktisadi politikalarla hem de siyasi politikalarla desteklenmektedir[377].

Finansal yatırımların vergisel düzenlemelerden etkilenme derecesi, doğrudan yabancı yatırımlara oranla daha yüksektir. Ancak, yaratılan katma değer nedeniyle doğrudan yabancı yatırımların vergi politikaları ile teşviki asıl hedef niteliğindedir. Bu bağlamda vergi politikalarının yeterli özendiriciliği olduğunu söylemek mümkün değildir. Ek olarak, "siyasi/ekonomik istikrar", bürokratik yapı, geniş pazarların varlığı, nitelikli işgücü ve geniş altyapı olanakları yatırım talebi açısından önem taşıyan özelliklerdir. Ancak, Türkiye açısından şu noktanın önemle vurgulanması gerekmektedir. O da yabancı yatırımların ülkeye gelmemesinin nedenleri büyük ölçüde çarpı-

375 Aynur Dülger Ataklı, "Yabancı Sermaye ve Endüstri Bölgeleri Yasa Tasarısı Üzerine Bir Yorum", Mülkiye, S. 228, s. 233-234.

376 Son dönemde Avusturya ile İsviçre arasında imzalanan protokolle, İsviçre firmaları diğer AB ülkeleri firmalarına kıyasla daha avantajlı bir konuma getirilmektedir. Aynı zamanda Çin, Hindistan, Singapur ve Tayland hükümetleri yabancı sermayeyi teşvik etmek için yeni vergi kolaylıkları getirmeye hazırlanmaktadır.

377 ABD'nin çelik endüstrisindeki krizi gerekçe göstererek korumacı politikalara yönelmesi sonucu, AB, Temsilciler Meclisi üye seçimlerinin yapılacağı seçim bölgelerinden Bush'un güçlü olmadığı eyaletlerde ağırlıkla üretilen ürünlere vergi koyacağını açıklaması rekabetin tüm alanlarda yaşandığının bir kanıtıdır.

aldığıdır. Türkiye'de ekonomik ve politik istikrarsızlık olsa dahi yabancı yatın medarın elde ettiği getiriler -istisnalar hariç- hiçbir dönem eritilmemiştir[378]. Türkiye'ye örnek olarak gösterilen eski Doğu Bloku ülkelerine yönelen yabancı sermaye akımlan ağırlıkla özelleştirmelerden kaynaklanmaktadır. Nitekim, bu ülkelere yönelen yabancı sermaye hacmi eski düzeyini kaybetmiş bulunmaktadır. O nedenle Türkiye'nin ulusal bir yapılanma stratejisi "oluşturması" ve bunun gereği olarak uygun kamusal politikalan kullanması gerekmektedir. Bu bağlamda, uluslararası fason imalat sürecinin bir parçası olarak -Ürdün/İsrail Nitelikli Sanayi Bölgesi benzeri uygulamalann Türkiye'de oluşturulması gibi- gerçekleştirilecek yapılanmaların ömrü bir sonraki dış talep daralmasına kadardır.

Son tahlilde vergi rekabeti ile ilgili iki seçenek bulunmaktadır. Küresel alanda bir işbirliği ya da ulusal bazlı yaklaşımlar. Küresel yaklaşımlar menfaat çatışmalan ve uluslarüstü kurumlann -AB dahil- demokratik yapılan nedeniyle pek olası görülmemektedir. Diğer bir seçenek ise, mevcut ekonomik dünya konjonktürü veri iken vergi rekabetinin varlığı devam ettirerek kamusal politika inisiyatiflerini kaybetmemektir. Ancak, bu bağlamda ortaya çıkacak dağıtımsal sorunlan telafi edecek sosyal ve politik yaklaşımlan korumak gerekmektedir.

TABLO 1: TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

	1965	970	975	980	985	990	996	997	998	999
OECD-Toplam	25.8	8.8	1.1	2.1	3.8	5.0	6.5	6.8	6.9	7.3
OECD-Amerika Kıtası	25.4	9.4	0.0	5.2	5.5	6.9	7.3	7.9	7.9	9.0
OECD-Pasifik Bölgesi	21.8	3.3	3.5	6.0	6.8	9.3	8.9	9.2	8.8	9.0
OECD-Avrupa	26.4	9.5	2.8	4.4	6.5	7.4	9.2	9.4	9.5	9.9
AB-15	27.8	0.9	4.0	5.7	8.5	9.2	0.6	0.9	1.1	1.6
Türkiye	10.6	2.5	6.0	7.9	5.4	0.0	5.4	7.9	8.4	1.3

KAYNAK: M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-2000. (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL)

378 Son yıllarda yalnızca 1999 yılında "deprem vergileri" olarak bilinen vergisel düzenlemelerle DİBS faiz getirilen üzerine 1.6 Katrilyonluk yük getirilmiştir. Bunun yabancı yatınmcılar üzerindeki yansıması ise çok daha düşük düzeyde olmuştur. Bunun dışmda finansal yatırımlar hiçbir zaman sıkıntı yaşamamıştır. Aynca doğrudan yabancı yatırımlar için sağlanan garantiler (özellikle enerji sektöründe), hükümetleri ya kamusal dağıtım şirketlerinin zararlanna katlanmaya ya da hedeflenen enflasyon üzerinde reel zamlar yapmaya zorlamaktadır.

TABLO 2: TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ HARİÇ)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Toplam	21.0	23.2	4.1	4.7	5.9	6.8	7.1	7.3	7.3	7.7
OECD-Amerika Kıtası	22.9	5.7	5.6	1.3	1.2	2.3	2.4	3.1	2.9	22.9
OECD-Pasifik Bölgesi	20.5	1.9	1.9	4.1	4.7	6.8	5.9	5.8	5.3	5.5
OECD-Avrupa	20.9	3.1	4.5	5.4	6.9	7.4	8.0	8.1	8.3	28.7
AB-15	21.5	3.8	4.8	5.6	7.7	8.3	9.0	9.2	29.7	0.2
Türkiye	9.9	1.7	4.5	5.4	3.2	6.1	1.4	3.8	24.3	5.5

KAYNAK: M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-2000.

TABLO 3: GELİR VE KARLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

	965	970	975	980	985	990	996	997	998	999
OECD-Toplam	.0	0.6	1.9	2.4	2.7	3.2	3.0	3.2	3.3	3.3
OECD-Amerika Kıtası	0.9	3.9	4.0	1.1	0.0	1.5	1.6	2.3	2.5	2.6
OECD-Pasifik Bölgesi	1.4	2.9	2.2	3.7	4.0	5.0	3.7	3.5	3.3	3.1
OECD-Avrupa	.5	.9	1.7	2.4	2.9	3.2	3.1	3.2	3.4	3.5
AB-15	.8	0.4	2.1	12.6	3.5	3.8	4.2	4.4	4.5	4.7
Türkiye	.1	.2	.8	,3	.7	.7	.7	,6	.4	.8

KAYNAK: M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-2000.

TABLO 4: KURUM GELİRLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

	965	1970	1975	1980	1985	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Toplam	2.2	2.4	2.3	2.4	2.7	2.7	3.0	3.2	3.3	3.3
OECD-Amerika Kıtası	3.9	3.6	3.8	3.3	2.4	2.3	3.0	3.3	3.2	3.1
OECD-Pasifik Bölgesi	4.3	4.7	3.2	3.4	3.3	4.0	3.8	3.7	3.7	3.6
OECD-Avrupa	1.7	1.9	1.9	2.1	2.6	2.5	2.9	3.1	3.2	3.2
AB-15	1.9	2.1	2.1	2.1	2.5	2.6	3.1	3.4	3.5	3.5
Türkiye	0.5	0.8	0.8	0.7	1.5	1.3	1.5	1.6	1.7	2.4

KAYNAK: M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-2000.

TABLO 5: SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Toplam	4.7	5.6	6.9	7.4	7.9	8.2	9.4	9.5	9.6	9.5
OECD-Amerika Kıtası	2.4	3.7	4.4	3.9	4.3	4.6	4.9	4.9	5.0	5.0
OECD-Pasifik Bölgesi	1.3	1.5	1.6	1.9	2.1	2.5	3.0	3.4	3.4	3.4
OECD-Avrupa	5.5	6.4	8.3	9.1	9.7	10.0	11.2	11.3	11.2	11.2
AB-15	6.3	7.2	9.2	10.1	10.8	10.9	11.6	11.7	11.4	11.4
Türkiye	0.6	0.8	1.5	2.5	2.2	3.9	4.0	4.0	4.1	5.8

KAYNAK: M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-2000.

TABLO 6: MAL VE HİZMETLER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Toplam	9.6	10.1	9.8	10.0	10.8	10.8	11.6	11.5	11.4	11.6
OECD-Amerika Kıtası	8.1	7.7	7.9	7.9	8.9	7.9	7.8	7.8	7.5	7.6
OECD-Pasifık Bölgesi	6.5	6.4	7.1	7.8	7.8	8.6	8.7	8.8	8.6	8.8
OECD-Avrupa	10.3	11.0	10.6	0.9	11.8	11.8	12.6	12.5	12.3	12.6
AB-15	10.3	11.0	10.4	10.9	11.9	12.1	12.4	12.4	12.2	12.4
Türkiye	5.7	6.2	6.6	4.6	5.6	5.6	9.7	10.3	10.2	11.2

KAYNAK: M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-2000.

TABLO 7: Afi ÜLKELERİNDE SERMAYE GELİRLERİ YASAL VERGİ ORANLARI

	DAĞITILMAMIŞ KURUM GELİRLERİ ÜZERİNDE VERGİ ORANLARI (%)1			FAİZ GELİRLERİ ÜZERİNDE EN ÜST KİŞİSEL GELİR VERGİSİ ORANLARI (%)2		
ÜLKELER	**198S**	**1999**	**1999-85**	**1985**	**1998**	**1998-85**
DANİMARKA	50	32	-18	73.2	60	-13.2
FİNLANDİYA	57	28	-29	71	28	-43
NORVEÇ	51	28	-23	40.5	28	-12.5
İSVEÇ	52	28	-24	50	30	-20
BELÇİKA	45	40.2	-4.8	25	15	-10
HOLLANDA	42	35	-7	72	60	-12
LÜKSEMBURG	45.5	37.5	-8	57	50	-7
İRLANDA	50(10)	28(10)	-22	60	27	-33
PORTEKİZ	50	34	16	15	20	5
AVUSTURYA	61.5	34	-27.5	62	25	-37
İSVİÇRE	35	25.1	-9.9	45.8	45	-0.8
İSPANYA	33	35	2	66	31	-35
İTALYA	47.8	37	-10.8	12.5	12.5	0
FRANSA	50	40	-10	26	20.9	-5.1
ALMANYA	61.7	52.3	-9.4	54.5	53	-1.5
İNGİLTERE	40	30	-10	60	40	-20

1 Yerel vergiler dahil.

2 Birçok ülkede özel tasarrufları teşvik edici düzenlemeler bulunmaktadır. Oranlar bu teşvikleri içermemektedir.

KAYNAK: Peter B. Sorensen, "The Case for International Coordination Reconsidered", Economy Policy, 31,October 2000.

TABLO 8: AB ÜLKELERİNDE EMEK VE SERMAYE GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ORTALAMA EFEKTİF VERGİ ORANLARI

	EMEK GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ TOPLAM EFEKTİF VERGİ ORANI (%)1		SERMAYE GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ EFEKTİF VERGİ ORANI (%)	
ÜLKELER	**1981-85**	**1991-95**	**1981-85**	**1991-95**
DANİMARKA	55.64	59.74	47.82	40.04
FİNLANDİYA	45.23	49.51	35.20	45.20
NORVEÇ	53.83	54.06	42.60	30.30
İSVEÇ	57.44	59.80	47.40	53.10
BELÇİKA	52.90	54.71	39.50 •	36.00
HOLLANDA	57.25	59.84	29.70	31.90
AVUSTURYA	54.62	55.74	21.48	22.74
İSPANYA	37.71	40.92	13.90	20.30
İTALYA	43.75	52.76	25.30	34.50
FRANSA	52.53	56.98	28.40	24.80
ALMANYA	47.07	50.23	31.00	26.50
İNGİLTERE	32.14	31.12	40.90	41.10

1 Emek. gelirleri üzerindeki toplam efektif vergi oram: (Emek gelirleri üzerindeki doğrudan efektif vergi oranı + tüketim üzerindeki efektif vergi oranı) / (1+Emek gelirleri üzerindeki doğrudan efektif vergi oram).

KAYNAK: Peter B. Sorensen, "The Case for International Coordination Reconsidered", Economy Policy, 31, October 2000.

TABLO: 9 TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİNE İLİŞKİN ÇEŞİTLİ GÖSTERGELER

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	48.5	48.2	42.4	39.4	40.7	46.6	45.4	40.9	40.4
Dolaylı Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	51.5	51.8	57.6	60.6	59.3	53.4	54.6	59.1	59.6
Beyana Dayanan Gelir Vergisinin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı	8.8	10.0	9.8	9.5	7.5	8.3	9.7	5.5	4.1
DİBS Faiz Gelirleri Üzerindeki Vergi Tevkifatının Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı						15.9	7.3	0.2	0.0
Ücretlilerin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı	54.7	50.9	52.3	51.4	49.0	39.6	42.7	45.4	

KAYNAK: Kamu Hesapları Bülteni, www.muhasebat.gov.;r

TABLO 10: TÜRKİYE'DE BÜTÇE GİDER GERÇEKLEŞMELERİNİN GSMH İÇİNDEKİ PAYI

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
HARCAMALAR	24.5	23.2	21.9	26.4	27.4	29.2	35.9	37.2	43.5
FAİZ HARİÇ HARCAMALAR	18.7	15.5	14.6	16.4	19.6	17.6	22.2	20.9	21.3
FAİZ HARCAMALARİ	5.8	7.7	7.3	10.	7.8	11.5	13.7	16.3	22.2

KAYNAK: Kamu Hesapları Bülteni, www.muhasebat.gov.tr

KAYNAKÇA

Asher, Mukul G.: "Globalization andTax Systems", **ASEAN Economic Bulletin,** April 2001, Vol. 18, Issue 1.

Benson, Bruce L.: "Interstate tax competition, incentives to collude, and federal infiuences", **CATO Journal,** Spring/Summer 1990, Vol. 10, Issue 1.

Dehejia, Vivek H. - Genschel, Phillip: "Tax Competition in the European Union", **Politics&Society,** September 1999, Vol. 27, Issue 3.

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** Ankara, 2001.

Dülger Ataklı, Aynur: "Yabancı Sermaye **ve** Endüstri Bölgeleri Yasa Tasarısı Üzerine Bir Yorum", **Mülkiye,** S. 228.

Dünyadan Vergi Haberleri, (Nisan 2002^. www.vergidegundem.com fwww.andersen.com).

Erkiner, Engin: **Avrupa Birliği ve Türkiye - Soldan Bir Bakış,** Öteki Yayınevi, Ankara, 1999.

Erol, Ahmet - Fındıkçı, Mehmet: "Off-Shore (Kıyı) Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması (I)", **Mükellefin Dergisi,** S. 106, Ekim 2001.

Eyüpgiller, Saygın: "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığı Altında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası,** S. 222, Şubat 2000.

Financial Times, May 21, 1989.

Finansal Forum (16.02.2001).

Garrett, G.: "Global markets and national poütics: Collisİon course or virtue circle?", **International Organization,** 52, 1998.

Genschel, Phillip: **Tax Competition and VVelfare State,** American Political Science Association's Annual Meeting İn Washington, DC, August 31-September 3, 2000.

Giovannini, Alberto - Hines, James R.: "Capital Flight and Tax Competition: Are There Viable Solutions to Both Problems?" in **European Financial Integration** (Ed. A. Giovannini - Colİn Mayer), Cambridge University Press, 1991.

Gordon, Roger: "Can Capital Income Taxes Survive in Open Economies?", **NBER VVorking Papers,** No. 3416, 1990.

Janeba, Eckhard - VVilson, John D.: "Tax Competition and Trade Protection", **NBER VVorking Papers,** No. 7402, October 1999.

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

Karaca, Yüksel: "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı", **Vergi Sorunları Dergisi,** S. 160, Ocak 2002.

Karadağ, Hikmet: "Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar", **Vergi Dünyası,** S. 247, Mart 2002.

Keen, Michael- Marchand, Maurice: "Fiscal competition and the pattem of public spending", **Journal of Public Expenditure,** 66,1997.

Kirshgassner, Gebhard - Pommerehne, Werner W.: "Tax harmonization and tax compettion in the Eu-

ropean **Union: Lessons from** Switzerland", **Journal of Public Economics,** 60, 1996.

Le Cacheux, Jacques: **"Tax** Competition in the European Union: Preseni and Prospects", in **Labour Market&Tax Policy in the** EMU, **Paris,** 2000.

Man, Joyce Y.: "Fiscal Pressure, **Tax** Competition and Tax Increment Financİng", **Urban Studîes,** June 1999, Vol. 36, Issue **7.**

Mitcell, Daniel J.: "An Proposal **To** Eliminate Tax Competition Would Mean Higher **Taxes and** Less Prİvacy", **The Heritage Foundation Backgrounder,** No. 1395, September 18, 2000.

Musgrave, Rİchard **A.:** "Devolutİon Grants and Fiscal Competition", **Journal of Economic Perspectives**,Vol. 11, Fail 1997.

Oates, Wallece E.: **Fiscal Federalism,** Harcourt Brace Jonanovich, New York, 1972.

OECD, **Economic Outlook,** Vol. 2001/1, No. 69, June 2001.

OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,** Paris, 1998

OECD, **Towards Global Tax Co-operation,** Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2000.

Oyan, Oğuz: "Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomi ve Vergi" - Panel, **Vergi Raporu,** Yıl. 8, S. 46.

Önder, İzzettin: "Vergi Ahenkleştirmesi Sorunu Üzerine Düşünceler", **Maliye Yazıları,** S. 7, Haziran/Temmuz 1987.

Özel, Yener: "Sanal Ürün Teslimlerinin Avrupa Birliğinde Yarattığı Haksız Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası,** S. 245. Ocak 2002.

Rodrik, Dani: **Küreselleşme Sınırı Aşlı Mı?,** (Çev. İzzet Akyol - Fatma Unsal), İstanbul, 1999.

Sinn, H. W.: "Tax harmonization and tax competition İn Europe", **European Economic Review,** 34, 1990.

Sorensen, Peter B.: "The Case for International Coordination Reconsidered", **Economy Policy,** 31, Oclobcr 2000.

The Economist, May 31, 1997.

The World Bank, **Türkiye: Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu** (Geniş Özet-Çeviri), Ağustos 2001.

TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi,** Ankara, 2001.

Tur, Orhan: **Avrupa Para Birliği: Sermaye Hareketlerinin Serbestleştirilmesi,** Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

Vanistendael, Frans: "Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz", (Çev. Billur Yaltı Soydan), **Vergi Dünyası,** S. 238, Haziran 2001.

Wilson, John D.: "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal,** Vol. LII, No. 2, June 1999.

Yıldız, Mircan: "Avrupa Bİrlİği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlulaştırılması", **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi,** C. 14, S. I, 1999.

TARTIŞMALAR

BAŞKAN

Efendim İsmail Engin'e gerek zamanı çok iyi kullandığı için gerekse konusuna olan hakimiyeti bu genç yaşta hakikaten beni hayretlere düşürdü. Sanıyorum sizin de alkışlarınızdan kendisinin ilerde çok iyi bir bilim adamı olacağının büyük bir işareti ve simgesi olduğunu burada bize ispatladı. Daha yeni mesleğe başlayan bir araştırma görevlisi böylesine iyi ve böylesine düzgün cümlelerle ve de böylesine bir konuyu bu kadar hakim olarak anlatması doğrusu büyük takdir nedenidir. Kendisini tebrik ediyorum ve başarılarının devamını diliyorum. Efendim... evet buyrun alkışlayabilirsiniz. Madem gençler bu kadar alkışladılar ben bir şey daha söyleyeyim. Diğer gençlerimizi de Örnek almalarını özellikle bu toplantılarda havuzdan ve denizden biraz çıkıp buraya daha fazla rağbet etmelerini de tavsiye ediyorum. Evet alkışın sonunda bir şey istediniz. Şimdi efendim salona yarım saatimiz kaldı. Sualleri olanlar, arkadaşlarımıza lütfen işaret buyursunlar, isim?

ATEŞ OKTAR

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi. Efendim ben iki arkadaşıma da değerli tebliğleri için teşekkür ediyorum. Benim söz almak istememin nedeni tebliğler tebliğlerin içeriği hakkında konuşmak değil. Değerli arkadaşım Billur Yaltın'ın tebliğinden sonra zatıalinizin yapmış olduğu bir değerlendirme hususunda bazı noktalara değinmek istiyorum izin verirseniz. Bendeniz İstanbul Üniversitesi mezunuyum ancak Hukuk Fakültesi mensubu değilim. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi mensubuyum. Ancak İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinin vergi hukukuna olan ilgisi ile ilgili değerlendirmeniz konusunda İstanbul Üniversitesi mensubu olarak bana söz düştüğü, görev düştüğü kanaatindeyim. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesini vergi hukuku konusundaki ilgisi en az diğer zikrettiğiniz hukuk fakülteleri kadardır. İÜ Hukuk Fakültesi, Prof. Bülent Köprülü ve Prof. Selim Kaneti tarafından başlatılan çalışmalarını hala sürdürmektedir. Ve gerek Billur Hanım, gerek Nihal arkadaşım o fakülte mezunudur, yüksek lisans derecesini ve doktora derecesini her ikisi de Prof.Selim Kaneti'den almışlardır. Şu anda gerek Köprülü, gerekse Kaneti hayatta değildir ve mali hukuk yüksek lisans ve doktora programı ve mali hukuk bölümü adı maliye ve ekonomidir ama şu anda çalışmalarına halen devam etmektedir. Bir profesör, ana bilim dalı başkanı olarak Prof. Süheyl Donay görevinin başındadır. Aynı zamanda iki değerli doçent arkadaşım Doç. Gülsen Güneş şu anda salondadır. Sanırım bu açıklamayı kendisi yapmayı arzu etmedi diye düşünüyorum ya da

ondan önce ben galiba hemen atıldım. Bir diğer arkadaşım Esra Ekmekçi oda doçenttir. Yani bir profösör, iki doçent ve 6 küsur araştırma görevlisi İle program hala açıktır ve ilk olarak Ankara Hukuk Fakültesinden sonra İstanbul Hukuk Fakültesi bu konuya olan ilgisini ortaya koymuştur.

BAŞKAN

Efendim çok teşekkür ediyorum. Bu konuda zannediyorum salonda da pekçok kişinin pek bilgisi yoktu, demekki reklamınız eksikmiş bu da bir eksikliktir. Evet buyrunuz...

Doç.Dr.NİHAL SABAN

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Tebliğler gerçekten çok başarılı, konuşmacıların ikisine de gerçekten çok teşekkür etmek istiyorum. Ancak ikisine de birer sorum var. Önce değerli kürsü arkadaşım Billur Yaltı Soydan'a sormak istiyorum. Tebliğin out-line'ına baktığımızda şöyle birşey görüyoruz. Aslında AB'nde uyumlaştırmama konusunda çok net bir tavır var. Üst başlıklara baktığımda dolaylı uyumlaştırma, gizli uyumlaştırma gibi kavramlar görüyorum. Özellikle de gizli uyumlaştırmayı çektiğimde- dolaylı uyumlaştırma ile ilgili soruyu diğer arkadaşa soracağımgizli uyumlaştırmaya baktığımda aslında ATAT kararlarından benzer durumda olanlar ya da benzer durumda olmayanlar ya da haklı neden kavramlarıyla ilgili değerlendirmeler bizim aslında kendi anayasa mahkememize ayrım yapmama ile bağlantılı bir diğer okuma biçimini seçtiğimizde eşitliği okurken çok haksız biçimde eleştirdiğimizi düşünüyorum anayasa mahkemesini. Çünkü ATAT kararlarında eşitlik kavramı bizim anayasa mahkemesi kadar dahi okunamamış. Şimdi ben arkadaşıma şöyle bir soru sormak istiyorum.Tebliğinde çok ilginç, seçilmiş kararlar var. Gerçekten ATAT kararlarına düzgün bir ayrımcılık yapmamak, ya da eşitlik ilkesiyle okunmak İstediğinde nasıl okumayı düşünürdü. Diğer sorumu genç arkadaşımıza yöneltmek istiyorum. AB'nde vergi rekabeti, haksız vergi rekabetinden söz ettiniz. Bizim kürsüdeki arkadaşlarımız 1 yıldır code of Condact ile uğraşıyorlar. Bunun hukuksal boyutu nedir, ne olacak daha bununla ilgili karar verilememiş durumda. Ancak siz vergi rekabeti ya da haksız vergi rekabeti diye değerlendirilen kavramların içinde Code of Condact'ı nereye koyarsınız? Bu bir piyasa düzenleyicisi midir? Avrupa Birliği içersindeki ülkeler vergilendirme yetkisini devretmek istemiyorlarsa -ki arkadaşımızın sunduğu tebliğlerde bu açık bir biçimde görünüyordu- acaba şöyle bir şey mi yaptılar: Konsey ortaya bir karar koydu, bu kararla piyasadan ne kadar düzenlenirse, ne kadar regüle edilebilirse edilsin, edilmezse de daha sonra bakanz mı acaba diyorlar. Vergi rekabeti açısından nasıl değerlendiriyorsunuz? Teşekkür ediyorum.

KATILIMCI

Teşekkür ediyorum hocam. Konuşmacı arkadaşlarımız gerçekten AB açısından sıkıntılı bir alanı, sıkıntılı bir konuyu çok iyi bir şekilde açıkladılar. Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma meselesi. Konunun aslında hukuki temeli var. Roma antlaşmasında. O bakımdan bir sorun yok. Eski numaralandırmada 100. maddeye tekabül eden maddede bu alanın da uyumlaştınlmasıyla ilgili düzenleme var. Aynca Roma antlaşmasının veya kurucu antlaşmanın giriş maddelerinde, dibacesinde, verginin tarafsız kalmasıyla ilgili bir takım ifadeler, düzenlemeler vardır. Yasal çerçeve bakımından bir sorun yok. Sorun nerede? Sorun, uyumlaştırmanın güçlüğünde. İşte oy birliği ile karar verilecek. Vergi olayı da üye ülkelerin bütçeleri ile bütçe gelirleriyle doğrudan ilişkili olduğu için bu konudaki oy birliğini sağlamak kolay olmuyor. Burada çok ciddi sıkıntılar var. Sermayenin serbest dolaşımı tabi İç Pazar, tek pazar olayını ortaya koyduğumuz vakit konu çok daha önemli hale geliyor. Yani 60'lı yıllardan itibaren konunun uyumlaştırılması gündemde. Fakat demin sözünü ettiğimiz sorunlar itibarı ile bir ortak noktada buluşmak kolay olmuyor. Son bunun somut örneği sermayenin vergilendirilmesi konusunda çok ciddi bir sorun yaşanıyor. Sorun Almanya ile Lüksemburg arasında özellikle bir direktif teklifi var, arkadaşlarımız da söz ettiler. İşte faiz üzerindeki verginin %15 oranında uyumlaştınlmasını öngören bir teklif. Fakat Lüksemburg'u buna bir türlü yanaştıramıyoruz. Sıfır vergi uygulayan, 750.000.000. civannda nüfusu olan Lüksemburg bankalarında AB ülkelerinin çok ciddi miktarda -rakamı şu anda tam hatırlamıyorum- 300 milyar EURO civarında bir para yatıyor ve bunun önemli kısmını da vergi ödememek için Almanya'dan kaçan paralar oluşturuyor. Üst düzeyde uyumlaştırma olmayınca İngiltere'nin direnişi de var. İngiltere biz Brüksel'de bir uyumlaştırma yapmayalım, bu işi serbest pazara bırakalım, piyasaların zorlaması rekabeti sonucunda üye ülkeler bunlan bir noktada birbirine yaklaştıracaktır anlayışını çok destekliyor. Lüksemburg sermayenin kaçmasından endişe ederek buna yaklaşmıyor. Şu tezi ileriye sürüyor: ben stopaj oranımı yukanya çeksem bendeki sermaye İsviçre'ye kaçacak yani İsviçre'de de aynı mevzuat uygulamada. Gidin İsviçre'yi ikna edin, ondan sonra ben de bu ortak görüşe onay vereyim. Yabancı sermaye hareketlerini değerlendirirken doğrudan ve dolaylı yabancı sermaye ayırımını da yapmak lazım zannediyorum. İsmail arkadaşımızın söylediği doğrudan yabancı sermaye ise kıstaslar tabi etkilidir. Vergi dışındaki diğer kıstaslara da bakılır ama dolaylı yabancı sermaye ise borsa için gelmiş veya işte faiz için gelmiş o zaman vergi en önemli faktör oluyor. Ben bu şekilde bir ufak katkı yapmak istedim. Teşekkür ederim.

BAŞKAN

Ben teşekkür ediyorum. Tuğrul Tüfekçioğlu buyurun.

TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU

Teşekkür ederim sayın başkan. Ben geçen yılki maliye sempozyumuna dönmek istiyorum. Ama çabuk bu tarafa geleceğim. Siz toplantıyı açarken demiştiniz ki 1980'li yıllardan bu yana pek maliye politikası uygulanmadığı görülmüştü. Son kapanış toplantısında da 1071'e kadar gittik. Yani Türklerin anayurda geldiğinden beri maliye politikası pek uygulanmamıştır. O konuda görüş birliğine vardık. Şimdi Türk milleti aynı zamanda duygusal bir toplum çünkü iki konuşmacının da konuşmalarının sonunda vergi hakkının devredilememesi konusu şiddetle vurgulandı. Ve şiddetli alkış aldı, taraftar topladı. Gerçekten böyle. Vergi, devletin hükümranlık hakkına dayanarak aldığı paralar. Diğer amaçlarını bir tarafa bırakalım. Türk milleti dediğim gibi duygusal bir toplum çünkü vergide bu duygusallığı yaşıyoruz. İşte para lazım olduğu zaman gene hükümet mesela duygusal olarak basına gidiyor, basın destekliyor, parlementoda vergi yasaları çıkıyor sonra uyumsuzluk ortaya çıkıyor, duygusal olarak idare Danıştay'a gidiyor, Danıştay duygusal karalar verebiliyor ve sonuçta bugünkü ortama gelebiliyoruz. Ancak şu var; iki örnek vermek istiyorum, geçtiğimiz haftalarda Ankara'da bir lokalde oğlumla yemek yedik. Önümüzde de Dünya Bankası temsilcisi ailesi ile yemek yiyordu. Hesap ödenmesine sıra geldi. Adam hesabı istedi, bir hesap geldi. Parasını ödedi. Ancak belge gelmedi. Biz hesabı istedik, hesap geldi, gayet güzel bilgisayardan çıkmış bir form ancak herhangi bir unvan falan yoktu üstünde ve biz hesabı ödedik, hiç birşey gelmedi belge olarak. Şimdi bunu Dünya Bankası temsilcisi de yaşadı, vatandaş olarak ben de yaşadım yani belge düzeni, kayıt düzeni maalesef yok. Bu bakımdan kayıt dışı ekonomi ağırlaşmış durumda, genç arkadaşım bunu vurguladı. Yani görünüşteki vergi yükü Türkiye'de Avrupa'dakinden az değil rakamsal olarak ama fiiliyatta kayıt dışının payı dolayısıyla bu düşüyor. Şunu vurgulamak istiyorum artık batılı bize yardım etmek istemiyor. Çünkü kendi mükellefinden topladığı parayı niçin versin? Bu noktaya geldik. DB temsilcisi bunu yaşıyor, IMF temsilcileri bunu yaşıyor. Biz buna bir çözüm getirmek zorundayız. Eğer idare, hükümetler bu durumu göze alıp kayıt dışı ekonomiyi kayıt içine almazlarsa bu durum sürüp gidecek. Eğer 1960'h yıllarda duygusallık yapmasaydık, o zaman şimdi AT'na girmek işte vergi uyumu sağlanabilir mi, hükümranlık hakkımız zedelenir mi bunları bu gün konuşmayacaktık, çoktan halledilmiş olacaktı. Ben katkı olarak bunları ifade etmek istedim teşekkür ederim.

BAŞKAN

Teşekkür ediyorum. Salondan başka söz almak isteyen. Sanıyorum kalmadı. Simdi sayın konuşmacılara sırayla söz vermeden önce bir soru da benim var. Kafama takılan bir konu. Şimdi bu suprenasyonel yetkiler meselesi ve hükümranlık hakkının devri. İki devirde de bundan bahsediliyor. Şimdi ben kendi kendime sordum bunu. AB'ne üye olan ülkeler Fransa, Almanya, İngiltere, bu hükümranlık hakkı olarak vergi, vergi koyma yetkisini ABD'ye mi veriyor ki de bu yetki kendilerinden kalkıyor? Kime veriyor, kendisinin kurmuş olduğu bir örgüte veriyor. Bu örgüt nasıl bir örgüt? Kendi devleti gibi bir örgüt. Bir üst devlet. Çünkü, yarın AB'ne üye olduğumuz zaman biz de 3 seçim yaşayacağız. Şimdi 2 seçim yaşıyoruz biri mahalli idareler, biri işte genel seçim, biri de AB'ne Avrupa Birliği parlementosuna üye seçeceğiz. O halde demek ki, devletin üstünde bir devlet kuruyoruz ve bu kurmuş olduğumuz devlette bizim parlamenterlerimiz var. Ve dolayısıyla ordaki komisyonda, ordaki konseyde de bizim nelerimiz var, aynen şimdiki Türkiye Cumhuriyeti'nde olduğu gibi memurlarımız var. Demek ki bir üst devlet var, bu üst devlette bizim devletimizin üstünde ve bazı yetkileri, vergiyle ilgili yetkileri biz buraya devrediyoruz. E, buraya devrettiğimize göre, efendime söyleyeyim, hükümranlık hakkımız neye gidiyor, gene hükümranlık hakkımız var. Çünkü demokratik bir rejimde biz, seçmiş olduğumuz parlamenterlerimiz vasıtası ile bir üst kurumda, bir üst kuruluşta bunu kullanıyoruz. Bunun için ikide birde ve bunu tabi, efendim biz muhakkaka ki burada sizler ve bizler anlıyoruz ama bunu basında çıktığı zaman halkımız yanlış anlıyor. Ve halkımız zannediyor ki, "EyvahîBiz AB'ne girdiğimiz takdirde vergi koymak da elden gidecek, işte sendika olayları da elden gidecek, o da elden gidecek ve biz müstemleke olacağız" zannediyoruz. Bakın Gümrük Birliği'ne girmekle biz aslında müstemleke olduk. Çünkü neden, Gümrük Birliği'ne girmekle Avrupa Birliği'nde hiçbir söz hakkımız yok. Onlar ne derse yapmak zorundayız. Asıl şimdi itiraz edeceğimiz nokta bu, yann girdiğimiz takdirde bizim de orda parlamenterlerimiz var, bizim de artık konseyde ve komisyonda memurlarımız var. Ve biz de oranın bir parçası ve üyesiyiz. Onun için bu supre nasyonelliyet falan hükümranlık hakkı devirleri ve vergi gibi hassas bir konuda bunun kamuoyunda bu şekilde tartışmanın Özellikle bilimsel çevrelere de tartışıp da kamuoyuna yansıtıldığı zaman bunun bu şekilde yansıtılmasının ben çok yanlış olduğu fikrindeyim....ama vergi hukuku yapıyorum bir noktada. Sayın hukuk kökenli arkadaşlar bu konuda ne derler, teşekkür ediyorum efendim. Buyrun.

Doç.Dr. BİLLUR YALTI SOYDAN

Ben aslında genel bir değerlendirme yapmak istiyorum. Çünkü, doğrudan doğruya

bir soru sadece sevgili kürsü arkadaşımdan geldi. Onu da ayrıca en sona bırakmak durumundayım. Şimdi genel bir değerlendirme yapmak istiyorum. Eğer yanlış anlamadıysam Tuğrul Tüfekcioğlu, biz konuşmacılar vergilendirme yetkisini devretme konusundaki hassasiyete katılıyoruz ve destekliyoruz anlamında algıladılar, galiba. Benim son sorum bu mahiyette değildi. Ben o soruyu sadece şu açıdan sordum. Girmeyi düşündüğünüz herhangi bir klüp gibi, herhangi bir hukuk mekanı bakımından da neler olduğu, neler olmakta olduğu ve neler olacağı, çok önemlidir çünkü orada önümüzdeki dönemlerde ki ben 2005 sonrası diye düşünüyorum.önümüzdeki dönemlerde alınacak herhangi bir karar, Türkiye'nin de, umarım göreceğim, çok diliyorum bunu, ömrüm yetecek umuyorum, Türkiye'nin de bunlardan alacağı paylar anlamında hazırlanması gerektiğini düşündüm. Yani bugün baktığınızda AB üyeliği anlamında, ulusal egemenliğimiz tartışması ne ise bir adım öteye gittiğiniz zaman vergilendirme yetkimiz tartışması da aynı şey. Yani burada da Türkiye'nin nasıl AB üyeliği bağlamında karar vermesi gerekiyorsa bu kararın bir adım ötesinde ne gibi bir yola doğru ilerlediğini görmesi gerekiyor diye düşünüyorum. En basit örneği çok karalı olsaydı benim Ülkem anayasa değişikliklerinde bu uluslararası hukukla, ulusal hukuk arasındaki ilişki meselesine ilişkin madde değişikliğini şimdi yapmayalım sonra yapalım şu aşamada gerek yok gibi bir değerlendirme yapmazdı. O paketten yanlış hatırlamıyorsam bir veya iki madde dışarıda kaldı anayasa değişikliği. Biri de işte bu uluslararası ilişkiler meselesi idi. Size de aynen katılıyorum. Bu egemenlik devri meselesinde gerçekten sizin temsilcileriniz orada yer alıyor ama benim konuşmamın son bölümünde gündeme getirdiğim mesele şuydu; şimdi bu organlar elbette ki üye devletlerin temsilcilerinden oluşuyorlar, nihayetinde sizi temsil ediyorlar ve sizin çıkarlarınızı korumak üzere oradalar. Gerçi komisyon için aynı şeyi söyleyemeyiz. Komisyon oluşumunda üye devletlerden gelen memurlar toplumun kurumlarının menfaatlerini korurlar, kuruluşun, topluluğun memurudurlar. Ama konsey için tam tersine üye devletlerin menfaatlerini koruyucu bir organ olarak değerlendirme yapılır. Yani oraya da bakanlarınızı gönderirsiniz. Parlementonun bugünkü etkinliğinin tartışılması gerektiğini düşünüyorum. Çünkü mekanizmalar, özellikle vergilendirme alanındaki mekanizmalar şu günkü haliyle kalırsa aslında konseyin oluşumuna baktığınızda üye devletlerden gelen Maliye Bakanlarının buna karar verdiğini görüyoruz. Tamam orada bir yönerge çıktıktan sonra yönerge sizin ulusal hukukunuzla doğrudan etkili değildir. Anında çıktıktan sonra hemen iç hukukunuzda etki göstermez. Mutlaka araya ulusal parlementonun girmesi gerekir o ayrı bir mesele ama o modele uygun bir yasama süreci yaşanmak durumunda olduğuna göre esasen karar Bakanlar Kurulu tarafından veriliyor. Bence bu aşamada AB'nin tartışması gereken şeylerden biri de bu. Avrupa Parlementosu'nun ki gerçekten üye devletlerin milletvekillerinden oluşuyor- vergilendirme sürecinde etkin-

ligi üzerine bir tartışmayı da içermeli. Yetki sınırlama tartışması, aynı zamanda kimin etkin olacağı tartışmasını da getiriyor. Örneğin Avrupa Parlementosu'nun etkin bir kurum olarak oluşturulmamış olması şuna bağlanır; eğer bu kararlılık bir açıklanırsa o zaman sistemin bir federasyon olduğunu açıklıyoruz anlamında alınır. E peki egemenliğinizi devretmediğiniz, sistemde federasyon değil ama aslında ulusal parlamentolara ait olan bir yetkiyi esasen yine nihayetinde temsile dayalı bir organın kontrolünde de, denetiminde de olmayan bakanlara verdiniz. Yani bunun artık tartışılması gerektiğini düşünüyorum ben. Tahmin ediyorum bu konuda bir değerlendirme yapmam daha fazla gerekmiyor. Şimdi sevgili kürsü arkadaşım şu tespiti yaptı. Çok doğruydu gerçekten. Avrupa Birliği'nin dolaysız vergilerinde vergilendirme sürecine baktığımız zaman gerçekten bir uyumlaştıramama hali görüyoruz. Gerçekten sıkıntılı, gerçekten tıkanık fakat birden fazla dış uyaran altında olan bir sistem görüyoruz tarihi sürece baktığımız zaman, bugün dahi öyle. Bugün benim ön plana çıkarttığım hadise 1-küreselleşme bir dönemeç işaret ediyor. O dönemecin nihayetinde şöyle veya böyle uyumlaştırma var ona ilerde birlik organları karar verecekler, üye devletler karar verecekler.

Diğer yandansa bir topluluk mahkemesinin dönemeç işareti var. Arkadaşımın sorduğu soru, mahkemenin etkinliği konusundaki değerlendirme ile ilgili. Mahkeme gerçekten de Roma Antlaşmasında hiçte vergilendirme ile ilgili görünmeyen, vergi ile ilgili tek bir terimin geçmediği, üstüne üstlük vergide hiç kullanmadığımız bir kriterin geçtiği, vatandaşlık kriterinin geçtiği bir anlaşma bütününü, bir sistemi vergilendirmenin ortasına koymuştur. Fakat bunu yaparken ilginç olan şudur: vatandaşlıkla, bizim vergi hukukunda geleneksel ayıranımız ikametgahı üst üste bindirip, yanaştırıp yorumlamıştır. Bu çalışmayı yaparken tüm bunlar bana şunu düşündürdü; Avrupa Birliği ilerde eğer bir uyumlaştırma sürecine tek bir kurallar sistemine geçecekse acaba ilerde Avrupa vatandaşlığına dayalı bir vergilendirme sistemi kurulabilir mi? Cevabını vermiyorum, ama gerçekten ufukta böyle bir şey gördüm. Denetim ölçüleri açısından da 'Biz Anayasa Mahkememize haksızlık ettiğimizi düşünüyorum' dedi arkadaşım. Ben öyle düşünmüyorum. Çünkü bir eşitlik değerlendirmesinde, mukayese yaparsınız. Mukayese yaparken mukayese ettiğiniz grupların benzer olup olmadığım ölçersiniz. Bunun da ötesine geçtiğinizde benzer olsalar dahi bir haklı neden araştırması yaparsınız ki bence hukuki olarak en mihenk taşı hadise budur. Neyi haklı neden olarak kabul ederseniz, hemen önünüzdeki kural ayrımcılık kapsamından çıkar. Bizim mahkememiz Anayasa Mahkememiz eşitlikle ilgili değerlendirmelerini yaparken haklı nedene dayalı eşitsizlik bağlamında adalet divanını hiç kullanmadı. Kamu yaran ölçüsünü ön plana çıkartmıştır. Halbuki geçiyorum hemen adalet divanı kararlarına hiçbir biçimde kamu yararının kabul edilmediği özellikle bu alanda kararlarla karşılaşıyoruz. Şimdi kamu yararının somut olmadığı,

tanımının bulunmadığı bilinir. Aynı zamanda kamu yaran açıklaması aslında TBMM'nin ya da yasama sürecinde bakanlığın ya da bakanlar kurulunun açıklamasıdır. Dolayısıyla kamu yararım Ön plana çıkarttığımız zaman denetim ölçülerinden kaçıyorsunuz demektir. Gerçekte denetim yapmıyorsunuz demektir. İlginç bir biçimde mahkemenin önünde üye devletlerin temsilcileri "bu uygulamayı yapıyorum ama burada kamu yaran vardır* dediği zaman mahkeme genel bir toplumsal menfaat anlamında 'kamu yararını kabul etmiyorum' açıklaması yapmıştır. O nedenle galiba biraz aynşıyorlar diye düşünüyorum. Teşekkür ediyorum.

İSMAİL ENGİN

Teşekkürler sayın başkan. Öncelikle değerli başkanın takdirleri için çok teşekkür ediyorum. Aynca özellikle iki kişiye de çok teşekkür etmek istiyorum. Çok değerli hocam sayın Oğuz Oyan'a değerli eleştirileri ve kalkılan için. Bölüm başkanım sayın Prof. Dr. Binnur Çelik'e de çok teşekkür ediyorum. Sunuş sırasında da Hale'ye çok teşekkür ediyorum. Öncelikle Nurettin Bilici Hocamın katkılanna ilişkin bir noktayı ifade etmek istiyorum, özellikle bu asgari tevkifat önerisinden sonra Almanya'nın bu %15Tik kaynakta kesintiyi uygulaması sonucu yaklaşık 100 milyar marklık bir fınansal kaynak Lüksemburg bankalanna geçmiştir. Bu süreçte yaklaşık olarak Lüksemburg'daki banka sayısı %30 civannda artmış ve Lüksemburg finansal sisteminde 27.000.000 kişi ek olarak yeni istihdam olanağı elde etmiştir. Katılıyorum, doğrudan yabancı sermaye yatuımlanna ilişkin olarak vergi düzenlemelerinin dışında diğer faktörlerin çok belirleyici rolü var. Finansal sermayeye ilişkin olarak evet marjinal getiri oranım vergi, çok daha doğrudan etkiliyor. Fakat bir ilginç noktayı izin verirseniz söylemek istiyorum. Finansal sermaye hareketleri sonrası bu AB üyesi ülkelerdeki küçük ve büyük ülkelerin finansal fon pazanndaki payında 5 yıllık bir süreçte %20'den %37'ye kayış var. Fakat bu küçük ülkerin gayrisafi yurtiçi hasılasında yalnızca % 1 'lik bir artışa neden olmuştur. Mutlaka bu tamamen finansal sermayeden kaynaklanmıyor olabilir yada tamamı da fınansal sermayeden kaynaklanabilir, ama %1'lik bir artış. O nedenle fınansal sermaye yatınmlannı ülkeye çekmek gibi bir hedef ancak çok kısa dönem bir hedef ya da gerçekten ortada çözmemekte çok direndiğimiz bir kamu finansman sorunu varsa bir süre daha devam edebilir. Fakat temel olarak kullanmamız gereken ya da yönelmemiz gereken yabancı kaynak doğrudan yabancı sermaye yatınmlan olmalıdır diye düşünüyorum. Sayın başkanın ulusal vergilendirme yetkisinin devri konusundaki hassasiyetle ilgili ifadeleri var. Benim burada hükümranlık hakkı vergilendirme yetkisinin devredilmemesi kaygılarımın temelinde ülkenin, ülkeler arasındaki gelişmişlik farklarının bulunduğundan hareketle; telafi edilmesi gereken ya da alınması gereken yolun çok

uzun olması nedeniyle kamu otoritesi elindeki politik enstrümanların devredilmemesi gerekli. Yani bir anlamda bir ücretli ya da işte devlet memuru için eğer yaşam standardı açısından reel kayıplar söz konusuysa eşel mobil sistemini kabul etmeyecektir. Çünkü, öncelikle telafi edilmesi gereken bir reel kayıp söz konusudur. Ve daha sonra bunun otomatik bir süreçle devam ettirilmesi ve o standardın korunması söz konusu olabilir. Bugün Almanya için böyle bir harmonizasyon evet çok anlamlıdır y ada İngiltere için. Hocam İngiltere'nin böyle bir harmonizasyona karşı olduğunu söyledi. O da gelişmiş finansal sisteme özellikle Londra'nın da bir finans merkezi, dünya finans merkezi olmasından kaynaklanıyor. Ama Türkiye'nin böyle bir süreçteki elindeki politik enstrümanlarının kaybedilmemesi endişesinden kaynaklanarak kurduğum cümlelerdi. Bu bağlamda kamu harcamalarına ilişkin, örneğin Maastrich kriterlerinin kamu borçlarına ilişkin getirdiği sınırlamalar da aslında kamu harcamalarına getirilmiş sınırlamalardır. Çünkü bir anlamda vergi rekabetini önlemeye yönelik çabalar diğer tarafta kamu borçlanmasının çeşitli rasyolarla, %60 gibi bir rasyoyla sınırlandırılması "siz kamu harcamalarınızın da düzeyini bundan yukarı çıkaramazsınız yada çıkarmamalısınız, çıkarmamalısınız eğer böyle bir talebiniz varsa" anlamına geleceği için ben bu fark devam ettiği sürece bu gelişmişlik farkı kapanmadığı sürece bu politik inisiyatifin korunması düşüncesinde olduğumu ifade etmiştim. Ve sayın Nihal hocamın sorusuna ilişkin olarak, bu Code Of Conduct'ın hukuki yapısına ilişkin çok ayrıntılı cümle kuramayacağım. Fakat AB'de daha çok niyetin dolaylı vergilere ilişkin uyumlaştırma süreci olduğunu ifade etmiştim. Faiz ve gayri maddi haklara ilişkin düzenlemeler ve eğer kaynakta vergi kesintisini menkul sermaye haklarına yönelik olarak ülke tercih ederse %20'lik bir asgari vergi tabanı oluşturulması isteniliyor. Ama buradaki inisiyatif daha güçlü olmadığı için bunun ancak belki uzun vadede niyet göstergesi. Siz bunun bir piyasa düzenleyici bir işlem olup olmadığını sordunuz. Belki uzun vadede bir niyet göstergesi olarak değerlendirilmesi gerekir diye düşünüyorum. Teşekkür ediyorum.

BAŞKAN

Efendim ben başta iki konuşmacıya çok teşekkür ediyorum. Bizleri sabırla dinlediğiniz için ayrıca salona da çok teşekkür ediyorum, zannediyorum tem zamanında da bitirdik. Benim işim bitti ama sizin işiniz daha bitmedi. Şimdi bir çay arası veriyoruz. Ondan sonra üçüncü toplantımız var. Hepinizi bekliyoruz efendim..

III. OTURUM

Prof.Dr. Türkan Öncel
İ.Ü.İ.E
Oturum Başkanı

Prof.Dr. Mehmet E. Palamut
U.Ü.İİBF Maliye Bölümü Başkanı

Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi

ULUSAL EGEMENLİK BAĞLAMINDA VERGİLEME YETKİSİ VE TÜRKİYE'NİN AB KARŞISINDAKİ KONUMU

Prof. Dr. Mehmet E. Palamut
Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

I-GİRİŞ

Evren, insanlığın nice buluş ve kurgulanyla bezelidir. Tarihin derinliklerinden günümüze dek insanoğlu, bugün bizim açıklıkla kavrayıp gördüğümüz ya da değişik nedenlerle göremeyip geçmişin karanlık labirentlerinde ezeli bir sır şeklinde saklı kalmış nice buluşlara, imzasını kazımıştır. Ateşin keşfi, yabani hayvanları evcilleştirerek onlardan yararlanma, tekerlek ve kaldıraçlarla gücüne güç katma, ekonomik değişim ölçüsü olarak para, yazı, motor, elektrik, vb. daha nice icatlar. Kanımca "devlet" te bunlardan biri ve hatta en önemlilerindendir.

Devlet, oluşumu hakkında değişik kuramlar bulunmakla birlikte (OKANDAN, 1968: 28 vd.) gerçekte, bireylerin kendi çabalarıyla gideremedikleri ortak ihtiyaçların doyumlandırılması için yaratılan siyasal (corps politique) bir örgüttür. Bu sanal mânadaki dev Örgütün kendisinden beklenen işlevlerin yerindelikle gerçekleştirilebilmesi, şüphesiz o işlevlerin alternatif maliyetine yetecek ölçüdeki finansman kaynaklarıyla olanaklıdır.

"Kamusal finansman kaynaklan" dendiğinde de, ilk akla gelen, yönetim biçimi ve sosyo ekonomik sistemi ne olursa olsun, vergidir.

Vergi, toplum halinde yaşamanın ve içinde yaşanılan toplumda belli bir ödeme gücüne malik olmanın ölçütü ve külfetidir. Bir diğer deyişle; devlet ya da benzeri kurumların ürettikleri mal ve hizmetleri finanse etmek ve/veya içerisinde bulunulan sosyo-ekonomik yaşamın gerektirdiği önlemleri almak üzere; ödeme gücü olanlardan karşılıksız, nihai ve zorunlu bir biçimde yapılan ödemelerdir (TÜRK, 1992: 135).

Kuşkusuz vergileme olgusu, bir yönüyle kamusal üretim nedeniyle, toplumun genel refahını arttırırken, diğer yönüyle de (yükümlüler açısından), mükelleflerin satın alma güçlerini daraltmakta ve onların kişisel özgürlüklerini-kısmen de olsa-sınırlamaktadır. Bununla beraber, vergiye egemen olan birtakım nitelikler vardır. Örneğin; karşılıksız, nihai (definitif) ve zorunlu olması.

Verginin aktif **vç** pasif **süjeterinin çıkarları birbiriyle sürekli çelişki** halindedir. Yönetim ile yükümlü arasındaki **çekişme** (vergisel **ihtilâf), yönetimin** vergiyi almak, karşı tarafın da vermemek ya da daha az miktarda **ödemek** istemesinden (KIZILOT, 2000: 32) kaynaklanmaktadır. İşte **bu** yadsınmaz olgu, devletlerin "egemenlik" haklarına dayanılarak çıkartılan yasalarla denkleştirilmeye çalışılmakta; ihtilâf kaçınılmaz olduğunda da sorun, teminat altına alınmış bağımsız yargı tarafından çözümlenmektedir.

Ancak, çok yönlü işlemlerin yoğunluğu bir taraftan, ulus-devletin diğer devletlerle ya da uluslararası kurumlarla akdettiği sözleşmelerin içerik ve bunların uygulanma zorunlulukları diğer taraftan gözönüne alındığında, onların "vergileme yetkileri "nin sanıldığı kadar bağımsız ve hatta tamamen "ulusal egemenlik"e ilişkin bir yasal olgudan ibaret olmadığı kolaylıkla görülür.

Tebliğ, üç ana başlık altında sunulacaktır. İlk başlıkta, "ulusal egemenlik/ vergileme yetkisi"ni; ikincisinde, "ulusal-uluslararası hukukun çatışma normu"nu ve üçüncüsünde ise, "Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) karşındaki konumu" ele alınacakür.Şüphesiz çalışma, kişisel görüşlerin odaklandığı bir "sonuç"la noktalanacaktır.

II- ULUSAL EGEMENLİK / VERGİLEME YETKİSİ

a) Egemenlik ve Güçler Ayrılığı

Devleti temsil eden siyasal iktidarların popülaritelerini sürekli canlı tutmaları, onlardan beklenen toplumsal işlevlerin şüphesiz yerindelikle sergilenmelerine bağlıdır. **Bu** bağımlılığın öteki yönü ise ancak, yeterli ve esnek bir finansman kaynağı olan "rasyonel vergileme"yle (HALLER, 1974: 315) mümkündür. Diğer bir söylemle, siyasal iktidarların başarı grafiği, çoğunlukla onların yaptıkları harcamaların miktarının yüksekliğiyle örtüşür.

Devleti niteleyen üç unsur vardır: Ülke (toprak), halk ve egemenlik! "En üstün iktidar" anlamına gelen egemenlik (souverainte), bağımsız, bölünmez, sınırsız ve vazgeçilmez nitelikler taşır ki bu, hukuken devleti şahs il eştirir. Devletin şahsileştirilmesi, iktidarın kişileşmesini önler. (GÖZLER, 2001: 48). Çünkü devlet iktidarım, yasa yapma, savaş ya da barış ilân etme, yargılamada bulunma, para basma, vergi toplama vb. eylemleriyle sergiler.

Egemenlik mutlak olup, etkin ve yaptırımlı bir güçtür. Diğer bir gerçek te, siyasal iktidarı elinde bulunduranların, onu kötüye kullanma eğiliminde olmaları ve karşılarına bir sınır çıkana kadar devam etmeleridir. Başka bir söylemle, iktidarlar soysuzlaşır, mutlak iktidarlar kesinkes soysuzlasın Bu yüzden iktidarın iktidarı sınırlaması, yâni "güçler ayrılığı" gerekir (AKAD, 1993: 69).

Devlet, birey ve birey topluluklarını aşıp güçler (erk) kullanan bir kişiliktir, işlevlerini, varlık nedeni olan insanların yararına ve onların ihtiyaçlarına göre kullanır.

Her biri ayrı ayrı bir devlet etkinliği sergileyen "güçler ayrılığı" (3 Y Kuralı = Yasama, Yürütme, Yargı)'nın belirleyici sonuçlan ise şunlardır:

- Aynı kişi ya da kamusal kurum ve kuruluş güçlerden yalnız birini kullanabilir;
- Güçler birbirinden tamamen bağımsızdır;
- Aralarında üstlük-astlık ilişkisi yoktur (SELÇUK, 1999: 197).

b) Vergileme Yetkisi

Devletin varlık koşulu biçiminde algılanan kamusal ihtiyaçların doyumlandınlması işlevi, beraberinde, bunun alternatifi olan fınansal kaynağı (vergi) çağrıştırır. Zira, devletin düzenli ve sağlıklı finansmana ihtiyacı vardır. Devlet bunu, hukuka bağlı kalarak, mali alandaki egemenliğinin nişanesi olan vergilendirme yetkisi'ni kullanarak gerçekleştirir.

En geniş anlamıyla "vergilendirme yetkisi", devletin egemenlik unsuruna dayanarak, vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücüdür (ÇAĞAN, 1982: 3). Elindeki gücü kötüye kullanma eğiliminde olan siyasal iktidarın vergilendirme yetkisini zaman zaman suistimal ettiğine, mükellefler nezdinde birtakım keyfi tutumlarıyla onların hak ve özgürlüklerini çiğnediğine, hatta zulme varan acımasız eylemlerine, tarih tanıktır. Bu bakımdan, siyasal yönetim biçimleriyle vergilendirme yetkisi arasında oldukça sıkı bir ilişki vardır. Nitekim, tarihte ilk kez demokratik ve haklı başkaldırma hareketi, sözkonusu yetkiye dayanarak iktidarların haksız vergilendirmeye gitmeleri durumunda başlamış ve peyderpey tüm dünyaya yayılmıştır. Sözgelimi; 1215'de Yurtsuz John'a zorla kabul ettirilen Magna Carta Libertatum (Büyük Hürriyet Fermanı), 1776 Amerikan Bağımsızlık Demeci, 1789 Fransız İnsan ve Yurtaş Haklan Demeci (KAPANİ, 1972: 40-45), Anadolu ve Rumeli ayam ile Osmanlı devletinin ileri gelenleri arasında akdolunup 7 Ekim 1808 günü padişah II. Mahmut tarafından onaylanan Sened-i İttifak (GÖZLER, 2000: 6)'ın ve bunlardan sonra çeşitli zamanlarda muhtelif devlet ricali arasında gerçekleştirilen anlaşmalann kökeninde, hep vergileme yetkisinin smırlandmlmasına ve keyfi uygulamalardan kaçınılmasına yönelik nedenlerin yattığım görüyoruz (GÜNEŞ, 1998:75 vd.). Böylelikle vergileme yetkisi, hem kavramsal plânda ve hem de pozitif hukukun çeşitli kurallarıyla daraltılmıştır (ULUATAM-METHİBAY, 2001: 17).

Hiç şüphesiz, modern devlet için vergi alma, salt bir hak ve yetki değil, aynı zamanda onun işlevlerini gerçekleştirebilmesi bakımından da bir görevdir (1). Devlet, kamusal mal ve hizmet üretimi için ihtiyaç duyduğu fınansal kaynaklan vergilendirme yetkisini kullanarak sağlar. Bu yetki, devlet concept (anlayış)'indeki değişimlere paralel olarak farklı biçimde algılanmıştır. Sözgelimi; "jandarma devlet" yaklaşımında egemenlik gibi mutlak ve sınırsız; "liberal devlefte karşılık ve değişim vasıtası; "kollektivist devlet" yaklaşımında ise, fedakârlık ve ulusal görev kavramlanyla açıklanmıştır. İçinde yaşadığımız modern devlet, bu yetkiyi egemenlik temeline dayandırmaktadır (ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, 1998: 33).

Erdemli bir yaşama, felsefık değerler bütünü ve hükümet biçimi demokrasinin temeli olan parlamentolar (BURDEAU, 1966: 9) halktan gelen istek ve baskıyla, ilk yetkilerini kişilerin yükümlü kılınmasından (vergilendirme) almışlardır. Bu suretle, yükümlüleri temsil eden parlamenterlerin kontrolünün rızası, hiç olmazsa, sağlanmış; yâni bireysel haklara saygı ile devletin zorunlu gereksinimleri arasındaki denge kurulmuştur (TROTOBAS, 1969: 479). Nitekim, vergi ile özgürlük arasındaki ilişki, "Kanunların Ruhu" (UEsprit des Lois) yazarının sürekli üzerinde durduğu bir konu haline gelmiş ve şu özlü formülün yontu sanatkârlarınca kazınmasına vesile olmuştur: "Halkın özgürlüğü tamamen vergidedir" (La liberte du peuple est toute dans l'impöt). Vergilemenin halkın nzasına dayandınlması, şüphesiz "temsilsiz vergi olmaz" ilkesiyle ortaya çıkmıştır ve bu, çok geçmeden anayasal kural haline dönüşmüştür. Böylelikle, vergilendirme yetkisinin takdiri ve keyfi surette uygulanmasının önü kesilmiştir.

"Temsilsiz vergi olmaz" ilkesinin anlamı, halk temsilcilerinin parlamentoda onay vermemeleri halinde, asla vergilemeye gidilemeyeceği, diğer bir söylemle vergilerin ancak yasayla mümkün olabileceğidir. Vergileme yazınında bu, "yasasız vergi olmaz" şeklinde ifade edilir.

c) 1982 Anayasasının Vergilendirme Yetkisi

Erdem rejimi olarak nitelenen demokrasinin finansman aracı vergi, ancak yasayla konabilir. Bunun nedeni, bireysel hak ve özgürlükleri sınırlandıran vergilemenin yasaya dayandınlmak suretiyle yükümlülere güvence sağlanmak istenmesidir.

2709 sayılı 1982 TC. Anayasasının hükmü, aynen şöyledir:

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" (A.md. 73/111).

Görüldüğü gibi anayasamız, vergilendirme yetkisini, kural olarak, münhasıran yasa-

ma organına bırakmıştır. Çünkü parlamentoların ekonomik alanda üç önemli yetkisi vardır ve bunlar yalnızca yasama gücüne aittir. Vergilendirme, bütçeyi müzakere edip onaylama ve para basma yetkileri. Bunlar bire bir biçimde diğer güçlere devir edilemez. Yasama gücünün bu yetkileri, hiç kuşkusuz "parlamentonun vekili olamaz" genel kuralından kaynaklanır. Bununla beraber, ekonomi ve teknoloji alanındaki gelişmeler bir taraftan, devletin sürekliliği sonucu yapılması gereken kamusal harcamalardaki bitevilik ve zaman zaman başgösteren konjonktürel dalgalanmalara karşı etkin önlemlerin alınarak birbiriyle uyumlu biçimde tatbik alanına sür'atle konulması ihtiyacı diğer taraftan, ister istemez bu asli ve genel ilkeden bazı sapmalara neden olmuş ve yürütme organına vergileme konusunda -sınırlı da kalsa- bazı yetkilerin tanınması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Kuşkusuz bunda, demokratik sosyal hukuk devleti yaklaşımının yadsınmaz sonucu olan sosyo-ekonomik yaşama müdahale gereğinin rolü vardır ki, Anayasa Mahkemesi bunun tanımını şöyle vermiştir (2):

"Demokratik sosyal hukuk devleti; insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadî ve malî tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve millî gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu, devam ettirmeğe kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlet demektir".

Anayasamız* prensipte vergilendirmeyi parlamentonun tekeline vermekle birlikte, hızlı karar alma ile gelişen ekonomik ve teknik şartlara ayak uydurma zorunluğunun kaçınılmaz sonucu olarak şu üç alanda, sınırlı olarak, yürütme organına vergileme yetkisini devretmiştir:

(ai) Anayasanın 73. maddesinin son fıkra hükmü (A.md.73/IV),

(bi) Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrası,

(ci) Olağanüstü haller.

(ai) Anayasa Madde 73/IV Hükmüne Göre Yürütmenin Yetkisi:

Söz konusu fıkraya göre; *"vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bankalar Kuruluna verilebilir."*

Görüldüğü üzere, Anayasamızın bundan önceki fıkrası, vergilemenin "yasallık ilkesi" çerçevesinde, bu yetkinin yalnızca yasama organınca kullanılabileceğini hükmederken, son fıkrasında, daha önce çıkarılmış olan yetkilendirme yasasına göre: *"yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin"* olarak, *"kanunun belirttiği üst ve alt sınırlar içinde değişiklik yetkisi"* yürütmeye devrolunabilmektedir.

Oysa, verginin yasallığı ilkesi uyarınca, vergilemeyle ilgili esasları Anayasa, yine bizzat kendi ortaya koymaktadır. Buna göre:

"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır" (A. md. 73/**111).**

Bilindiği üzere; *"Egemenlik, kayıtsız şartsız milletin"* olup, maddî ve şeklî anlamda yasa yapma yetkisi *"Türkiye Büyük Millet Meclisinindir"* (A.md.6 ve 7). Yürütme ise, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşur; yasamanın belirlediği alanda hareket eder (A. md. 8). Dolayısıyla yürütmenin işlevsel hareket alanı, çoğunlukla yasama gücünün aldığı genel ve kural koyucu kararıyla belirlenmekte olup (bağlı yetki), ancak çok sınırlı konularda yürütmeye *"takdir yetkisi"* tanınmaktadır (GÖZÜYÜBÜK, 2000: 277). Nitekim, Anayasamızın 73. maddesinin son fıkra hükmü uyarınca siyasal iktidara tanınmış olan vergilemeyle ilgili düzenlemelerde bulunma işlevi, tamamen içerisinde yaşanan bazı ekonomik ve teknik koşulların zorlamasından ileri gelmekte ve yürütme, içeriği önceden belirlenmiş olan koşulların varlığı halinde, bağlı yetkisini kullanmaktadır.

Bununla beraber, yasama gücü, vergileme konusunda yürütmeye bazı yetkiler devrederken, bunun zamanını, niteliklerini bütün açıklığıyla belirlemelidir. Aksi halde bu, vergi yetkisinin suistimali biçiminde algılanarak, yargı organlarınca iptal edilmektedir. Bununla ilgili olarak çok içtihat vardır. Ben burada, sadece, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunun madde 21/IV hükmü *("Her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer ilân ve reklâmlardan Belediye Meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır")* uyarınca, bir belediyemizin meclisinden geçirerek, gazetelerde yayınlanan ihale ilânlarını vergilemek istemesi üzerine idarî ve anayasal yargı kollarındaki kararlara değinmekle yetineceğim.

Sosyal Sigortalar Kurumunun yaptırmak istediği inşaatın ihale ilanıyla ilgili olarak, gazetenin yayınlandığı belediye, S.S.K.'na ilân resmi tahakkuk ettirmiş; Kurum bunu, bidayet yargı birimlerine getirmişse de istem reddolunmuştur. Bunun üzerine S.S.K., temyize (Danıştay) gitmiştir.

Danıştay 9. Dairesi konuyu ciddi bulmuş ve bu hususta Anayasa Mahkemesin'den görüş istemiştir. Bununla ilgili olarak Mahkeme, şu karan vermiştir (3):

"Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir vergi veya resim alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur."

Nitekim Anayasa Mahkemesi, daha sonraki kararlarında da, yürütmeye verilecek vergi ve benzeri yükümlülüklerin, kişilerin anayasal temel haklannı etkileyecek keyfi uygulamalara yol açmaması bağlamında, "bunlann belli başlı Ögeleri(nin) açıklanarak ve çerçevelerinin de) kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmesi"(4) gerektiği hususunu vurgulamıştır.

Yukanda değinilen ve verginin yasallığı ilkesine bir istisna olarak yürütmeye tanınan vergileme, ilk bakışta, pozitif hukuka dayalı ve ancak mahdut konular için getirilen bir bağlı yetki gibi görülüyorsa da, gerçekte bu, vergi yükünün artınlması ya da azaltılması yetkisinden başka bir şey değildir (5).

Bu bağlamda, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b.ii maddesinin "Dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tâbi kurumların, KVK'nun 8. Maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan" hükmü yasal gerekçe gösterilerek, yürütme, 99/13230 sayılı Kararname (R.G. 25.08.1999 tarih ve 23797 no'lu Mükerrer) ile:

"Dağıtılsın dağıtılmasın, K.V.K.'nun 8. maddesinin
1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden
müstesna kazanç ve iratlardan (yatırım indirimi dahil) %Î5"

hükmünü getirmişse de, bu parantez içindeki "yatınm indirimi dahil" ifadesi, çok geçmeden dâva konusu edilmiş ve Danıştay 4. Dairesi bunu 3.05.2000 gün ve E. 1999/5648 K. 2000/1914 nolu kararıyla, Danıştay Kanunu madde 24/1-a'ya istinaden ilk derece mahkemesi olarak, iptal etmiştir. Danıştay'ın iptal gerekçeleri şunlardır:

- Anayasa md. 73'e göre vergileme yetkisi yasamanındır. Bakanlar Kurulu'nun yasamayla vergileme kapsamına alınmayan bir konu hakkında parantez İçi ifadeyle tevkifat oranı belirlemesi, 73. madde hükmüne aykındır.

- GVK md. 94/6-b-ii hükmü yalnız KVK md. 8'e atıf yapmış olup sözkonusu maddede yatırım indiriminin bulunmadığı açıktır. Dolayısıyla vergi kapsamında olmayan bir konu hakkında oran belirlemek yolu ile yasa aşılmıştır.

- Kanunun lâfzı açıkken yorum yaparak ve yasanın gerekçesi göz önüne alınarak yatırım indiriminin de bir istisna olduğu sonucuna varmak mümkün değildir.

Tamamen vergisel hâsılatı artırma amacına yönelik olan yürütmenin bu kararının iptal edilmesinden sonra, bu konunun açıklığa ve yasal niteliğe kavuşturulması bağlamında, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun çıkarılmış ve GVK md. 94/6-b-ii alt bendine, "yatırım indirimi istisnasından yararlanılan kazançlar dahil olmak üzere" ibaresi eklenerek yürütme yetkilendirilmiş ve yatırım indirimi kesin olarak gelir vergisi stopajına tâbi hale getirilmiştir(6).

Bununla beraber, siyasal iktidar, vergi ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin alt ve üst sınırlar içinde verilen yetkiye dayanarak, uzun ve orta vadede, çıkaracağı kararnamelerle oranları sıfırlamak ya da maksimum düzeylere çekmek suretiyle, şüphesiz vergi hasılatıyla oynayabilir; hatta, bazı vergileri tamamen kaldırabilir. Ancak gözden ırak tutulmaması gereken bir husus var ki o da, fiilen bunun mümkün olmamasıdır. Çünkü yürütmenin görevi olan mal ve hizmet üretiminin yapılabilirliliği, gerçek ve sağlıklı gelirle olanaklıdır. Bu nedenle sözkonusu yetki, ekseri olumlu yönde kullanılmaktadır, yoksa vergi hasılatım azaltıcı biçimde değil.

(bi) Anayasa Madde 167III Hükmüne Göre Yürütmenin Yetkisi:

Anayasamızın ikinci bölümünde düzenlenen "Ekonomik Hükümler"inde ifadesini bulan "piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi" başlığı altındaki hükmü, aynen şöyledir:

"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir." (A.md. 167/**11).**

Verginin birincil işlevi, kamusal harcamaları karşılamaktır. İkincisiyse, mali olmayan (extra-fİscal) bazı fonksiyonları işlerlik kazandırmaktır. Çünkü, "vergi alınması aslında, vergilenen şeyin kösteklenmesi anlamına gelmesi"nden başka bir şey değildir^). Ülkenin içerisinde bulunduğu sektörel, coğrafık, demografik, toplumsal ve ekonomik durumun gerektirdiği politikaların yerindelikle uygulanabilmesi bağla-

mında birtakım önlemlerin derhal alınıp birbiriyle uyumlu biçimde işlerliklerinin sağlanması, tamamen bu ikincil nitelikli işlevlerdendir. Sözgelimi; ulusal ekonominin yönlendirilmesiyle ilgili olarak nüfus, yatırım, istihdam ve üretime dönük siyasal kararların yerinde ve etkinlikle uygulanması zorunluluğu ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda yürütme, vakit yitirmeden lâzımgelen yönetsel düzenlemeleri yapmak ve uygulamak zorundadır. İşte, anayasamızın 167/11 hükmü bu gibi durumlarla ilgili olup, 73. maddenin son paragrafı dışında kalan ***"dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına"*** yönelik alınacak önlemler konusunda yürütmeyi yetkilendirmektedir.

Her ne kadar, ilk bakışta, sözü geçen maddedeki "ek mali yükümlülük" deyimi, 73. maddede ifadesini bulan "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler" kavramından tamamen farklıymış gibi gözüküyorsa da, aslında bunların birbirlerini tamamlayan söylemler olarak algılanmaları gerektiği düşüncesi (GÜNEŞ, 1998/171) yaygındır. Bununla beraber, anayasal hükümlerle yürütmeye tanınmış olan bu yetkilerin işlevselliği, her iki biçimde de, daha önce çıkarılmış ve sınırları belirtilmiş olan yasanın mevcudiyetine bağlıdır. Ancak, Anayasa md. 73/IV'de aranan yetki yasasının kapsamı, 167. maddenin 2. fıkrası uyannca çıkanlacak yasal düzenlemeden daha geniş ve belirleyici niteliktedir.

Ekonomik ve teknolojik gelişmeye paralel olarak ülke ekonomisinin içinde bulunduğu konjonktürün gerektirdiği önlemleri almakla yetkilendirilen yürütme, genel çerçeve yasasına dayanarak, ***ek malî yükümlülükler*** koyabilecektir. Fakat, uygulanacak yükümlülüklerin nevi ve miktannın yasayla saptanması kaçınılmazdır. Hemen belirtmeliyim ki, burada yürütmeye tanınan yetki, bağlı olmaktan ziyade takdirî niteliktedir. Gerçekten, bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre, dış ticaret işlemleri üzerine bazı ek mali yükümlülüklerin idare tarafından getirilmesiyle ilgili olarak aldığı kararda, bu hususu açıkça belirtmiştir:

"Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen (bunların), önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur," (8)

Çünkü, toplumsal olan, içsel ve dışsal faktörlerden kolaylıkla etkilenen ekonomik önlemlerin yasal kurallarla önceden tâyini mümkün değildir. Dolayısıyla, değişik faktörlere bağlı ve oldukça karmaşık ekonomik olgularla ilgili düzenlemelerin, günümüz gerçeklerine dayalı olarak, yürütme gücünün inisiyatifine bırakılmasının isabeti açıktır.

(ci) Olağanüstü Hallerde Yürütmenin Yetkisi:

Açıktır ki, olağan durumlarla olağanüstü durumların gerektirdiği koşullar birbirinden farklıdır. Bu yüzden, değişik koşullara göre alınacak önlemler de, normal zamanlarda uygulananlardan tamamen ayrı olacaktır. Nitekim, bu bağlamda eski hukukumuz (Mecelle) bile; *"Zaruretler memnu olan şeyleri mubah kılar"* (md. 21);" *Bir özür için caiz olan şey o özürün zevâliyle bâtıl olur"* (md. 23) ve *"Mâni zail oldukça memnu avdet eder"* (md. 24) biçimde bazı hükümler koymuş, "olağan" ile "olağanüstü" durumlara uygulanacak kuralların farklılığına dikkat çekmiştir (BERKİ, 1979:21).

Anayasamızın "Olağanüstü Yönetim Usulleri" başlığı altında kodifiye edilen olağanüstü hâl, devletin, hukuk düzeninin olağan kurallarıyla üstesinden gelinmesine olanak bulunmayan beklenmedik tehdit ya da tehlike karşısında uyguladığı yöntemlerdir (ÖZBUDUN, 1998:315). Diğer bir deyişle, belli sebeplerle ilân olunan, geçici olarak temel hak ve özgürlüklerin kısmen ya da tamamen durdurulmasına veya yurttaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülüklerinin getirilmesine olanak sağlayan yönetim (GÖZLER, 2001:323) şeklidir.

Yürütmenin bir tasarrufu olan olağanüstü hal ilân kararının nedenleri, iki grupta düzenlenmiş olup bunlar:

i-Tabü afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım halleri (A. md. 119);

ii-Anayasal hür demokrasi düzenini veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerine ait ciddi belirtilerin ortaya çıkması veya şiddet olayları sebebiyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması halleri (A. md. 120).

Olağanüstü hâl ilânı, "sebebe bağlı bir işlem" olup, bu sebeplerin varlığı ya da yokluğunu takdir edecek makam da, Cumhurbaşkanın Başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruludur. Kurulun olağanüstü hâl ilân etme, altı ayı geçmemek üzere, TBMM'nin onamasına tâbidir. Bununla ilgili karar Resmi Gazete'de yayımlanır ve hemen TBMM'nin onayına sunulur. Meclis, olağanüstü hâl süresini kısaltabilir, uzatabilir ya da sıkı yönetimi tamamen kaldırabilir. Sebeplerin devamı halinde, olağanüstü hâl, dörder aylık sürelerle parlamentoca uzatılabilir (A. md. 119, 120, 121).

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, olağanüstü hâl uygulamasının konusu;

i) Yurttaşlara para, mal ve çalışma yükümlülüklerinin getirilmesi;

ii) Temel hak ve özgürlüklerin kısmen ya da tamamen durdurulması olup, amaç, olağanüstü sebepler yüzünden bozulmuş bulunan kamu düzeninin yeniden sağlanmasıdır.

Konunun doğrudan bağlantısı itibariyle, bunların üzerinde birazcık durmakta fayda var.

i) Yurttaşlara Para, Mal ve Çalışma Yükümlülüklerinin Getirilmesi

Anayasada belirtilen tabiî afet, salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalım nedeniyle ilân edilen olağanüstü hâllerde, yurttaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülüklerinin getirilebileceği belirtilmiş olup, bunlarla ilgili düzenlemeleri-yasaya dayalı olarak-yapmak üzere yürütme görevlendirilmiştir. Nitekim, 2935 sayılı (Resmi Gazete'de ilânı 27.10.1983 gün ve 18204 noTu) Olağanüstü Hal Kanunu, yurttaşlara ne gibi yükümlülüklerin getirilebileceğini "İkinci Kısım"da saymıştır.

Her ne kadar, olağanüstü hâl ilân edilmesi durumunda gerekli harcamaların "öncelikle kamu kaynaklan ile yardımlardan" (OHK md. 6/1) karşılanacağı ifade ediliyorsa da, olağanüstü hâl nedeniyle "meydana gelen hasar ve zarann telâfisi için... yapılması gereken işler; para, mal ve çalışma yükümlülüğü yoluyla sağlanır" (OHK md. 5). Burada, para yükümlülüğünün uygulanması sürecinde, "kuruluşlann hizmet ve faaliyetlerinin aksatılmaması "na (OHK md. 6/III) dikkat edilir.

Keza, olağanüstü hal ilân edilen bölgedeki "tüzel ve gerçek kişiler, kendilerinden istenecek veya yükümlülük konacak arazi, bina, tesis, araç, gereç, yiyecek, ilâç ve tıbbî malzeme ile giyecek ve diğer maddeleri vermek zorundadırlar." (OHK md. 7/1).

Aynı şekilde, sözü edilen bölgelerdeki "18-60 yaşlan arasında bütün vatandaşlar, olağanüstü hal sebebiyle kendilerine verilecek işleri yapmakla" (OHK md. 8/1) yükümlü kılınmışlardır.

ii) Temel Hak ve Özgürlüklerin Kullanılmasının Kısmen ya da Tamamen Durdurulması

Gerek Anayasamızın madde 119 ve gerekse 120 uyannca ilân edilecek olağanüstü hâllerde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanabileceği ve durdurulabileceği hükme bağlanmış ve bunun ancak "milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla", (A.md.15/1) kullanılabileceği vurgulanmışür. Nitekim, buna göre; durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurul abilmekte ya da Anayasada Öngörülen güvencelere aykın olarak önlemler alınabilmektedir.

IH-ULUSAL / ULUSLARARASI HUKUK ÇATIŞMASI

a) Uluslararası Kuruluşlar / İlişkiler

Nasıl ki bir insanın tekil olarak yaşamını sürdürmesi mümkün gözükmüyorsa, bir üst kurum olan devletlerin de diğer devlet ve/veya benzeri kuruluşlardan kendilerini soyutlayarak varlıklarını devam ettirmeleri ve beklenen işlevleri, yalnız başına, tutarlı ve etkin bir biçimde yürütmeleri düşünülemez. Çünkü, birtakım dayanışma ve yardımlaşma ihtiyacı, özellikle çağımızda, "ulus-devlet" anlayışını kırmış ve devletleri diğer devlet ya da kuruluşlarla ikili (bilateral) veya çoklu (plural) anlaşmalar yapmaya zorlaşmıştır. Bu suretle, ulus-devletin görevlerini daha İyi başarması olanağını sağlayan yeni oluşumlar (integrations) meydana gelmiştir ki bunlara "uluslararası kuruluşlar" (GÖNLÜBOL. 1975: 4 vd.) denmektedir.

Hiç şüphesiz, bir devletin öteki devletlerle ya da uluslararası kuruluşlarla yapmış olduğu anlaşma, siyasal ve hukuksal açıdan bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Zira. her anlaşma, o anlaşmaya taraf olanları bağlar. Nitekim, çok geçmeden ulus-devletin egemenlik sorunu gündeme gelmiş ve uluslararası işbirliğinin kaçınılmaz bir sonucu olarak, âkit taraf, ya kendi özgür iradesiyle egemenliğini kısıtlamış, ya da uluslararası hukuk ilkeleri ve anlaşma hükümlerinin alnacında bunun pek bir öneminin kalmadığı ona hissettirilmiştir. Bu, pacta sund servanda (ahde vefa) anlayışının kaçınılmaz sonucu olup, tarafların ortak consensus (uzlaşma) sağlayabilmeleri açısından, egemenliklerinden-sınırlı da olsa-ödün vermelerini gerektirir.

Bununla beraber hemen belirtmeliyim ki, günümüzdeki egemenlik anlayışındaki hızlı gelişime karşın, bazı ülkelerdeki ulus, etnisite, dil ve din ayrımları yerleşik düzenin (status quo) değişmesini engellemektedir. Oysa, "devletlerin gezegenler üzerinde ortaklaşa minimum bir program uygulamaya" koyuldukları günümüzde (COLLIARD, 1970: 729), bu, en büyük çelişkidir.

Kuşkusuz, bir devletin anayasası, uluslararası temel hukuk kuralları ya da başka devletle yapılan anlaşma hükümleri birbiriyle çatışabilir. Bu durumda, o ülke iç hukuku ile uluslararası temel hukuk kuralları ve/veya anlaşma hükümlerinin çatışmaları sorununun giderilmesi bağlamında, ülke anayasalarında bazı çıkış yolları gösterilmiş; yabancı unsurlu ilişki ya da olaylara uygulanacak maddî hukuku belirlemeye yarayan bağlama kuralları geliştirilmiştir (TEKİNALP, 1986: 19). Çatışma normu, anayasalarda açık ve kesin bir biçimde yer alıyorsa, pek sorun çıkmaz. Çünkü bu durumda, uluslararası temel hukuk kuralları ile anlaşma hükümlerinin hiyerarşik yönden devlet anayasalarına ve dolayısıyla ülke pozitif iç hukukuna üstünlüğü peşinen tanınmıştır. Sözgelimi; Avrupa Birliği (AB) üyesi olan devletlerin anayasaları

böyledir. Bazı ülkeler de bu normu tanımamış, ulusal/uluslararası hukuk kurallarım eşit saymış; çatışma halinde, sorunu çözmek İçin hangi hukuk kuralının uygulanacağını açıkça göstermemiş, dolayısıyla sorunu gidermekle görevli olan hâkimlerin takdirine bırakmıştır ki, bu da, birtakım duraksamalara ve bazı ikircikli kararların çıkmasına neden olmuş ve el'an olmaktadır.

Belirtmekte yarar var ki, "çatışma normu"nun açıkça ifade edilmediği ülkelerde-örneğin Türkiye ve benzerleri-sorun, bir yandan anayasalarının genel söz ve ruhunun uluslararası temel hukuk kuralları ile entegrasyon anlaşmalarına atfettikleri önem gözönünde bulundurulmak, diğer taraftan da yasaların temel tercih ve direktiflerinin "lex posterior derogat legi priori" (son gelen öncekini ortadan kaldırır) yorumuna gidilerek çözümlenmeye çalışılır (EKŞİ, 1996: 71). Şimdi bunun, Türkiye ve AB ülkelerinde nasıl işlediğini görelim.

b) Türkiye'de Çatışma Normu

Türkiye, çatışma normu'nu benimsememiş olup, yabancı devletleler ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmalann-ki buna Anayasa "andlaşma" diyor-geçerlilikleri bunların usulüne göre TBMM tarafından onaylanmış olmasını şart koşuyor ve ancak bu takdirde onları iç hukukla aynı düzey ve nitelikte görüyor. Pek doğal olarak konu;

-7.11.1982 gün ve 2709 sayılı Anayasa ve buna geçen yıl sonunda getirilen 4709 saydı Yasa ile (ilânı R.G. 17.10.2001 tarih ve Mükerrer 24556 nolu) yapılan değişiklik hükümlerinin anlaşma ve uluslararası hukuk kurallanna yaklaşımı;

- Kanunlann anayasal denetimini yapan Anayasa Mahkemesinin bakış açısı

yönlerinden ele alınacaktır.

1, Anayasa Yönünden:

Anayasa, bir ülkede örgütlenen tüm siyasî organlar ile değişik şahıs ve kuruluşları bağlayan temel kurallar bütünü olup; başlıca amacı, politik yaşamı hukuka dayalı olarak düzenlemektir. Diğer bir söylemle, devletin yönetim biçimini, devlet içindeki siyasal organlann görev ve yetkilerini, onların birbiriyle olan ilişkilerini, bireyin yadsınmaz bir güç olan (leviathan) devlet karşısındaki hak ve Ödevlerini düzenleyen temel yasadır (BİLGE, 2000: 126).

Her devletin bir temel yasası vardır; dolayısıyla, *"normlar hiyerarşisi"* bağlamında yasalar, o ülkenin anayasasına aykın olamazlar.

Ülkemiz açısından konuya bakıldığında, Türkiye Cumhuriyeti'nin genel niteliklerinin gerek başlangıç ve gerek onu izleyen bölüm hükümlerinde belirtildiği görülmektedir. Buna göre Türk Devleti, ulusal dayanışma ve genel adalet anlayışı içinde, *"toplumun huzuru"nu* esas almakta; bu amacına ulaşmak için *"Atatürk ilkelerine bağlı"* kalmakta; *"insan haklarına saygı"* beslemekte; ve bizzat Anayasa'nın dibacesinde belirtilen f "Dünya *milletler ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak,...çağdaş medeniyet düzeyine ulaşma azmi yönünde") "temel ilkelere da*yan "maktadır. Hiç şüphesiz, açıklanmaya çalışılan bu devlet modeli, çağdaş devlet anlayışının tüm unsurlarını sergilemektedir ki bunlar, çoğulcu ve özgürlükçü bir yönetim olan demokrasi, laiklik ve her alanda hukukun egemen bulunduğu sosyal içerikli devlet'tir (A.md.2).

Genel nitelikleri başlangıç ve 2. maddede vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti, dışa ve her türlü olumlu gelişime açık, yüzü çağdaş uygarlığa ve Batı'ya dönüktür. Bu devlet, kuvvetler ayrımını "devlet yetkilerinin kullanılmasından ibaret" saymakta; bunu "medeni bir işbölümü ve işbirliği" olarak görmekte; ancak, üstünlüğü "Anayasa ve kanunlar"a tanımaktadır (Başlangıç). Nitekim bunu, şu madde 6/II hükmünde açıkça ifade etmektedir:

"Egemenlik, kayıtsız şartsız milletindir. Egemenliğin kullanılması, hiç bir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz".

Şüphe yok ki, Türkiye'nin üstteki egemen devlet yaklaşımı, onun diğer devlet ve/veya uluslararası kuruluşlarla yapmış bulunduğu ve doğrudan doğruya uygulanmaları zorunlu ve üstün norm niteliğinde olan hükümlerle, çoğu kez, çelişmektedir. Keza, *"Yasama yetkisi, Türkiye Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez"* (A.md.7) âmir hükmü de, bunlardan biridir.

Anayasamıza göre, yasama organının "çatışma normu" konusundaki yetkisine gelince, bu husus yalnız 90. maddede şu biçimde ifade edilmiştir:

"Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır" (md. 90/**1).**

Görüldüğü üzere, uluslararası kuruluşlar ve yabancı devletler ile yapılacak anlaşmaların hüküm ifade edebilmesi, bunları TBMM'nin onaylamasına ve bu konuda bir yasanın çıkarılmasına bağlıdır. Belirteyim ki, iktisadî, ticarî ve teknik nitelikler taşıyıp, Devlet Maliyesine külfet getirmeyen kişi hallerine ve Türklerin yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmayan, gerçekliliği de bir yılı aşmayan anlaşma-

lar için buna gerek yoktur. Sadece bunların yayımlarından itibaren iki ay içinde, TBMM'ne bilgi vermek kâfidir, (m. 90/11).

Kaldı ki, madde. 90/IH'e göre, *"milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların"* yasama organınca uygun bulunması mecburiyeti ve bunlar için "onay yasası" aranmamaktadır. Yalnız bunlar, iktisadî ve ticarî nitelik taşıyorlarsa ya da özel kişilerin haklarını ilgilendiriyorlarsa, bu takdirde sözü edilen hususlann uygulanmaları yayımlarına tâbidir.

Hemen belirtmeliyim ki yürütmenin, daha doğrusu Cumhurbaşkanı, Başbakan, Dışişleri Bakanının ya da Bakanlar Kurulunca yetkilendirilen Türkiye adına yabancı devlet ve/veya uluslararası kuruluşlarla yaptıkları anlaşmalar, önemlerine göre, 90.madde bağlamında âdeta üçlü bir sınıflamaya tâbi tutulmuş gibidir:

- en Önemli sayılanlar;
- daha az önemliler;
- en az önemliler.

Bunlardan ilk kategoridekilerin yürürlüğe girmeleri, yasama organının mezuniyetine bağlıdır. İkinciler yürürlüğe konduktan sonra, iki ay zarfında TBMM'e bilgi verilmektedir. Üçüncü gruptakiler ise, tamamen yürütmenin inisyatifındedir(9).

Anayasaya göre, sıkı yönetim ve olağanüstü hallerde, durumun gerektirdiği önlemler ancak *"milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek kaydıyla"* (A.md.15/1) alınabilmekte; yabancıların bazı hak ve hürriyetlerinin Türkiye'de kısıtlanması sözkonusu olduğunda, TBMM, *"milletlerarası hukuka uygun olarak"* (A.md. 16) hareket etme yükümlülüğünde olup; savaş hali ve ilanıyla ilgili yetkisini kullanırken de, ancak *"Milletlerarası hukukun meşru saydığı"* durumlann var olup olmadığına bakmak zorunda; ulusal eğitim/öğretim hakkının düzenlenmesiyle ilgili olarak, *"Milletlerarası andlaşma hükümleri saklı"* (md.42/son f.c.2) tutulmakta; *"Türk Silahlı Kuvvetlerinin yabancı ülkelere gönderilmesi veya yabancı silahlı küvetlerin Türkiye'de bulunmasına izin verme"* selâhiyeti de, *"Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası andlaşmaların veya milletlerarası nezaket kurallarının gerektirdiği haller dışında*" (md. 92) kalan gayet sınırlı koşullara tâbi kılınmaktadır.

Anayasa'nın md. 90/IV ve V hükümleri ise, aynen şöyledir:

"Türk kanunlanna değişiklik getiren hertürlü andlaşmalann yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır."

2. Anayasa Mahkemesi Yönünden:

Anayasa Mahkemesi, yasaların Anayasa'ya uygunluk denetimini gerçekleştiren; Yüce Divan sıfatıyla, Cumhurbaşkanını, yürütmenin üyelerini, üst yargı organlarının başkan ve üyeleri ile başsavcılarım, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ile Sayıştay başkan ve üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı, ilk ve son derece mahkemesi olarak, yargılayan tek mercidir. Madde 148'e göre, *"kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetlen*" Anayasa Mahkemesi bunu, *"İptal dâvası"* ve *"İtiraz"* yollarından biri kanalıyla, kendisine ulaşacak istem üzerine gerçekleştirir. Oysa, Anayasa'mızın 90. maddesinin son fıkrası aynen şu hükmü içermektedir.

"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir.Bıtnlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulmaz".

c) Çatışma Normunun Değerlendirilmesi

Üstteki açıklamalardan da görüleceği üzere, Türkiye'nin yabancı devlet veya uluslararası kuruluşlarla yaptığı anlaşmalar, tamamen yasa hükmüde olup, bunların Türk yasalarıyla çatışmaları pek önemli değildir. Asıl olan. bunların Anayasa'nın md. 90/1'e göre düzenlenip düzenlenmediğidir.

Her ne kadar, salt 90'mcı maddenin ilk ve son fıkralarını referans ederek, *"Milletlerarası andlaşmaların Türk normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde yeraldığı"* (GÖZLER, 2001:274) savında bulunanlar mevcutsa da, Anayasa'nın 15, 16, 42 ve 92 nolu maddelerinin dikkatlice incelenmesi sonucu yapdacak çıkarım, sözkonusu anlaşmaların ulusal hukuka olan normatif hiyerarşi üstünlüğüdür.

Aynca, TC. 1982 Anayasa'sına aykırılık hükümlerini denetleyen Anayasa Mahkemesine, sadece *"kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin ve TBMM içtüzüğünün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleme"* (md. 148/1) görevi verilmekle, âdeta uluslararası anlaşmaların Anayasa'ya üstünlüğü ihsas ettirilmiştir.

Bununla beraber, devlet temsilcileriyle yapılan uluslararası görüşmeler sonunda, kesin şeklini alarak imzalanan veya uluslararası bir örgütçe hazırlanan anlaşmaların geçerlilik şartı olarak TBMM tarafından bunların "onay"ını gerektiren Anayasa'nın 90'mcı maddesinin ilk fıkrası, hukuk yapma tekniği bakımından şüphesiz bir iç hukuk işlemi biçiminde irdelenebilir. Dolayısıyla "onay"ın geniş mânadaki "yasa"

kapsamına girdiği gözöniinde tutularak, adına "onay yasası" diyebileceğim bu hukuksal işlemlerin Anayasa'ya aykırı düşmesi durumunda, bunlar aleyhine Anayasa Mahkemesi'nde dâva ikame etmek, ilke olarak, mümkündür. Lâkin, unutulmaması gerekir ki, "onay yasası", biçimsel bir iç hukuk işlemi olup, içerikten tamamen yoksundur. Zira, bu tür yasalar oldukça kısa olup, şu üç maddeden ibarettir: "1.- ... onaylanması uygun bulunmuştur; 2.-Bu kanun .... tarihinde yürürlüğe girer; 3.-Bu kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür." Bu özelliğinden ötürü de, yasaların anayasal denetimini yapan organ nezdinde ancak şekil yönünden Anayasa'ya aykırılık savında bulunulabilinir. Genel ilke bu olmakla birlikte, bir taraftan Türkiye'de "şekil bozukluğuna dayalı iptal dâvası" açma süresinin, "Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gün" (A.md. 148/11) gibi oldukça kısa bir zamanla sınırlılığı, diğer taraftan da uluslararası anlaşmalar için "Anayasaya aykırılık iddiası" (md. 90/V c.2) ileri sürüklemeyeceği hükmü, anılan anlaşmaların iç hukuka üstünlüklerini büyük ölçüde tanımaktadır.

Tüm bunlardan yapılabilen kısa çıkarım şudur: Uluslararası hukuk ile anlaşmalar Anayasa'ya üstündür. Çünkü onlar, anayasaların oluşumunu hazırlayan vazgeçilmez kaynaklardır.

Kaldı ki, çatışma normunun anayasalarda gayet belirgin ve net bir biçimde, düzenlenmesine de (anayasal hukuk, kaynak ve sosyo-ekonomik yönlerden) gerek yoktur(10).

Burada, akla şu soru gelebilir: Uluslararası anlaşmalar ile hukukun ulusal hukukla bağdaştırılması görevini hangi merci üstlenecektir? Diğer bir söylemle, anılan kuralların ulusal hukuk hükümlerini ihlâl etmesi hâlinde sorun nasıl çözümlenecektir?

Kanımca, bu sorunun yanıtını, zamanımızda hızla gelişen *"içtihat hukuku"* (le droit jurisprudentiel)'nda aramak gerekir. Bu görev, şüphesiz teminat altında ve bağımsız olan yargınındır. Çünkü, adalet ve dürüstlük kurallanna bağlı kalmak koşuluyla, yargıçlara geniş takdir yetkisi tanınmıştır. Nitekim bu bağlamda anayasamız, *"hâkimleri in) Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm"* (md. 138/1) tesis edeceklerine dairdir. Açıktır ki, burada *"Anayasa"* ve *"kanunun* dışında ***hukuk**'âm* bahsedilmiş olmasından, yargıçlann salt Anayasa ve kanuna bağlı kalmayıp, onlann, yazılı iç hukuk normlan yanında evrensel temel hukuk kurallarını da gözönünde tutma zorunluluğunda bulunduklan çıkarsamasına kolaylıkla gidilebilir. Aynca, Anayasa'nın başlangıcında, *"Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip"* (f.II) üyesi Türkiye'nin *"hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenmiş hukuk düzeni dışına çıkmayacağı*" (f .III) belirtilmiş ve bir ***"hukuk** devleti"* (md.2) olduğunun altı çizilmiştir. Bu bağlamda, yargıçların önlerine gelen so-

runu çözerken uygulayacakları normatif ölçüt, şüphesiz uygar uluslarca benimsenmiş olan hukukun temel ilkeleri ile hukuk devleti kavramının yadsınmaz öğeleridir. Bununla ilgili olarak, Anayasa Mahkememiz verdiği muhtelif kararlarında, devletin eylemlerinin, anayasal ilkelerle ve bu ilkelerin kaynaklandığı evrensel temel hukuk kurallarıyla bağdaşması gerektiğini vurgulamıştır. Hatta o denli ki, çağdaş devletin, *"Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu"^)* gerçeğini gözardı etmeyen, görevinin genel bilincinde olan devlet türü şeklinde nitelendirmiştir.

Her ne kadar ülkemizdeki "jürisprüdansiyel hukuk"un gelişimi, Batı'daki kadar hızlı ve yaygın değilse de, o ülkelerin mahkemelerinin oynadıkları rolün ve özellikle AB'ndeki egemenlik kayıtlamalarının yakın gelecekte Türkiye'de de oynanması olanaklıdır.

d) Avrupa Birliğinde Çatışma Normu

Birlikten güven ve kuvvet doğar, genel kuralı gereğince, belli amaçları gerçekleştirmek üzere, II. Dünya Savaşı sonrası, bazı devletler bir araya gelerek, ulusal sınırları aşan, kendi egemenlik haklarından ödünler vererek oluşturulan örgüte hukuksal kişilik tanımışlardır. Böylelikle, kurucularından tamamen farklı egemen uluslararası kuruluşlar (union) meydana gelmiş ve bunlar, devletlerin ona vermek istedikleri yetkiler çerçevesinde işlem yapabilme ehliyeti kazanmışlardır (PAZARCI, 1978: 11). Nitekim, ünlü politikacı Jean MONNET'nin düşüncesinden esinlenen ve dış işleri bakanı Robert SCHUMAN tarafından altı ülkenin katılımıyla (Fransa, İtalya, Belçika, Almanya, Hollanda ve Lüksemburg) 1950'de gerçekleştirilen Avrupa Kömür Çelik Topluluğu, daha sonraki yıllarda amacını daha da genişletip 1958 Roma Anlaşmasıyla "Avrupa Ekonomik Topluluğu "na dönüşmüştür.

Demokratik normlara göre örgütlenmiş olan Altılar, çok geçmeden diğer ülkelerin de katılımıyla bugün 15 asıl üyesi olan ve bu yılbaşından itibaren ortak para birimine (Euro) geçen devasa bir birliğe (AB) dönüşmüştür (BOZKURT, 1993: 107 vd.). Bugün, 12 aday ve Türkiye'nin aday adayı olduğu toplam 13 ülke, AB'ne girmek için kapıda beklemektedir.

Avrupa'daki bu federalleşme sürecinde, çok geçmeden üye devletler ile üye olmayı bekleyenler, anaya salarında, insan hakları ve demokratik rejim temelleri eksenine uygun olarak, ulusal egemenlik kısıtlamasına gitmişler; Roma Anlaşmasının genel bağlamında Topluluk hukukunun "uluslarüstü" niteliğini kabullenmişlerdir (GÜNUĞUR, 1996: 16).

Topluluk anlaşma hükümlerinin üye devletlerin anayasa ve diğer iç düzenlemeleriyle çatışması, uluslarüstü niteliğin kaçınılmaz bir sonucu olarak, pek mümkün görülmemektedir. Çünkü, ulusal egemenliğin Topluluk organlanna-kısmen de olsa-devri ve uluslararası hukuk ilkelerinin tanınması sözkonusudur. Buna göre, her üye devlet:

- anlaşma hükümlerine uymak; Topluluğun yetkili organlarının belirlediği normları aynen kabul etmek ve uygulamak zorundadır.

- bazı durumlarda karar alma yetkisini elindetutmakla birlikte, bu yetkiyi Topluluğun kontrolü ve hatta vesayeti altında kullanabilmektedir.

Dolayısıyla, AB'nde çatışma normu sorunu, açıkça çözümlenmiş ve üye devletler anayasalarında yaptıkları değişikliklerle Topluluk hukukunun önceliğini tanımışlardır. Sözgelimi; Fransa Anayasasının 54. ve 55. maddeleri aynen şöyledir:

"Anayasa Konseyi, bir uluslararası anlaşmanın anayasaya aykırı bir hükmü içerdiğine karar verirse, bu anlaşmanın onaylanması ancak anayasanın revizyonundan sonra yapılabilir" (md. 54).

"Usulüne uygun biçimde yürürlüğe konulan anlaşmalar, mütekabiliyet koşuluyla, yayınlanmalarından başlayarak, ulusal yasalardan önce uygulanır" (md. 55).

Keza İtalya, *"uluslararası hukukun kurallarını uya* "cağını (md.10) açıkça belirtmiş olup, *"barış ve adaleti sağlayan uluslararası egemenlik kısıtlamalarım*" (md. 11) kabul etmiştir.

Yine, Almanya, *"yasa yoluyla uluslararası kuruluşlara egemenlik haklarını"* (md.24) Federasyonunun devredebileceğini öngörmüş olup, *"uluslararası hukuk kuralları federal hukukun ayrılmaz parçasıdır. Bu yasaların önünde yer alır ve ulusal topraklar üzerinde yaşayanlar bakımından hak ve yükümlülükler doğurur"* (md.25).

Ulusal yetkilerin uluslararası kuruluşlara devri konusunda, Lüksemburg Anayasası;

"yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin kullanılması, bir anlaşma ile geçici olarak uluslararası kuruluşlara terkedilebilir" (md.49/bis)

hükmünü getirmiş olmakla birlikte, Yüksek Mahkemesi, tıpkı Belçika Yargıtay'ında olduğu gibi, şu kararı almıştır:

"...bir iç yasa hükmüyle, uluslararası bir anlaşma hükmü arasında çatışma olduğunda, uluslararası anlaşma hiikmü,iç hukuk hükmünün önünde gelir."

Aynı ülkenin Danıştay'ı, 28.07.1951 tarihli kararıyla "öncelik" konusu hakkında son noktayı koymuştur:

"...Lüksemburg'da yasa hükmünde olan bir uluslararası sözleşme ile bir iç hukuk metni arasında çatışma olduğunda.uluslararası sözleşmenin hükmü, kendisine ters düşen iç hukuk metninin yerine uygulanır. Hatta bu iç hukuk metni daha sonra çıkarılmış olsa bile durum aynıdır" (GÜNUĞUR, 1996:100 vd.)

Burada, iç hukukla dış hukuk kurallarının örtüşmemesi durumunda, yâni çatışma normuyla ilgili olarak diğer üye ülkelerin gerçekleştirdikleri anayasal değişiklikleri teker teker belirtmem gereksiz olup, şu kadarını söylemekle yetineceğim: Komşumuz Yunanistan'dan Portekiz'ine, ispanya'dan İrlanda'ya kadar bütün devletler uluslararası hukukun genel ve ortak ilkelerini kendi iç hukuksal düzenlemelerinin ayrılmaz parçası olarak algılamışlar ve ulusal egemenliklerini kısıtlamışlardır(12).

IV-AB KARŞISINDA TÜRKİYE'NİN KONUMU

a) AB / Türkiye İlişkileri ve Kopenhag Kriterleri

Türkiye, Roma Anlaşmasıyla oluşun A.E.T. ile ilişkilerini sürdürmüş ve 12.09.1963'de Ankara Anlaşmasını, 23.11.1970'de de Katma Protokol'ü imzalamıştır.

Tam üyelik için Karamanlis hükümetinin AET ile kurlara başladığı evrede, her ne kadar Türkiye'ye üyelik konusunda bazı dolaylı ihsaslar yapılmışsa da, o günlerdeki siyasi ve ekonomik konjonktürün pek uygun bulunmadığı gerekçesiyle, bu olanak, maalesef değerlendirilememiştir.

Başında rahmetli Turgut ÖZAL'm bulunduğu ANAP Hükümeti, 14 Nisan 1987'de Avrupa Topluluğu'na tam üyelik için başvurmuşsa da bu istem, şu dört eksiklik;

- ülkede demokrasinin tam oturmamışlığı,
- insan hakları ihlâli,
- ekonomik yapının yetersizliği,
- ülkedeki geri kalmış bölgeler sorunu

gerekçe gösterilerek reddolunmuştur.

Hiç şüphe yok ki, üyeliğe hazırlanmak için her alanda birtakım değişim ve yenileşimlerle ilgili olarak bazı çabaların gösterilmesi ve kurumlarda reformlara gidilmesi kaçınılmazdır. Nitekim bu bağlamda, 21-22 Haziran 1993'te Avrupa Konseyi top-

lantısında, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerine uygulanacak "Kopenhag Kriterleri" deklare edilmiştir ki, bunlar:

Demokrasi, hukukun üstünlüğü, insan hakları ve azınlıklara saygı gösterilmesini ve korunmasını garanti eden kurumların istikrarının gerçekleştirilmesi;

- İşleyen bir pazar ekonomisinin varlığının yanısıra Birlik içindeki piyasa güçleri ve rekabet baskısına karşı koyma kapasitesine sahip olunması;

• ***Siyasi, ekonomik ve parasal birliğin amaçlarına uyma dahil olmak üzere üyelik yükümlülüklerini üstlenme kabiliyetine sahip bulunulması'***dır.

Üyelik için temel koşul olan, siyasal, ekonomik ve sosyal alanlarda yapılması zorunlu görülen Kopenhag Kriterleri, kuşkusuz Türkiye için gerçekçi ve önemlidir. Çünkü, serbest ekonomi, demokrasi, özgürlük, hukuk devleti, hukukun üstünlüğü, insan haklan, vb. gibi kavramlar, içerisinde yaşadığımız galakside, çağdaş toplumlann olmazsa olmaz ölçütleridir. Nitekim Türkiye, çok geçmeden Gümrük Birliğine girmiş ve bununla ilgili yükümlülükleri 1 Ocak 1996'dan itibaren fiilen uygulamaya koymuştur. Bu suretle Türkiye, üye ülkeler arasındaki kotalan, gümrük vergileri ve diğer eş etkili vergiler ile başka tür dış ticaret engellerini kaldıran, aynca üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulayan bir ülke konumuna gelmiştir (ÇARIKÇI, 2001:306).

b) Katılım Ortaklığı Belgesi / Ulusal Program

AB Konseyi, 10-11 Aralık 1999 Helsinki toplantısında, Türkiye'deki olumlu gelişmeleri ve Kopenhag Kriterlerinin yerine getirilmesi yönündeki reformlann sürdürülmesi niyetini memnuniyetle karşılamış ve "daha önceki AB Konseyi sonuçlan temelinde" bir Katılım Ortaklığı Belgesi (KOB) hazırlanması karan almış; diğer Orta ve Doğu Avrupa aday ülkelerinin çerçeve yönetmelikleri esas alınarak hazırlanmış olan bu KOB, 8 Kasım 2000'de açıklanmışta.

KOB'nin amacı, Türkiye'nin AB Üyeliği yolunda kaydettiği gelişmelerin ışığında çalışma alanlarının önceliklerini ve bu önceliklerin uygulanmasında Türkiye'ye sağlanacak malî olanaklann belirlenmesidir.

Nitekim, KOB'nin amacı esas alınmak suretiyle ***Türkiye, AB mevzuatı ile kendi müktesabatının uyumuna ilişkin Ulusal Programı*** (UP) 6 Nisan 2001 tarihinde (RG No: 24365) yayınlayarak yürürlüğe sokmuştur.

Bununla ilgili birçok alanda çalışmalar yapılmış olup, ben burada detaya girmeksi-

zin, konumuzla ilgisi bakımından, salt "vergileme" ile ilgili Ulusal Programın hükümlerine değinmekle yetineceğim. Buna göre:

"Aynmcı ve koruyucu vergilendirme kesinlikle yasaklanmışüf.

Kurumlar vergisindeki yük farkları sermayenin serbest dolaşımım etkilediğinden İç Pazar hedefi açısından Toplulukta bu alanda kurumlar vergisi ile ilgili iki direktif ve bağlı şirketler arasındaki mali ilişkilerden kaynaklanan örtülü kazancın (kâr) tespiti nedeniyle yapılan vergilendirme sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi için yapılan bir sözleşme bulunmaktadır. Bu alanda çıkarılmış bulunan Topluluk müktesebatı ile Türk mezvuatı örtüşmekte olup, bunlarla ilgili koşullann tam üyeliğin gerçekleşmesinden Önce uygulanması beklenmemektedir. Dolaysız vergilerle ilgili olarak, şu anda Topluluk ve Türk Mevzuatı arasında bir farklılık bulunmadığından tam üyelik öncesinde bir değişiklik yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Türkiye, 1984 yılında AB'nin Altıncı Konsey Direktifini temel model alarak, Önceden uygulanmakta olan sekiz verginin yerini alan Katma Değer Vergisine İlişkin Kanununu 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlayarak yürürlüğe koymuştur. Vergilendirme, muafiyet ve istisnalardaki bir kısım münferit farklılıklar ile orandaki farklılıklar, Türkiye şartlannın özeliklerinden kaynaklanmakla birlikte ay inme ılığı içeren bir nitelik taşımamaktadır. Türk Katma Değer Vergi sistemi temel olarak Topluluk KDV sistemi yaklaşımına uygundur. Gelecekte Topluluk KDV sistemine tam olarak uyumlaştınlma amaçlanmaktadır.

Özel Tüketim Vergileri bakımından yerli ve ithal ürünler eşit oranda vergilendirilmektedir. İthal ürünler üzerindeki koruyucu ve ayınm gözetici uygulamalar Gümrük Birliğinin kurulması ile birlikte ortadan kaldınlmıştır.

AB'de özel tüketim vergisi beş grup mal (madeni yağlar, alkol, alkollü içecekler, tütün ve işlenmiş tütün) üzerinden her ürün kategorisi için ürünün yapısına göre sigaralarda hem nispi hem maktu, diğer ürünlerde maktu tutarlarda alınmakta olup, aynca bu ürünlerin Topluluk içinde vergi antreposu uygulaması çerçevesinde nihai tüketim aşamasına kadar vergisi ertelenmek suretiyle dolaşımına imkan tanınmaktadır.

Türkiye'de ise söz konusu beş büyük mal grubu dışındaki başka mallar üzerinden de ÖTV alınmakta ve bu mallara uygulanan vergi nispeti genellikle nispi olmaktadır. Aynca bu mallann vergi antrepolan uygulaması çerçevesinde dolaşımında, verginin nihai tüketim aşamasına kadar ertelenmesi şeklinde bir uygulama yoktur. Yine bu ürünlerin vergilendirilmesinde yapısal farklılık mevcuttur.

AB'nin özel tüketim vergilerineııyum sağlama sürecinde, farklı kanunlarla düzenlenen özel tüketim vergisi niteliğindeki vergiler tele bîr ÖTV Kanunu ile düzenlenecektir. Bu amaçla hazırlanan tasan henüz yfeaîaşmaıfhştır. Söz konusu tasanda vergi kapsamına giren mallar, verginin könüSu, matrahı, vergiyi doğuran olay, verginin oram ve müteselsil sorumluluk gibi konular düzenlenmiştir. AB'ye uyum sürecinde ÖTV yasa tasansı ilgili Topluluk düzenlemeleri de göz önünde bulundurularak tekrar gözden geçirilecek, gerekli değişiklikler ve ekler yapılarak en kısa sürede yasalaştırılacaktır.

Vergilendirme alanında Topluluk müktesebatma uyum için yapılacak yeni hukuki düzenlemeler, olayın niteliğine göre Bakanlar Kurulu Karan, kanun, yönetmenlik ve tebliğler ile gerçekleştirilecektir." (13).

Yukanda tırnak ("") içinde vermeye çahştığım hususlan Özetlersem;

"Vergilendirme konusunda, Katma Değer Vergisi başta olmak üzere, AB mevzuatı ile büyük ölçüde uyum vardır. Farklılıklar müzakere sürecinde giderilecektir.

Ancak, bu alanda en kısa sürede yapılması gereken, daha önce TBMM'ye sunulmuş olup kadük olan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun bin an önce yasalaşmasıdır".

V-SONUÇ

Buraya dek yapılan açıklamalardan çıkanlabilen ve kayda değer görülen şu hususların belirtilmesinde yarar olduğu kanısındayım:

1-Devlet egemenliğinin mali alandaki yansıması şeklinde kullanılan *vergileme yetkisi,* şüphesiz devletin vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücünün ifadesidir. Bu güç, her ne kadar yürütmenin hareket serbestisini kısıtlıyorsa da, kaynağım halk'tan ve onun parlamentodaki temsilcilerinden almaktadır. Bu suretle, yükümlüleri temsil eden parlamenterlerin nzası alınmış, bireysel haklarla devletin zorunluluklan arasında denge sağlanmıştır.

2-Birlikten güven ve güç doğar genel kuralınca, devletlerin başka devlet ve uluslararası kuruluşlarla anlaşarak, onlarla ortak bazı amaç ve norm saptamalan kaçınılmazdır. Önemli olan, birlikte gerçekleştirilen bir amacın işlevsiz ve durağan bir biçimde sürdürülmesi değil, ona, içerisinde bulunulan yaşamın gerekleriyle örtüşür bir doğurganlık ve hareketlilik kazandırmaktadır. Bu bağlamda, bencil olmayan, ulus-devlet egemenliğine gereksizce dayanmayan, refahı paylaşmaya hazır, özgeci (altruiste) tutum sergileyen, demokrat, hukukun temel ilkelerine ve insan haklarına

saygılı devletlerle varılan ortak consensus (mutabakat)'Ier daha kalımlı ve etkilidirler. Bunun için, yeter ki ulusal/uluslarüstü hukuksal gelişmelerin odağında, bazı dar ve basit yapılı devletlerin yerel ve bölgesel egemenlik konteksi içindeki birtakım olumsuz etkileşim ve gayretlerden uzaklaşılanilinsin.

3-İç hukuk ile diş hukuk, karşımıza "çatışma normu" kavramım çıkarmakta olup, aday olmak istediğimiz AB ülkeleri, anayasalarında egemenlik ve yetki devri ile ilgili gerekli düzenlemeleri -komplekse kapılmadan- yapmış ve uluslararası anlaşmaların üstünlüğünü tanımışlardır. Türkiye, maalesef bununla ilgili anayasal düzenlemeleri, egemenlik kaygısıyla, yapamamış ya da girişimleri oldukça ağırdır. Her ne kadar 17 Ekim 2001 tarih ve 4709 Yasa ile anayasamızın bazı maddeleri değiştuilmişse de, el'an mevcut hükümleri (A.md.15,16,42,90,92 ve 148) irdelendiğinde, normlar hiyerarşisinde, iç hukukumuz ile uluslararası anlaşmaların, söz ve ruh bakımından aynilik sergilemediği görülmektedir. Oysa, uluslararası "örgütlere üye olmak egemenliğin sınırlandırılmasını gerektirmektedir" (14).

4-Aday olmak istediğimiz AB'ne karşı toplumumuzda büyük bir sempati vardır. Nitekim, bizzat AB'ince yaptırılan bir kamuoyu araştırmasına göre (19 Mart 2002 tarihli medya haberleri), Türk halkı, bazı şüphe ve korkularını saklı tutmakla birlikte, adaylık konusunda, Üyeliği bekleyen diğer 12 ülke arasında en çok istekli (2/3 oranına yakın) olanıdır. Her ne kadar, Kopenhag Kriterleri doğrultusunda Türkiye'ye önerilen Katılım Ortaklığı Belgesindeki telkin ve istekler, ilk bakışta, oldukça ağır ve bağımsızlığımızı çerçeveleyen kayıtlarmış gibi gözükse de, aslında istenenler, AB'nin olmazsa olmaz koşullandır. Bu, gereğinden çok alınganlıktır sanınm. Kaldi ki, İMF ile yaptığımız son stand-by anlaşması hükümleri halkımızı yoksullaştırmamış ve egemenliğimizi kısıtlamamış mıdır?!

5-Eğer kepimiz Batı'ya dönük kalacaksa ve Türkiye uygarlık kulvannda yürümeye devam edecekse, yönelik bulunduğu Topluluk (camia) ile yaptığı entegrasyon anlaşmalarının gereğini yerine getirmeli ve hukukunu buna göre reforme etmelidir. Bu bağlamda, mali egemenliğin ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırmasını bilmeli; hiç olmazsa, bu yetkelerini kısmen AB'ne devir etmelidir.

6-KOB'e uygun olarak, koalisyon hükümetimiz, AB Müktesabatının Benimsenmesine İlişkin, değişik alanlarda, bazı düzenlemeler yapmış olup vergilemeyle ilgili ortak politikalar doğrultusunda, özellikle hasılata bağlı vergilerde uyumlaştırma yapılması gayretlerini gündeme taşımış bulunmaktadu". Bu konuda, şahsen pek sorunun olacağı kanısında değilim. Zira, vergi sistemimiz, büyük ölçüde Topluluk devletlerinde uygulanan dolaylı ve dolaysız vergilerle, bazı farkJıhklann dışında, mahiyet ve tatbikat benzerlikleri göstermektedir. Bizdeki asıl sorun, sosyal ve siyasal

bağlamdakilerdir. İdamın kaldırılması, ana dilde eğitim öğretim, komşu ülkelerle olan sorunların giderilmesi, Ayasofya'nın eski haline dönüştürülmesi vb. Bunlar ise, bazı kimseleri, AB'nin dışında yeni alternatifler aramaya itmektedir.

Sonuçtan yapabileceğim çıkarımı tek cümleyle özetlersem, diyebilirim ki; Türkiye, birtakım içsel ve dışsal zorluklara ve engellemelere karşın, AB'nin dışında alternatifler aramamalı; çağdaş hukukun şavkıttığı eksen üzerindeki çabalarını sürdürmeli; kurumlarındaki tutarlı ve rasyonel değişiklikleri hızlandırarak yoluna devam etmelidir.

KAYNAKÇA

A-Telif Yapıtlar

AKAD, Mehmet; Genel Kamu Hukuku» Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

ARON, Raymond; Demokrasi ve Totalitarizm, (Çev: Vahdi HATAY), MilH Eğitim Basımevi, İstanbul, 1976,

BERKİ, Ali Hikmet; Açıklamalı Mecelle, Hikmet Yayınları, İstanbul, 1979.

BİLGE, Necip; Hukuk Başlangıcı, 14. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınlan, Ankara 2000.

BOZKURT, Veysel; Avrupa Birliği, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993.

BURDEAU, Georges; La Democratie, Nouvelle Edition, Ed.du Seuil, Paris, 1966.

CANBOLAT, İbrahim S.; Yeni Dünya ve Türkiye, Ezgi Kitabevi Yayınlan, Bursa, 2000.

CHOSSUDOVSKY, Michel; Yoksulluğun Küreselleşmesi, (Çev: Neşenur DOMANİÇ), Çiviyazılan:41, İstanbul, 1999.

COLLİARD, Claude-Albert; İnstitutions tnternationelles, 5'e Edition, Precis Dalloz, Paris, 1970.

ÇAĞAN, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayını, İstanbul, 1982.

DAV1D, Rene; Les Grandes Systemes de Droit Contemporains, Precis Dalloz, 7'e Edition, Paris 1978.

DOĞAN, İzzettin; Türk Anayasa Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşmesi Sorunu, İ.Ü. Hukuk Fakültesi No:555, İstanbul, 1979.

DUVERGER, Maurice; Elements de Fiscalite, P.U.F, Coll. Themis, Paris, 1976.

EKŞİ, Nuray; Türk Mahkemelerinin Milletlerarası Yetkisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref A.; Yönetim Hukuku, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

GÖZLER, Kemal; Anayasa Hukukuna Giriş, Ekin Kitabevi Yayını, Bursa, 2001; Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayını, Bursa, 2000.

HALLER, Heinz; Maliye Politikası, (Çev: Salih TURHAN), İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1974.

GÜNEŞ, Gülsen; Verginin YasaUığı tikesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.

GÜNUGUR, Haluk; Avrupa Topluluğu Hukuku, 3. Baskı, Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi Yayım, Ankara, 1996.

KAPANI, Munci; Kamu Hürriyetleri, 4. Basım, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1972.

KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KIRMAN, Ahmet; 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, 2. Baskı, Ankara, 1997.

KIZILOT, Şükrü; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 3. Baskı, Yaklaşım Yayuicdık A.Ş., Ankara, 2000.

MEHL, Lucien; Science et Technique Fiscales, t.l, P.U.F., Coll. Themis, Paris, 1959.

METHİBAY, Yaşar; Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlastırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

ÖKÇESİZ, HayrettinChzn); Huk«k Devleti, Alfa Yayınlan, İstanbul, 1998.

ÖNCEL, Muallâ - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

ÖZBUDUN, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınlan, Ankara, 1998.

SELÇUK, Sami; Zorba Devletten Hukukun Üstünlüğüne, 3. Baskı, Yeni Türkiye Yayımı, Ankara, 1999.

TEKİNALP, Gül ören; Milletlerarası Özel Hukuk Bağlama Kuralları, 3. Bası, Beta Yayım Dağıtım, İstanbul, 1986.

TEKİNALP, Gülören - TEKİNALP, Ünal; Avrupa Birliği Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1997.

TÜRK, İsmail; Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi Yayımı, Ankara, 1992.

ULUATAM, Özhan-METHIBAY, Yaşar; Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.

TROTOBAS, Louis; Finances Publiques, 3*e Edition, Precis Dalloz, Paris, 1969.

B - Notlar:

(1) DOÖRUSÖZ, A.Bumin; "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi" iri Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayımı, İstanbul, 2000, s. 136.

(2) Anayasa Mahkemesi, 26/27.09.1967, 336729, AMKD, Sayı:6, Ankara, 1975, s. 23.

(3) Anayasa Mahkemesi, 3.07.1969, E. 69-23/K69-41, Türk İçtiyatları KülÜyatı, 1971, Ciltl, Tercüman Kitapçılık, İstanbul, 1973, s. 789-790./

(4) Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977, E.1977/109, K.1977/131, AMKD, Sayı: 15, s. 568 vd.

(5) ERGİNAY, Akif; "Yeni Anayasamızın Mail Hükümleri" in Prof.Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, s. 62.

(6) BAŞAR, Arif; "Yatırım İndirimi Tutan Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifaü Yapılmasına Gerek Bulunmadığına İlişkin Danıştay Kararının Eleştirisi", Vergi Dünyası, HUD Yayım, Ağustos 2000, Sayı:228, s.40 vd.

(7) ROODMAN, David Malin; "Çevre İçin Pazardan Yararlanmak" in Dünyanın Durumu, (Çev: Sinem Gül), TÜBİTAK TEMA Vakfı Yayınlan, Ankara, 1997, s. 209.

(8) Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985, E.1984/6, K.1985/1, AMKD, Sayı: 21, Ankara 1986, s. 14-15.

(9) ÖZBUDUN, Ergun; "1961 Anayasasına Göre Andlaşmalann Onanması" in Prof.Dr.Ahmet Şükrü Esmer'e Armağan, A.Ü.S.B.F. Yayınlan, No:468, Ankaral981, s. 216.

(10) PALAMUT, Mehmet E; "Anayasamızda Çatışma Normu" in Türkiye Kültür ve Sanat Yıllığı 1986, Yazarlar Birliği Yayım, Ankara, 1986, s. 64 vd.

(11) Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986, E.1985/31, K.1986/11, AMKD, Sayı:22, s.120 vd.

(12) Türkiye - AB İlişkileri, Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara, 2001, s. 89-90.

(13) AB Muktesabatının Benimsenmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, C.I, s. 215-219.

(14) ÇAĞAN, Nami; "1982 TC. Anayasasında Vergilendirme", Prof.Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, A.Ü.S.B.F. Yayınlan, No:522, Ankara, 1983, s. 80.

24 MAYIS 2002 İKİNCİ GÜN

I. OTURUM

Prof.Dr.Tjırgay Berksoy
M.Ü. ÖBF. Maliye Bölümü
Oturum Başkanı

Durmuş Öztek
TC Maliye Bakanlığı
Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü
AB Bağlamında Kamu Maliyesinin
Yeniden Yapılandırılması

Nagihan Oktayer
İ.Ü. İktisat F
Türkiye'nin Avrupa Birliği Bütçesine
Muhtemel Katkısı

Prof.Dr.Nihat Falay
İ.Ü. İktisat F.
Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler

Baran Özeren / Safiye Kaya
Sayıştay
Kamu Hare amalarının Denetimi Bağlamında
Sayıştay'ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması

TARTIŞMALAR

AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM SÜRECİNDE KAMU MALİYESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Durmuş Öztek*
Maliye Bakanlığı

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü

MEVCUT DURUM

• Kamu Mali Yönetiminin ve Bütçenin Kapsamı Dar

-Mevcut Bütçe Kapsamı: Genel Bütçe + Katma Bütçe

-Bütçe Dışı Kamu Harcama Birimleri

- Döner Sermayeler
- Fonlar
- Mahalli İdareler
- Bağımsız Bütçeli Kamu İdareleri
- Vakıflar ve Dernekler
- Yardım Sandıkları

-Bütçe Dışı Dolaylı Kamu Harcamaları

- Yan Mali Nitelikteki İşlemler
- Koşullu Yükümlülükler
- Bütçelendirilmeyen Gelirler
- Dış Proje Kredileri

• Bütçenin yıllık program ve beş yıllık planla bağlantısı kopuk

-Kalkınma Planlarında Belirlenmiş Önceliklerin Uygulanmaya Konulamaması

-Bütçenin Orta Vadeli Bir Planlamaya Dayanmaması

-Çok Yıllı Bütçe Yapılmaması

Bildiri Sayın Durmuş Özlek'İn katılamaması nedeniyle Maliye Bakanlığı Bülçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Daire Başkanı Yüksel Akyol tarafından sunulmuştur.

- **Bütçe Sınıflandmlmasının yetersizliği**

-Fonksiyonel Sınıflandırmanm Olmaması

-Program Bütçe Sistemine Geçilmemesi

-Bütçe Kod Yapısının Ayrıntılı Bütçe Analizine îmkan Vermemesi

- **Bütçe Uygulamasında Harcamacı Birimlerin Yeterli İnisiyatife Sahip Olmaması**
- **Bütçe Uygulamasında Kontrol ve Denetim Fazla Ama Etkisiz Olması**
- **Nakit Bazlı Olması Nedeniyle Bütçenin Sadece Kısa Vadeli Politikalar Oluştur-maya Elverişli Olması**
- **Otomasyon ve Enformasyon Sisteminin Yetersizliği**
- **Muhasebe Sisteminin Dar Kapsamlı Olması ve Uluslar arası Standartlara Uygun Olmaması**
- **Yetki-Sorumluluk Dengesinin lam Olarak Kurulamaması**

İYİ BİR BÜTÇE SİSTEMİ NASIL OLMALIDIR?

- **Makroekonomik İstikrar Sağlamaya Yönelik Olmalıdır.**
- **Kaynak Dağılımında Etkililik Sağlanmalıdır.**
- **Hizmetin Verimli Sunulmasını Sağlamalıdır.**
- **Harcama Siyasi ve İdari Açıdan Denetimi İçin Gerekli Bilgiyi İçermelidir.**

ULUSAL PROGRAMDA ÖNGÖRÜLEN NİHAİ HEDEFLER

- **Kamu Gelir ve Giderlerinin Tahmin Edilmesine İlişkin Sürecin Geliştirilmesi**
- **Bütçe Dışında Kalan Fon Ve Benzeri Yapılanmaların Tasfiyesi**
- **Bütçe Birliği Sağlanmalı Kapsamın Genişletilmesi**
- **Kamu Harcamalarında Şeffaflık**
- **Etkin Bir Mali Denetim**

DEĞİŞİM STRATEJİSİ

- **Avrupa Birliği Standartları İçin Gerekli İdari Ve Yasal Değişiklikleri İçeren Ulusal Belge (politika belgesi)**
- **Mali Yönetim Ve Mali Kontrol İçin Bir Çerçeve Kanun**
- **Kurumsal Yapının Mali Sisteme Uyarlanması**

ULUSAL PROGRAMDA ÖNGÖRÜLEN TEMEL DÜZENLEMELER

1.Siyasi Sorumluluklarla Yönetsel Sorumluluğun tyi Bir Şekilde Tanımlanması, Yetki ve Sorumlulukların Açık Bir Şekilde Ortaya Konulması

2.Kurumsal ve işlevsel Görev ve Sorumlulukların Açık Olarak Tanımlanması

3.Mali Saydamlığın Sağlanmasına Yönelik Olarak Düzenli Bilgi ve Rapor Sağlama Yükümlülüğünün Getirilmesi

4.Bütçe Kapsamının Genişletilmesi

5.Kamuda Muhasebe Birliğinin Sağlanması ve Tüm Saymanlıkların Maliye Bakanlığına Bağlanması

6. Sorumlulukların Bütçe Prosedürüne Müdahalesi Olan Tüm Kişilere Yayılacak Şekilde Uygulanmasının Sağlanması

7.GFS (Government Financial Statistics) ve ESA 95 (European System of Integrated Economic Accounts) Standartlarına Uyumlu Bütçe Kod Yapısı ve Muhasebe Sistemi

8.Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sisteminin Kurulması (Say 2000)

9.Kamu Kumullarının Bütünü İçin Uygulanacak Bir İç Mali Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi

lO.Dcnetim Birimlerinin ve Denetim Elemanlarının Bağımsızlığını Geliştirecek Mekanizmaların Geliştirilmesi

11 .Denetim Hızlandırıcı ve Etkinliğini Artırıcı Yönde tyi Tasarlanmış Bir Koordinasyon ve Bilgi Akış Sisteminin Geliştirilmesi

12.Denetimin Etkili Bir Muhasebe ve Raporlama Sistemine Dayandın İması, Denetim Sonuçlarının Açık ve Ulaşılabilir Olması

13.Risk Analizi Temelinde Ön Kontrollerin Sisteme Dahil Edilmesi

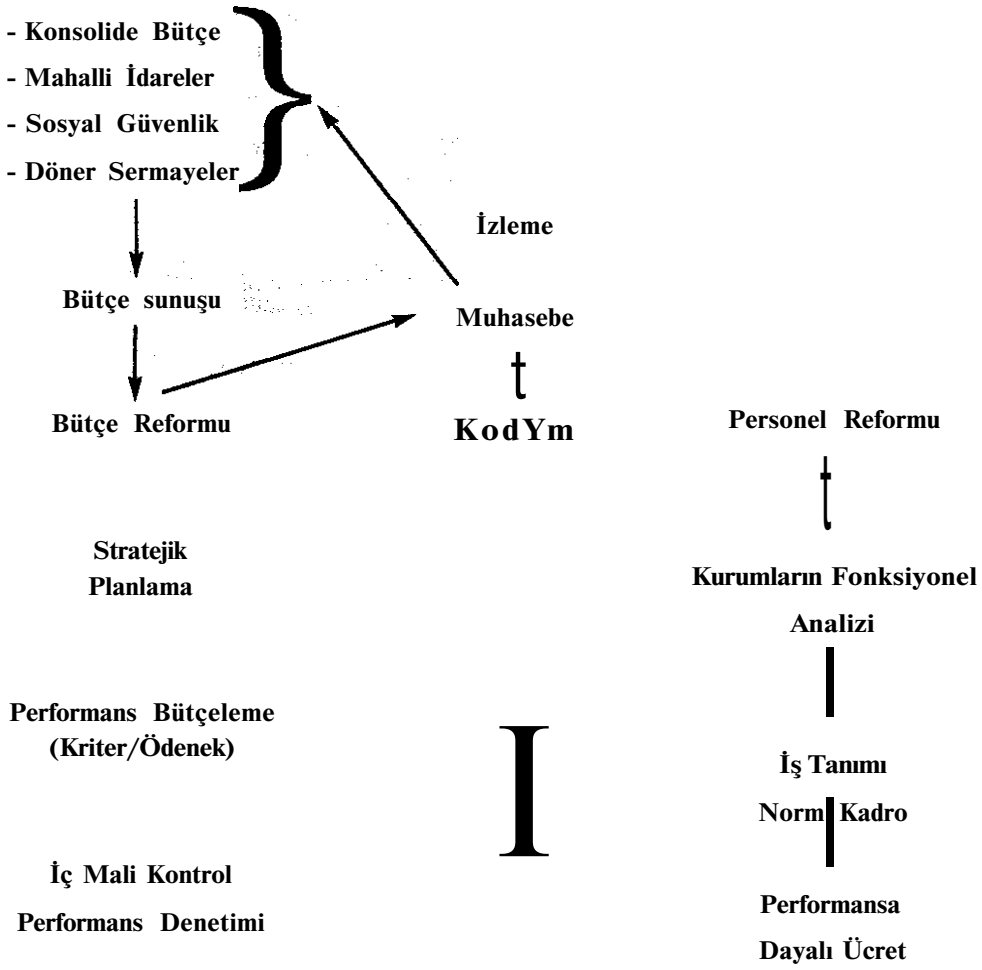
14.Harcama Sonrası İç Mali Kontrolün Maliye Bakanlığına Bağlı Bir Denetim Ünitesi Tarafından Yapılması

15.Dış Denetimin Vize ve Tescil Gibi Harcama Öncesi Kontrol Faaliyetinden Arındırılması, Harcama Sonrası Denetim Faaliyetinin Performans ve Sistem Denetim Yörüngesine Oturtulması

16. Dene tim Metedolojisi ve Klavuzlannın Standartlaştırılması

17. Mal i Yönetim ve Harcamaya İlişkin Kanunların Sadeleştirilmesi

KAMU MALİ YÖNETİM REFORMUNUN GENEL ÇERÇEVESİ



KAMU HARCAMA REFORMU

- **Bütçe Reformu**
- **Muhasebe Reformu**
- **Personel Reformu**

PERSONEL REFORMU

1. Devletin (kamu kurum ve kuruluşlarının) görev ve fonksiyonlarının açık olarak belirlenmesi
2. İş analizleri ve norm kadro uygulaması
3. Performansa dayalı ücret
4. Verimlilik için eğitim

YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemini Bir Çerçeve Kanun Altında Toplamak: Kamu Mali Yönetimi Ve Mali Kontrol Kanunu
- Yeni Bütçe Kod Yapısı
- Yeni Muhasebe Sistemi
- Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sistemi (Say 2000i)

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE MALİ KONTROL KANUNU

- Kamu İhale Kanunu
- Personel Kanunu
- Borç Yönetimi Kanunu
- Sayıştay Kanunu
- Mahalli İdareler Kanunu

ile uyumlu bir bütünlükte olacak ve bu kanunlarda ve diğer ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılacaktır.

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE MALİ KONTROL KANUNUYLA;

- Bütçenin kapsamı genişletilecek -Merkezi İdare Bütçesi:

Genel+Katma+Döner Sermaye+Fon+Bağmışız Bütçeli Kamu İdareleri

-Genel Devlet Bütçesi-.Merkezi İdare+Yerel Bütçeler+Sosyal Güvenlik Kuruluşları

-Bütçe Dışında Gelir Elde Edilmesi ve Harcama Yapılması Önlenecek

-Kamu Gelir ve Giderleri Bütçelerde Yer Alacak

-Merkezi İdare Bütçesi Kanunla Yürürlüğe Konulacak

- **MALİ SAYDAMLIK SAĞLANACAK**

-Harcama Yetkilileri Tarafından Faaliyet Raporları Düzenlenecek

-Bütçe Sorumluları Tarafından Bütçe Uygulama Raporu Düzenlenecek

-Maliye Bakanlığı Tarafından Genel Uygulama Raporu Düzenlenecek

-Bütçe Yılının Aynnülı Kesin Hesabı Düzenlenecek

-Bütçeye İlişkin Raporlar, Muhasebe Verileri ve Mali İstatistikler Kamuya Açık Olacak

• PARLAMENTONUN DENETİMİ

-Bütçenin Müzakeresi

- Bütçenin Uygulanması

-Bütçenin Kesin Hesabının Çıkarılması ve Kabulü

AŞAMALARINDA DAHA KAPSAMLI VE DAHA ETKİN OLACAK

• HARCAMACI BİRİMLERİN BÜTÇE HAZIRLAMA VE UYGULAMADAKİ İNİSİYATİFLERİ ARTIRILACAK

-Harcamacı Birimler Stratejik Plan Hazırlayacak

-Bütçeler Bu Stratejik Planlara Dayandırılacak

-Bütçe Hazırlık Çalışmaları Objektif Verilere Dayandırılacak

-Bütçe Uygulamasına Yapılacak Mali Kontrol Uyarıcı ve Yönlendirici Nitelikte Olacak, Harcama Sürecini Durdurmayacak

-Harcamayı Durdurma Çok Kısıtlı Alanlarda Söz Konusu Olabilecek

-Harcama Sürecine Hız Kazandırılacak

-Yeni Bütçe Kod Yapısı Birimlerin Bütçe Uygulamalarında Daha Aynnülı Bilgi Sahibi Olmalarını Sağlayacak

• YETKİ VE SORUMLULUK BİRLİKTELİĞİ SAĞLANACAK

-Siyasi Sorumlulukla Yönetsel Sorumluluk Birbirinden Ayrılacak

-Yetki ve Sorumluluklar Açık Bir Şekilde Tanımlanacak

-Sorumsuz Yetki ve Yetkisiz Sorumluluk Olmayacak

• ETKİN BİR İÇ MALİ KONTROL SİSTEMİ KURULACAK

-Harcamacı Kuruluşlarda Mali İşlemleri Hazırlamak Ve Yürütmek Üzere Mali Hizmetler Birimi Oluşturulacak

-Harcamacı Kuruluşlarda Harcama Öncesi Mali Kontrol Yapacak Mali Kontrol Yetkilileri Bulunacak

-Harcamacı Kuruluşlarda Harcama Sonrası ve Sistem Denetimi Yapmak Üzere İç Denetçiler Bulunacak

-Mali Kontrol ve İç Denetim Harcamacı Kuruluşlar ve Maliye Bakanlığı Tarafından Gerçekleştirilecek

-Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi İle İç Denetim Sistemini Uyumlaştıran, Standartlarını Belirleyen ve Eşgüdümü Sağlayan Bir Merkezi Organ Kurulacak: İç Mali Denetim Komitesi

YENİ BÜTÇE KOD YAPISI

- Kamusal Faaliyetlerin Kurumsal, Fonksiyonel ve Ekonomik Sınıflandırılması Sağlanacak
- Devlet Faaliyetlerinin Ekonomi Üzerindeki Etkisinin Analizine imkan Verecek
- Uluslararası Standartlara Uygunluk Sağlanacak
- Kamusal Faaliyetlerin Sonuçlan Ölçülebilecek
- Ülkeler ve Dönemler Arası Karşılaştırma Yapılması Kolaylaşacak
- Yeni Bütçe Kod Yapışım Uygulamaya Geçirmek İçin Eğitim Çabşmaları Devam Etmektedir.
- 2002 Yılında Bazı Kurumlarda Pilot Olarak Uygulamaya Başlanılmıştır.
- Pilot Uygulama Yapılan Kuruluşlar:

-Sahil Güvenlik Komutanlığı

-Hazine Müsteşarlığı

-Karayolları Genel Müdürlüğü

-Enerji Ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı

-Ege Üniversitesi

-Hacettepe Üniversitesi

YENİ MUHASEBE SİSTEMİ

- Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi Hesap Planı Oluşturulacak
- Hesap Planı Genel Devleti Kapsayacak

• Genel Devleti Kapsayan Kamu Mali İstatistikleri Oluşturulacak

• GFS ve ESA 95 Standartlarına Uygunluk Sağlanacak

• Genel Devletin Bilançosu Çıkarılacak

• Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Sistemi İçinde Gösterilecek

• Devletin Bütçe Uygulama Ve Faaliyet Sonuçları Ayrı Ayrı Mali Tablolarda Gösterilecek

• Devlet Borçlan Kaynaklan, Vadeleri, Faiz Ödemeleri, Kurumsal Dağılımı ve Kullanım Alanlan İtibariyle Kamu Hesaplan İçinde Yer Alacak

• Varlıklar ve Borçlar Yeniden Değerlemeye Tabi Tutularak Bilanço ve Mali Tablolarda Güncel Değerleri Üzerinden Gösterilecek

• Hesaplar Uluslararası Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Sınıflandırılacak

• Kamu Hesaplan ve Mali İstatistikler Kamuya Açık Olacak

bu suretle şeffaflık ve mali gözetimde uluslararası standartlara ulaşılacaktır.

KAMU MALİ YÖNETİMİ BİLİŞİM SİSTEMİ (SAY2000İ PROJESİ)

• Web tabanlı otomasyon projesi

• Konsolide bütçenin tüm saymanlıklannda kurulmuş ve çalışmalara başlanılmıştır.

• Kamuoyuna doğru ve hızlı bilgi verilebilecek

• Devletin hesabı günlük izlenebilecek

AVRUPA BİRLİĞİ'NE MUHTEMEL BİR TAM ÜYELİK DURUMUNDA TÜRKİYE'NİN BİRLİK BÜTÇESİNE MUTLAK KATKISINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

Araş. Gör. Nagihan Oktayer
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

1. GİRİŞ

Avrupa bütünleşmesinde kurucu devletler tüm olanaklarını birleştirmek suretiyle tek bir güç haline gelmeyi, yüksek bir üretim düzeyine ulaşmayı ve üye ülke halklarının refah seviyesini en üst düzeye çıkarmayı hedeflemişlerdir. Söz konusu hedefe ulaşılabilmesi ise, üye ülkeler arasında ortak bazı politikaların geliştirilmesini ve ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasını gerekli kılmıştır .[379] Ekonomik bütünleşmeden hareketle, siyasal ve sosyal bütünleşmeye ulaşmayı hedefleyen Avrupa Birliği'nde, söz konusu hedefleri sağlamak üzere Birlik tarafından belirlenen ortak politikaları gerçekleştirirken bazı harcamaların yapılması gerekmiş ve buna bağlı olarak bir takım gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmuştur. Söz konusu gelir ve harcama kalemleri, üye ülkelerin ulusal bütçe sistemlerinin dışında, bağımsız bir Topluluk bütçesinin varlığını gerekli kılmıştır.

Avrupa Birliği bütçesi, geçerli olduğu mali yıla ilişkin Birlik gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların gerçekleştirilip uygulanmasına izin veren hukuki bir tasarruftur. Birlik politikalarının yürütülmesine ilişkin harcamalar ile bunların karşılanması için gerekli olan gelirler söz konusu bütçede yer almaktadır.

Birlik bütçesini tarihsel oluşum süreci içerisinde kısaca ele aldığımızda, 1967 yılma kadar Avrupa Birliği'nde çoklu bütçe uygulamasının geçerli olduğu görülmektedir. Bu tarihten önce, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu,Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun birbirinden bağımsız nitelikli kurumlar olmaları ve ayrı ayrı faaliyet göstermeleri nedeniyle, söz konusu kurumların bütçeleri de ayn ayrı hazırlanmakta ve uygulanmaktaydı. Ancak 1965 yılında hazırlanarak 1 Haziran 1967 tarihinde yürürlüğe giren "Füzyon Anlaşması" (Merger Treaty) ile

379 Theo Hitiris, European Union Economics, 4th ed. London, Prentice Hail Europe, 1998, s. 93.

Avrupa Toplulukları birleştirilmiş ve bu tarihe kadar ayn ayn hazırlanıp uygulanan Topluluk bütçeleri de, Avrupa Toplulukları bütçesi altında tek bir çatıda birleştirilmiştir[380] .

Avrupa Birliği'nde söz konusu Anlaşma ile getirilen düzenlemenin ardından, 21 Nisan 1970 tarihinde imzalanan Lüksemburg Anlaşması ile Topluluk bütçesine ilişkin olarak oldukça önemli bir adım daha atılmıştır Yapılan yeni, düzenlemeler ile Avrupa Birliği bütçesi mali anlamda daha özerk bir yapıya kavuşturularak Birlik bütçesinin bugünkü çatısı oluşturulmuştur[381]. Bu çerçede, Topluluk'ta ilk defa "öz kaynaklar sistemi" (own resources system) benimsenerek, giderlerin finansmanın, Topluluğun kendi öz kaynaklan ile karşılanması esası getirilmiştir[382]. Birlik dışındaki Üçüncü ülkelerden yapılan ithalattan alınan gümrük vergileri ve tarımsal ithalattan alman prelevmanlar ile üye ülkelerin katma değer vergisi matrahlarının %1'lik kısmı Topluluğa bırakılarak Topluluğun kendi öz kaynaklarım oluşturması sağlanmış ve böylelikle giderlerin finansmanında yeni bir döneme girilmiştir[383].

Z AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN GELİR KALEMLERİ

Birlik bütçesinin gelir kalemlerini öz kaynaklar ve diğer gelirler olmak üzere iki kısımda ele almak gerekmektedir. Ancak hemen belirtmemiz gerekir ki, Avrupa Birliği bütçesinin temel finansman kaynağını Birliğin öz kaynaklan oluşturmaktadır. Avrupa Birliği Konseyi'nin 21 Nisan 1970 tarihli "Topluluğun Öz Kaynaklanmn, Üye Devletlerden Sağladığı Katkılann Yerini Almasına İlişkin Karar'ı" ile bu tarihten itibaren öz kaynaklar Avrupa Birliği'nin temel finansman aracı haline gelmiştir.

IX. ÖZ KAYNAKLAR

Avrupa Birliği bütçesinin finansmanında öz kaynaklar sistemi dört temel gelir grubundan oluşmaktadır. Bunlar; tanmsal prelevmanlar, gümrük vergileri, katma değer vergisinden elde edilen gelirler ve üye ülkelerin gayi safı milli hasılalarından sağlanan gelirlerler. Birliğin öz kaynaklanm, temel özellikleri itibariyle, üye ülkelerin yetkili organlarının ayrıca karar almasına gerek kalmaksızın, doğrudan Birlik bütçesinin finansmanı kapsamına giren gelirler şeklinde tanımlamak mümkündür.

380 A.e.,s.93.

381 Larry Neal, **Daniel Barbezat, The Economics of the European Union and the Economies** of **Europe,** New York, Oxrbrd University Press, 1998, s. 89.

382 Budget, (Çevrimiçi) http://www.euror*a.eu.in^^

383 1970 yılına kadar olan doneme İlişkin olarak Topluluk giderlerinin finansmanında üye ülkeler tarafından sağlanan katkılar esas alınmıştır.

2.1.1. Tarımsal Prelevmanlar

Tanmsal prelevmanlar, Avrupa bütünleşmesinin ilk kuruluş yıllarına dayanan en eski finansman kaynaklarından biridir. Birlik bütçesinin geleneksel öz kaynağı olarak kabul edilen bu gelirler, Birlik dışındaki üçüncü ülkelerden ithal edilen tarım ürünlerine uygulanan vergilerdir. Bunlar, Avrupa Birliği'nde benimsenen ortak tarım politikası çerçevesinde, Birlik'teki tarımsal üretimi desteklemek ve tarım üreticilerini, düşük dünya fiyatları karşısında koruyarak onlara rekabet gücü sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Prelevmanlar, her yıl, her Ürün için ayrı ayn saptanan Birlik fiyatları ile dünya pazar fiyatları arasındaki farkı içerir. Avrupa Birliği'nde tanmsal ürün fiyatlarının sabit kalmasına rağmen dünya fiyatlannın yıl içinde sürekli değişmesi, Birlik bütçesine aktanlan prelevmanlann da miktar itibariyle dalgalı bir seyir izlemesine neden olmaktadır[384]. Tanmsal prelevmanlara özellikle şeker ve isoglükoz vergilerine de eklemek gerekmektedir. Piyasanın desteklenmesi ya da şekerin düzgün olarak piyasaya sürülmesini sağlamak amacıyla uygulanan bu vergiler Birlik gelirleri içinde özel bir önem taşımaktadır.

Tanmsal prelevmanlann Birlik genel bütçesine aktanlan miktan üzerinden % 10 oranındaki kısmı tahsilat masrafı olarak üye ülkelerde bırakılmakta kalan kısım ise bütünüyle Birlik bütçesine dahil edilmektedir. Avrupa Birliği bütçesi içerisindeki nisbi Önemi yıllar itibariyle giderek azalan tanmsal prelevmanlann 2001 yılı itibariyle toplam bütçe gelirleri içindeki payı %2.1 düzeyinde gerçekleşmiştir.

2.1.2. Gümrük Vergileri

Tanmsal prelevmanlann ardından Avrupa Birliği'nin geleneksel Öz kaynaklarından bir diğerini de gümrük vergileri oluşturmaktadır. Gümrük birliği temeline dayalı bir bütünleşme türü olan Avrupa Birliği'nde, üçüncü ülkelerden yapılan ithalatta ortak gümrük tarifesi uygulanmakta ve bu suretle tahsil edilen vergiler doğrudan Birlik bütçesine aktanlmaktadır[385]. Avrupa bütünleşmesinin ilk yıllannda oldukça önemli bir paya sahip olan gümrük vergilerinin bütçe içindeki nisbi önemi de, tanmsal prelevmanlar da olduğu gibi, yıllar itibariyle giderek azalmış ve söz konusu gelirlerin 2001 yılı bütçesindeki payı %14.5 düzeyinde gerçekleşmiştir.

2.1.3. KDV Matrahından Elde Edilen Öz Kaynak

Avrupa Birliği'nde öz kaynaklar sisteminin en önemli gelir kalemlerinden birini katma değer vergisinden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. 21 Nisan 1970 tarihin-

384 David W. Williams, EC Tax Law, Addison VVesley Longman, 1998, s.43
385 A.e.,s.47.

de alınan kararla katma değer vergisi matrahının %1'Iik taşırımın öz kaynak olarak Birlik bütçesine aktarılmasına karar verilmiştir. Ancak üye ülkelerin katma değer vergisi sistemlerinin önemli Ölçüde farklılıklar göstermesi, söz konusu kaynağın uzunca bir süre kullanım dışı kalmasına yol açmıştır. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması çalışmaları çerçevesinde katma değer vergisine ilişkin olarak çıkarılan 17 Mayıs 1977 tarihli altıncı direktif, bu alanda önemli bir dönüm noktasını oluşturur[386]. Üye ülkeler arasında katma değer vergisi matrahlarının uyumlaştırılması yönünde atılan bu önemli adım, katma değer vergisinin öz kaynak olarak kullanımını öngören 1970 tarihli Topluluk kararını da uygulanabilir hale getirmiştir. Yapılan çalışmaların ardından, katma değer vergisine ilişkin öz kaynağın ilk defa 1979 yılı bütçesinde yer aldığı görülmektedir [387].

Katma değer vergisi matrahlarının belirli bir kısmının öz kaynak olarak kabul edildiği 1970 yılı kararında, söz konusu oran % 1 olarak tespit edilmiştir. Bu karar çerçevesinde, uygulamanın fiili olarak başladığı 1979 yılından itibaren, üye ülkelerin katma değer vergisi matrahlarının % 1 'lik kısmı Birlik bütçesine aktarılmıştır. Ancak 1980'ü yılların ilk yansına gelindiğinde, Avrupa Birliği'ndeki genişleme hareketlerinin de etkisiyle, Birlik bütçesinin gelir kalemleri bütçe harcamalarım karşılayamaz hale gelmiş ve yeni kaynak arayışlarına girilmiştir. Ortaya çıkan bu sıkıntılı süreç neticesinde, 7 Mayıs 1985 tarihinde alınan kararla, katma değer vergisinden elde edilen payın yükseltilmesi yoluna gidilmiş ve söz konusu oran, 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %1 düzeyinden %1.4 seviyesine çıkanlmıştır [m].

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi matrahının, ülkeler bazında Birlik bütçesi finansmanına temel olarak alınması, bütçenin gelir bölüşümüne ilişkin fonksiyonu göz önüne alındığında, bazı sorunlan da beraberinde getirmektedir. Bu sistemde her ülke Birlik bütçesinin finansmanına, kendi katma değer vergisi matrahı ölçüsünde, bir diğer ifadeyle toplam ulusal tüketiminin milli gelirine oranı ölçüsünde katıldığından, tüketim/milli gelir oranının yüksek olduğu ülkeler, diğer Birlik ülkelerine göre, Birlik bütçesine nispi olarak daha yüksek oranda gelir aktarımında bulunmaktadırlar[389]. Konuya ilişkin olarak Birlik ülkeleri arasında ortaya çıkan rahatsızlık neti-

386 Hitiris, a.g.e., s.97.

387 European Commission, The Communİty Budget: The Facts in Figures, Office For Official PubHcatİons of European Communiües, 2000, s.40.

388 Budget; Own resources mechanızm, (Çevrimiçi)htttp://www. europa.eu. int/ scadplus/ leg/en /134011.htm, 6.3.2002.

389 Eser Karakaş, "Avrupa Topluluğu Bütçesinin Finansmanı Konusunda Bazı Düşünceler ve Bütçenin Hazırlanma Prosedürü", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz üçüncü Seri, İstanbul, 1990, s. 121.

cesinde, söz konusu öz kaynağa ilişkin bir tavan belirlenmiş ve üye ülkeler tarafından ödenecek katma değer vergisi matrahının, ödemeyi yapan üye ülkenin GSMH'nın % 55'ini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır[390].

1992 yılında Devlet ve Hükümet Başkanları tarafından gerçekleştirilen Edinburgh zirvesinde katma değer vergisi öz kaynağına ilişkin yeni düzenlemelere gidilmiştir. Bu toplantıda yapılan görüşmeler çerçevesinde, 1994 yılından itibaren gerçekleştirilecek aşamalı bir plân dahilinde, 1999 yılına kadar katma değer vergisi matrahına uygulanacak oranın % 1.4 seviyesinden % 1 seviyesine indirilmesine karar verilmiştir[391].

2.1.4. GSMH'dan Elde Edilen Öz Kaynak

Avrupa Birliği bütçesinde, 1980'li yılların ilk yarısında ortaya çıkan finansal sorunlar, katma değer vergisi öz kaynağında yapılan düzenlemelerle, belirli bir ölçüde giderilebildi. Ancak katma değer vergisine ilişkin olarak yapılan bu düzenleme, Birliğin finansal sorunları açısından kalıcı bir çözüm getirmemişti. Özellikle Avrupa Birliği'nin en önemli politikalarından birini teşkil eden ortak tarım politikası çerçevesinde yapılan harcamalardaki artış, bütçenin gelir-gider dengesini bir hayli zorlamaktaydı. Bu şartlar altında, katma değer vergisine ilişkin olarak yapılan düzenlemenin üzerinden çok geçmeden, Avrupa Birliği bütçesinde ek kaynak arayışı çalışmalarına yeniden başlandı.

Yapılan çalışmalar neticesinde. 1988 yılında. Birliğin öz kaynaklar sistemine yeni bir kaynağın eklenmesine karar verildi. Birliğin öz kaynakları arasında dördüncü sırada yer alması nedeniyle "dördüncü kaynak" olarak da adlandırılan bu yeni kaynak, gayri safı milli hasıla temeline dayalı bir düzenlemeyi içermektedir. Avrupa Birliği bütçesinde, ilk üç kalemden elde edilen gelirlerin Birlik giderlerini karşılayamaması durumunda, mevcut olan açığın, gayri safi milli hasılalar ile orantılı olarak üye ülkelerden karşılanması esası benimsenmiştir[392]. Yapılan bu düzenleme ile Birlik bütçesinin finansmanında, katma değer vergisi matrahı kaleminden, tedrici bir biçimde, gayri safi milli hasıla temeline doğru bir geçiş sağlanmıştır[393].

390 Frank McDonald and Stephen Dearden, European Economic Integration, Longman Group, 1992, s.57.

391 Financİng of the European Union's Budget, (Çevrimiçi)http://www.europa. eu.int/ budget/ index/en.htm 15.3.2002.

392 Hitİrİs, a.g.e., s.97.

393 Karakaş, a.g.m., s. 122.

Uye ülkelerin gayri safi milli hasılalarından elde edilen bu yeni kaynak, 1988 yılından bu yana, Avrupa Birliği bütçesinin gelir-gider dengesinin sağlanmasında önemli bir işlev üstlenmiş bulunmaktadır. Ancak söz konusu kaynağa dayanılarak, bütçe harcamalarının kontrolsüz bir biçimde artışını önlemek üzere Birliğin öz kaynaklarına ilişkin olarak belirli bir sınırlama getirilmesi ihtiyacı duyulmuştur. Söz konusu ihtiyaca istinaden, 24 Haziran 1988 tarihli kararla, Avrupa Birliği bütçesine öz kaynaklar olarak aktarılacak miktarın tavanı, Birliğin toplam gayri safi milli hasılasının belirli bir yüzdesi ile sınırlandırılmıştır. 1988 yılında %1.14 olarak uygulanan bu sınır, 1992 yılında %1.20, 1999 yılında ise %1.27 seviyesine yükseltilmiştir[394]. Günümüzde de geçerli olan bu uygulama çerçevesinde, Birlik bütçesine aktarılan öz kaynaklar toplamı, en fazla, Avrupa Birliği'ndeki gayri safi milli hasılalar toplamının %1.27'si düzeyine ulaşabilmektedir. Söz konusu uygulama gayri safi milli hasıla öz kaynağına dayanılarak, Birlik harcamalarının sınırsızca artışını Önlemek amacıyla getirilen bir kontrol mekanizması niteliğinde olup, yalnızca ulaşılabilecek üst sınırı ifade etmektedir, yıllık bütçelerde Öz kaynaklar toplamının bu sınıra ulaşması zorunlu değildir.

2.2. DİĞER GELİRLER

Avrupa Birliği bütçesinde, Öz kaynaklar dışında kalan gelir türleri "diğer gelirler" olarak anılmaktadır. Bir önceki yıldan kalan bütçe fazlaları, Birliğin yetkili organları tarafından verilen cezalar, gecikme faizleri ve Birlik kurumlarının idari işlemlerinden elde edilen gelirler söz konusu gelir türlerinden bazılarını oluşturur[395]. Bu nitelikteki gelirlerin bütçe içerisindeki ağırlığı bir hayli düşük düzeydedir. 2000 yılı bütçesinde, söz konusu gelirlerin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payı %4.3 düzeyinde gerçekleşmiştir.

3. AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN HARCAMA KALEMLERİ

Avrupa Birliği bütçesinden yapılan harcamalar Birliğin ortak politikaların bir yansımasını ifade etmektedir. Elde edilen bütçe gelirleri ağırlıklı olarak, Birlik tarafından benimsenen ortak politikaları gerçekleştirmeye yönelik tedbirlerin finansmanında kullanılmaktadır. Söz konusu ortak politikalar çerçevesinde Birlik bütçesinden yapılan harcamaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

3.1. Ortak Tarım Politikasından Kaynaklanan Harcamalar

Avrupa Birliği'nde ortak tarım politikası çerçevesinde yapılan harcamalar bütçenin

394 A.e-, s.98
395 European Conmmission, The Community Budget: The Facts in Figures, s.17

en önemli harcama kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Avrupa bütünleşmesinin kurucu anlaşmalarında da belirtildiği gibi tarım politikası, Birliğin en önemli ortak politikalarından birini teşkil etmektedir.

Tarım, Birliğin gıda ihtiyaçlarının karşılandığı önemli bir sektördür. Tarımsal üretimin tüm teknik imkanlara rağmen, kontrol edilemeyen bir takım dışsal faktörlere bağlı olması konunun hassasiyetini daha da artırmaktadır. Zira bu alandaki üretim büyük ölçüde tabiat ve iklim koşullarına ve aynca toprağın kalitesine bağlı bulunmaktadır. Dolayısıyla Birliğin her noktasında gıda arzı güvenliğinin sağlanabilmesi bakımından ortak bir tanmsal politikanın izlenmesi kaçınılmazdır .[3%] Diğer yandan tanm ürünleri fıyatlanndaki istikrarsızlık ve bunun sonucunda tanm kesimi üreticilerinin gelirlerinde ortaya çıkabilecek dengesizlik bu alanda ortak bir politikanın benimsenmesini gerekli kılan bir diğer nedendir. Tanmsal ürün talebinin inelastik olmasına karşın, tanm ürünleri arzının yıldan yıla değişken bir yapı arz etmesi tanm ürünleri fıyatlannda dalgalanmalara neden olmaktadır. Tanm ürünü fiyatlannda meydana gelebilecek dalgalanmalar ise tanm üreticilerinin gelirlerinde dengesizliğe yol açacaktır[397] . Netice itibariyle Birlik genelinde bu alanda ortaya çıkabilecek fiyat ve gelir istikrarsızlıklannı önlemek amacıyla ortak bir tanm politikasının izlenmesi gereksinimi doğmuştur.

Avrupa bütünleşmesinin ilk yıllannda üye ülkelerin tanmsal yapılan önemli ölçüde farklılıklar arz etmekteydi. Tanmsal nüfusun toplam nüfusa oranı, tanmın gayri safi milli hasılaya katkısı, tanmsal ürünlerin dış ticaretteki payı, tarımda uygulanan üretim yöntemleri ve teknoloji kullanımı, verimlilik ve bu alanda çalışan kimselerin gelir düzeyleri, üye ülkeler arasında önemli ölçüde farklılaşabilmekteydi.

Avrupa bütünleşmesinin kumcu anlaşmalarından Roma Anlaşmasında, tanm sektöründe, üye ülkeler arasındaki bu farklı yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla ortak bir tanm politikasının belirlenmişi öngörülmüştür. Ortak tanm politikasının amaçlan Anlaşmanın 39'uncu maddesinde ortaya konmuştur. Bunlar:

- teknolojik ilerlemenin özendirilmesi, tanmsal üretimin rasyonelleştirilmesi ve üretim faktörlerinin optimal kullanımının sağlanması yoluyla tanmda verimliliğin artırılması,

- tanmsal nüfusun gelirinin yükseltilmesi ve bu sektörden geçimini sağlayan kimselere daha iyi bir yaşam standardının sağlanması,

396 Rıdvan Karluk, Avrupa Birliği ve Türkiye, Beta Yayımcılık, 1994, s.100.
397 Hitiris, a.g.e., s. 184

- tanmsal,ürün arzının güvence altına alınması,

- tarım ürünlerinin tüketicilere uygun fiyatlarla ulaştınlmasının sağlanması şeklinde ifade edilmiştir.

Avrupa Birliği'nde ortak tanm politikası üç temel ilke üzerine oturtulmuş bulunmaktadır. Söz konusu ilkeler, "Tek Pazar ilkesi"," Topluluk Tercihi İlkesi" ve "Mali Dayanışma İlkesidir"[398] .

Tek pazar ilkesi, her bir tarım ürünü için tek ve ortak bir Birlik pazannın kurulmasını ifade eder. Bu ilke gereğince tanmsal ürünler. Birlik içinde bir üye devletten diğerine serbestçe dolaşabilmeli, serbest dolaşımı engelleyici nitelikteki gümrük vergileri, miktar kısıtlamaları ve eş etkili mali tedbirler kaldınlmahdır.

Ortak tarım politikası ile tanm sektöründe diğer sektörlerden farklı olarak, serbest rekabet kurallarından uzak ve Birlik organlan tarafından yönlendirilen merkezi-müdahalecİ-destekleyici bir fiyat ve pazar rejimi uygulanmasına geçilmiştir. Bu uygulamada her bir ürün veya ürün grubu için ortak tarım politikası ilkelerine bağlı olarak destekleyici nitelikte farklı fiyat ve pazar rejimlerini içeren ortak piyasa düzenleri oluşturulmuştur[399].

Avrupa Birliği genelinde ortak bir tanm politikasının oluşturulmasında benimsenen ikinci temel ilke tanmsal ürünlerin satın alınmasında Birlik üreticilerine, üçüncü ülke üreticileri karşısında öncelik tanınmasıdır. Topluluk tercihi ilkesi olarak da anılan bu ilke çerçevesinde Birlik'teki üreticilere düşük dünya fiyatlan karşısında rekabet gücü sağlanır. Birliğin üçüncü ülkelere karşı benimsediği fiyat sisteminin temelinde "eşik fiyat" uygulaması yer almaktadır. Düşük dünya tarım fiyatlannın Birlik'teki tanm üreticilerine zarar vermemesi amacıyla ithal edilen tanmsal ürünlerin Birlik içine girişinde ithal fiyatı üzerine gümrük vergileri ve tanmsal prelevmanlar eklenerek ithal edilen ürünün belirli bir eşik fiyattan Birliğe girmesine imkân tanınır.

Diğer yandan Birliğin izlediği ortak tarım politikası çerçevesinde, ihracat sübvansiyonları da Önemli bir yer teşkil etmektedir. Birlik tarafından tarımsal üretime uygulanan müdahale alımlan neticesinde, Birlik içindeki tanmsal ürün fiyatlannın dünya fiyatlarının bir hayli üzerinde seyretmesi dolayısıyla, düşük dünya fiyatları karşısında rekabet gücünün sağlanabilmesi açısından tarımsal ürün ihracatında sübvansiyon

398 Agricullure, (.çevrimiçi)hıip://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en//l04000.htm 1.3.2002

399 Tayları Kıymaz, Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Temel Ürünlerde Uygulanan Tarımsal Destekleme Politikaları, DPT Yayınlan No:2504, 2000, s 6.

uygulamasında ihtiyaç duyulmaktadır. Düşük dünya fiyatları ile Avrupa Birliği'ndeki yüksek tanmsal ürün fiyatlan arasındaki fark ihracat iadeleri ile giderilmekte ve bu suretle ihracat sübvanse edilmektedir.

Avrupa Birliği'nde ortak tarım politikasına ilişkin temel ilkelerden bir diğeri ise mali dayanışma ilkesidir. Bu ilke çerçevesinde üye devletler ortak tanm politikasının işleyişi ile ilgili tedbirlerin getirdiği mali yükü karşılamakla yükümlüdürler. Tanm politikasının işleyişi için yapılan harcamalar yine bu politikanın işleyişinden elde edilen gelirlerle ve üye ülkelerin katkılanyla Avrupa Birliği bütçesinden karşılanmaktadır.

Avrupa bütünleşmesinin kurucu anlaşmalannda da belirtildiği gibi tarım politikası Birliğin en önemli ortak politikalanndan birini teşkil etmektedir. Roma Anlaşmasının 40. maddesinde, ortak tarım politikası hedeflerine ulaşılabilmesi amacıyla, bir veya birden fazla tanmsal veya garanti fonunun kurulabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, 4 Nisan 1962 tarihinde alman kararla, Topluluğun ortak tarım politikasında kullanılmak amacıyla, "Avrupa Tanmsal Yönlendirme ve Garanti Fonu" (ATYGF) adı altında bir fon kurulmuştur[400]. Söz konusu fon "Tanmsal Yönlendirme" ve "Tanmsal Garanti" olmak üzere iki ana kısımdan oluşmaktadır. Fonun tanmsal yönlendirme bölümü yapısal politikalan finanse ederken garanti bölümü ise fiyat ve pazar politikalannı finanse etmektedir[401] .

Avrupa Tanmsal Yönlendirme ve Garanti Fonu kapsamındaki tarımsal garanti harcamalan, Avrupa Birliği bütçesinin oldukça önemli bir kısmım kapsamaktadır. Ortak tarım politikası çerçevesinde gerçekleştirilen müdahale alımları, stoklama yardımları, üretim teşvik primleri, ihracat iadeleri ve telâfi edici ödemeler tanmsal garanti bölümü tarafından finanse edilmektedir.

Avrupa Birliği'nin en eski ve en önemli politikalarından biri olan ortak tarım politikası Birlik'te uzun yıllar başarıyla yürütülmüş olan ancak uygulanan politikalar arasında belki de en çok eleştiri alan ortak politikadır. Ortak tarım politikası çerçevesinde izlenen yüksek fiyat ve sınırsız destekleme ilkelerinin Birlik ülkeleri açısından en önemli maliyeti söz konusu politikanın bütçeye getirdiği büyük yüktür. 1992 ve 1999 yıllarında ortak tarım politikasına ilişkin olarak önemli reform çalışmalan gerçekleştirilmiştir. Ancak tarımsal destekleme harcamaları günümüzde %45'ler seviyesinde olup Birliğin halâ en büyük harcama kalemini teşkil etmektedir. Birlik büt-

400 McDonald and Dearden, a.g.e., s. 131
401 Agriculture, (çevrİmiçi)http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en//İ04000.htm 1.3.2002

çesinin yaklaşık olarak yansını oluşturan tanm politikası harcamalan, Birlik Üyesi ülkelerde, tarım Üreticileri lehine çok önemli bir gelir transferi mekanizması Oluşturmaktadır[402] .

3.2. Yapısal Politikalardan Kaynaklanan Harcamalar

Avrupa Birliği'nde yapısal, sosyal ve bölgesel politikalardan kaynaklanan harcamalar, tanmsal garanti harcamalanndan sonra, Birlik bütçesindeki ikinci büyük harcama kalemini teşkil etmektedir. 2002 mali yılı içerisinde yapısal politikalara ayrılan harcama miktan toplam bütçe harcamalarının % 34.5'i düzeyindedir. Bu nitelikteki harcamalar Birlik üyesi ülkelerin, tek pazann ve ekonomik ve parasal birliğin avantajlarından daha iyi istifade edebilmelerini sağlamak üzere bölgeler arasındaki servet dengesizliklerini azaltma ve istihdam sorununu iyileştirmeye yönelik olarak gerçekleştirilen harcamalardır. Özellikle bölgesel temelde, ekonomik yapıların modernizasyonu, nüfusun yoksul kesiminin sosyal durumunun iyileştirilmesi, nüfus yoğunluğunun az olduğu bölgelerin geliştirilmesi ve işçilerin endüstriyel değişime uyum göstermelerinin sağlanması yapısal politika harcamalan çerçevesinde karşılanmaktadır[403].

Birlik üyesi ülkeler arasında daha güçlü ve kalıcı nitelikte bir ekonomik ve sosyal bütünleşmenin sağlanması amacına dayanan bu harcamalar bazı yapısal fonlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Söz konusu yapısal fonlardan "Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu" (European Regional Development Fund) Avrupa Topluluğu Anlaşmasının 160. maddesine dayanılarak 1975 yılında kurulmuştur. Avrupa Birliği'nde, kalkınmada geri kalmış bölgelerin yapısal açıdan iyileşmelerinin sağlanması ve bölgeler arasındaki dengesizliklerin giderilmesi amacıyla kurulan bu fon çerçevesinde yapılan harcamalar, Avrupa Birliği'ndeki yapısal harcamaların oldukça önemli bir kısmını oluşmrmaktadır[404]. Avrupa Birliği bütçesinde yer alan yapısal fonlardan bir diğeri ise "Avrupa Sosyal Fonudur" (European Social Fund). Söz konusu fon iş ve mesleki oluşum yaranna yapılan harcamalan finanse etmektedir. Yapısal fonlar arasında bulunan Avrupa tanmı yönlendirme fonu ise, tanmsal yapı politikasının oluşumuna katkıda bulunmak amacıyla kurulmuştur.

3.3. Diğer Harcamalar

Araştırma ve teknolojik geliştirme harcamalan, ulaştırma, enerji ve telekomünikas-

402 Karakaş, a.g.m., s. 120.
403 European Commission, The Budget of the European Union, Office for Official Publications of the European Communities, 2000, s. 10.
404 A*, s.11,12.

yon ağının modernizasyonuna ilişkin harcamalar, eğitim harcamalan, idari harcamalar, dış ülkelerle gerçekleştirilen işbirliği anlaşmalan çerçevesinde yapılan harcamalar ve üye ülkelere yapılan geri ödemeler Avrupa Birliği bütçesinin diğer harcamalannı teşkil etmektedir.

Araştırma ve teknolojik geliştirme Avrupa Birliği'nde en çok önem verilen konulardan biri durumundadır. Birlik, üye ülkelerin bu yöndeki çabalarını tamamlayıcı ve destekleyici nitelikte bir araştırma politikasına sahiptir. Avrupa Birliği'nde araştırma ve teknolojik geliştirmeye yönelik çok yıllı çerçeve programlar hazırlanmaktadır. Bu kapsamda düzenlenen son program 1999-2002 dönemine ilişkin olarak hazırlanmış olup 15 milyar euroluk bir bütçeye sahiptir.

4, AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİNİN GELİŞİMİ

4.1.1. Gelir Bütçesinin Gelişimi

Avrupa Birliği bütçesinde öz kaynaklar sistemi, Birlik harcamalannm finansmanında önemli bir yer teşkil etmektedir. Tanmsal prelevmanlar, gümrük vergileri, üye ülkelerin katma değer vergisi matrahlannın belirli bir yüzdesi ve gayri safı milli hasıla temeline dayanan öz kaynaklar, toplam bütçe gelirlerinin %90'ından fazlasını oluşturmaktadır.

Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği bütçesindeki gelir kalemlerinin yıllar itibariyle yüzde dağılımlan yer almaktadır. Tablodan da izlenebileceği gibi çeşitli gelir kalemlerinin toplam bütçe gelirleri içindeki paylan, yıllar itibariyle önemli ölçüde farklılaşan bir seyir izlemiştir. Avrupa Birliği bütçesinde tanmsal prelevmanlann, gümrük vergilerinin ve öz kaynaklar sistemi dışında kalan diğer gelir unsurlannm bütçe içindeki payları giderek azalırken, özellikle katma değer vergisinden ve gayri safı milli hasıladan elde edilen öz kaynakların bütçe içerisinde artan bir öneme sahip oldukları görülmektedir.

TABLO 1

AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇE GELİRLERİNİN YILLAR İTİBARİYLE DAĞILIMI (%)

	1975	1980	1985	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Tanm	9.2	12.2	7.8	4.0	2.6	2.2	2.4	2.0	2.2	2.3	2.1	1.8
Gümrük	49.3	35.9	29.6	22.1	16.7	14.5	15.2	13.3	13.8	13.0	14.5	14.8
Kdv	-	44.2	54.2	59.1	52.2	41.8	42.5	40.9	35.2	38.1	32.7	38.3
Gsmh	-	-	-	0.2	18.9	29.0	33.4	43.0	48.1	42.3	37.5	43.0
Diğer	41.4	7.7	8.4	14.6	9.7	12.5	6.5	0.8	0.7	4.3	13.1	2.1
Toplam	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: European Commission, **The Communİty Budget:** The **Facts in Figures,** 2000

European Commission, **General Budget of the European Union for the Financial Year 2002,** January 2002

1980 öncesi dönemde, Birlik dışındaki üçüncü ülkelerle yapılan ticaretten elde edilen gümrük vergileri, Avrupa Birliği bütçesinin finansmanında oldukça önemli bir rol oynamıştır. Ancak 1975 yılında toplam bütçe gelirlerinin yaklaşık %50'lik kısmını oluşturan gümrük vergisi gelirlerinin bütçe içindeki payı giderek azalmış, 2002 yılma gelindiğinde bu oran %14.8 düzeyine inmiştir. Avrupa Birliği bütçesinde tarımsal prelevmanlar açısından da benzer nitelikte bir gelişimin yaşandığı görülmektedir. Tanmsal prelevmanların toplam bütçe gelirleri içindeki payı 1975 yılında %9.2 düzeyinde iken 2002 yılında bu oran %1.8 gibi oldukça düşük bir seviyeye gerile- •niştir.

Avrupa Birliği bütçesinin en önemli gelir kalemlerinden birini oluşturan katma değer vergisi öz kaynağı, ilk defa 1979 yılı bütçesinde yer almıştır. Uygulamaya konduğu ilk yıllarda matrahın % 1 'i oranında tahsil edilen bu gelir kalemi, Birliğin artan harcamalannı finanse edebilmek amacıyla 1985 yılında %1.4 oranında uygulanmaya başlanmıştır. Alman bu tedbir neticesinde, katma değer vergisi öz kaynağının Birlik bütçesindeki payı 1985 yılında %54 seviyesine yükselmiş, 1990 yılında ise bu oran %59 gibi oldukça yüksek bir düzeye ulaşmıştır.

Avrupa Birliği'ne yeni katılımların da etkisiyle, artan bütçe harcamalarını finanse etmek üzere, katma değer vergisi öz kaynağında meydana gelen bu artışın yarattığı gelir bölüşümsel sorunlar Avrupa Birliği bütçesinde yeni bir öz kaynağın doğuşuna da temel hazırlamıştır.

"Delors öneri paketi" çerçevesinde hazırlanıp, Konseyin 24 Haziran 1988 tarihli karan ile kabul edilen gayri safı milli hasıla öz kaynağı, günümüzde Avrupa Birliği bütçesinin en temel finansman kaynağı durumundadır. Nitekim Avrupa Birliği'nin 2002 yılı bütçesi dikkate alındığında, toplam bütçe gelirleri içindeki en büyük payın gayri safı milli hasıla öz kaynağına ait olduğu görülmektedir. 2002 yılı toplam bütçe gelirlerinin %43'ü gayri safı milli hasıla öz kaynağından oluşurken, ikinci önemli gelir kalemini teşkil eden katma değer vergisi öz kaynağının bütçe gelirleri içindeki payı %38.3, gümrük vergilerinin payı %14.8, tanmsal prelevmanlann payı ise %1.8 düzeyindedir.

Avrupa Birliği bütçesinde 1979-1997 yılları arasında, üye ülkelerin tüketimleriyle orantılı bir finansman şekli benimsenirken, bu tarihten itibaren ağırlıklı olarak ülkelerin ulusal zenginlikleriyle orantılı bir finansman esasına geçilmiştir.

4.1.2. Gider Bütçesinin Gelişimi

Avrupa Birliği bütçesinin gelişimine yıllar itibariyle baktığımızda tanm politikasına ilişkin harcamaların Birlik bütçesinde daima önemli bir yer teşkil ettiği görülmektedir. Avrupa bütünleşmesinin daha ilk kuruluş yıllannda ortak bir tarım politikası geliştirmeye yönelik olarak alman tedbirlerin bütçe üzerindeki yükü yıllar itibariyle azalarak da olsa devam etmiştir.

Tablo 3'de Birlik harcamalannın yirmi yıllık bir döneme ilişkin yüzde dağılımı yer almaktadır. Tablodan da görüleceği gibi 1980 yılında Birlik bütçesinin %71'lik kısmı ortak tanm politikasına ilişkin tedbirleri almakla görevli olan tarımsal yönlendirme ve garanti fonunun garanti kısmına tahsis edilmiş bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle bu dönemde Birlik gelirlerinin $^3/_4$'üne yakın bir kısmı ortak tanm politikasının finansmanına aynlmış bulunmaktadır.

Tanm politikasına ilişkin harcamalann ulaştığı bu yüksek seviye tanmsal üretimi düşük seviyede olan ve bu nedenle tanmsal garanti fonundan yeterince pay alamayan ülkeler tarafından büyük tepkiyle karşılanmış ve neticede Birlik tarafından konuya ilişkin bir takım tedbirlerin alınması kaçınılmaz hale gelmiştir. 1992 ve 1999 yıllannda tanm politikasına ilişkin olarak gerçekleştirilen reform çalışmalan, bu alandaki harcamaların bütçe üzerindeki yükünü azaltıcı nitelikte sonuçlar doğurmuştur.

Alınan tedbirler çerçevesinde Özellikle tahıl sektörüne ilişkin Birlik içi müdahale fiyatlarında indirime gidilmiş ve üreticilerin, fiyat indirimlerinden doğan kayıplarını telafi etmek amacıyla hektar başına doğrudan yardım esasına dayalı bir tazminat mekanizması getirilmiştir[405] . Tahıl dışında kalan sektörlerde ise üretim artışını kontrol etmek amacıyla üretim kotalarının ve müdahale alımına konu olacak azami garanti miktarlarının azaltılması yönünde tedbirlere yer verilmiştir.

Alınan tüm bu tedbirler çerçevesinde 2000'li yıllara gelindiğinde tarımsal garanti harcamalarının bütçe içindeki payının %45'ler seviyesine gerilediği görülmektedir. Avrupa Birliği bütçesinde tanmsal harcamalara ayrılan payın giderek azalmasına karşın yapısal fonlara ilişkin harcamalann artan bir seyir izlediği dikkat çekmektedir. Zira 1980 yılında Avrupa Birliği bütçesinin % 11.4'ü yapısal fonlara aynhrken bu oran 2000'li yıllara gelindiğinde %35.4 seviyesine yükselmiştir. Yapısal fonlardaki bu artış özellikle bölgesel kalkınma harcamalanndaki artıştan kaynaklanmaktadır.

5. Avrupa Birliği'ne Muhtemel Bir Tam Üyeliğin Birlik Bütçesi Üzerine Etkileri

Altı Baü Avrupa ülkesinin çekirdeğini oluşturdukları Avrupa bütünleşme süreci yaşadığı dört büyük genişlemenin ardından günümüzde on beşler Avrupası olarak yoluna devam etmektedir. Aralık 1997'de gerçekleştirilen Lüksemburg zirvesinin ardından ise, yeni üye devlet adaylannm isimleri resmiyet kazanmış bulunmaktadır. On beşler Avrupası'ndan yirmi sekizler Avrupası'na doğru giden yolda Avrupalı devletler, daha önce yaşanmış olan dört büyük genişlemenin de verdiği tecrübe ile söz konusu genişleme sürecine daha büyük bir ihtiyatla yaklaşmaktadırlar. Zira 1 Ocak 1986 tarihinde İspanya ve Portekiz'in Birliğe katılımı ile gerçekleşen üçüncü genişleme hareketinin Birlik ekonomisi açısından yarattığı sonuçlar, Birlik üyesi ülkelerin bu tarihten sonraki genişleme hareketlerine karşı daha büyük bir hassasiyet göstermelerine neden olmuştur. Özellikle İspanya'nın büyük bir tanm ülkesi olması ve Birlik bütçesine getirdiği yük bu alanda gösterilen hassasiyetin temel nedenlerinden birini teşkil etmektedir.

Birliğe adaylık başvurusunda bulunan diğer tüm ülkeler açısından olduğu gibi Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımına ilişkin olarak da siyasi ve ekonomik kriterler göz önüne alınarak gerçekleştirilen bir değerlendirme sürecinden geçilmektedir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üye sıfatıyla kabulü siyasi bir tercih olduğu kadar, gerek Birlik ülkeleri açısından gerekse Türkiye yönünden ekonomik sonuçları itibariyle de önem taşımaktadır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımının yaratacağı ekonomik sonuçlar Birlik bütçesinin gelir ve harcama kalemlerinin bir yansıması

405 Neal and Barbezat, a.g.e., s.97

olarak kendini gösterecektir. Bu anlamda gerek Türkiye gerekse Avrupa Birliği açısından Türkiye'nin Birliğe kaülımın yaratacağı bütçesel etkilerin genel bir çerçevede değerlendirilmesi Önem taşımaktadır.

Türkiye'nin Birlik bütçesine yapacağı katkı ve Birlik bütçesinden alacağı payın toplamı sonucunda ortaya çıkacak olan net katkının yönü ve büyüklüğü, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımının yaratacağı ekonomik sonuçlara ilişkin önemli bir göstergedir.

Çaüşmamızın bu son kısmında Avrupa Birliği bütçesinin gelir ve harcama kalemleri dikkate alınarak, Türkiye'nin Birlik üyesi ülkeler arasında yer alması durumunda, Birlik bütçesinden alacağı pay ve yapacağı katkının yönü ve büyüklüğü hakkında genel bir değerlendirme yapılmaya çalışı lacaktır.

Bilindiği gibi Avrupa Birliği bütçesinde öz kaynaklar sistemine dayalı bir finansman yöntemi benimsenmiş olup, üçüncü ülkelerle yapılan ticaretten elde edilen tanmsal vergiler, gümrük vergileri ve üye ülkelerin KDV matrahlannın %1'lik kısmı Birlik bütçesine aktanlmakta, bütçenin söz konusu gelirler ile finanse edilemeyen kısmı ise gayri safı milli hasılalar ile orantılı bir biçimde Birlik üyesi ülkerden karşılanmaktadır. Söz konusu gelir kalemleri itibariyle Türkiye'nin 2001 yılına ilişkin olarak Birlik bütçesine katkı tahmini yaklaşık değerler itibariyle şu şekildedir:

TABLO 4

TÜRKİYE'NİN BİRLİK BÜTÇESİNE 2001 YILI KATKİ TAHMİNİ

	(TL)	(EURO)[406]
Tarımsal Vergiler	20 000 000 000 000	18 374 910
Gümrük Vergisi	383 000 000 000 000	349 123 293
KDV	675 055 550 000 000	615 587 350
GSMH	885 517 547 000 000	807 508 952
TOPLAM	1 963 573 097 000 000	1 790 594 505

406 1 Euro: 1 096 604 TL

TÜRKİYE'NİN 2001 YILINDAKİ TARIMSAL ÜRÜN İTHALATINA İLİŞKİN VERGİ GELİRİ : 20 000 (milyar TL)
: 18 374 910 Euro

TÜRKİYE'NİN 2001 YILI TARIM DIŞI GÜMRÜK VERGİSİ GELİRİ
: 383 000 (milyar TL)
: 349 123 293 Euro

TÜRKİYE'NİN 2001 YILI KDV GELİRİ TOPLAMİ (ithalde+dahilde)
: 12 151 000 (milyar TL)

KDV MATRAHI[408] : 67 505 555 (milyar TL)

KDV MATRAHINDAN BİRLİK BÜTÇESİNE AKTARILACAK PAY[409]
675 055 550 000 000 TL
615 587 350 Euro

TÜRKİYE'NİN 2001 YILI GSMH'sı[410] 179 480 077 000 000 000 TL
163.6 milyar Euro

TÜRKİYE'NİN GSMH'sına DAYALİ OLARAK BİRLİK BÜTÇESİNE AKTARMASI GEREKEN TUTAR[411] : 885 517 547 000 000 TL
: 807 508 952 Euro

Konunun harcamalar boyutuna baktığımızda ise, Avrupa Birliği bütçesinde ortak tarım politikasından kaynaklanan harcamaların geçmişte olduğu gibi günümüzde de önemini koruduğu görülmektedir. Zira, daha önce de ifade edildiği gibi, 2002 yılı bütçesinin yarısına yakın bir kısmı (%45.1) tanmsal garanti harcamalarının finansmanına ayrılmış bulunmaktadır. Bu çerçevede Birlik bütçesinden üye ülkelere aktarılan kaynakların büyük bir kısmı da tarımsal garanti harcamaları kapsamında aktanlan gelirlerdir.

407 TC. Maliye Bakanlığı, 2002 **Yılı** Bütçe Gerekçesi, Ankara, 2002.
408 Ortalama katma değer vergisi oranı %18 olarak alınmıştır.
409 Katma değer vergisi matrahının %1'lik kısmını ifade etmektedir.
410 {Çevrimiçi)http://www.tcmb.gov.tr/evds.htm, 3.3.2002
411 Tarımsal vergiler, gümrük vergileri ve katma değer vergisi öz kaynağından elde edilen gelirlerin söz konusu yıla ilişkin Birlik harcamalarını karşılayamaması durumunda, açık kalan kısım, üye ülkelerin gayri safi milli hasılaları ile orantılı bir biçimde dağıtılmaktadır. 2001 yılında bütçe açığını karşılamak üzere üye ülkelerin milli gelirlerinin 0. 4933793'ü Birlik bütçesine aktarılmıştır. Türkiye için yapılan hesaplamada da söz konusu oran milli gelire uygulanmak suretiyle Birlik bütçesine aktarılacak tahmini GSMH payına ulaşılmıştır.

TABLO 5 BİRLİK HARCAMALARININ ÜYE ÜLKELERE GÖRE DAĞILIMI (%)

	Tarım	Yapısal	Diğer
BELÇİKA	2,4	1,4	12,2
DANİMARKA	3,2	0,5	3,5
ALMANYA	14	13,6	15,7
YUNANİSTAN	6,4	10,1	3,5
İSPANYA	13,6	18,5	5,7
FRANSA	22,2	9,1	13,1
İRLANDA	4,2	3	1,7
İTALYA	12,5	18,7	11,2
LÜKSEMBURG	0,1	0	1,5
HOLLANDA	3,6	1,7	6,1
AVUSTURYA	2,5	0,9	2,1
PORTEKİZ	1,6	8,7	3,7
FİNLANDİYA	1,8	2	2,2
İSVEÇ	2	0,8	3,2
İNGİLTERE[412]	10	10,7	14,7

Kaynak: European Commission, **Allocation of EU Expenditure by Member State,** September 2001

Tablo 5'de üye ülkelerin harcama kalemleri itibariyle Birlik bütçesinden aldıkları paylar yer almaktadır. Birliğin tanm politikası çerçevesinde yaptığı harcamalardan en fazla pay alan ilk dört ülkenin Fransa, Almanya, İspanya ve İtalya olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği bütçesinin yansına yakın bir kısmını oluşturan tanmsal harcamaların %22.2'si Fransa'ya, %14'ü Almanya'ya, %13.6'sı İspanya'ya ve %12.5'lik da kısmı İtalya'ya aktarılan kaynaklardan oluşmaktadır. Diğer taraftan konuya üye ülkelerin Birlik bütçesine yaptıkları katkılar dikkate alınmaksızın, bütçeden aldıklan toplam kaynaklar açısından bakıldığında (tarım+yapısal fonlar+diğer) yine

412 Tarımsal yüzde rakamı, İngiltere'ye yapılan düzeltme ödemesini içermektedir,

Fransa, ispanya, **İtalya** ve Almanya'nın en çok kaynak **aktarılan ülkeler arasında yer** aldıkları **görülmektedir**[413]**. Söz konusu Ülkeler,** Avrupa **Birliği ülkeleri arasında en yüksek tanmsal üretim değerine sahip olan ülkelerdir. 2001 yılı itibariyle Fransa'nın tanmsal üretim değeri 33.4 milyar Euro iken İspanya'da bu değer 23.9 milyar Euro, İtalya'da 29.5 milyar Euro, Almanya'da ise 18.9 milyar Eurodur**[414]**. Avrupa Birliği bütçesinden Üye Ülkelere aktarılan bütçe kaynaklarım bu** genel **çerçevede değerlendirdiğimizde, üye ülkelerin tanmsal üretim büyüklüklerine** paralel **bir kaynak aktarım mekanizmasının işlemekte olduğu dikkat çekmektedir.**

TABLO 6

BİRLİK BÜTÇESİNE NET KATKI (2000)

	BİRLİK BÜTÇESİNDEN ALINAN PAY (m», euro)	BİRLİK BÜTÇESİNE KATKI(mUyon euro)	NET KATKI
BELÇİKA	1 958.0	3 388,6	-1 430,6
DANİMARKA	1615,1	1684,8	-69,7
ALMANYA	10232,8	21 774,9	-11 542,1
YUNANİSTAN	5 570,9	1 333,8	4 237,1
İSPANYA	10 900,7	6 445,4	4 455,3
FRANSA	12 187,7	14 510,9	-2 323,2
İRLANDA	2 600,2	1 074,4	1 525,8
İTALYA	10 770,9	10 999,9	-229.0
LÜKSEMBURG	105,5	185,4	-79,9
HOLLANDA	2 226,7	5 496,7	-3 270.0
AVUSTURYA	1 384,5	2 093,6	-709,1
PORTEKİZ	3 245,6	1 255.0	1 990,6
FİNLANDİYA	1 380.0	1 225,7	154,3
İSVEÇ	1 194,5	2 632,9	-1 438,4
İNGİLTERE	7 768,2	13 867.0	-6 098,8

Kaynak: European Commission, Allocation of EU Expenditure by Member State, September 2001.

413 Bkz. Tablo 6
414 Bkz. Tablo 7

Konuya Türkiye açısından baktığımızda ise, Avrupa Biri iği'ne "tam üye" sıfatıyla katılım durumunda, diğer ülkeler gibi Türkiye de, bir yandan Birlik bütçesinin finansmanına katılmakla yükümlü olacak ancak diğer yandan, belirlenen esaslar dahilinde. Birlik bütçesinden pay almaya da hak kazanacaktır. Avrupa Birliği'nin izlediği ortak politikalar doğrultusunda şekillenen harcama politikası dikkate alındığında, Avrupa Birliği bütçesinden Türkiye'ye, özellikle tanmsal garanti fonu çerçevesinde. Önemli miktarda bir kaynak aktarımının gerçekleşmesi gerekmektedir. 2001 yılı itibariyle Türkiye'nin tanmsal üretim değeri 21.2 milyar Eurodur[415]. Birlik üyesi ülkeler arasında, bütçeden en fazla pay alan ülkelerden Almanya ve İspanya'nın tanmsal üretim değerlerinin sırasıyla 18.8 ve 23.9 milyar Euro olduğu göz önüne alındığında, Türkiye'nin Birlik bütçesinden alacağı payın büyüklüğü de asgari tutarlar itibariyle ortaya çıkmaktadır. 2000 yılında Birlik bütçesinden Almanya'ya aktanlan toplam kaynak miktan 10.2 milyar Euro, İspanya'ya aktanlan toplam tutar ise 10.9 milyar Eurodur,

415 Bkz. Tablo 7

TABLO 7 TARIMSAL ÜRETİM DEĞERİ

(2001)

	GSMH (milyar euro)	TARIMIN GSMH İÇİNDEKİ PAYI %)	TARIMSAL ÜRETİM DEĞERİ (mil. eur)
BELÇİKA	259,6	1,1	2 855
DANİMARKA	183,7	2	3 674
ALMANYA	2096,8	0,9	18 871
YUNANİSTAN	129	6,8	8 772
İSPANYA	647	3,7	23 939
FRANSA	1454,3	2,3	33 448
İRLANDA	117,2	2,6	3 047
İTALYA	1228,5	2,4	29 484
LUKSEMBURG	22,5	0,6	135
HOLLANDA	434	2,2	9 548
AVUSTURYA	213,9	1,2	2 566
PORTEKİZ	121,3	2,4	2911
FİNLANDİYA	139,3	0,9	1 253
İSVEÇ	244,9	0,7	1 714
İNGİLTERE	1539,6	0,7	10 777
TÜRKİYE	163,6	13	21 268

Kaynak: European Commİssion, European Economy, Number 72.

European Commissİon, Agriculture in the European Union Statistical and Economic Information 2001, January 2002.

Diğer yandan Avrupa Birliği bütçesinin önemli harcama kalemlerinden bir diğerini teşkil eden bölgesel kalkınma harcamalan çerçevesinde İspanya, Birlik ülkeleri arasında, söz konusu fondan en yüksek payı alan İki ülkeden biri durumundadır. Ekonomik göstergeler dikkate alındığında Bölgesel Kalkınma Fonu'ndan Türkiye'ye ak-

tanlacak olan kaynak miktarının, İspanya'ya aktanlan kaynak miktanndan daha düşük olamayacağı tahmin edilmektedir. Bu çerçevede, gerek tanmsal üretim değerleri gerekse temel ekonomik göstergeler dikkate alınarak, üye ülkelerin Birlik bütçesinden aldıklan paylar genelinde değerlendirildiğinde, tam üyelik durumunda, Türkiye'ye Birlik bütçesinden aktanlacak payın 10 milyar Euronun altında olamayacağı tahmin edilmektedir. Bütçenin gelir kısmına ilişkin olarak Türkiye'nin yapması gereken katta tutan dikkate alındığında, yapılan katkının yaklaşık beş katı tutannda bir kaynak transferinin gerçekleşmesi söz konusu olmaktadır.

Ulaştığımız sonuçlar, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımı neticesinde Birlik bütçesine yapacağı katkıya ilişkin tahmini değerlerdir. Bu konuda net rakamlara ulaşma imkânı bulunmamaktadır. Ancak elde ettiğimiz rakamlar, Türkiye'nin Birlik bütçesine yapacağı katkının yönü ve büyüklüğü hakkında önemli bir göstergedir.

SONUÇ

1950'li yıllarda altı kurucu üye ile başlayan Avrupa bütünleşme süreci günümüzde on beşler Avrupası olarak yoluna devam etmektedir. Avrupa Birliği'nde yaşanan dört genişleme hareketinin yarattığı ekonomik etkiler, Birliğin daha sonraki genişleme politikasını da önemli ölçüde etkilemiştir. Özellikle 1986 yılında Birliğe katılan İspanya'nın Birlik bütçesine getirdiği yük bu konudaki hassasiyetin temelini teşkil etmektedir.

Bugün, Avrupa bütünleşmesinde yirmi sekizler Avrupası'na doğru giden bir değerlendirme süreci yaşanmakta ve Türkiye de uzunca bir süredir bu süreçte yer almaktadır. Türkiye diğer aday ülkelerle karşılaştırdığında nüfus ve yüzölçümü bakımından çok daha büyük bir ülkedir. On iki aday ülkenin toplam nüfusu ve yüzölçümü, Türkiye'yi bir nebze geçebilmekte, Polonya dışında kalan on bir aday ülke ise Türkiye'nin büyüklüğünün çok daha gerisinde kalmaktadır.

Türkiye'nin ve diğer aday ülkelerin Birliğe katılımlannın yaratacağı ekonomik etkiler, Birlik bütçesinin gelir ve harcama kalemlerinin bir yansıması olarak kendini gösterecektir. Türkiye'nin büyük bir tanm ülkesi olması, yüksek işsizlik oranı ve bölgeler arasındaki ekonomik dengesizlikler, Birliğe katılımını önemli ölçüde etkileyecek olan faktörlerdir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımı durumunda, gerek ortak tanm politikası çerçevesinde ve gerekse yapısal fonlar dahilinde büyük miktarda bir kaynak aktanmmın gerçekleşmesi gerekmektedir. Söz konusu politikalar çerçevesinde Birlik bütçesinden Türkiye'ye aktanlacak olan kaynaklar, Türkiye'nin Birlik bütçesinin finansmanına yapacağı katkı ile karşılaştmldığında, ortaya büyük ölçekte bir negatif katkının çıktığı görülmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri arasında, Birliğin mali imkânlanndan en fazla yararlanan ülke İspanya'dır. Ancak İspanya'nın bile, 2000 yılı itibariyle Birlik bütçesinin finansmanına sağladığı katkı 6.4 milyar eu-

ro iken, bütçeden aldığı pay 10.9 milyar eurodur. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımının Birlik bütçesine getireceği negatif katkı ise çok daha büyük bir gelir transferini gerektirmektedir. İktisadi anlamda ortaya çıkan bu sonuç, kanımızca Türkiye'nin Birliğe katılımım etkileyecek olan en önemli faktörlerdendir.

TABLO 2

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
ATYGF Garanti H.	11291,9	11063,7	12259,8	15785.8	18330,4	19727,8	22118,1	22950.1	26395.2	24401,4	25604,6
Yapısal Fonlar	1808.5	3566,8	4570,1	4081,3	3220	3702,9	5664,7	5859.6	6419,3	7945,1	9591,4
ATYGF Yön.	314,6	539,9	650,8	575,3	595,6	685,5	771,2	789,5	1140,9	1349	1825,3
ABKF	793,4	2406,5	2905.4	2306.6	1412,5	1610	2456.7	2560,1	2979,8	3920	4554,1
ASF	700,5	620,4	1013,9	1199.4	1211,9	1407,4	2436.8	2510	2298.6	2676.1	3212
Diğer Fonlar	-	-	-		-		-	-	-	-	-
Araştırma	364,2	311,6	437,3	1345,5	1660	677,9	775,4	964,4	1129,5	1517,5	1790,3
Dış Eylem	603,9	738,4	891,2	901,3	996,5	963,8	1057,3	809,2	768,1	1044,3	1430,6
İdari Hare,	829.9	941.8	1048,2	1 i 08.2	1212,9	1304,8	1533,9	1696,9	1906,1	2069.8	2332,9
Gen Ödemeler	958.9	1103,7	1263	1283,9	1661,6	1490,1	3526	2807,8	4403.6	3779	3313,1
Toplam	15857,3	17726	20469,6	24506	27081,4	27867,3	34675,4	35088	41021,8	40757,1	44062,9

AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇE HARCAMALARININ YILLAR İTİBARİYLE DAĞILIMI

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	(998	1999	2000	MI	002
ATYGF Garanti H.	31103,2	31254,5	34935,8	32952.8	34490,4	39324,2	40423	39068	39468,6	41493,9	43797,7	44505,1
Yapısal Fonlar	13971	18378,3	20478,5	15872,1	19223,3	24624,1	26285,1	28624,1	30377.4	31957	32875,8	34002,5
ATYGF Yön.	2085,4	2857,9	2914,2	2476.5	2530,6	3360,3	3580	3521,5	3774	3510,4	2624,9	2638,9
ABKF	6306.8	8564,8	9545,6	6331.2	8373,6	10610.3	11521,4	11779,2	14006,5	14226,4	15726,3	16715,8
ASF	4030	4321.1	5382,6	4315,4	4546,9	6031,6	6(43,4	7602,8	7245,8	7675	9264.6	8962.9
Diğer Fonlar	-	-	795	1246.6	1947,4	2293,8	2809.9	2743,7	3303,6	3298	4156,1	5684,9
Araştırma	1706,3	1903,2	2232,5	2480,8	2477.9	2878,7	2981.6	2968,7	2629,2	3600	3920	4055
Dış Eylem	2209.6	2140,6	2857,5	3055,2	3406,2	3855	3822,6	4159,7	4729,5	5541,6	8340.7	8314
idari Hare,	2618.7	2877,6	3319,1	3541,7	3870,3	4011,1	4195.5	4171,3	4111,4	4725.3	4904,3	5176,8
Geri Ödemeler	1901,8	1935,9	960,1	1370,5	3079.3	2339	2111.3	1886.4	2175,6	2122,8	2400,3	2581,3
Toplam	53510,6	58490,1	64783,5	59273,1	66547,4	77032,1	79819.1	80878,2	83491,7	89440.6	96238,8	98634,7

European Commission, General Budget of the European Union for the Financial Year 2002, January 2002

TABLO 3

AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇE HARCAMALARININ YILLAR İTİBARİYLE DAĞILIMI

	9B0	1981	1962	1983	1984	1985	198«	1*87	1988	1989	I9M
ATYGF Garanti H.	1,2	2.4	9,9	4,4	7.7	0,8	3,8	5.4	4.3	9,9	8.1
Yapısal Fonlar	1.4	0.1	22,3	16,7	11,9	13,3	16,3	16,7	15,6	19,5	21,8
ATYGF Yön.	2,0	.0	3,2	2,3	IX	2,5	,2	2,3	2,8	3,3	4,1
ABKF	.0	3.6	14,2	9A	3,2	5,8	.1	7.3	7,3	9,6	10.3
ASF	,4	.5	5.0	4,9	4.5	5.1	7,0	7,2	5.6	6,6	7.3
Diğer Fonlar	.0	.0	0,0	0,0	0.0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0.0
Araştırma	2.3	1.8	2.1	5,5	6,1	2,4	2,2	2,7	2,8	3,7	4,1
Drç Eylem	3,8	4.2	4,4	3,7	3,7	3,5	3,0	2,3	1,9	2,6	3.2
İdari Hare.	5,2	5.3	5,1	4,5	4,5	4,7	4,4	4,8	4,6	5,1	5.3
Geri ödemeler	6.0	6,2	6.2	5,2	6.1	5.3	10,2	8,0	10.7	9 3	7.5
Toplam	100,0	100.0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

	991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
ATYGF Garanti H.	8,1	53.4	53.9	55,6	51.8	51.0	50.6	48.3	47,3	46,4	45.5	45.1
Yapısal Fonlar	6,1	31,4	31,6	26,8	28,9	32,0	32,9	35,4	36,4	35.7	34,2	34.5
ATYGF Yön.	3,9	4,9	4,5	4,2	3,8	4,4	4,5	4,4	4,5	3,9	2.7	2.7
ABKF	11.8	14.6	14.7	10.7	I2.fi	13.8	14.4	14.6	lfi.8	15.9	16.3	lfi.9
ASF	7.5	7.4	8.3	7,3	6,8	7,8	7,7	9.4	8.7	8,6	9,6	9,1
Diğer Fonlar	0,0	0,0	U	2, i	2,9	3.0	3,5	3,4	4,0	3.7	4.3	5,8
Araştırma	3,2	3.3	3,4	4,2	3,7	3.7	3,7	3,7	3,1	4,0	4.1	4,1
Di} Eylem	4,1	3.7	4,4	5,2	5,1	5,0	4,8	5,1	5.7	6,2	8,7	8,4
İdari Hare.	4,9	4.9	5,1	6,0	5,8	5,2	5,3	5,2	4.9	5,3	5.1	5,2
Geri ödemeler	6	,3	1,5	2,3	4,6	3,0	2,6	2,3	2.6	2,4	2.5	2,6
Toplam	00.0	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	L00

Kaynak: European Commission, The Comraunlty Budget: TİK Fatls in Fİgures, 2000

European Commission. General Budget of the European Union **for** the Financial Year **2002,** January 2002

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YEREL YÖNETİMLERİN MALÎ YAPISI

Prof. Dr. Nihat Falay
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

1) Giriş: Avrupa Birliği Ülkelerindeki Genel Durum

Avrupa Birliği (AB)nin bölgesel ve yerel yönetimlere ilişkin temel amaçlan; sosyal, çevresel ve daha geniş iktisadi sorunlara İlişkin olarak bakış açılarını genişletmek, etkinliği arttırmak, hizmette yerindeliği sağlamak ve daha demokratik bir Avrupa'yı oluşturmaktır. Bu amaçların ortaya konulma nedenleri de, bölgesel ve yerel birimlerin ülkelerin genel politikalarının gerçekleşmesine katılımını attırmak, herbir yönetim birimine verilen görevlerle orantılı kaynakları sağlamak ve nihayet bölgeler-yerel yönetimler -bireyler düzeyinde kararlara katılımı artırmaktır.

Yukarıda belirtilen etkinliği arttırmak amacı, temelde, yerindenlik (subsidiarity), orantılılık (proportionality), saydamlık (transparency) ve hesap verebilirlik (accountability) kavramları ve süreçleri ile sağlanmaya çalışılır. Bunlar da uygulamaların mali sonuçlarının AB düzeyindeki karar ve uygulamalarla tutarlı olmasına yöneliktir. Görev-kaynak bağıntısındaki orantılılık ve denge, AB amaçlarının sağlanmasında önemli bir hareket noktasıdır. Çünkü, Maastricht Sözleşmesi'nde ve bağlantılı komisyon ve karar birimlerinde idari ve mali yük ve sorumlulukların, yönetim birimleri, mali yetkililer ve yerel halk açısından mali olanaklar ile orantılı olması esas alınmış bulunmaktadır.

AB de ayrıca, bölgesel ve yerel birimler, kamu bütçesinin sınırlanması politikasına katkıda bulunmak durumundalar. Nitekim, Avrupa Para Birliğinin de kamu sektörü açıklarını GSMH'nın %3 ü olarak sınırlaması bölgesel ve yerel yönetimler üzerinde belirgin bir etki yaratmıştır.

2) AB'de Yerel Harcamalar

AB'ne üye ülkelerin bölgesel ve yerel yönetimlerinin ulusal ekonomideki rolleri ve harcamaları açısından kıyaslanmasında, kamu sektörünün iktisadi önemi değişiklikler gösterir:

Tablo l:GSMH'daki Paylan İtibariyle Kamu Harcamaları (1996 -%)

Ülkeler	Kamu Merkezi harcaması	Bölgesel ve Sosyal vönetim	verel vönetim	süvenlik fonları
Almanya	53	13	18	22
Avusturya	57	25	15	17
Belçika	57	30	7	20
Birleşik Krallık	49	31	11	7
Danimarka	76	38	31	7
Finlandiya	69	26	18	24
Fransa	51	19	8	23
Hollanda	61	28	14	19
İrlanda	45	30	10	5
İspanya	49	20	10	19
İsveç	64	28	23	13
İtalya	59	30	12	17
Lüksemburg	41	16	5	20
Portekiz	42	25	4	14
Yunanistan	4!	22	4	15

Kaynak: OECD (1998): National Accounts . Paris

Tabloda; Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İsveç ve İtalya'da kamu harcamalarının GSMH'nın **%55**'inden fazla olduğu, en yüksek merkezi yönetim harcamalarının Belçika, Birleşik Krallık, Danimarka, İrlanda vc İtalya'da bulunduğu, bölgesel ve yerel yönetim harcamalarının ise Almanya, Kuzey Avrupa ve İskandinav ülkelerinde yüksek olduğu görülmektedir.

Bu bağlamda; çeşitli yerel hizmetlerin bazı Avrupa Birliği ülkelerindeki yerel birimlerce yapıldığını gösterir örnekler aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: Bazı AB Ülkelerinde Yerel Yönetimlerin Yaptıkları Hizmetler

	Elektrik	Gaz	Toplu Taşıma	Temizlik (Çöp)	Su ve Kanalizasyon	Arazi Planlama
Avusturya	X		X	X	X	X
Fransa			X	X	X	
Almanya	X	X	X	X	X	X
Yunanistan				X	X	
İtalya	X	X	X		X	
Hollanda	X	X	X		X	
Portekiz			X	X	X	
İspanya		X	X		X	
İsveç	X		X	X	X	X
İngiltere			X	X		

Kaynak: İçişleri Bakanlığı (1998): Yerel Yönetimlerde Halk Katılımı ve Yerel Yönetimlerin Ekonomik Katılımları (Ankara)

Hemen tüm AB ülkelerinde yerel yönetimlerin geniş çaplı anayasal güçlere sahip olduğu ve yerel toplulukların ihtiyaç duyduğu hizmetleri, bunu karşılayan gelirlerle yürüttüğünü vurgulanmak gerekir.

31 AB'deYerel Gelirler

AB'de bölgesel ve yerel yönetimlerin gerçekleştirdikleri hizmetlerin finansman kaynaklan; vergiler, bağışlar, hizmet bedelleri/ücretleri ve borçlanmalardır.

Bölgesel ve yerel yönetimlerin yatırım harcamalan için borçlanma aracına başvurmalan sınırlandınlmıştır. Cari harcamaların finansmanının temelde ilk üç kaynaktan sağlanması öngörülür.

Üye ülkelerin çoğunluğunda, yerel vergileme gelirleri bölgesel ve yerel yönetimlerin toplam gelirleri içinde göreli olarak yüksek bir orana sahiptir. Mamafih, her durumda merkezi yönetim bağış ve yardımlan da Önemlidir.

Almanya ve Avusturya gibi ülkelerde, alt düzeydeki birimlere birleşik/ortak vergilerden önemli bir gelir akımı sağlanır. İrlanda, Hollanda ve Birleşik Krallık'ta ise alt-ulusal birimler düşük vergi gelirlerine sahiptir ve daha çok merkezi yönetimden gelen bağışlara dayanırlar. İtalya ve İspanya'da ise yerel yönetimlerin vergilemedeki önemi giderek daha çok benimsenmektedir.

Hizmetlerin finansmanı politikasındaki temel öğeler; bölgesel ve yerel vergileme, kullanıcı bedelleri ve ücretler, merkezî yönetim bağış ve yardımları, denkleştirme fonlarıdır:

1. Bölgesel ve yerel vergileme: Yerel birimlerin kamu hizmetleriyle görevli olmalarına karşılık, yaptıkları hizmetlerle orantılı vergi gelirleri ile finansman imkanına kavuşturuldukları görülmektedir. Yerel yönetimlerin harcamaları ile vergi gelirleri arasındaki göreli sağlam ilişki, merkezi yönetim ile yerel yönetim kademeleri arasında temel vergilerin (gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV) bölüştürülmesinin bir sonucudur. Almanya'da bu bölüştürülen vergiler toplam mali gelirlerin %72 sidir.

Üye İskandinav ülkelerindeki vergi sistemi, yerel yönetimlere kişisel gelir vergisinin oranını belirlemek yönünde önemli bir güç ve yetki vermiştir. Birleşik Krallık, Hollanda, İrlanda ve Yunanistan'da vergi gelirleri göreli olarak daha düşüktür ve yerel birimler büyük oranda merkezi yönetim bağışlarına dayalıdırlar.

Tablo 3: AB Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin Oransal Dağılımı (1995-%)

Ülkeler	Merkezi	Bölgesel vönetim ve verel vönetim	Sosyal güvenlik fonları
Almanya	31	29	39
Avusturya	49	21	30
Belçika	58	6	35
Birleşik krallık	77	4	18
Danimarka	65	32	3
Finlandiya	49	22	29
Fransa	46	10	44
Hollanda	54	3	42
İrlanda	83	2	13
İsveç	45	32	23
İtalya	63	5	32
Lüksemburg	67	6	26
Portekiz	66	6	28
Yunanistan	**66**	**1**	32

Kaynak: OECD (1997) **Revenue Statistics** . (Paris)

AB üye ülkeleri (İrlanda ve Birleşik Krallık hariç) birden fazla yerel vergilere sahiptir, bu vergilerden bir tanesi de temel geliri oluşturur, Avusturya, Almanya ve İskandinav ülkelerinde gelir vergisi yerel birimlerin başlıca gelirini sağlar. AB üyelerinin çoğunda mali gelirlerinin diğer büyük bir kısmı da yerel emlak vergisinden oluşur.

2. Kullanıcı bedelleri ve ücretler: Yerel yönetimlerin gelir kaynaklan arasında vergilere kıyasla daha az önemli ise de, tüm üye ülkelerin kullandığı bir finansman aracıdır. Yunanistan, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz gibi bazı ülkelerde bu gelirler, toplam yerel yönetim gelirleri içinde %30'dan fazla bir paya sahiptir. Örneğin; İrlanda'da bu oran %32'dir ve temelde konutlarla ilgili hizmetlerin karşılığım oluşturur.

3. Merkezi yönetimce bölgesel ve yerel yönetimlere yapılan bağış ve yardımlar: 1) bazı özel mal ve hizmetlerin sunulabilmesi için doğrudan mali destek verilmesi, 2) bölgesel ve yerel vergilemenin yükünün azaltılması, 3) bölgesel ve yerel düzeyde yönetimler arası kaynak denkliğinin sağlanması amaçlanna yöneliktir. Burada şartsız (genel) ve şartlı (özel) bağış ve yardımlar sözkonusudur. Bu yardım desteğinin toplam tutan Hollanda'da yüksek bir orandadır (%71), buna karşın İskandinav ülkelerinde düşük bir orana sahiptir.

Bununla beraber yardımlann çok farklı oranlarda dağıtıldığını, Örneğin Avusturya'da federe devlete (lander) %45 yardım yapılırken, yerel yönetimlere bu yardımın %11 olduğunu görüyoruz. Belçika ve Almanya gibi federal yapıda olan ülkelerde merkezi yönetim yardımlan önce bölgesel yönetimlere (yani Lander) dağıtılmakta, sonradan bu yardımın buradan yerel yönetimlere nasıl bölüştürüleceği kararlaştırmaktadır. Almanya'da bu bölüştürme, mali denkleştirme mantığına göre yapılmaktadır.

4. Denkleştirme politikası çerçevesinde: herbir ülkenin farklı bölgelerinde yapısal ve mali bir denge sağlanması ve tüm vatandaşlar için makul bir hizmet kalitesinin gerçekleştirilmesi arzulanmaktadır. Üye ülkeler arasında farklı uygulamalann bulunduğu görülmekle beraber, çoğunlukla mali kapasiteler arası farklılıklann kapatılması için kaynaklann yeniden dağılımı yönetimi tercih edilmektedir. Pekçok durumda da,bu sistemler harcama ihtiyacmdaki farklılıklan gidermek için kullanılmaktadır. Denkleştirme teknikleri genellikle bağış ve yardım sistemiyle birleşik olarak uygulanmaktadır.

İlginç bir uygulama örneği olarak İsveç belediyeleri, merkezi yönetimin herhangi bir müdahalesi olmadan kendi denkleştirme sistemlerinin finansmanını sağlamaktadırlar. Çünkü, belediyelerin ortalamasının üstünde bir vergi matrahına sahip olan be-

lediye, vergi gelirini, ortalamanın altındaki belediye birimlerine transfer etmektedir. Bu sistem gelirler arasındaki farklılıkları telafi etmeyi amaçlamaktadır ve bu yolla %95 denkleştirme sağlanmaktadır. Danimarka'da da benzer bir uygulama vardır.

Her ne kadar farklı yöntemler kullanılıyor ise de, AB'de bölgesel ve yerel yönetimler, mali ve ekonomik sorunlarda merkezi yönetimle işbirliğine Öncelik vermektedirler. Bu işbirliği, hem yıllık bütçe ve mali planlama hem de ulusal düzeydeki yeni mevzuat düzenlemelerinde sağlanmaktadır.

AB ülkelerinde ayrıca, yerel yönetim birimleri, harcamalan ve gelirlerine ilişkin temel iki genel gelişim ortaya çıkmaktadır: yetki devri ve birleşme.

Yetki devri ve bölgesel yönetim birimlerinin genişlemesi ve artması, geçmişteki 20 yılda ortaya çıkmıştır. 1990'lardan beri mali stratejiler konusunda yönetim kademeleri arasında bir yakınlaşma sözkonusudur. Böylece yönetimsel ve mali birleşmeler/birliktelikler, yetki devri amacıyla da ilişkilendirilebilir hale gelmektedir.

Yetki devrine ilişkin bazı AB ülkelerindeki gelişmeler şöyledir:

Birleşik Krallık'ta; yeni Büyük Londra Otoritesi 2000 de oluşturulmuş ve bu, başkent dışındaki bölgesel yönetimler için bir model olarak görülmüştür.

Yunanistan'da; yerel yönetimlerin en alt kademesi için reform programı uygulanmıştır. Burada amaç; yerel yönetimleri daha büyük birimler halinde yeniden örgütlemek, ve idari ve mali bağımsızlıkları için zorunlu öğeleri oluşturmaktır. Bunun sonucu olarak, 5879 adet olan belediyeleri ve köy toplulukları 1000 dolayına indirilmiştir.

İtalya'da; yapısal reformlar devam etmektedir ve bölgesel ve yerel yönetimleri güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Sorumluluk ve yetkilerin bölgesel yönetimlere devredilmesi yanında, çeşitli vergi oranlarını saptamak yetkisi verilerek yerel ve bölgesel yönetimlerin mali özerklikleri arttırılmıştır.

İspanya'da; 1978 den beri bölgeselleştirme yönünde bir siyasal süreç izlenmektedir ve kamu harcamalarını merkezi yönetimden daha alt birimlere kaydırma öngörülmektedir. Merkezi yönetimin kaybettiği paylar bölgesel birimlere kaydırılmaktadır ve bu kayma %25'e yakındır.

Mali stratejide birleşme ve yakınlaşma, pekçok AB ülkelerinde görülmektedir. Yönetim kademeleri arasında bütçesel eşgüdümün yeni örnekleri ortaya çıkmaktadır. Burada kamu harcamalarının dengeli gelişimini sağlama konusunda ortak bir so-

rumluluk doğmakladır. Örneğin; federal yapılı Avusturya'da; tüm yönetim kademeleri arasında "istikrar sözleşmesi" sonucu bütçe açıklarının azaltılması gerekmiştir. Hatta, her yönetim kademesinin, diğer birimin yaratacağı bir maliyeti veto etme hakkı vardır.

Sonuçta; yerel ve bölgesel yönetimler, merkezi yönetimle temas ve diyalog sayesinde yeni hizmet alanlarının kendilerine devredilmesi sorumluluğuna paralel olarak ilave kaynakların da sağlanmasını talep etmekte ve gözetmektedirler.

KAYNAKÇA

- Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve IULA-EMME (1993): Yerel Yönetim Yapılan (istanbul. Yerel Yönetimin Geliştirilmesi Programı Raporları Dizİsi-4)
- Decamp, Alain (1998): The Financial Resources of Local Authorities in Relation to Their Responsibilities (Strasburg, 26-28. May. 1998, Congress of Local and Regional Authorities of Europe. Explanatory Memorandum. Council of Europe)
- European Union, Committee of the Regions (2001): RçgİonAl and Local Goy.pmroent jn the European Umon-Responisibilities and Resources (Belgilim. CdR-Studies)
- Hollanda Belediyeler Birliği (VNG) (2001): Avrupa'nın Lokalizasyonu (Çeviren: yok) (Den Haag)
- İçişleri Bakanlığı (1998): Yerel Yönetimlerde Halk Katılımı ve Yerel Yönetimlerin Ekonomik Katılımlan (Ankara)
- Keleş, Ruşen-Yusuf Erbay (1999): "Avrupa Konseyinin Bölge Olgusuna Bakışı" Çago)a§ Yerel YöDSUmleı 8(4). Ekim 1999
- Neven, Damien J.: "Regulatory Reform in the European Community" AEA Papers and Proceedings Vol.82, No.2, May 1992
- OECD (1997): Revenue Statistics (Paris)
- OECD (1998): National Accounts (Paris)
- Shah, Anwar (1994): The Reform of Interpovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Countries (Dünya Bankası, Policy and Research Series:23)
- Türk Belediyecilik Derneği ve Konrad Adenauer Vakfı (1996): YerelYönetimlerin Mali Özerkliği (Kaynaklar ye, Denetim) (Ankara. Uluslararası Konferans. 11-12. Temmuz. 1996)
- Ünüsan, Teoman (1996): Avrupa'da Yerel Yönetimler (Ankara. Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü)

KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ BAĞLAMINDA SAYIŞTAY'IN AVRUPA BİRLİĞİNE UYUMLAŞTIRILMASI

Baran Özeren / Safîye Kaya

Sayıştay

İçindekiler

Giriş

Tebliğin Çatısı Ve Bağlamı Hakkında Genel Bilgi
Hesap Verme Sorumluluğu Ve Şeffaflık Bağlamında Sayıştay Denetiminin Önemi
Avrupa Birliğine Uyum Açısından Sayıştay Denetiminin Önemi

Birinci Bölüm
Sayıştay Hakkında Özet Bilgi

Genel Olarak Sayıştaylar
Türk Sayıştayı Hakkında Özet Bilgiler

İkinci Bölüm
Avrupa Birliğinin Dış Denetim Fonksiyonunda Aradığı Koşullar

INTOSAI Denetim Standartları Ve Diğer Tavsiye Kararlarının Öngördüğü İlkeler
INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri
OECD-Avrupa Birliği Ortak Girişimi SIGMA'nın "Yüksek Denetim Kurumlan Kıyaslama Listesi"nde Yer Alan Koşullar
Avrupa Birliğine Aday Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülke Sayıştaylannın Entegrasyonu İçin Gereken "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu"nun Tavsiyeleri

Üçüncü Bölüm
Avrupa Birliğinin Aradığı Koşullar Karşısında S ayış tayın Durumu

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programında Yer Alan Taahhütler

Avrupa Birliğine Uyum Açısından Sayıştayın Durumu ve Atılması Gereken Adımlar

Dördüncü Bölüm
Yeni Açılımlar ve Bunların Sayıştayın Avrupa Birliğine Uyumuna Etkisi

Dünya Bankası İle İmzalanan PFPSAL Kredi Anlaşmasında Yer Alan Ve Sayıştay Denetimini Doğrudan Veya Dolaylı Etkileyen Taahhütler
Stratejik Planlama Faaliyetleri Aracılığı İle Sayıştayda Denetiminin Modernleştirilmesine Yönelik Çalışmalar

Sonuç: Değerlendirmeler ve Geleceğe Bakış

Kaynakça

Tebliğin Çatısı Ve Bağlamı Hakkında Genel Bilgi

Yüksek denetim kurumlan (sayıştaylar), günümüzde demokrasinin önemli güvencelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda Sayıştayımızın üstlendiği görevi Avrupa Birliği normlarında ne derece yerine getirebildiğinin irdelenmesi özel bir önem taşımaktadır. Kamu mali sistemimizin Avrupa Birliğine uyum süreci içinde Sayıştayımızca atılan adımlann ve yapılması gerekenlerin kamuoyu ile paylaşılıp değerlendirilmesinin bu sürece katkıda bulunacağı kuşkusuzdur.

Bu bağlamda; Tebliğimizin ***"Giriş"*** bölümünde son yıllarda üzerinde çok fazla durulan şeffaflık ve hesapverme sorumluluğu kavramlan çerçevesinde sayıştay denetimi ile Avrupa Birliğine uyumun önemi üzerinde durulmaktadır.

Tebliğin ***"Sayıştay Hakkında Özet Bilgi"*** başlıklı bölümünde, genel olarak sayıştaylar ve Türk Sayıştayının dikkat çeken özellikleri, yapılanmaları ve işleyişleri hakkında bilgi verilmektedir.

"Avrupa Birliğinin Dış Denetim Fonksiyonunda (Sayıştay Denetiminde) Aradığı Koşullar" başlıklı bölümde, konumuz çerçevesinde, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlan Birliği (INTOSAI)'nin Denetim Standartlarına ve diğer Tavsiye Kararlarının öngördüğü İlkelere kısaca göz atıldıktan sonra, OECD-Avrupa Birliği ortak girişimi SIGMA'nın hazırladığı "Yüksek Denetim Kurumlan Kıyaslama Listesi"nde yer alan koşullara değinilmektedir.

Türkiye'nin özellikle, "Avrupa Birliği Müktesebatmın Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programında yer alan taahhütleri de dikkate alınmak suretiyle, Sayıştayın mevcut durumunun ve denetiminin Avrupa Birliğine uyumlaştırılması açısından yapılan ve yapılması planlanan işler ile atılan adımların ele alınması ise ***"Avrupa Birliğinin Aradığı Koşullar Karşısında Sayıştayın Durumu***" başlıklı bölümün konusunu oluşturmaktadır.

Tebliğin ***"Yeni Açılımlar ve Bunların Sayıştayın Avrupa Birliğine Uyumuna Etkisi"*** başlığını taşıyan bölümünde; gerek Dünya Bankası ile imzalanan Program Amaçlı Mali Sektör Uyum Kredi Anlaşmasında (PFPSAL) yer alan ve Sayıştay denetimini doğrudan veya dolaylı etkileyen taahhütlerin ve gerekse son yıllarda denetiminin modernleştirilmesine yönelik çalışmalar bağlamında Sayıştayın değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmaktadır.

Son bölümde ise kısa bir özet ve bazı tespitlerden sonra geleceğe yönelik bazı değerlendirmelerde bulunulmaktadır.

Hesap Verme Sorumluluğu Ve Şeffaflık Bağlamında Sayıştay Denetiminin Önemi

Kamu harcamalarının GSMH içindeki payı, azaltılması yönündeki tüm çabalara rağmen, hâlâ %40 gibi yüksek bir oran düzeyindedir. Üstelik bu harcamalar, çok çeşitli bütçe rejimleri aracılığıyla ve farklı statüdeki kamu kuruluşları eliyle gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, böylesine büyük çaplı ve giderek karmaşıklaşan kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun etkili şekilde yerine getirilmesi, parlamentoların, halkın ve medyanın ilgisinin odaklandığı başlıca konular haline gelmiştir.

Ayrıca kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin mekanizmalann oluşturulması Avrupa Birliği Müktesebatmda yer alan önemli kriterler arasındadır.

Son yıllarda üzerinde çokça durulan ve paranın iki yüzü gibi birbirinin ayrılmazı niteliğindeki şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu kavramları nihayetinde raporlama kavramına dayanmaktadır. Hesap verme sorumluğunun, uygulamada yürütme organınca gerçekleştirilen bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Sayıştaylar ise denetim yapmak suretiyle raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya ve kamuoyuna söz konusu raporlama faaliyeti hakkında güvence sağlamaktadır. Bu yönüyle sayıştay denetimi, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde ve derinleştirilmesinde önemli bir işlev görmektedir.

Öte yandan sayıştayın denetim alanının genişliği hesapverme sorumluluğu ve şeffaflık açısından önemli bir unsur olarak kendini göstermektedir. Çünkü sayıştayın denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamentonun egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Sayıştayın denetim alanının genişliği kamu yönetimleri tarafından sunulan bilgiler hakkında, parlamentoya verilen güvencenin de genişlemesi anlamına gelmektedir. Sayıştayın denetim alanın genişlemesinin doğal sonucu; kamu parasıyla ilgili hesapverme sorumluluğunun etkili şekilde yaygınlaşması ve kamu yönetiminin tüm alanlarına açıklık ile şeffaflığın egemen olmasıdır.

Avrupa Birliğine Uyum Açısından Sayıştay Denetiminin Önemi

Sayıştaylar bütün demokratik ülkelerde hükümetin sorumlu ve etkin hale gelmesinde yaşamsal rol oynar. Pek çok Avrupa ülkesinde, sayıştaylar, ulusal parlamentolarına raporlar sunmak suretiyle, yasama organına yardımcı olmaktadır. Sayıştay raporlarının parlamentoya gönderilmesi ve bunların parlamentoları tarafından yasama faaliyetleri sırasında göz önünde bulundurulup genellikle de, kamuoyuna açıklanması olgusu bu kurumları çok güçlü hale getirmektedir.

Öte yandan Kopenhag Zirvesinde belirlenen kriterler uyarınca, yeni üye devletlerin "demokrasiyi ve hukukun üstünlüğünü güvence altına alan kurumların istikrarını sağlamak" üzere belirli politik ve ekonomik koşullara uyması gerekmektedir. Bu koşullar etkin bir Sayıştayın bulunmasını da içermektedir. Başka bir ifadeyle, Avrupa Topluluğu Anlaşması, aslında, bu tür kurumların varlığına ve bunların Avrupa Birliği Sayıştayı (Avrupa Sayıştayı) ile işbirliği yapmalarına atıfta bulunmaktadır. Bu anlamda, sayıştaylar demokrasinin güvencelerinden birini oluşturmakta ve sonuçta bütünleşme kriterlerine tabi olmaktadırlar.

Sayıştaylar, ayrıca, Avrupa Birliği fonlarından yapılan ödemeleri yönetmek ve harcamalara izin vermek üzere görevlendirilmiş ulusal kurumların hesaplarını, Avrupa Komisyonundan önce, onaylama sorumluluğu üstlenebilmektedirler. Keza Avrupa Birliği fonlarının aday ve üye ülke kaynaklarının genel mali kontrol standartları da tüm kaynakların ve varlıkların etkin şekilde dış denetime tabi olmasını gerektirmektedir. Dış denetim (sayıştay denetimi) mali kontrol sistemlerinin nasıl uygulandığının ve işlediğinin değerlendirilmesinde ve raporlanmasında yaşamsal bir rol oynayabilmektedir.

Birinci Bölüm

Sayıştay Hakkında Özet Bilgi

Genel Olarak Sayıştaylar

Tarihsel süreç içinde "Bütçe HakkTnın parlamentolara geçmesiyle birlikte parlamentolara önemli bir görev yüklenmiştir: Bütçe aracılığı ile hükümetlere verdikleri izin ve yetkilerin kendi koyduğu ilkeler ve sınırlar içerisinde kullanılıp kullanılmadığını denetlemek. Başlangıçta parlamentolar bu görevi kendileri yaparken, zaman içerisinde kamu faaliyetlerinin genişlemesi, çeşitlenmesi ve karmaşıklaşması sonu**cunda** parlamento adına denetim yapacak uzman bir kuruluş ihtiyacı doğmuştur. Sayıştaylar bu ihtiyacın gereği olarak kurulmuşlardır.

Bu gün gelinen noktada sayıştaylar, bağımsız ve egemen her ülkenin kamu yönetiminin ayrılmaz bir parçası durumundadır. Dahası, vatandaşların kendilerinden alınan vergilerin nerelere, ne kadar harcandığını bilme konusunda artan istekleri, daha kaliteli kamu hizmeti beklentileri, demokratikleşme ve şeffaflaşma açısından alınan mesafeler, **Sayıştayları,** demokratik rejimlerin vazgeçilmez kurumlarından biri haline getirmiştir.

Dünyada mevcut **Sayıştayları,** organizasyon bakımından iki ana grupta toplamak mümkündür: Kurulsal yapılanma ve ofis türü yapılanma. Kurulsal olarak örgütlenmiş sayıştaylarda denetimle ilgili bazı kararlar kurul veya kurullarda alınmaktadır. Kıta Avrupasında yaygın olan bu şayıştaylardan bazıları, ülkemizde olduğu gibi yargı yetkisi ile donatılmışken, bazılarının yargı yetkisi bulunmamaktadır. Ofis türü sayıştaylar ise genellikle"Genel Denetçi" ya da "KomptrolÖr ve Genel Denetçi" diye adlandırılan bir başkanın yönetiminde tıpkı yürütme içindeki bir kamu kurumu gibi örgütlenmişlerdir.

Bununla birlikte sayıştaylar arasındaki söz konusu yapılanma farklılığım çok kesin çizgilerle ayırmak doğru değildir. Her iki yapı içerisinde de diğerine benzer özelliklere rastlamak her zaman mümkündür. Öte yandan sayıştaylar ülkeden ülkeye değişen bir renklilik ve çeşitlilik içinde faaliyetlerini sürdürmekle birlikte aşağıda sayılan bazı ortak özelliklere sahiptir:

• Sayıştaylann kurumsal statüleri, görevleri ve yetkileri çoğu kez "anayasal" planda düzenlenmiştir.

• Sayıştaylarca yürütülen denetim, genellikle yasama, yürütme ve klasik yargı içine yerleştirilemeyen "kendine özgü" bir kamu faaliyeti sayılmaktadır.

• Sayıştaylann yaptıklan denetim parlamento adına yürütülmekle birlikte; planlanmasında, uygulanmasında ve gerektiğinde sonuçlanmn parlamentoya ulaştınlmasında tümüyle "bağımsız" bir faaliyettir.

• Sayıştay başkanlan ve üyeleri ile diğer meslek mensuplannın ya yargıç teminatlan ya da benzeri "güvence"leri bulunmaktadır.

• Sayıştaylar yargısal yetkilerinin bulunup bulunmadığına göre denetim sonuçlanmn ya tamamım ya da bir kısmım parlamentolanna "rapor" etmektedirler.

• Sayıştaylarca gerçekleştirilen denetim, kamu kesimindeki diğer iç ve dış denetimlerden farklı nitelikleri dolayısıyla "yüksek denetim" olarak adlandınlmaktadır.

Türk Sayıştayı Hakkında Özet Bilgiler

Kıta Avrupası modelinden esinlenilerek kurulan Sayıştay, kurulsal şekilde organize edilmiş ve yargı yetkisiyle donatılmış şayıştaylardan birisidir. Bu nedenle Sayıştayın "denetim" ve "yargı" olmak üzere ikili fonksiyonu bulunmaktadır.

Bu ikili fonksiyon Sayıştayın örgüt yapışım da belirlemiştir. Örgüt yapısında, Daireler, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu ve Genel Kurul gibi yargı ve karar organlannın yanında denetçilerin görev yaptıkları inceleme ve destek gruplan bulunmaktadır. Hazine temsilcisi olarak savcı, örgüt yapısında yer almaktadır. Başkan Sayıştayın en üst amiri olup, kurumun genel işleyişinden sorumludur.

Sayıştaylann olmazsa olmaz niteliklerinden biri olan "bağımsızlık" Sayıştayın da en önemli ve gelişkin özelliklerinden birisidir. Bu anlamda şu noktalar dikkat çekicidir:

• Görev çerçevesi Anayasada düzenlenmiştir.

• Denetimin planlanması, uygulanması ve sonuca bağlanmasına ilişkin faaliyetler, mevzuat çerçevesinde, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan Sayıştayca yürütülmektedir.

• Sayıştay ayrıntılı denetim usul ve esaslarını, örgüt yasası çerçevesinde doğrudan kendisi belirlemektedir.

• Sayıştay bütçesi yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan TBMM'ye sunulmaktadır. Birinci Başkan Sayıştay bütçesinin ita amiridir.

• Sayıştay Birinci Başkanı yedi yıllık bir süre için, Sayıştay üyeleri ise herhangi bir süre kaydı olmaksızın TBMM tarafından seçilmekte, denetçiler de Sayıştayın açtığı yarışma sınavındaki başarı derecelerine göre işe alınmaktadır.

• Sayıştay Birinci Başkan ve üyeleri azlonulamazlar ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemezler. Meslek mensuplarına yargıçlar için öngörülen teminat tanınmıştır.

Öte yandan Sayıştay, dünya sayıştaylarının karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımının yanı sıra ortak denetim projelerini yürütmek üzere oluşturdukları uluslararası ve bölgesel teşkilatlarla işbirliğini sürdürmektedir. Bu bağlamda Sayıştayın üyesi bulunduğu teşkilatlar arasında, INTOSAI, ASOSAİ, EUROSAI, ECOSAI sayılabilir.

İkinci Bölüm

Avrupa Birliğinin Dış Denetim Fonksiyonunda Aradığı Koşullar

Avrupa Birliği'nce kamu denetimi alanında belirlenmiş "asgari şartlar" mevcut değildir. Bununla birlikte *"INTOSAI Denetim Standartları ve Diğer Tavsiyeler", "INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri", "OECD-Avrupa Birliği Ortak Girişimi SIGMA'mn "Yüksek Denetim Kurumları Kıyaslama Listesinde Yer Alan Koşullar" ve "Avrupa Birliğine Aday Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülke Sayıştaylarının Entegrasyonu İçin Gereken 'Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu'nun Tavsiyeleri*"nde yer alan ilkelere uygun bir kamu denetimi, Avrupa Birliği'ne uyumda önemli değerlendirme kriterleri sayılabilir. Zira bu dokümanlar, genel kabul görmüş denetim standartlarına geçişi kolaylaştıracağı düşünülen uluslararası yol gösterici İlkeleri ortaya koymaktadır.

Bu ilkeler aynı zamanda, kamu fonlarının amacına uygun ve etkin kullanımı için hükümetlerin, diğer yönetim sistemleri ile birlikte hesap verme sorumluluğu prensiplerini **de** uygulamaya koymasına yardım **edecek** en iyi çözümler ve uygulamalar hakkında evrensel tutumları ifade etmektedir. Ayrıca sözü edilen dokümanlar denetim kurumlarının **daha** iyi çalışmasına ve bu çalışmaların yeni koşullara uyarlanmasını sağlayacak şekilde kalitesinin yükseltilmesine yönelik standartları belirlemektedir.

INTOSAI Denetim Standartları Ve Diğer Tavsiye Kararlarının Öngördüğü İlkeler

Denetimin türü ne olursa olsun, denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kuralların bütünü genel anlamda "Denetim Standartları" olarak adlandırılmaktadır.

Denetim Standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırlan ile denetimin sonuçlannın belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir.

Sayıştaylarca yürütülen bağımsız dış denetimler doğal olarak ülkeden ülkeye değişen bir farklılık, renklilik ve zenginlik göstermektedir. Böyle olmakla birlikte, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlan Organizasyonu (INTOSAI) üye ülke Sayıştaylan arasında denetim ilkeleri ile metot ve teknikleri bakımından birliktelik sağlamak amacıyla denetim standartlanm tespit etmiştir. Bu standartlar INTOSAI bünyesinde oluşturulan Denetim Standartları Komitesi'nce hazırlanmış olup ve Ekim 1991 tarihinde Washington'da toplanan INTOSAI Yönetim Kurulunca onaylanmıştır.

INTOSAI Denetim Standartlan denetim ilke, metot ve teknikleri yönünden vanlan mutabakatı temsil etmenin yanı sıra, denetim felsefesinin ya da anlayışının ulaştığı düzeyi göstermesi bakımından uluslararası nitelikte anlamlı bir dokümandır.

INTOSAI Denetim Standartlannın iskeletini Tokyo ve Lima Deklarasyonlan ile çeşitli kongrelerde INTOSAI tarafından kabul edilen bildiri ve raporlar ve Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte olan Ülkelerin Kamu Muhasebesi ve Denetimi konulu Uzman Grup Toplantısı raporu oluşturmaktadır. INTOSAI Denetim Standartlan Devlet Denetimi İçin Temel Önermeler, Genel Standartlar, Çalışma Standartlan ve Raporlama Standartları olmak üzere dört ana bölüm halinde düzenlenmiştir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Avrupa Sayıştayı başkanlığında İspanya, İtalya, Hollanda, Danimarka, Birleşik

Krallık ve İsveç Sayıştayları temsilcilerinden oluşan Denetim Standartları Daimi Çalışma Grubunca hazırlanan *"INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri";* INTOSAI Denetim Standartlarının uygulanması konusunda Avrupa Birliği ülkelerinin ulaştığı ortak düşünüş tarzının somut bir ifadesidir. Çalışma Grubunun hazırladığı bu rehberler Avrupa Birliğinin ilgili ülke yüksek denetim kurumlarının ortak çıkarlarının bulunduğu faaliyetlerin denetim uygulamalarına yönelik metodolojik konular üzerine yoğunlaşmıştır.

Rehberler bir Avrupa Birliği faaliyetinin denetimi bağlamında INTOSAI Denetim Standartlarının denetim sürecinin bütün alanlarında nasıl uygulanacağını ele almaktadır. Onbeş temel alanı kapsayan söz konusu rehberlerin konulan şöylece sıralanabilir: Denetim Planlaması, Önemlilik ve Denetim Riski, Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı, İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri, Bilişim Sistemlerinin Denetimi, Denetimde Örnekleme, Analitik Prosedürler, Diğer Denetçilerin ve Uzmanlann Çahşmalanndan Yararlandırma, Belgelendirme, Raporlama, Denetlenen Finansal Tablolarla İlgili Belgelerdeki Diğer Bilgiler, Performans Denetimi, Kalite Güvencesi, Mevzuata Aykınhk, İyi Muhasebe Uygulamalannm Teşvik Edilmesi.

Rehberler her ülkenin farklı teamülleri ve kendi prosedürleri olmasına rağmen, mevcut denetim metot ve teknikleri bakımından Avrupa Birliği faaliyetlerinin denetiminde ister sadece ulusal düzeyde, isterse diğer yüksek denetim kurumlanyla ortaklaşa ve koordineli biçimde uluslar arası düzeyde gerçekleştirilsin Avrupa Birliğindeki bütün yüksek denetim kuruluşlarınca benimsenen ortak bir temeli göstermektedir.

OECD-Avrupa Birliği Ortak Girişimi SIGMA'mn "Yüksek Denetim Kurumları Kıyaslama Listesi"ıde Yer Alan Koşullar

OECD ile Avrupa Birliği'nin ortak girişimi olan SIĞMA (Support of Improvement in Govemance and Management in Central and Eastera European Countries/Orta ve Doğu Avrupa Ülkelerinde İdarenin ve Yönetişimin İyileştirilmesine Yönelik Destekleme Girişimi) tarafından Avrupa Birliği'ne katılma sürecindeki ülkelere yardımcı olmak üzere bir"Yüksek Denetim Kurumları Kıyaslama Listesi" hazırlanmıştır.

SIGMA'mn kuruluş amaçlan arasında söz konusu ülkelerdeki Sayıştaylann durumlannın tespit edilmesi ve bu Kurumlann çalışmalanmn iyileştirilmesi de bulunmaktadır. Buradan hareketle hazırlanan kontrol listesi, SIGMA'mn nasıl bir yüksek denetim kurumu hedeflediğinin ipuçlannı vermektedir. Bu temel sorular ana hatlanyla şöyle sıralanabilir:

1. Sayıştay'ın Avrupa Birliği kaynaklan da dahil olmak üzere, tüm kamu fonlarını, yasal fonlan ve kamu kaynaklannı, kamu kurum ve kuruluşlannı tatminkar bir şekilde denetlemeye imkan veren açık yetkisi var mı?

2. Yürütülen denetim şekli INTOSAI Denetim Standartlannda (Madde 38-40) belirtildiği gibi tüm aşamalanyla düzenlilik ve performans denetimlerini kapsıyor mu?

3. Sayıştay görevlerini yerine getirirken işleyiş yönünden ve fonksiyonel açıdan gerekli bağımsızlığa sahip mi?

• Sayıştay hangi denetimi yürüteceği konusunda karar verirken **serbest** mi?

• Sayıştay yaptığı işin sonuçlannı direkt olarak kamunun ve Parlamentonun istifadesine sunma yetkisine sahip mi?

• Sayıştay görevini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için gerekli donanıma ve uzmanlığa sahip mi?

4. Sayıştay'ın yıllık ve diğer raporlan tarafsız, olgulara dayalı olarak ve zamanında hazırlanıyor mu?

5. Sayıştay'ın yaptığı iş Parlamento -örneğin kendi bulgulannı da raporlayan görevlendirilmiş bir komite- tarafından etkin bir şekilde değerlendiriliyor mu?

• Sayıştay'ın yayımlanmış raporlanna hükümet resmi ve kamuya açık bir biçimde cevap veriyor mu?

• Sayıştay, kendisi ve Parlamento tarafından yapılan tavsiyelerin uygulamaya konulup konulmadığım izliyor mu?

6. Sayıştay uluslararası genel kabul görmüş ve Avrupa Birliğinin ihtiyaçlanna uygun denetim standartlarını kabul etmiş midir? Bu standartlar ne ölçüde uygulamaya konmuştur?

• Sayıştay hem kurumsal alanda hem de detaylı iş düzeyinde faaliyetlerini planlama ve organize etme yönünden uygun düzenlemelere sahip mi?

7. Sayıştay Avrupa Birliğine giriş sürecinin gereklerinden yeteri kadar haberdar mı?

Avrupa Birliğine Aday Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülke Sayıştaylarının Entegrasyonu İçin Gereken "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu" nun Tavsiyeleri

Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Sayıştaylannın Avrupa Birliğiyle entegrasyonunu sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulan ortak temel kriterleri belirlemek üzere oluş-

turulan bir çalışma grubunca hazırlanan *"Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler"* başlıklı rapor Sayıştayca dilimize kazandırılıp kitapçık haline getirilmiştir. Söz konusu Rapor 1998 Mart'ında Varşova'da toplanan Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Sayıştayları ile Avrupa Sayıştayı Başkanlarının talebi üzerine hazırlanmıştır.

Rapor, Avrupa Sayıştayı, Arnavutluk, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Hırvatistan, Letonya, Macaristan, Romanya, Slovenya, Slovakya ve Oturum Başkanı Polonya yüksek denetim kurumlarının temsilcilerinden oluşan bir Çalışma Grubunca kaleme alınmış olup Başkanların 25-26 Ekim 1999 tarihli Prag toplantısında onaylanıp resmiyet kazanmıştır.

Sözü edilen ortak temel kriterleri saptayan Çalışma Grubunun tavsiye ettiği ve ortak kriter olarak saptadığı ölçülerin entegrasyonun sağlanması bakımından Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkelerinde bulunması gereken ilkeler olarak anlaşılması gerekir. Dolayısıyla bu çalışma grubunun sayıştaylar ile ilgili olarak ortaya koyduğu kriterler etkili ve çağdaş **Sayıştay** denetiminin önemli Ölçüleri olarak kabul edilmelidir.

Çalışma Grubu, her yüksek denetim kurumunun kendine özgü durumunu göz önünde bulundurarak ve bu kurumlara özgü şartlan yorumlayarak etkin bir yüksek denetim kurumu için 11 tavsiye geliştirmiştir. Dört ana bölüm içinde ele alınan 11 tavsiye şöyle sıralanabilir:

Yasal Çerçeve

Tavsiye 1: Sayıştaylar Anayasada ve yasada yer alan ve yönetmelikler, kurallar, prosedürlerle tamamlanan eksiksiz, istikrarlı ve uygulanabilir bir yasal temele dayanmalıdırlar.

Tavsiye 2: Sayıştaylar görevlerini tarafsız ve etkin bir şekilde yerine getirebilmek bakımından işlevsel, kurumsal, operasyonel ve mali bağımsızlığa sahip olmalıdırlar.

Tavsiye 3: Sayıştaylar ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini (AB fonları da dahil) denetlemek üzere Anayasada ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar.

Tavsiye 4: Sayıştaylar dış denetimi kamu kesiminin bütününde düzenlilik ve performans denetimlerini kapsayacak şekilde yürütmelidirler.

Tavsiye 5: Sayıştaylar çalışmalarının sonuçlarını hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın

özgürce raporlayabilmelidirler. Raporlar parlamentoya sunulabilmeli ve kamuya açıklanabilmelidir.

Denetim Standartlarının Uyarlanması Ye Uygulanması

Tavsiye 6: Sayıştaylar mevcut ulusal deneyimlerin varhğını göz ardı etmeksizin INTOSAI Denetim Standartlarını, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleriyle uyumlu standartlarını ve denetim politikalarını ve AB içinde uygulanması kabul görmüş IFAC tarafından yayımlanmış olan kamu kesimi denetim standartlarını usulüne uygun biçimde benimsemeli, yürürlüğe koymalı ve duyurmalıdırlar.

Denetim standartlan sayıştayın çalışmasına, denetim görevine kabul edilebilir bir kalite ve yeterlilik düzeyi kazandırmak üzere süreklilik ve güvenilirlik temelinde uygulanmalıdır. Sayıştaylar, bu nedenle, standartların yaşama geçirilmesini ve uygulamada bunlardan yararlanılmasını teşvik etmek üzere denetim el kitaplan ve aynnülı teknik rehberler hazırlamalıdırlar.

Sayıştayın Yönetimi

Tavsiye 7: Sayıştaylar, görev ve yetkilerinin en etkin bir biçimde yerine getirilmesinin temini bakımından beşeri ve mali kaynaklanm en verimli tarzda kullanmayı başarmalıdırlar. Bu itibarla, sayıştay yönetimi kurumun üstün kalitede ve etkin denetim çalışmalan ve raporlan üretmek amacıyla eksiksiz biçimde organize olma güvencesine katkıda bulunmak üzere politikalar üretmeli, tedbirler almalı ve bunlan geliştirmelidir.

Tavsiye **8:** Sayıştaylar ön katılım sürecin gerekleriyle bağlantılı olan çalışmanın düzgün bir biçimde yürütülmesi amacıyla kurum içi organizasyonunu destekleyici bir yapı olarak geliştirmelidirler.

Tavsiye 9: Sayıştaylar etkin denetim çalışmasının uluslararası standartlara ve Avrupa iyi uygulama örneklerine uygun şekilde üretilmesini güvence altına alabilmek için personelinin yeterli, becerikli ve sorumluluklannın bilincinde olmasını sağlamalıdırlar.

Tavsiye 10: Sayıştaylar, personelinin teknik ve meslekî yeterliliğini eğitim ve gelişim programları aracılığıyla geliştirmelidirler.

İç Kontrolün Değerlendirilmesinde Ve Gelişiminin Güçlendirilmesinde Sayıştayın Rolü

Tavsiye 11: **Sayıştaylar denetlenen kurumlarda yüksek nitelikli ve etkin iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi üzerine yoğunlaşmalıdırlar.**

Üçüncü Bölüm

Avrupa Birliğinin Aradığı Koşullar Karşısında Sayıştayın Durumu

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda Yer Alan Taahhütler

24 Mart 2001 tarih ve 24352 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının (Ulusal Program) "4.29 Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel İşlemler" başlıklı bölümünde mevcut mali kontrol sistemimizin güçlendirilmesine ve eksikliklerinin giderilmesine yönelik olarak mevcut durum ayrıntılı biçimde ele alınıp değerlendirilmiş ve bu alandaki önceliklere vurgu yapılmıştır. Ulusal Programda mali kontrol ve denetim alanında Maüye Bakanlığı ile Sayıştay sorumlu kuruluşlar olarak belirlenmişlerdir.

Programda kamu sektöründe iç mali kontrol sistemini düzenleyen ve AB'nin bu alandaki standartlarını kapsayacak bir çerçeve kanun için, yeni yasal ve idari düzenlemelere referans olmak ve dayanak teşkil etmek üzere bir Ulusal Belge 'Politika Belgesi' hazırlanması taahhüdünde bulunulmuştur.

Politika Belgesi

Ulusal Program kapsamında hazırlanması öngörülen ve Malîye Bakanlığınca nihai şekli verilen "Politika Belgesi" başlıklı dokümanda; dış denetimle ilgili olarak şu temel düzenlemelerin yapılması taahhüt edilmiştir:

Kamu kaynağı kullanan ancak, Sayıştay denetimi kapsamında bulunmayan kuruluşların Sayıştay denetimi kapsamına alınması, özel yasaların Sayıştay denetiminden çıkmaya imkan veren maddelerinin kaldırılması, böylece kamu kaynağı kullanımının parlamento tarafından eksiksiz denetlenmesine olanak sağlanması Sayıştayın performans denetimine daha fazla yönelmesi, Genel uygunluk bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporlarının TBMM'de daimi bir komisyonda görüşülüp değerlendirilmesi ve Sayıştayın ödenek ve kadro vizesi ile sözleşme tescili gibi harcama öncesi mali kontrol fonksiyonlarına son verilmesi hedeflenmiştir.

Avrupa Birliğine Uyum Açısından Sayıştayın Durumu ve Atılması Gereken Adımlar

Tebliğimizin bu bölümünde referans noktası olarak aldığımız INTOSAI Denetim Standartları, Avrupa Birliğine Aday Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülke Sayıştaylarının Entegrasyonu İçin Gereken "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu"nun Tavsiyeleri ile SIGMA'nın Yüksek Denetim Kurumlan Kıyaslama Listesi'nin temel sorulan çerçevesinde ve Avrupa Birliği Müktesebatmın Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programımızdaki taahhütlere göre Sayıştay'ın mevcut durumu ve alınması gereken tedbirler irdelenmektedir.

Değerlendirmelerimiz *Bağımsızlık, Sayıştay Denetiminin Kapsamı, Sayıştayca Yürütülen Denetim Türleri, Sayıştayın Yıllık ve Diğer Raporlarının Olgulara Dayalı Olması ve Zamanlılığı, Denetim Standartlarının Sayıştayca Kabul Edilmesi ve Sayıştayın Avrupa Birliğine Katılım Sürecine Yönelik Planları ve Çalışmaları* başlıklan altında ele alınmaktadır.

Bağımsızlık

Bağımsızlık meselesine kurumsal, işlevsel, operasyonel ve mali olmak üzere dört boyuttan bakıldığında Sayıştayın gelişkin özellikler taşıdığı görülmektedir. Bu bağlamda;

Sayıştay, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmakla beraber onunla organik bağı olmayan anayasal bir kurumdur. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılan denetim, Sayıştay'ın faaliyetlerinden yalnızca bir kısmını oluşturmakta olup, yasama organı adına denetleme görevi yanında Türk Anayasa sistemine göre yargı yetkisiyle teçhiz edilmiş bağımsız bir kurumdur.

Denetimin planlanması, uygulanması, sonuca bağlanması işleri ve denetim sonuçlanm gerektiğinde Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması, mevzuat çerçevesinde herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan Sayıştayca yürütülmektedir. Sayıştay, ayrıntılı denetim usul ve esaslannı teşkilat yasası çerçevesinde yönetmelikle ve talimatlarla kendisi belirlemektedir.

Sayıştay bütçesinin doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması ve Birinci Başkan'ın Sayıştay bütçesinin ita amiri olması bağımsızlığın bir başka göstergesi olarak kabul edilmelidir.

Sayıştay Başkanı ve üyeleri, 832 sayılı Sayıştay Yasasında öngörülen nitelikleri taşıyanlar arasından Türkiye Büyük Millet Meclisince seçilmekte; denetçiler ise Sa-

yıştay tarafından açılan yarışma sınavıyla mesleğe alınmaktadır. Sayıştay Başkan ve üyeleri azlonulamaz ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemez. Meslek mensuplarının önemli bir kesimini oluşturan denetçilerin de yasayla öngörülen mesleki teminatları bulunmaktadır.

Denetimin Kapsamı

Yürürlükteki mevzuata göre; Sayıştay denetiminin kapsamında; genel bütçeli daireler, katma bütçeli idareler, döner sermayeli kuruluşlar, bazı fonlar, belediyeler ve İl özel idareleri gibi özel bütçeli kuruluşlar ile Devlet Tiyatroları, Devlet Opera ve Balesi gibi farklı bütçe rejimi bulunan kuruluşlar bulunmaktadır.

Buna karşılık devletin tasarrufunda bulunan ve çeşitli bütçe rejimleri ile yönetilen önemli miktarda kamu kaynağının Sayıştay denetimi dışında kaldığı görülmektedir. Örneğin; Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Özelleştirme İdaresinin özelleştirme faaliyetleri, işlem hacimleri önemli büyüklüklere ulaşan kimi bütçe dışı fonlar. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Üst Kurumu, Rekabet Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo Televizyon Üst Kurulu gibi özerk idareler özel yasal düzenlemelerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmıştır.

Yürütülen Denetim Türleri

Denetim, amacı ve konusu bakımından "düzenlilik denetimi" ve "performans denetimi" biçiminde sınıflandırılmaktadır. Düzenlilik denetimi INTOSAI Denetim standartlarına göre;

- Mali kaynakların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkındaki kanaatlerin açıklanmasıyla İlişkilendirilerek hesap veren kurumların mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması,
- Bir bütün halinde hükümet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması,
- Yürürlükteki mevzuat ve yönetmeliklerle uygunluğun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi,
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi,
- Denetlenen kurum bünyesinde alınmış idari kararların yönetim ve davranış standartlarına uygunluğunun denetlenmesi,
- Denetimle ilgili olan veya denetimde ortaya çıkan yüksek denetim kurumunun açıklanmasını gerekli gördüğü diğer konuların raporlanması,

gibi öğeleri kapsamaktadır.

Bugün için Sayıştay daha çok mali işlemlerin yürürlükteki mevzuat ve yönetmeliklerle uygunluğunu değerlendirmekte, başka bir ifadeyle, INTOSAI Denetim Standartlarında kapsamı çizilen anlamda "düzenlilik denetimi" gerçekleştirmemektedir.

Öte yandan Sayıştay Kanunu'na 1996 yılında 4149 sayılı Kanunla eklenen Ek 10 uncu maddeyle Sayıştay'a denetimine tabi kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde etkin, tutumlu ve verimli kullandıklarım inceleme yetkisi verilmiştir. Özlü bir ifadeyle, Sayıştay'a yasayla performans denetimi yapma yetkisi tanınmıştır. Sayıştay bu denetim türünü INTOSAI denetim standartlarına uygun biçimde yürütebilmek amacıyla teorik ve pratik bakımından uzun bir eğitim ve hazırlık dönemi geçirmiştir.

İngiltere Sayıştayı ile yapılan ikili anlaşma çerçevesinde; Sayıştay, yurt içinde ve yurt dışında azımsanmayacak sayıda meslek mensubunu performans denetimi kurslarından geçirmiş ve 1996 yılında bu alanda iki pilot çalışma büşlatmıştır. Pilot projeler denetimlerin belli aşamalarında İngiltere Sayıştayı denetçilerinin teknik yardım ve rehberliğiyle yürütülmüştür. Bu projede; Karayolları Genel Müdürlüğünün devlet yollarındaki yol, yapım, onarım ve bakım faaliyetleri ile Kültür Bakanlığına bağlı müzelerin eser elde etme, sergileme, depolama, bakım ve koruma, güvenlik, kayıt, envanter ve sayım faaliyetleri incelenmiştir.

Pilot projelerden elde edilen deneyimler ışığında, Kurum içinde ayrı bir Performans Denetimi Grubu kurulmuş olup, bu grup bünyesinde oluşturulan ekipler Türkiye'yi derinden sarsan depremler konusunda iki ayrı performans çalışmasına başlamış ve bu çalışmalarını sonuçlandırmışlardır. İstanbul Valiliği ile Büyükşehir Belediye Başkanlığının muhtemel bir İstanbul depreminin zararlarım azaltmaya yönelik faaliyetlerinin yeterli olup olmadığı ***"İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?"*** başlıklı raporda incelenmiştir. Marmara ve Düzce depremleri sonrasındaki hasar tespiti, haksahipliği, geçici ve kalıcı konutlar ile ilgili faaliyetler de ***"Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri"*** başlıklı raporda ele alınmışür.

Keza Performans Grubu içinden bir ekip ***"Gemilerin Denizleri ve Limanlan Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Etme"*** konulu bir uluslararası performans denetim projesine altı Avrupa ülkesi ile birlikte aynı metodolojiyi ve benzer teknikleri uygulamak suretiyle tamamlamış bulunmaktadır.

Böylece, pilot iki çalışma ve Performans Grubunca yürütülen üç inceleme olmak üzere toplam beş performans denetim raporu üretilmiştir. Performans denetiminin metodolojisini öğrenmeye yönelik eğitim amaçlı pilot proje raporlan dışındaki üç performans denetim raporu 2002 yılının Mayıs ayı başında TBMM'ne sunulmuş bu-

Ilınmaktadır. Söz konusu raporların tümü Sayıştayın web sitesinde ***(www.sayis~ tay.gov.tr)*** yayımlanmış ve kamuoyu ile paylaşılmıştır.

Öte yandan Performans Denetim Grubu 2002 yılında ise 3 yeni performans denetiminin hazırlıklarına başlamış bulunmaktadır: Vakıflar Genel Müdürlüğünün sorumluluğundaki tarihi eserlerin bakımı ve onanmı, Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde ilaç ve tedavi malzemelerinin tedariki ve kullanımı, ormanların tahribi inceleme yapılması planlanan konulardır.

Sayıştayın Yıllık ve Diğer Raporlarının Olgulara Dayalı Olması ve Zamanlılığı

Genel Uygunluk Bildirimi ve eki raporlar her yıl Anayasanın ve Sayıştay Kanununun öngördüğü süre içerisinde TBMM'ne sunulmaktadır. Uygunluk Bildirimi ve eki raporlar, tıpkı Fransa uygulamasında olduğu gibi, raporların karakterlerinin elverdiği ölçüde, somut bulgulara dayanmakta ve bulguların gerektirdiği tavsiyeleri içermektedir.

Sayıştay Kanununun çeşitli maddelerinde anılan ve TBMM'ye sunulması gereken diğer raporlara gelince, bu raporların sunumu yönünden yasa maddelerinde herhangi bir süre öngörülmemiştir. Söz konusu raporların süreklilik temelinde TBMM'ye sunulması, çağdaş denetim uygulamalarının ve özellikle performans denetim uygulamalarının geliştirilmesine ve yaygınlaştınlmasına bağlıdır.

Keza, Sayıştay'ın düzenlilik ve performans denetimi alanlarında el kitapları ve rehberler hazırlanması suretiyle Sayıştay raporlarının olgulara dayalı olması ve zamanlılığı da büyük ölçüde esaslara bağlanmış olacaktır.

Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Uygunluk Bildirimleri ve eki raporlar, sunumun hemen ertesinde Sayıştay'ın internet sayfasına konulmak suretiyle kamuoyunun istifadesine açılmaktadır. Ancak, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Sayıştay raporlarının Resmi Gazetede yayımlanmasını öngören açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sayıştay Raporlarının Parlamento Komisyonunda Değerlendirilmesi

Genel Uygunluk bildirimlerinin TBMM de görüşülme yeri, usul ve esasları Anayasal temelde düzenlenmiştir. Sayıştay Kanununa 4149 sayılı Yasa ile eklenen Ek 10 uncu maddede Sayıştay raporlarının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek komisyon Önerisiyle birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulacağı belirtilmektedir.

Halen yürürlükte bulunan TBMM İçtüzüğünde Genel Uygunluk Bildirimleri ve eki raporlar dışındaki Sayıştay raporlarının hangi işleme tabi tutulacağı konusunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

Halen Sayıştay raporlarının görüşüldüğü Plan ve Bütçe Komisyonu iktidar parti ya da partilerinin mutlak ağırlığı olan bir komisyon niteliğindedir. Başka bir ifadeyle, muhalefetin Plan ve Bütçe Komisyonundaki gücü diğer ihtisas komisyonlarına göre daha azdır. Vurgulanması gereken bir başka nokta da, Plan ve Bütçe Komisyonunun iş yükünün fazlalığı ve dolayısıyla bu Komisyonun Sayıştay raporlarının görüşülmesine ve karara bağlanmasına yeterince zaman bulmakta güçlük çekebildiğidir.

Denetim Standartlarının Sayıştayca Kabul Edilmesi

Bugün için Sayıştay'da, kamu kesimimizdeki pek çok organ, kurul veya birimde olduğu gibi, uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartları bulunmamaktadır. Genelde ülkemizde, özelde kamu kesimimizde, denetim faaliyetleri büyük ölçüde denetim standartlarına dayalı olarak yürütülmemektedir. Denetim standartlarının içerdiği ilkeler daha çok mevzuatımıza serpiştirilmiş haldedir. Aynı durum Sayıştay için de geçerlidir. Sayıştay Kanunu uluslararası standartların bir kısmını içermekte ise de Sayıştayca kabul edilmiş uluslararası iyi uygulama örnekleriyle uyumlu denetim standartları bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, Sayıştay Strateji Bildirimi'nde Sayıştay denetim standartlarının ve meslek ahlak kurallannin belirlenmesi ve yürürlüğe konulması stratejik bir hedef olarak belirlenmiş; Sayıştay 2001 **Yılı Eylem Planında ise "INTOSAI, Avrupa Birliği denetim standartlan göz önünde bulundurularak denetim standartlannın (meslek ahlak kurallan da dahil) hazırlanması" somut bir faaliyet olarak öngörülmüştür. Bu amaçla kurulan komisyonun hazırladığı Denetim Standartlan ve Meslek Ahlak Kurallan taslaklan Sayıştay meslek mensuplarının görüşlerine ve değerlendirmelerine açılmış bulunmaktadır. Konu tartışmalı toplantılarda ele alınıp Sayıştay camiasınca zenginleştirilmeye çalışılmaktadır.**

Sayıştayın Avrupa Birliğine Katılım Sürecine Yönelik Planları ve Çalışmaları

Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004) **başlıklı doküman üretilmek suretiyle, "Yüksek denetimi Avrupa Birliği standartlan ile uyumlaştırma yönünde adımlar atılması" bir stratejik hedef olarak belirlenmiş ve buna paralel olarak Sayıştay** 2001 **Yıh Eylem Plam'nda da bu stratejiyi hayata geçirecek somut faaliyet belirtilmiş ve bir Çalışma Grubu oluşturulmuştur.**

Öte yandan, Sayıştay; Strateji Bildirimi'ni ikinci yıllık eylem planı hazırlıkla-

rı sırasında revize etmiştir. Bu revizyon çerçevesinde, Sayıştay, stratejik amaçlarından birini *"Kamu Harcama Yönetim Reformu ve Avrupa Birliği ile uyum bağlamındaki çalışmalara katkıda bulunma"* biçiminde formüle etmiştir. Böylece, Sayıştay, sadece denetiminin AB ile uyum sürecine entegrasyonu bağlamında değil ayrıca kamu mali yönetim sisteminin bu alandaki çalışmalarına da katkıda bulunarak Öncü bir rol üstlenmeyi hedeflemektedir.

Sayıştay denetiminin Avrupa standartlarına entegrasyonu bağlamında yürütülen faaliyetler arasında ***"Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler"*** ve ***"INTOSAI Denetim Standartları'na İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri***" başlıklı iki kitapçığın dilimize kazandırılmasına önem atfetmekteyiz. Bu rehberler, Sayıştay denetiminin Avrupa standartları ile uyumlu hale getirilmesinde, bunlara uygun denetim çalışmalarının yürütülmesinde ve kendi bünyemize uygun rehberler ile el kitaplarının hazırlanmasında ışık tutucu nitelikte dokümanlardır.

Bu dokümanlardan "Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler" başlıklı dokümanda yer alan denetim el kitapları hazırlanması tavsiyesi bağlamında yürütülen çalışmalara Türk Sayıştayı da katılmaktadır. Avrupa Birliğine aday onüç ülke Sayıştayı ile Avrupa Sayıştayı'nm Denetim El Kitapları hazırlanması amacıyla ortaklaşa düzenledikleri toplantılarının ilki 25-27 Mart 2002 tarihlerinde SIĞMA uzmanlarının da katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Denetim Elkitabı hazırlanmasına yönelik faaliyetin toplam 4 atölye çalışması yapmak suretiyle bir yıl içinde tamamlanması hedeflenmektedir.

Sayıştayın Avrupa Birliğine uyum süreci bağlamında yürüteceği pek çok faaliyet eğitim, teknik destek ve bilişim teknolojisi alanlarında desteği gerektirmektedir. Bu ihtiyaçların karşılanması "Üç Yıllık Uygulama Programı" hazırlanarak dış kaynak arayışına başlanmıştır.

Keza, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezinde düzenlenmekte olan Avrupa Birliği konulu temel eğitim ve uzmanlık eğitimi kurslarına kurumumuzdan azımsanmayacak sayıda meslek mensubu katılmış ve bu mensuplarımız Avrupa Birliği dahilindeki mali kontrol sistemleri konusunda ayrıntılı bilgi edinme fırsatı bulmuşlardır.

Dördüncü Bölüm

Yeni Açılımlar ve Bunların Sayıştayın Avrupa Birliğine Uyumuna Etkisi

Dünya Bankası İle İmzalanan PFPSAL Kredi Anlaşmasında Yer Alan Ve Sayıştay Denetimini Doğrudan Veya Dolaylı Etkileyen Taahhütler

Türk kamu harcama yönetimindeki ciddi problemler ve ülkemizin son yıllarda yaşadığı krizler konuya daha kapsamlı ve daha bütünsel biçimde yaklaşılmasını gerektirmiş olup bu bağlamda Dünya Bankasınca 2000 yılı başında bir çalışma başlatılmıştır.

Mart 2000-Mayıs 2001 tarihleri arasında Hazine Müsteşarlığı, DPT, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay bürokratlarının katkılarıyla şekillenen ve zenginleşen bu çalışma sonucunda "Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme - PEIR" başlıklı bir rapor, başka bir ifadeyle, Kamu Harcama Yönetiminin yeniden yapılandırılabilmesi için önümüzdeki 3 yıl içerisinde uygulamaya konulması gereken bir stratejik çerçeve hazırlanmıştır.

Söz konusu Stratejik çerçevede Sayıştayın denetim alanının genişletilmesi ve Sayıştay denetiminin nesnel tabanını oluşturulan mali yönetim ve kontrol sistemimizde önemli değişikliklerin yapılması öngörülmektedir. Bu itibarla PFPSAL hakkında kısa bir bilgi verilmesi uygun olacaktır.

Program Amaçlı Mali Ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi Hakkında Özet Bilgi

Bu programın yürütülmesi için Dünya Bankasından sağlanması Öngörülen "Program Amaçlı Mali Ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi (PFPSAL)"nin teknik düzeydeki müzakereleri 7 Haziran 2001 tarihinde tamamlanarak ikraz anlaşması imzalanmıştır. Dünya Bankasından alınması öngörülen kredinin tutarı ilk aşamada 1.1 milyar, ikinci aşamada 1.3 milyar olmak üzere toplam 2.4 Milyar ABD Dolandır.

Çok kapsamlı ve birden çok kuruluşu ilgilendiren Kamu Harcama Yönetim Reformu olarak da adlandınlan bu programın Stratejik Çerçevesinin üç aşaması, başka bir deyişle, 3 ana amacı bulunmaktadır:

- Makro mali disiplin ve devlet hesaplarında şeffaflığı sağlamak,
- Bütçe politikalan ve öncelikli konularda karar alma mekanizmalannı güçlendirmek
- Bütçe uygulamasımn performansını artırmak

sağlanacak Kredi bağlamında uygulanacak program 2001, 2002 ve 2003 yıllarını kapsamaktadır.

Kamu Sektörü Reform Programı

Sayıştayı da yakından ilgilendiren taahhütlere yer vermesi nedeniyle ele alınan Kamu Sektörü Reform Programı bağlamında;

• Ek fıskal politikaların uygulamaya konulması,

• Kamu Harcama Yönetim Reformunun hayata geçirilmesi,

• Düzenlemelerde Reform Programının geliştirilmesi, kamu sektöründe iyi yönetişim ve yolsuzlukla mücadele için strateji geliştirilmesi ve kamu personel reformunun stratejisinin belirlenmesi

öngörülmektedir.

Kamu Harcama Yönetim Reformunun Kapsamı

Reform çerçevesinde:

• Bütçe kapsamının bütün kamu sektörü hakkında bilgi sağlayacak şekilde genişletilmesi,

• Malî işlemlerde saydamlığın artırılması,

• Devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi ve tutarlı malî verilerin sağlanması,

• Denetimin ve kontrol enstrümanlarının (araçlarının) kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin artırılması,

• Bütçe tasnifinin ve raporlamasının siyasa tespitine ve bütçe analizine daha anlamlı girdiler sağlayacak şekilde geliştirilmesi,

• Makro ekonomik çerçevenin sağlam olmasının ve etkili bir şekilde uygulanabilmesinin sağlanması,

• Bütçe hazırlama sürecinin inandırıcılığının artırılması,

• Harcamacı kuruluşlarda ve merkezî kurumlarda siyasa formülasyon kapasitesinin yeniden canlandırılması,

• Yüksek Planlama Kurulunun orta vadeli fıskal çerçeve bağlamında siyasa önceliklerinin belirlenmesinde ve uygun kaynakların sağlanmasında daha etkili olabilmesi imkânlarının geliştirilmesi,

• Performansı geliştirmenin bir aracı olarak harcamacı kuruluşlara daha fazla takdir yetkisi verilmesi,

• Aşın merkezî kontrollar nedeniyle bütçenin parçalanmasına yol açan nedenlerin ortadan kaldırılması,

• Avrupa Birliğinin direktiflerine tam intibakın sağlanması yönündeki orta vadeli stratejinin bir parçası olarak Birleşmiş Milletler İhtisas Komisyonunun standartlarıyla uyumlu yeni bir ihale kanunu çıkarılması ve bu suretle kamu ihalelerinde performans (paranın değerinin karşılığı) yöneliminin güçlendirilmesi,

• Bir "Kamu Finans ve Borç Yönetim Yasası" çıkarılmasını ve bu suretle sürdürülebilir borç yönetiminin yanı sura garantiler ve diğer şartlı yükümlülükler için uygun ve kesin bir hukuksal zemin oluşturulması

hedeflenmektedir.

"Denetim ve Kontrol Enstrümanlarının (araçlarının) Kapsamının Genişletilmesi ve Etkinliğinin Artırılması" Hedefi Bağlamında Sayıştayca Atılması Öngörülen Adımlar

Kredi dokümanları arasında yer alan "Kamu Harcama Yönetim Reformu Stratejik Çerçevesi" başlıklı Çizelge'ye göre "Denetim ve kontrol enstrümanlarının (araçlarının) kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin artırılması" amacı çerçevesinde:

2001 Yûında

• Mevcut yasa gereğince, Sayıştayın, Cumhurbaşkanlığı ve Parlamento dahil olmak üzere konsolide bütçeye dahil bütün kuruluşları yıllık denetimine alması,

• Sayıştayın kendi hesaplarının Parlamentoya sunulacak raporlarla denetime tabi olması,

• Hükümetin, gerekli yasal değişiklikler dahil, Sayıştayın denetim alanını, Özerk kurumlar, sosyal güvenlik kuruluşları, bütçe dışı fonlar, döner sermayeler ve diğer genel devlet (general government) kuruluşları dahil olmak üzere, geriye kalan bütün genel devlet kuruluşlarını kapsayacak şekilde genişletmek üzere bir eylem planı hazırlaması,

• Mevcut kontrol, teftiş ve denetim süreçlerinin incelenmesinin başlatılması ve uluslararası standartlara paralel olarak iç malî kontrol ve denetim konusunda yeni bir yasa hazırlanması,

2002 Yûında

• Anayasanın 160 ve 165'inci maddelerine uygun olarak bütün kamu fonlarının Parlamento denetimine tabi olmasını sağlayacak yasal değişikliklere girişilmesi,

• Sayıştayın denetim yetkisini bütün genel devlet kuruluşlarının dış denetimini kavrayacak şekilde genişletecek yasal düzenlemelerin sunulması,

• Sayıştayın denetim raporlarını incelemek ve izlemek amacıyla Parlamento Plan ve Bütçe Komisyonu bünyesinde bir alt komisyon kurulması,

• Sayıştay raporlarının analitik yönden içeriğinin geliştirilmesi,

• Yüksek Denetim Kurumu olarak Sayıştayın devlet Ölçeğindeki rolünün belirgin hale getirilmesi,

• Yeni iç malî kontrol ve denetim yasasının Parlamentoya sunulması,

• Yeni iç kontrol standartlarının yayımlanması,

• Yeni iç malî kontrol ve denetim yasasına paralel olarak Sayıştayın bütçe uygulama sürecine müdahil olma durumunun sona erdirilmesi,

2003 Yılında

• Sayıştayın Parlamento için bütün genel devlet kuruluşları üzerinde denetimler yapması,

• Sayıştayın, genel devlet kuruluşları üzerindeki denetiminin bir parçası olarak döner sermayeli kuruluşlar hakkında Parlamentoya denetim raporu sunması,

• Kamu kuruluşlarındaki performans yönelimi artışına paralel olarak Sayıştayın ve diğer denetim organlarının performans denetim kapasitelerinin geliştirilmesi,

• Denetim sonuçlarının kamuoyuna açık olmasımn sağlanması,

• Önemli bakanlıklarda ve kuruluşlarda iç denetim birimlerinin kurulması

öngörülmektedir.

Kamu Harcama Yönetim Reformu Bağlamında Sayıştayın Kamu İhalelerine Yönelik Denetimi ve Öndenetimi

Kredi dokümanları arasında yer alan "Kamu Harcama Yönetim Reformu Stratejik Çerçevesi" başlıklı çizelgeye göre "Kamu İhalelerinde Performans (paranın değerinin karşılığı) Yönetiminin Güçlendirilmesi" amacı çerçevesinde yeni ihale yasasının çıkarılmasını, 2002 yılında bu yasanın uygulanmasını takiben 2003 yılında Sayıştayın "periyodik ihale denetimlerine başlaması ve sonuçlarını geniş kamuoyu denetimi için yayımlaması" atılacak adım olarak ifade edilmektedir.

Program Amaçlı Malî ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi bağlamında hazırlanan dokümanlarda Sayıştayın kadro ve ödeneklerin yanı sıra kamu sözleşmeleri üzerinde

yürüttüğü Öndenetim faaliyetlerinin kaldırılması da "Sayıştayın bütçe uygulama sürecine müdahil olma durumunun sona erdirilmesi" biçiminde formüle edilmiştir.

Stratejik Planlama Faaliyetleri Aracılığı İle Sayışiayda Denetiminin Modernleştirilmesine Yönelik Çalışmalar

Sayıştay denetimini modernleştirme çalışmaları 1990'lı yılların başından bu yana giderek artan bir ivme ile sürmektedir. Söz konusu çalışmalara kısaca göz atılması yararlı olacaktır.

Kamu Mali Yönetim Projesinin Bir Unsuru Olarak Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi

Bakanlar Kurulu tarafından 28.3.1996 tarihinde onaylanan ikraz anlaşması ile Kamu Mali Yönetim Projesi için Dünya Bankasından 62 milyon ABD Doları kredi sağlanmıştı. Proje Vergi İdaresini Geliştirme (Gelirler Genel Müdürlüğü), Gümrük İdaresini Geliştirme (Gümrük Müsteşarlığı), Personel ve Harcama Yönetimini Geliştirme (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve Borç Muhasebesi ve Nakit Yönetimini Geliştirme (Hazine Müsteşarlığı) bölümlerinden oluşmaktaydı.

Kamu Mali Yönetim Projesi için Dünya Bankasından sağlanan kredi anlaşmasının kapsamı 15 Mayıs 1998 tarihindeki bir değişiklikle genişletilmiş ve Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi ana Projenin bir unsuru haline getirilmişti. Yaklaşık dört yıl süreli Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesinin toplam maliyeti 10,5 milyon ABD Dolan tutannda olup bunun 4,9 Milyon ABD Dolanmn Dünya Bankasından, 5,6 Milyon ABD Dolanmn ise Sayıştayın bütçe olanaklanndan karşılanması öngörülmüştü.

Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi, Denetim Fonksiyonu, Bilişim Teknolojisi, Organizasyonel Gelişme ve Proje Yönetimi olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktaydı. Ancak Sayıştay Genel Kurulunun 3.12.1998 tarihli tavsiye karan ile Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesinin maliyetinin tümünün Sayıştayın bütçe imkanlanyla sağlanmasının daha uygun olacağı kabul edilmiştir.

Stratejik Planlama Çalışmaları Bağlamında Sayıştay Denetimini Geliştirme

Bu gelişmelerin hemen ertesinde Sayıştay, denetim alanında Dünyada ve Avrupa Birliğinde yaşanan gelişmeleri dikkate alarak, Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi bağlamında oluşturulmuş zengin birikime başvurarak, Anglosakson geleneğindeki ülke sayıştaylannın yakın zamanda uygulamaya koyduklan ve Türk Kamu Yö-

netiminde henüz yeterince oluşmamış olmasına rağmen stratejik planlama konusuna eğilmiş ve "Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)" başlıklı metini hazırlamıştır.

Strateji Bildiriminde, Sayıştayın vizyonu, misyonu ve dış ortamı değerlendirmek suretiyle saptanmış ve Stratejik amaçlar ve stratejiler belirlenmiştir. Bu stratejik amaçlar ve stratejiler aynca yıllık eylem planlanna dönüştürülerek 2001 Yılı Eylem Planı ve 2002 Yılı Eylem Planı başlıklı dokümanlarda somut faaliyetler haline getirilmiştir. Söz konusu yıllık planlarda stratejik amaçlar çerçevesinde önceliklendirilen faaliyetler, sorumlular, elde edilecek çıktılar ve muhtemel sonuç ve etkiler gösterilmektedir.

2002 yılının Eylem Planı hazırlanırken aynca, Strateji Bildiriminin yaşayan bir doküman olduğundan hareketle; önceki yıl eylem planında elde edilen deneyimler ve kamu mali yönetimimizdeki değişen koşullar göz önüne alınmak suretiyle stratejik amaçlar revize edilmiştir. Bu çerçevede, "Sayıştayın denetim alanına getirilen sınırlamalann kaldırılması yönünde girişimlerde bulunma" stratejik amacı, yeni koşullara daha uygun olarak ve geniş bir boyutta ele alınarak "Kamu harcama yönetim reformu ve Avrupa Birliği ile uyum bağlamındaki çalışmalara katkıda bulunma"şeklinde formüle edilmiş ve yeni stratejiler geliştirilmiştir.

Bu dokümanlarla Sayıştay, bir yandan kurumsal faaliyetlerini uluslararası İlkelerle uyumlu hale getirmeyi hedeflemekte; diğer yandan da Avrupa Birliği ile entegrasyonun gerektirdiği stratejileri ve somut faaliyetleri belirlemektedir. Burada Sayıştayın bu atanda gerçekleştirdiği çalışmalan kısaca özetlemek uygun olacaktır.

Sayıştayın Vizyonu ve Misyonu

Sayıştay, kamu yönetiminin Türk halkının refah ve mutluluğuna daha fazla hizmet edecek şekilde yenilenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlar.

İnceleme, denetleme, sorumlulann hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama işleriyle görevli bir yüksek denetim ve yargı kurumu olarak Sayıştay;

- **denetimine tabi kurumlar ve kuruluşlann gelir, gider ve mallannın denetimi ile sorumlulann hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama,**
- **TBMM'ce yapılacak kontrollar için sağlam bir zemin oluşturma,**
- **kamu kaynaklan nın hukuka uygun, verimli, tutumlu ve etkin kullanılmasına yardımcı olma,**
- **kamu yönetiminde şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine ve gelişmesine katkıda bulunma,**

amaçlarıyla, güvenilir bilgiler ve öneriler içeren raporlar hazırlar ve hükümler tesis eder.

Dış Ortamın Değerlendirilmesi

1. Avrupa Birliği ile uyum sürecinin genelde denetimi, özelde de Sayıştay denetimini etkilemesi,

2. Hesap verme sorumluluğunun ve şeffaflığın kamu kesiminin gündemine girmesi,

3. Tahakkuk bazlı muhasebe ve çok yıllı bütçe gibi, kamu mali sistemindeki yenileşmeler yoluyla çıktılara ve sonuçlara odaklamlması,

4. Performans yönetimi oluşturulmasına yönelik girişimlerin yoğunluk kazanması,

5. Bilişim teknolojisinin imkânlarından giderek artan Ölçüde yararlanılması,

6. Bütçe sürecinde Parlamentonun ve Parlamento Komisyonlarının etkinliğinin artması,

7. Kamuoyunun, sivil toplum Örgütlerinin ve uluslararası kuruluşların Sayıştayın varlık nedenine ve misyonuna uygun bir kurum haline gelmesine yönelik taleplerinin artarak sürmesi,

gibi önümüzdeki beş yıllık süre içinde ülkemizde yaşanacak olan gelişmeler Sayıştayın ürettiği hizmetlerin kapsamını ve niteliğini etkileyecek ve yönlendirecektir.

Sayıştayın Stratejik Amaçları

1. Klasik denetim ve yargılama faaliyetlerini etkinleştirme

2. Çağdaş denetim uygulamalarını yerleştirme ve kökleştirme

3. Parlamento ve kamuoyu ile ilişkileri geliştirme

4. Hizmet içi eğitime süreklilik kazandırma ve meslekî gelişimi özendirme

5. Bilişim teknolojisinden yararlanma imkânlarını artırma

6. Kurum yönetimini güçlendirecek sistemler oluşturma

7. Kurumsal işleyişe etkinlik kazandırma

8. Kamu Harcama Yönetim Reformu ve Avrupa Birliği ile uyum bağlamındaki çalışmalara katkıda bulunma

Sonuç

Değerlendirmeler ve Geleceğe Bakış

• Sayıştaylar bütün demokratik ülkelerde hükümetin sorumlu ve etkin hale gelmesinde yaşamsal rol oynamaktadır. Sayıştaylar hesapverme sorumluluğunun ve şeffaflığın geliştirilip kökleştirilmesinde etkili kurumlar arasında sayılmaktadırlar.

• Sayıştaylar, aynca, günümüzde demokrasinin önemli güvencelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda Sayıştayımızın üstlendiği görevi Avrupa Birliği normlannda ne derece yerine getirebildiğinin ve bu alanda yapılması gerekenlerin irdelenmesi kamu mali sistemimizin Avrupa Birliğine uyum süreci meselesinin ötesinde anlam ifade etmektedir.

• Sayıştay denetiminin veya bir başka deyişle, Parlamento adına yapılan yüksek denetimin, Avrupa Standartlanna uyumu için gereken temel kriterler bellidir. Bu kriterler, uluslararası yüksek denetim camiasında da kabul gören ve desteklenen kriterlerdir. Dünya Bankasının Sayıştay denetimi ile ilgili olarak çeşitli vesilelerle yapmış olduklan değerlendirmelerin ve Önerilerin SIGMA'mn belirlediği kriterlerle benzerlik taşıması bu bakımdan tesadüf değildir.

• Sayıştay, genelde denetimin modernizasyonu ve özelde AB standartlanyla bütünleşme bağlamında son yıllarda Önemli adımlar atmıştır. Sınırlı kaynaklan en yüksek önceliklere göre dağıtmak üzere stratejik planlamaya önem vermiş ve "Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)"ni hazırlamış, bu dokümandaki stratejilerini yıllık eylem planlarında somut faaliyetlere dönüştürmüştür.

• Bu kazanımlar önemli ve değerli olmakla birlikte, Sayıştay denetiminin Avrupa Standartlanna uyumlaştınlması yönünde gerekli yasa ve/veya mevzuat değişikliklerinin yapılması da kaçınılmazdır. Yasa ve/veya mevzuat değişikliklerinin yanı sıra özellikle idari kapasitesinin geliştirilmesi bağlamında Sayıştay Strateji Bildiriminde sayılan hedefleri kararlılıkla ve sabırla uygulamaya geçirmesi gerekecektir.

• Sayıştayımızın "bağımsızlık" noktasından durumu pek çok ülke açısından örnek alınacak gelişkinliktedir. Bu bakımdan bugünkü yasal şartlar çerçevesinde ilave yasal bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmamaktadır.

• Bağımsızlık yönünden benzerlerinden geri olmayan Sayıştayın "denetiminin kapsamı" yönünden aynı gelişkinliği gösterdiğini söylemek ne yazık ki, mümkün değildir. Ancak gerek Kamu Harcama Yönetim Reformu ve gerekse Avrupa Birliğiyle uyum sürecinin gerektirdiği adımlar atıldıkça Sayıştayın denetim alanının genişletilmesi çabaları da yeni ivmeler kazanacaktır.

• INTOSAI Denetim Standartlarına uygun olarak gerekli yasal düzenlemelerin ya-

pılmasıyla, bütün kamu kaynaklanmn Parlamento tarafından eksiksiz denetlenmesinin imkanı yaratılmış olacaktır. Sayıştay denetim kapsamının bu şekilde genişletilmesinin, Anayasanın 160 ve 165 inci maddeleriyle çelişen yönü de bulunmamaktadır.

• Düzenlilik denetiminin "INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri" gereklerine göre yürütülmesi için ilave bir yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmamaktadır. Sayıştay Strateji Bildirimi'nde Düzenlilik Denetiminin genel kabul görmüş yaklaşımlar ve uygulamalar çerçevesinde özümsenmesi için pilot çalışmalar yürütülmesi, gerekli bilgi transferinin yapılması ve uzman desteği sağlanması stratejik hedef olarak öngörülmüştür. Bu bağlamda Sayıştay 2002 Yılı Eylem Planında uzman desteği sağlanarak düzenlilik denetimi alanında bir pilot çalışma yapılması uygun görülmüştür.

• Performans ve düzenlilik denetimlerinin uluslararası standartlara uygun olarak yabancı uzman desteğinden ve bu alana Özgü iyi uygulama örneklerinden yararlanılarak yaygınlaştırılması Sayıştay Strateji Bildirimindeki stratejik hedeflerden birisidir.

• Anglo-Sakson örneklerinden yararlanılarak TBMM dahilinde Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulması Sayıştay raporlarının etkinliği açısından son derece önemlidir. Genel Uygunluk Bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporlarını görüşmek üzere özel amaçlı komisyon kurulması, Sayıştay çalışmalarına getireceği ivme ve Sayıştay-TBMM ilişkilerine yapacağı katkı bakımından yaşamsal önemdedir. Bu itibarla, Genel Uygunluk Bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporları oluşturulacak "Sayıştay Komisyonu"nda görüşülmeli ve TBMM İçtüzüğünde buna imkan veren bir düzenleme yapılmalıdır. Bu düzenleme yapılırken de "Sayıştay Komisyonu"nun oluşumu ve Sayıştay raporlarının görüşülme usul ve esasları ile Komisyon tavsiyelerinin izlenmesi yönünden gerekli ilkelere yer verilmelidir.

• Kamu Mali Yönetim Sistemimizin Ulusal Programın kamu iç mali kontrol sistemimiz bağlamında taahhüt ettiği hedefler, çoğu alanda Dünya Bankası kredisi ile yaşama geçirilmeye çalışılan Kamu Harcama Yönetim Reformu bağlamındaki hedefler ile çakışmaktadır. Bu alandaki, iç kontrol, performans yönetimi, stratejik planlama gibi konuların kamu mali yönetimimize girmesiyle Sayıştayın denetiminin nesnel tabanı da değişikliğe uğrayacaktır. Sayıştay, sadece kendi denetiminin AB ile uyum sürecine entegrasyonu bağlamında değil ayrıca kamu mali yönetim sisteminin çağdaşlaştırılması çalışmalarına da katkıda bulunarak öncü ve aktif bir rol üstlenmeyi hedeflemektedir. Bu nedenle, Sayıştay, stratejik amaçlarından birini "Kamu Harcama Yönetim Reformu ve Avrupa Birliği ile uyum bağlamındaki çalışmalara katkıda bulunma" biçimde formüle etmiştir.

• Sayıştay, genelde Türk denetim Sistemi'nin özelde de kamu mali sistemimizin Avrupa Standartlarıyla bütünleştirilmesi amacıyla yürütülecek çalışmalarda diyaloga, işbirliğine, bilgi ve deneyim paylaşımına hazırdır.

Kaynakça

1. **Sacit Yörüker-Baran Özeren,** (Çeviri), INTOSAI Denetim Standartlanna İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri, **Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Nisan 2001.**

2. **Baran Özeren-Cem Suat Aral (Çeviri),** Avrupa Birliği İle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İle İlgili Tavsiyeler, **Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Eylül 2000.**

3. **INTOSAI Denetim Standartları,** TC, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınlan, Ankara, 1997

4. **Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı.**

5. Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Avrupa Komisyonuna sunulan **"Politika Belgesi".**

6. Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004).

7. Sayıştay 2002 Yılı Eylem Planı.

8. VVorld Bank, **Turkey Public Expeuditure and Institutional Review,** August 2001.

TARTIŞMALAR

BAŞKAN

Peki teşekkür ederim efendim. Sayın Oktayer size de Sayın Gümüş ve Sayın Bilici'den soru var. Evet buyrun efendim.....

NAGİHAN OKTAYER

Teşekkür ederim Sayın Gümüş 'Bir bölü beş(l/5) bizim için katkı mıdır?' dedi. Bizim için bir katkıdır tabii ki yani bir verip iki milyar EURO civarında verip on milyar EURO civarında minimum rakamlar söz konusu. Bunlar bizim için bir katkıdır. Nurettin Bilici Hocamın sorusuyla birlikte cevaplandırmak istiyorum; AB'de şu an altı yıllık mali perspektif ön görülmüş durumda ve bu perspektif dahilinde altı yıl içerisinde yapılacak olan harcamalan Avrupa Birliği'nin şu andan itibaren belirli. Ancak Türkiye açısından bir mukayese yapabilmek açısından 2001 yılının rakamlanm esas aldığımdan dolayı geçmişe yönelik bir belirleme oldu yani bu altı yıllık perspektife henüz gerçekleşmemiş olmasından dolayı Türkiye'yi yerleştirme imkanını bulamadım. O nedenle 2001 yılında gerek bizim gerçekleşen rakamlanmız gerekse AB'nde yapılmış olan ödemeler üzerinden bir değerlendirme imkanı yaratması açısından geçmişe yönelik bir değerlendirme yaptım. İspanya'ya yapısal fonlar dahilinde uyum fonundan bahsettiğimi sanıyorum ama atlamış olabilirim, özür dilerim. Tebliğde yer alıyor ama yapısal fonlardan İspanya en fazla payı alıyor. Türkiye ile bu anlamda mukayese etmeye çalıştım sanınm biz İspanya'dan daha az uyum fonu almayız diye ifade etmeye çalıştım ya da atladım özür dilerim. Gümrük tarifesine ilişkin net olarak bir rakam bilemiyorum yani koruma duvannm rakam itibarıyla oran itibanyla ne kadar uygulandığı konusunda bir bilgim yok; o konuda cevabım olamayacak. Teşekkürler....

Prof.Dr. TURGAY BERKSOY

Peki teşekürler ederim Sayın Oktayer .. Buyurunuz Sayın Falay...zaman stresi de var...

Prof.Dr .NİHAT FALAY

Şimdi Anayasalarda biraz zor Türkiye de yani meclisin yapısı bu Aanyasalarda yerel hükümler konusunda çok fazla tünelin ucunda çok fazla ışık yok fakat altan ge-

len bir şey var. Mevcut bir mahalli idareler daha doğrusu yerel yönetimler tasansı var biraz eskiye göre biraz daha Avrupa Birliği ye yönelik .İki kamu ihale kanunu değişti o çok önemli bir takım şeyler getiriyor yani Türkiye ne kadar çok inceliyor bilmiyorum ama çok önemli bir kanun yani bütün devlet harcamalarının bir anlamda yeni bir şeyle gözle ele alınmasını gerektiriyor. Yerel yönetim birlikleri diye alttan gelen bir önemli gelişim var Türkiye de. Bunlar ilerdeki bir Anayasa ya yansıyacaktır özellikle Batı Anadolu ve hatta Güneye de yansımış durumda. Maliye Bakanlığının ve İçişleri Bakanlığının konuya bu açıdan Avrupa Birliği ye uyum bakımından eskiye kıyasla çok daha şeyler yakınlar hakimler. İki, en son bir nokta ;bu bölge meseleside Türkiye de tartışıldı biraz çok saçma sapan yollarla tartıştılar ama o da yerel yönetimler birimlerinden birisi olarakta mutlaka Türkiye gündemine gelmesi gerekiyor. GAP, bir yerel yönetim birliklerinden biri değildir, bir anayasa bir istisna şeklinde gelmiştir ama o bir anlamda bir yerel yönetim birimi olarak önemli bir Özellik taşıyacaktır. Teşekürler...

Prof.Dr. Turgay BERKSOY

Teşekürler Sayın Falay...zaman konusunda ki hassasiyetini de cevaplamada da gösterdiği için... Sayın Özeren size de efendim..Sayın Karakaş ve Sayın Yörüker'den sorular var ben şunu size takdim edeyim....

BARAN ÖZEREN

Karakaş* a teşekkür ediyorum sorduğu soru için. Sayıştay şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu anlamında Türkiye deki kamu kuruluş lan nı denetleyecek ama kendisi hesap verrneyecekmi? Elbette en doğal şey Sayıştay'ın denetlenmesi ama mevcut durumda Satıştay'ın ve hatta bir az daha konuyu geliştirelim TBMM bütçesinin »Cumhurbaşkanlığı bütçesinin denetimi hali hazırda TBMM hesaplan inceleme komisyonunca yapılıyor teknik anlamda bir denetim olmamakla birlikte parlemento üyelerince denetleniyor ...PFPSAL bağlamında ki hedeflerden bir tanesi Sayıştay'ın bu üç bütçeyi denetlemesi kendi bütçeside dahil olmak üzere artı çok önemli bir konu;Kanada'yı örnek verdi Sayın Karakaş; Avusturya Satıştay'ı, Yeni Zelanda Sayıştay'ını biliyoruz; yıllık faaliyet raporlanna kendisini bağimsız denetim kurumlanna denetletmek suretiyle bu raporlan kamuoyuna sunuyor. Açıklığın şeffaflığın hesap verme sorumluluğunun gerekliği olarak. Kısa bir zaman içinde Türkiye Sayıştay'ında bunu yapacağım düşünüyoruz. Sayın Yörüker' in sorusuna gelince Sayın Yüksel Bey'in çizmiş olduğu kamu harcama yönetim reformu bağlanında yapılacak çerçeesindeki elbettekurumlar arasındaki iş birliği dayanışma çok önemli bir konu.

Çünkü kontrol mekanizması denetim başlı başına bir amaç değil, yaptığımız iş sonuçta kamunundaha etkin daha verimli daha tutumlu bir şekilde çalışmasını sağlamak kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek. Bu anlamda tüm merkezi kuruluşların bakanlıkların birbirlerini destekleyecek şekilde bu harcama yönetim reformumuzu kısır çekişmelere kurban etmeyeceğini düşünüyorum. Çok teşekkür ediyorum.....

Prof.Dr. Turgay BERKSOY

Çok teşekkür ediyorum efendim... Sayın konuklar ,değerli meslekdaşlar bugünün ilk oturumu burada sona eriyor bir kısa aradan sonra ikinci oturumumuzda var. Çok teşekkür ediyorum katılımınızdan dolayı.....

24 MAYIS 2002 İKİNCİ GÜN

II. OTURUM

Prof.Dr.Ahmet GÖkdere
A.Ü.H.F.
İktisat ve Maliye Bölüm Başkanı
Oturum Başkanı

Yrd.Doç.Dr.Abuzer Pınar / Doç.Dr.Güven Sak
A.Ü.S.B.F.
Avrupa Birliği Kapsamında Devlet Yardımları ve Türkiye
Türkiye'de Kamu Bankacılığı Deneyimi Üzerine
Gözlemler

Yard.Doç. Dr. Funda Başaran Yavaşlar
M.Ü.Hukuk F.
Avrupa Birliği'nde İşletme Vergilendirilmesi
Alanında Yapılan ve Yapılması Planlanalar

Yrd.Doç.Dr.Hakan Uzeltürk

M.Ü. Hukuk F.Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergileri

TARTIŞMALAR

Oturum Başkanı

Prof.Dr.Ahmet Gökdere
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İktisat ve Maliye Bölüm Başkanı

Saygı değer konuklar öğleden önceki son oturumu açıyorum Onyedinci Maliye Sempozyumu çerçevesinde. Efendim biraz geciktik bana göre sağ tarafımda bir boşluk sizlere göre sol tarafta bir boşluk vardı; bu dengesizliği gidermek için sanıyorum ben sizleri davet etmekte geciktim yoksa çok dengeli bir toplum ve ekip olduğumuzu görüyorsunuz. Gerçekten öyleymiş biraz gecikmeyle de olsa durumu düzelttik. Efendim bu tür bilimsel toplantılarda yapılan yerlerin ortamının çekiciği ve kışkırtıcığı eğilimiyle bu oturumlara katılma eğilimi arasmdabir korelasyon hesabı yaptım ve bu pozitif olarak çıktı. Şu anlamda çevre ne kadar kışkırtıcı, güzel olursa toplantılara katılmada o derece yoğun oluyor, yüksek oranlı çıkıyor. Bu çok paradoksa] acaba buranın mahmuriyeti içinde , yanlışını hesap yaptım diye tekrar yaptım,doğru. Onun üzerine açıklamalar üzerinedüşündüm.bunlardanilk açıklama olabilir efendim Aüsinin iki tatlı rekabet içindeki fakültesi düzenlediği için pozitif koorelasyon çıkmış olabilir ama ikinci bir olasılık daha var;dışkapı da görmediniz üç tane bodyguard koyduk çıkanları engellemek üzere ikinci nedende bu olabilir. Efendim tekrar hoş geldiniz. Bugün gördüğünüz gibi genç ve seçkin bilimadamlan, konuşmacılarımız var. Efendim burada iki konu bir şemsiye altında toplanmış durumda. Bunlardan ilki devlet yardımları konusunda olacak fakat devlet yardımlarına hemen ek olarak bankacılık konusunda yaptığı araştırmalarla da ünlü bir arkadaşımız devlet yardımlarının kamu yardımlarının Merkez Bankasıyla olan ilişkilerini bir köprü olarak kuracak ikinci bir konuşma şeklinde. Diğer konuşmalar yine vergi ile ilgili ve bunlardan bir tanesi son zamanlarda güncel olan ÖTVleri öyle değilmi??. Sizin yine alanınızın vergi konulan olacak. Evet şimdi izninizle devlet yardımları diye başlamak istiyorum. Biliyorsunuz devlet yardımlannın çok özel bir önemi ve konumu var. GB lerini kurmak için yanlız gümrüklerin kaldırılması yeterli değil, devlet yardımlannın da eşitlenmesi .üretimin hangi aşamasındaalınıyorsa hangi oranda alınıyorsa bütün üye devletlerde bunun bir örnek olması gerekir. Aksi taktirde rekabet koşullan bozulmuş olacaktır ve Türkiye de bunlara uyum gösterdi tabii biliyorsunuz ARGE teşvikleri ön plana geçti parasal teşvikler bütünüyle kalktı diyebiliriz. Evet ben sözü uzatmadan bu konudaki çok güzel çalışmasıyla Sayın Abuzer Bey'e sözü veriyorum., buyrun efendim kürsüye....

AVRUPA BİRLİĞİ KAPSAMINDA DEVLET YARDIMLARI VE TÜRKİYE'DE KAMU BANKACILIĞI DENEYİMİ ÜZERİNE GÖZLEMLER

Yrd.Doç.Dr.Abuzer Pınar

Doç.Dr. Güven Sak*

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
Maliye Bölümü

Özet

Avrupa Birliği düzenlemelerinde bölgesel kalkınmayı ve sanayileşmeyi desteklemek amacıyla yapılan devlet yardımları rekabeti bozmamak koşuluyla kabul edilmektedir. Buna göre girişimciler arasında ayırımcılığa yol açacak ve rekabeti kısıtlayacak türden mali yardımlara izin verilmemektedir. Son yıllarda önemli krizler yaşayan Türkiye'de gündeme oturan en Önemli konulardan birisi kamu bankalarının görev zararları olmuştur. Maü disiplinin sağlanması yönünde alınması gereken temel önlemlerden birisi olarak da kamu bankalarının yeniden yapılandırılması ön plana çıkmıştır. Devletin ekonomiye müdahalesinin araçlarından birisi olan kamu bankacılığı iki ana yaklaşım çerçevesinde değerlendirilmektedir. Kalkınmacı yaklaşım, sermaye birikiminin ve özel sektör bankalarının yetersiz olduğu durumlarda ekonomik büyümenin kamu bankacılığı tarafından desteklenmesi gerektiğini savunurken, Siyasal yaklaşım kamu girişimciliği ve kamu bankacılığının toplumsal amaçlardan çok seçmen desteği sağlamak üzere kullanıldığını öne sürer. Mevcut çalışmalar her iki görüşü de destekleyen sonuçlar vermiş olmakla birlikte, ülke örneklerinin tek tek ele alınması gerektiği ve kamu müdahalesinin büyüklüğünden çok niteliğinin ön plana alınması gerektiği açıktır. Dolayısıyla Türkiye'de uygulanan devlet yardımlarının varlığından çok, bu yardımların nasıl düzenlendiği ve amacına ulaşıp ulaşmadığı tartışılmalıdır. Türkiye'de devlet yardımlarının işleyiş biçimi mali disiplinin kaybolmasına neden olduğu gibi, gerek bankacılık sektöründe gerekse de diğer sektörlerde rekabeti de ciddi bir biçimde zedelemekte ve bu yardımlar çoğunlukla yerine ulaşamamaktadır. Sonuç olarak, kamu bankacılığında etkinliğin sağlanamaması mülkiyetten çok ciddi bir yönetişim problemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet yardımlarının disipline edilmesi ve belirli ilkelere bağlanması için yapılması gereken dü-

Aıkara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, 06590 Cebeci-Ankara, pinar^'politics.ankara.edu.tr

zenlemelerin temel dayanak noktası olarak rekabeti bozmayacak bir çerçevenin oluşturulması kaçınılmaz görünmektedir. Kamu bankalarındaki yeniden yapılandırma operasyonu bu gözle ele alınmak durumundadır.

Anahtar kelimeler: Kamu Bankalan, Avrupa Birliği, Devlet Yardımlan, Yönetişim

1.GİRİŞ

1990'lı yıllarda dünya ekonomilerinde gözlemlenen değişimler devletin ekonomideki rolü ve ekonomiye müdahale biçimi meselesini pratik bir soru haline getirmiş görünmektedir. Gelişmekte olan ekonomilerde liberalizasyon sürecinde atılan adımlarla ortaya çıkan değişiklikler, 1989 sonrasında Orta Avrupa ülkeleri ve Rusya'da gözlemlenen yapısal değişim sürecinin yarattığı problemler, 1998 sonrasında Güney Doğu Asya ülkelerindeki fınansal krizler soruyu değişik biçimlerde tartışma gündemine sokmaktadır. Yukarıdaki örneklerin tümü esas olarak "rekabetin, iktisatçıların en iyi (fırst best) dünyasında iyi bir şey olduğunu"[416] göstermektedir. Ancak iktisatçılann en iyi dünyası ile gerçek yaşam birbirinden farklıdır. Gerçek dünyada rekabet bir dizi piyasa başarısızlığı nedeniyle iktisadi işlevini yerine getirememektedir.

Ancak devletin iktisadi rolü yalnızca buradan kaynaklanmamaktadır. Özellikle piyasa ekonomisine geçiş sürecinde bulunan ülkelerin deneyimleri rekabetçi piyasaların kendiliğinden gelişmediğini göstermektedir[417]. Buna göre piyasa ekonomisine geçiş için fiyatları serbest bırakmak yeterli olmamakta bir dizi kurumsal ve yasal düzenlemenin de yapılması gerekmektedir. Bu noktada, piyasa ekonomisinin gerektirdiği rekabet ortamını sağlamak için gereken karmaşık kurumlar ve kurallar sistemini oluşturmak da çok kolay değildir. Gerekli kurumsal çerçeveyi oluşturmanın yeterli finansal ve beşeri kaynaklara sahip olmayan gelişmekte olan ülkeler için yarattığı intibak maliyetlerinin de bu çerçevede ayrıca dikkate alınmasında fayda bulunmaktadır. Piyasa ekonomisine geçiş sürecine rekabet için gerekli olan kurumsal çerçeveyi oluşturmak olarak bakıldığında, bizatihi bu süreç devletin iktisadi yaşama müdahalesini gerektirmektedir. Devlet, piyasa ekonomisinin gerektirdiği kurumsal altyapıyı geliştirmek, geçiş sürecinde ortaya çıkan intibak maliyetlerini hafifletecek tedbirleri de almak zorundadır.

416 Kavramsal tartışma için Laffont (1998)'e bakılabilir.

417 Türkiye'de finansal liberalizasyon süreci için Sak(1995)'e, Orta Avrupa'daki geçiş süreci deneyimleri ile ilgili genel bir tartışma çerçevesi içinse Stiglİtz (1989)'a bakılabilir.

Burada önemli olan nokta devletin ekonomiye müdahalesinin biçimi olmaktadır. Bu müdahalenin rekabetin önündeki engelleri kaldırması, piyasa ekonomisinin işlemesini temin etmesi gerekmektedir. Müdahalenin tasarımı, bu müdahaleyi gerçekleştirecek kurumsal çerçevenin, kamu idaresinin de yeniden tasarımını içermek durumundadır.

Devletin iktisadi rolü ile ilgili tartışmalara Avrupa Birliği (AB) perspektifinden bakddığında, Türkiye örneği açısından, devlet yardımları kavramını tartışmakta fayda bulunmaktadır. AB açısından devlet yardımı denildiğinde "kamu (yerel veya federal bütçe, kamu bankaları, kamu vakıfları vs.) kaynaklarının" özel kuruluşlara aktarılmasından bahsedilmektedir. Bu çerçevede, devlet yardımları nitelikleri itibariyle rekabeti olumsuz etkilemektedirler. Ancak AB mevzuatı devletin kurallı olmak kaydıyla iktisadi yaşama müdahalede bulunabileceğini benimseyerek, devlet yardımları ile ilgili kuralları ve bir izleme sistemini kabul etmiştir.

Değişik yöntemlerle uygulanabilen devlet yardımının piyasa başarısızlığından kaynaklanan ekonomik rasyoneli olmakla birlikte serbest rekabeti tehdit eden özellikleri de bulunmaktadır. Devlet yardımlarının kontrol edilmesi gerektiği ile ilgili pozitif bir açıklama kamusal tercih teorisinden veya korumacılığın siyasal iktisadından gelmektedir. Bu yaklaşıma göre yardımlar, politikacı ve bürokratlar gibi aktörlerin tarafsız olmadığı, kendi tercihleri ve karşı karşıya oldukları kısıtlar altında hareket ettikleri siyasal süreçte biçimlenmekte ve yapılmaktadır. Devlet yardımı karan siyasal sürecin bir çıktısı ise, bu durumda girişimin yardım almak için yatınm yaparak kar maksimizasyonuna gitmesinin bir parçası olur. Politikacılar da "popülarite fonksiyonlan" m maksimize etmek için marjinal bölge ve sektörlere selektif yardımlar yapmayı tercih edebilirler (Cacciato,1996:ll)[418]. Bunun maliyeti modern vergi sisteminin karmaşıklığı içerisinde saklanabilir. Küçük gruplann refah düzeyini, diğer kesimlere maliyeti yükleyerek, büyük miktarda artıran yardımların bu asimetrik özelliği, gereğinden fazla yapılmasına yol açar.

Rant kollamanın bir sonucu, girişimcilerin bütçe kısıtım yumuşatmasıdır: artık piyasa güçleri ile değil, hükümet ile pazarlık sonucunda belirlenir. Yardım deseni büyük ölçüde ilgili girişim veya sektörün pazarlık gücüne bağlıdır. Büyük girişimler, siyasal olarak stratejik olan bölgeler, güçlü sanayi organizasyonlan, küçük ve yeni kurulmuş girişimlerden daha fazla yardım alma şansına sahiptirler. Dahası, yardımlann değerlendirilmesinde gerekli olan bilgi bir Ölçüde potansiyel yardım alıcı tarafın-

418 Kamu bankalarının amaç fonksiyonlarını bu bağlamda İtalya İçin tartışan bir çalışma için bkz. Sapienza (2000).

dan sağlanır ve asil-vekil (principal-agent) problemi gündeme gelir: vekil (potansiyel yardım alıcı) daha yüksek yardım almak için maliyet tahminlerini kabartmaya çalışır. Uygulamadan sorumlu asil (politikacı veya bürokrat) ise bu bilgiye sahip olmak için gerekli kaynak veya motivasyona sahip olmayabilir.

Piyasa başarısızlığının varlığı, yardımın refah düzeyini yükseltici olması için gerekli ancak yeterli bir koşul değildir. Rant kollamanın maliyeti, kamu politikalarının hazırlanması ve uygulanması için gerekli maliyet, hükümetin bilgi yetersizliğinden doğan etkinsizlikler ve politika yapıcıların ve yöneticilerin tutarsız saiklerinin doğurduğu bozucu etkiler (distortions) de hesaba katılmak zorundadır. Bu yüzden Avrupa Birliği (AB) kapsamında, özellikle piyasa başarısızlıklarından kaynaklanan etkilerin onarılması ve sadece piyasa güçlerince ulaşılamayacak hedeflere yönelik politikaların uygulanması için, Topluluk veya ulusal devlet müdahaleleri meşru görülmekte, ancak bu tür müdahalelerin rekabeti bozucu etkilerinin minimize edilmesi yönünde çalışmalar yapılmakta ve denetim mekanizması güçlendirilmektedir.

Türkiye'de devletin Özel kesime kaynak aktarımının mekanizmalarından birini de kamu bankalan oluşturmaktadır. Kamu bankalan olgusu yalnızca Türkiye'ye de özgü değildir. Kamu bankacılığının esasen iki temel iktisadi gerekçesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki tasarruf sahiplerinin ellerindeki fonları özel bankalara yatırabilmeleri için gereken güven ortamının kolay sağlanamamasıdır[419]. Bu zihniyet değişikliği problemi, bankalann iktisadi kalkınma sürecindeki önemi[420] nedeniyle devleti tarihsel olarak kamu bankacılığına yöneltmiştir. İkinci açıklama ise, piyasalardaki malumat aksaklıktan (informational inefficiency) nedeniyle bazı gruplann bankacılık sisteminden fon temin edememesidir. Normal şartlar altında piyasalardan dışlanan gruplara ilişkin kredi mekanizmaları bugün gelişmiş ülkelerde de bulunmaktadır. Ancak kamu bankacılığına ilişkin bu kuramsal gerekçelerle kamu bankalannın idare biçimleri (governance) arasında farklılık olabilir. Kamu bankalannın niteliği gereği kaynak aktanm sürecine siyasi mülahazaların kanşması mümkündür. Örneğin, Sapienza (2000)'de İtalyan deneyimi açısından bakıldığında, özel bankalardan kredi temin edenlerle, kamu bankalarından kredi temin edenlerin birbirinden farklı olmadığı sonucuna vanlmaktadır. Ancak burada amaçlarla, amaç için teşkil edilen aygıtın işleyiş ve yönetim biçimini (governance structure) birbirinden ayırmakta fayda bulunmaktadır. Kamu bankacıbğı deneyiminin olumsuz sonuçlannın doğrudan kamu

419 Konuyla İlgili Türkiye deneyimine ilişkin veri ve anekdotlar için Kocabaşoğlu-Sak-Sönmez (2002)'nin birinci bölümüne bakılabilir.

420 Bankalann iktisadi kalkınma sürecindeki Önemi konusunda Gerschenkron (1968:98-127)'ye bakılabilir. Anılan bölümde, Alman bankalarının İtalya'nın iktisadi kalkınma sürecindeki önemi vurgulanmaktadır.

mülkiyetinin olumsuz sonuçları olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Benzer kontrol problemlerinin özel bankalar ve halka açık şirketler için de geçerli olduğu Stiglitz (1985)'de tartışılmaktadır. Türkiye'de kamu bankacılığı ile ilgili değerlendirmede yaklaşım bu doğrultuda olacak ve esasen AB devlet yardımları düzenlemesi çerçevesinde kamu bankacılığı deneyimine nasıl bakdması gerektiği tartışılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde AB'de devlet yardımlarının gelişim süreci ve mevcut durum değerlendirilecektir. Daha sonra üçüncü bölümde AB'de devlet yardımları düzenlemesi ile ilgili uygulama örnekleri ve tartışmalar ele alınacaktır. Dördüncü bölümde ise Türkiye'de kamu bankacılığının 2000 ve 2001 yılındaki krizlerde gelmiş olduğu nokta ve görev zararları konusu tartışılacak, kamu bankacılığı deneyimi genişletilmiş bir devlet yardımı kavramı etrafında ele alınarak mevcut deneyimin rekabet açısından sonuçları değerlendirilecektir. Bu bölümde Önümüzdeki dönemde dikkat edilmesi gereken hususlara da değinilecektir. Çalışmanın sonuçları beşinci bölümde özetlenecektir.

2. AB'DE DEVLET YARDIMLARININ GELİŞİM SÜRECİ VE MEVCUT DURUM

Devlet tarafından belirli girişimcilere yapay bir rekabet avantajı sağlayacak biçimde yardım verilmesi üye ülkeler arasında rekabeti bozucu etkiler yaratabileceğinden Topluluk anlaşmaları bu konuyu detaylı bir biçimde düzenlemeyi hedeflemektedir. Avrupa Birliği'nin kuruluş sürecini başlatan Roma anlaşmasında rekabet ile ilgili temel hükümler yer almıştır. Ancak Topluluk ekonomisi 1974'ün ikinci yarısından sonra savaş sonrası en büyük durgunluğa girmeye başladı, Japonya ve yeni sanayileşen ülkelerden gelen yoğun rekabetin bir parçası oldu. İşsizlik artmaya başladı ve ekonomik çöküş enerji krizi ve öncesine uzanan yapısal problemleri olan sanayileri daha da kötü etkiledi. Bu sorunları olmayan bazı girişimler bile kendilerini finansal sıkıntı içerisinde buldular. Bütün bunların sonucunda genel yardım programlan hızla yayıldı ve genel nitelikte çeşitli toparlanma önlemleri uygulanmaya başlandı. Devlet yardımlarına burada, firma]ann rasyonalizasyon programlan uygularken ayakta kalmasını sağlayacak, bir rol yüklendi. Bu zaman alan bir süreçti ve artan işsizlik düşünüldüğünde işini kaybeden kişilerin tekrar İş bulması çok zordu. Zor durumda olan endüstrilerin sorunları 1978 Copenhagen zirvesinde gündeme getirildi ve ardından Bakanlar Konseyi ile Avrupa Komisyonu (AK) arasında gerçekleştirilen görüşmeler sonunda yardımlarla ilgili yeni kuralların yer aldığı yeni bir metin hazırlandı. Bu metinde 1972'den kalan bazı düşünceler tekrarlanmakla birlikte, özellikle yeniden yapılanma ile ilgili daha yumuşak bir üslup kullanıldı. Yardımlar ani ve ağır sosyal ve ekonomik şoklara karşı geçici bir önlem olarak kullanılabilecekti. Yeni kurallar yine devlet yardımlarının şu konularda önemli işlevler üstlene-

bileceğini belirtmişti: a) Özel girişim sisteminin yeni yatırım ve teknoloji olanaklarına daha hızlı yanıt vermesini sağlamak, b) sözleşme yapacak veya kaynaklan yeniden gözden geçirecek endüstrilerin uyumu. Komisyon buna itiraz edebileceği halde, yaşanan olağanüstü sosyal ve ekonomik sorunların ciddiyetini kabul ederek üye ülkelerin bu olağanüstü uygulamalannı meşru görmüştür. Muhtemel, biraz da bilinçli olarak, eski kodla 92(3)(b) maddesindeki "bir üye ülkenin karşı karşıya olduğu ciddi ekonomik sorun" halinde verilebilecek yardımlara dayanmıştır.[421]

Bu süreçte üye ülkeler, genel depresyon koşullan veya spesifik sanayilerde ortaya çıkan sorunlarla başa çıkmak amacıyla giderek artan oranda yardım verme eğilimine girmiştir. Dolayısıyla AK de giderek artan sayıda faaliyetle uğraşmak zorunda kalmış, formel veya informel olarak, bu yardımlar ya değiştirilmiş ya da yardım planı iptal edilmiştir. Mevcut durum için belirgin bir çerçeve çizmek üzere 1999 yılında devlet yardımlarını sıkı bir kontrol altına almak için bir komisyon oluşturuldu. Geçmiş yıllarda başlatılan uygulama sürecini yenilemek ve basitleştirmek, saydamlığı arttırmak ve kaynaklar için öncelikli alanlar belirlemek amacıyla oluşturulan komisyon yeni yasal düzenlemeler getirmek yerine mevcut anlaşmaların tam olarak uygulanması yönünde niyet ortaya kondu. Bu doğrultuda devlet yardımlannın envanterinin çıkarılması ve bunlann uygulanan politikalar açısından sonuçlan üzerine rapor yazılması istendi. Bunun üzerine periyodik olarak raporlar yayınlanmaya başlandı.

Buna göre üç temel ilke ön plana çıkmıştır: Birincisi, hükümetlerin ve firmalann kabul edilen ve edilmeyen yardımları bilmeleri için, bu konuda kamuoyuna bilgi verilmesidir. İkincisi, kurallara uygun yardım yapmayan devletlere karşı, Komisyon sözkonusu yardımı yasadışı ilan etme gibi bir konuma gelmektedir. Üçüncüsü ise saydamlığın geliştirilmesi amacıyla Komisyon yapılan yardımın gerçek rniktanm bilme hakkına sahip olmuştur.

AK, 2000-2006 yıllarında uygulanmak üzere gündeme gelen Yapısal Fon (Structural Fund) programları çerçevesinde üye ülkeleri Topluluğun rekabet gücünü artıracak uygulamalara teşvik etmekte ve firmalara yapılacak devlet yardımlan bu bağlamda büyük önem taşımaktadır. Ancak bu yardımı alan ve almayan firmalar açısından bir ayırım sözkonusu olduğundan, Topluluğun rekabet gücünü artırmaya yönelik bu önlemler iç piyasanın işleyişini tehdit edebilecek niteliklere de sahiptir. Dolayısıyla devlet yardımlannı gerekli hale getiren önemli ekonomik nedenlerden dolayı bu yardımların, tümden yasaklanmak yerine, ilke olarak ortak pazarla uyumlu

421 Avrupa Birliği'nde devlet yardımlarının gelişim süreci iie ilgili daha geniş bilgi İçin bkz. Swann (1995:160-68).

olmadığı kabul edilmiş, ancak istisnai durumlarda izin verilebileceği yönünde bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Sistemin temel kuralları Avrupa Topluluğu (EC) anlaşmalarının 87. ve 88. maddelerinde kapsamlı olarak düzenlenmiştir.[422]

AB devlet yardımı politikasının hareket noktası 87.1 maddesi ile düzenlenmiş ve bu yardımların ilke olarak ortak Pazar ile uyumsuz olduğu belirtilmiştir. 88. madde ile de Komisyona devlet yardımlarını kontrol etme yetkisi verilmiş ve üye ülkelerin bu yardımlarla ilgili planlarının önceden Komisyon'a bildirilmesi yönünde bir koşul konmuştur (notification requirement). Yine düzenlemeye göre Komisyon, her türlü devlet yardımını gözleme ve kontrol etme yerine 87.1 'deki Ölçütlere uyan yardımları değerlendirmeye alacaktır. Bu ölçütler:

• *Devlet kaynaklarının transferi:* Devlet yardımı kuralları sadece devlet kaynaklarının (merkezi ve yerel bütçe, kamu bankaları ve vakıfları vs.) transferini içeren önlemleri kapsamaktadır. Ayrıca bü yardımın doğrudan devlet tarafından yapılmış olması gerekmez. Devlet tarafından atanmış olan herhangi bir özel veya kamu kurumu tarafından da olabilir. Örneğin herhangi bir özel banka KOBÎTere yardımla ilgili bir programı yürütmekle görevlendirilmiş olabilir. Finansal transferler değişik biçimlerde olabilir. Sadece parasal yardım veya faiz iadesi değil, ödeme garantisi, hızlandırılmış amortisman veya sermaye aktarımı biçiminde de olabilir.

• *Ekonomik Avantaj:* Yardım firmanın normal faaliyet yoluyla elde edemeyeceği bir ekonomik avantaj sağlamalıdır. Bazı örnekler şu şekilde sıralanabilir:

i) Bir firmanın kamuya ait bir mülkiyeti piyasa fiyatının daha altında bir bedelle satın alması veya kiralaması

ii) Bir firmanın sahip olduğu bir mülkiyeti piyasa fiyatından daha yüksek bir bedelle devlete satması

iii) Firmanın herhangi bir karşılık ödemeden altyapı hizmetlerinden yararlanması

iv) Herhangi bir girişimin devletten, bir özel sektör yaürımcısının kabul etmeyeceği koşullarda risk sermayesi sağlaması

• *Seçicilik (Selecüvity):* Devlet yardımı seçici olmalı ve belirli firmalarla rakipleri arasındaki dengeyi etkilemelidir. Seçicilik özelliği devlet yardımını "genel uygulamalardan" (bir ülkedeki bütün sektörlerde faaliyet gösteren firmalara yönelik genel

422 Eski kodiama sistemine göre 92 olan bu madde 1.Mayıs. 1999 tarihinde yürüdüğe giren Amsterdam anlaşmasına göre 87 olarak değiştirilmiştir (daha geniş bilgi için bkz. EU.1999).

mali önlemler gibi uygulamalardan) ayırır. Herhangi bir programın yönetimi farklı kararlar verme yetkisine sahipse o program sefektif olur. Bir ülkedeki belirli bir bölgeye yapılan yardımlar da bu gruba girer (bölgesel ve sektörel yardım programlan gibi).

• ***Rekabet ve Ticaret Etkisi:*** Yardım üye ülkeler arasında rekabet ve ticareti etkileme potansiyeline sahip olmalıdır. Bu Ölçüt kapsamına girmesi için yardımı alanın üye ülkeler arasında ticaret konusu olan herhangi bir ekonomik faaliyette bulunması yeterlidir. Yardımı alanın niteliği önemli değildir (kar amacı gütmeyen herhangi bir organizasyon da ekonomik faaliyette bulunabilir). Komisyon küçük miktardaki yardımların üyeler arasındaki rekabet ve ticareti etkilemeyeceği (de minimis rule) ve dolayısıyla bunun 87(1) kapsamına girmeyeceği görüşündedir. Benzeri bir yaklaşımla yerel Pazar faaliyetleriyle ilgili yardımlar da bu gruptan sayılmıştır.

Bu kısa tanımlama, Topluluk devlet yardımı kurallannin olabildiğince geniş ancak ucu açık olmadığını göstermektedir. Yapısal Fon programları çerçevesinde finanse edilen faaliyetlerin çoğu yukanda sayılan ölçütleri sağlamakta ve 87(1) kapsamına girmektedir. Bu yüzden programı yürüten otoriteler bu programlann doğru bir biçimde bildirildiğinden ve Komisyon'dan onay alındığından emin olmalıdırlar.

Yukarıda kısaca açıklanan ölçütlere uyan yardımlar ortak pazarla uyumsuz yardımlar grubunda sayılmakla birlikte, bu yardımlara geniş bir yasak getirildiği anlamına gelmez. Aynı düzenlemenin 87(2) ve 87(3) maddelerinde istisnalar (exemptions) da düzenlenmiştir. Bu istisnalar 88. maddede Komisyon'un onaylaması gereken devlet yardımı planlanmn meşruiyetini de sağlar. Bu maddeye göre üye ülkeler uygulamaya geçmeden önce planladıkları devlet yardımlarını Komisyon'a bildirmek zorundadırlar. Aynı madde Komisyon'a herhangi bir yardım planının istisnalar grubuna girip girmediğine, girmiyorsa iptal edilmesi veya değiştirilmesini karara bağlama yetkisini de vermektedir.

Ortak pazarla uyumlu yardım türleri 87(2)'de şu şekilde sayılmıştır: Malın kaynağı açısından herhangi bir ayınm yapılmamak koşuluyla kişilere yapılan sosyal amaçlı yardımlar, Doğal afetler veya olağanüstü durumlarda ortaya çıkan zararları telafi etmek amacıyla yapılan yardımlar, Almanya'nın bölünmesinden dolayı dezavantajlı duruma düşen bölgelerin ekonomik durumlarını düzeltmek için yapılan yardımlar.

Madde 87(3)'de ise ortak pazarla uyumlu olabilecek yardım alanları belirtilmiştir. Yapısal fon uygulamalanyla ilgili olarak şu istisnalar özellikle önemlidir: Yaşam standardının anormal derecede düşük olduğu veya ciddi işsizlik (underemployment) yaşanan bölgelerin ekonomik kalkınmalanm geliştirmek için yapılacak yardımlar,

ortak çıkarı zedeleyecek kadar ticaret koşullarını etkilememek koşuluyla belirli ekonomik faaliyetleri veya ekonomik alanları geliştirmek üzere yapılan yardımlar.

Komisyon yetkisini kullanırken firmanın büyüklüğü, faaliyet gösterdiği bölge, sanayi kolu ve yardımın amacı gibi spesifik bazı yaklaşımlar geliştirmiştir. Geniş bir yetkiye sahip olduğu için Komisyon, yetkinin saydam bir biçimde kullanıldığını göstermek ve otoriteler ve firmaların yasal pozisyonlarını görmeleri için, yaklaşımlarını kamuoyuna açıklamaktadır. Bu amaçla herhangi bir yardımın istisna grubuna girip girmediğini belirlerken dikkate aldığı ölçütleri de yayınlamaktadır.

Madde 87(3)'e göre üç ana istisna alanı belirlememiz mümkündür:

• *Bölgesel Yardım:* Bu maddede belirtilen ölçütler bölgesel sorunlarla başa çıkmak amacıyla yapılacak yardımların onaylanmasına bir temel hazırlamaktadır. Maddenin (a) bendinde normalin ötesinde düşük bir yaşam standardına sahip veya ciddi işsizliğin olduğu bölgelere yapılacak yardımlarla ilgilidir. Buradaki düşük yaşam standardı AB ortalamasına göre düşünülmektedir. Aynı maddenin (c) bendi ise ulusal ortalamaya görece düşük olan bölgelerle ilgilidir ve üye devletler ulusal gerekçelerle bunu ortaya koymalıdırlar.

• *Yatay (Horizontal) Yardımlar:* "Cross-industry" veya "yatay" kuralları herhangi bir endüstri veya bölgede yaşanan bir sorunla ilgili yardımlarla ilgilidir. Bunlar KOBİ'ler, Ar-Ge, çevre koruma, zor durumda olan firmaların kurtarılması ve yeniden yapılandırılması, istihdam, azgelişmiş kent merkezlerindeki girişimler ve meslek edindirmeye verilen yardımlardır.

• *SektÖrel Kurallar:* Bunlar spesifik sanayilere yapılan yardımlardır. Ciddi ekonomik sorunlar yaşamış ve duyarlı (sensitive) olarak tanımlanmış sektörlere yapılacak yardımlarla ilgili özel kurallar belirlenmiştir. Bu sektörler kömür ve demir, yapay iplik, motorlu taşıtlar ve gemi yapımıdır. Bu sektörlere yapılacak yardımlar diğer alanlara göre daha kısıtlayıcı kurallara bağlanmıştır. Genellikle kapasiteyi düşürme koşulu yanında her yardımı tek tek bildirme zorunluluğu da getirilmiştir.

Tablo 1. Devlet Yardunlarınm İçeriği ve Bölgesel Ayırımı

Yardım Türü	Yardım Bölgesi		Diğer Bölgeler	Yardım Kategorisi
	Gelişmişliği AB ortalamasının altındaki Bölgeler	Gelişmişliği Ulusal ortalamanın altındaki Bölgeler		
Başlangıç Yatırımı (Büyük Fİrma)	+	+	-	Bölgesel Yardım
Başlangıç Yatırımı (KOBt)	+	+	+	Bölgesel yardım &KOBİ yardımı
Başlangıç yatırımı bağlantılı i stihdam yaratma(büyük firma)	+	+	-	Bölgesel Yardım
Başlangıç yatırımı bağlantılı istihdam yaratma (KOBt)	+	+	+	Bölgesel Yardım &KOBİ yardımı
Başlangıç yatırımı bağlantılı olmayan istihdam yaratma	+	+		İstihdam Yardımı
İş devamlılığının sağlanması	+	-	-	İstihdam Yardımı
Çevre Koruma Harcamaları	+	+	+	Çevre Koruma Yardımı
AR-GE Harcamaları		+	+	AR-GE Yardımı
işletme (operating) Yardımı	+	-	-	Bölgesel Yardım
Ulaşım Yardımı #	+	+	-	Bölgesel Yardım
Soft Yardımlar (KOBİ)	+	+	+	KOBİ Yardımı
Meslek Edindirme Yardımı	+	+	+	Meslek Edindirme Yardımı

* Sadece KOBİ'ler ve dezavantajlı durumdaki çalışanlar için.

\# Merkezden uzak veya nüfus yoğunluğunun düşük olduğu yerlerde konumlanmış olan girişimlerin karşılaştıkları ek ulaşım maliyetlerini telafi etmek İçin verilen yardımlar.

Tarım ve su ürünleri alanlarına yapılacak yardımlar rekabet kurallanna bağlı, ancak komisyonun belirlediği çerçeve ile sınırlıdır. Tarım ve su ürünleri genel politikası bu alanlarla ilgili bir çerçeve çizmektedir. Bu yüzden de devlet yardımları ile ilgili genel kurallarla tanma uygulanan kurallar arasında önemli farklar olmuştur. Ulaşım alanında ise, karayolu ulaşımında devlet yardımlan ile ilgili genel kurallar geçerlidir (ulaşım ekipmanı yardım kapsamının dışındadır). Diğer ulaşım sektörlerinde (demiryolu, havayolu, ulusal sınırlar içerisindeki suyolu taşımacılığı ve denizyolu) ise devlet yardımının genel kurallan geçerli değildir.

Tablo 1 'de özetlenen yardımlar otomatik olarak verilmez. Herhangi bir yardım belirli sınırlar çerçevesinde ve kurallara bağlı olmak koşuluyla, Komisyon'un onayından geçtikten sonra verilir. Topluluğun yardımlar üzerindeki denetimi, Komisyon'un planlanan yardımın 87. maddedeki istisnalar kapsamında olup olmadığına karar vermesini sağlayan "önceden izin ilkesi" çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu sisteme göre, yapılması planlanan veya zaten yapılmakta olan bir yardım projesinin değiştirilmek istenmesi halinde Komisyon'a bildirilmelidir (de minimis kuralına uygun düşen yardımlar bunun dışındadır-bu kural üç yıla yayılan ve 100,000_'yu geçmeyen yardımlardır ve ihracat yardımı dışındaki her türlü yardımı kapsar); bildirim yapılıp onay alınmayan bütün yardımlar Komisyon tarafından illegal kabul edilir ve ortak pazara uyumsuz bulunması halinde iadesi de istenebilir.

Yapısal Fonlar için, aşağıdaki koşullardan birisinin gerçekleşmesi halinde onay verilir:

• *De minimis kuralına uyan yardımlar*

• *Bildirilen ve onay alınan yardımlar*

• *İlgili projenin bildirilmesi ve onay alınması* (bir defaya mahsus olmak üzere yapılan yardımlara ad hoc yardımlar denir)

Yardımı bildirmek zorunda olan üye ülkelerin merkezi otoriteleridir. İşlemlerin hızlı olması için komisyon çoğu yardım kategorileri için standart formlar hazırlamıştır. İlke olarak, bildirim üye ülkenin Daimi Temsilcisi yoluyla Komisyon Genel Sekreterliğine gönderilir. Başvurunun eksik bulunması halinde Komisyon ek bilgi ister (genellikle 15 gün içinde). Üye ülke bunu 20 gün içinde tamamlamak zorundadır. Normalde Komisyon bildirilen yardımı iki ay içinde değerlendirir. Bu süre bütün bilgilerin alındığı günden başlar. Değerlendirme iki biçimde sonuçlanır: "Red içermeyen karar" ve "Madde 88.2'nin uygulanması kararı".

• Red içermeyen karar verilmesi halinde yardım uygulanabilir.

• Bildirilen yardım projesinin Ortak Pazar'a uyumu konusunda şüphe duyulması halinde Madde 88.2'ye göre resmi soruşturma başlatılır. Yardımın içeriğini yayınlar ve ilgili tarafların yorumda bulunmasını ister. Bunun sonunda Komisyon son kararı verir. Karar olumlu (yardımın uygulanabileceği), olumsuz (yardımın uygulanamayacağı) veya koşullu olumlu (belirtilen koşulların sağlanması halinde uygulanabileceği) biçimlerinde olabilir. Bu sürecin öngörülen maksimum süresi 18 aydır.

• Bütün kararlar 173. Maddeye göre Avrupa Adalet Divanı'nın temyiz yetkisindedir.

Bu genel çerçevede düzenlenen devlet yardımlarının AB'deki büyüklüğü, ülkeler arasındaki farklar ve uygulamalar sonraki bölümde tartışılmaktadır.

3.GENEL EĞİLİM VE UYGULAMALAR

AB'de devlet yardımlarının toplam büyüklüğü 1990'ların sonlarında 80 milyar _ olmuştur. Yardımlarda 1990'lann ortalanndaki 105 milyar _ olan düzeye göre yaklaşık %24 oranında bir düşüş görülmektedir. Tablo 2'de görüldüğü gibi, dönem içerisinde dalgalanmalar olmakla birlikte, çevre, istihdam yardımı ve meslek eğitimi dışındaki bütün alanlarda mutlak olarak bir düşüş görmek mümkündür.

Ülkeler arasında da büyük farklar gözlemlemek mümkündür. Örneğin toplam kişibaşına yardımlarda Almanya ile İngiltere arasında 3 kattan daha fazla fark varken, imalat sektörüne yapılan yardımlar açısından Portekiz ile İtalya arasında 7 kattan fazla fark vardır. Son yıllarda toplam yardımlardaki düşüşün hemen tümü Almanya ve İtalya'daki yardımlann sırasıyla 5 ve 2 milyar _ civannda düşmesiyle ilgilidir. Belçika, İspanya ve Portekiz'de daha küçük düşüşler gözlemlenmektedir. Üye ülkeler arasındaki farklar büyük ölçüde devam etmekledir. İmalat sektörüne yapılan yardımların katma değere oranına bakıldığında bu fark çok daha büyüktür. Yunanistan'da bu oran %4.9 iken İngiltere'de %0.7'dir. UK, İsveç ve Portekiz bu oranlara AB ortalamasının çok altında yer almaktadırlar (EU, 2000). Ancak yardımlann sadece miktan değil kompozisyonu da topluluk içi rekabeti Önemli ölçüde etkiler. 1996-98 döneminde, sektör-spesifik yardımlar, Belçika (demiryolu), Almanya (kömür ve demiryolu, ancak mutlak olarak düşmektedir), Yunanistan (demiryolu ve havayolu, son zamanlarda önemli düşüşler olmaktadır), İspanya (demiryolu, kömür ve gemi yapımı) ve Fransa (demiryolu ve fınansal hizmetler) hala yüksektir. Portekiz'de imalat sektörü dışı bölgesel yardımlar toplam ulusal yardımlann yansı kadardır.

Ülkeler arasındaki yakınsamaya bakıldığında Yunanistan, İrlanda, Portekiz ve İspanya'nın imalat sektörüne verdiği yardımlar %7.8'den %9.3'e çıkarken, dört büyük ekonomi olan Almanya, İtalya, Fransa ve İngiltere'nin aynı sektöre yaptığı yardımlann payı %84'den %80'e inmiştir. Aradaki fark hala yüksek olmakla birlikte en yüksek ile en düşük arasında bir yakınsama görmek mümkündür.

Tablo **2.** AB'de Toplam Devlet Yardımları (Milyon Euro)

	1995	1996	1997	1998	1999
Tarım/Deniz Ürünleri	15467	15489	15488	13328	13972
İmalat Sanayii/Hizmetler	66010	68020	63177	62881	54902
Yatay Yardımlar	12240	15118	14467	12813	12781
-Araştırma-Geüştİrme	3672	4152	4068	3750	3897
-Çevre	544	559	580	744	729
-KOBİ'ler	3312	3718	3495	3112	2926
-Ticaret	650	455	367	358	309
-Kurtarma/Yeniden Yapılandırma	1224	1799	2306	330	106
-İstihdam Yardımı	897	997	507	1010	1127
-Meslek Eğitimi	712	2332	2122	2092	2325
-Diğer	1229	1106	1022	1417	1362
Belirli Sektörler	53770	52902	48710	50068	42122
-Çelik	1649	425	316	40	32
-Gemi Yapımı	1892	1699	1311	1564	887
-Kömür	8771	7777	7924	8363	6546
-Ulaşım	38169	35322	32601	32090	31344
-Tur i/m	292	442	348	539	421
-Fınansal Hizmetler	1183	5060	3528	5450	1125
-Medya ve Kültür	825	1299	2079	1532	1209
-Diğer	989	878	603	490	558
Bölgesel Yardımlar	23589	20248	19468	15653	10785
Toplanı Yardımlar	105066	103757	98133	91863	79660

Kaynak: EC (2001:138)

Yardımın veriliş biçimi açısından bakıldığında, bütçe içi harcamalar tercih edilmekte ve imalat sektörüne verilen yardımın %73'ü bu şekildedir. Ancak ülkelere tek tek bakıldığında sağlanan vergi avantajlarına göre daha saydam olan bütçe içi harcamalar yöntemiyle yapılan yardımlar büyük ölçüde farklılaşmaktadır. Bazı ülkelerde bu oran %90'ı geçerken, Danimarka, Fransa ve İtalya gibi bazı ülkelerde imalat sektörüne verilen yardımların %30'dan fazlası vergi teşviki biçiminde olmaktadır.

İstihdam ve mesleki eğitim AB'nin önem verdiği alanlar arasında yer aldığından genel olarak bir artış eğilimi görülmektedir[42]'. Topluluğun en çok önem verdiği konulardan birisi, üye ülkelerin istihdam ve yeteneklerin geliştirilmesi, eğitilmiş ve değişen ekonomik koşullara kolay uyum sağlayan işgücü ve piyasası oluşturulması yönünde ortak bir strateji oluşturulması ile ilgilidir. Topluluğun rekabet gücünü artırmak ve işgücü yaratmak için büyük önem taşıyan meslek eğitimine yatırım yönünde bütün ülkeler teşvik edilmiştir. Bu yardım kategorisinin önemini vurgulamak için Komisyon Temmuz 1999'da meslek eğitimi ile ilgili yardımların bir blok halinde düzenlemelerden muaf tutulması yönünde bir karar çıkarmıştır.[424]

Oransal olarak düşük düzeyde olmakla birlikte artış eğilimi gösteren bir başka yardım kalemi çevre ile ilgilidir. Son yıllarda Komisyon çevrenin korunması ile ilgili devlet yardımlarına özel bir Önem vermeye başlamıştır. Almanya tarafından ekolojik vergi reformu ile getirilen özel vergiler Komisyon tarafından herhangi bir itirazla karşılaşmamıştır. Tasarı elektrik ve mineral yağlara yeni vergi oranları getirmiş, ancak bazı muaflıklar da getirmiştir. Özellikle imalat sanayiine, tarıma, ormancılık sektörüne ve demiryolu taşımacılığı hizmetlerine daha düşük bir oran belirlenmiştir. Çevre koruma ile ilgili devlet yardımları düzenlemelerinde, mevcut finansal yükü kaldıramayacak olan sektörlerin bundan bir ölçüde muaf tutulması kabul görmektedir. Komisyon, üye ülkelerin tümünde veya üçüncü ülkelerde bu tür vergiler henüz

42.^ Uygulamalar açısından üyeler arasında bir uyum henüz sağlanamadığından bu rakamların da yeler] i olmadığı söylenebilir

424 Birliğin istihdam yaratımı ile ilgisi elbette kayıtlı istihdamla ilgilidir. Bu yüzden Komisyon Mart 1999'da İtalya'nın sosyal güvenlik katkılarının (SGK) düşürülmesi ve işçilerini kayıt altına alan işverenlere vergi affi getirilmesi ile ilgili önerisini kabul etmiştir. Komisyon kayıtdışı İle mücadelenin topluluk yararına olduğunu kabul etmektedir. Ancak uygulamada bölgesel yardımlarla ilgili 87(3)(a) maddesinde kapsanan yerlere olmaktadır. Venice ve Chioggia kasabalarında SGK'mn düşürülmesi reddedilmiş, ancak Önerinin dezzavantajlı dununda bulunan işçilerin istihdamı ve istihdam yaratılması konusundaki bölümü ise kabul görmüştür. İngiltere'deki bir biyofarmakoloji firması olan Eli Lilly örneğinde, AK bu projeyi topluluğun genel iş edindirme eğitimi çerçevesinde sayarak şirketin çalışanlarını eğilme projesini kabul etmiştir. Proje endüstrideki başka firmalara veya ilgili firmalara transfer edilebilecek yetenekleri kazandırmayı amaçlamakladır. Bu transfer edilebilirlik bütün ülke çapında tanınan bir kalifikasyonu programı olduğunu göstermektedir.

uygulanmadığı için, bu muaflıkların rekabete aykırı olmadığı yönünde karar almıştır. Ayrıca Almanya en geç üç yıl içerisinde bu düzenlemeleri tekrar gözden geçirme karan almıştır.[425]

Yardım amaçlanna bakıldığında imalat sektörüne verilen yardımların %50'den fazlası bölgesel amaçladır ve EC anlaşmasının 87(3)a maddesine göre bölgesel yardımı hakkeden en az gelişmiş bölgelere yönlendirilmiştir. Araştırma-geliştirme, çevre koruma ve KOBİTere yapılan yardımlar, yatay amaçlarla yapılan yardımlann büyük bir bölümünü oluşturmaktadır.

Yıllar itibariyle bakıldığında görece büyük ancak sürekli düşüş eğiliminde olan yatay, sektörel ve bölgesel programlar dışındaki yardımlar ad hoc temelde bireysel girişimlere verilmektedir. İmalat sektörüne, finansal hizmetlere ve havayolu ulaşımı sektörlerine verilen küçük sayıda ancak büyük miktarlardaki bireysel yardımlann toplam yardımlar içindeki payı dengesizdir. Çoğunlukla firmalan kurtarma ve yeniden yapılandırma amacıyla verilen ad hoc yardımlar rekabeti bozmaya en müsait olan yardımlardır ve bu yardımlarda genel bir azalma eğilimi gözlenmektedir.

Oransal olarak bakıldığında, Tablo 3'de görüldüğü gibi, tanm sektörüne verilen yardımlar belirli bir düzeyi korumakta, hatta artış eğilimi göstermektedir. Komisyon 1990'lann sonunda üye ülkelerle yaptığı çok taraflı görüşmeler sonucunda tanma yapılacak devlet yardımlan konusunda yeni ve geniş kapsamlı bir topluluk tasansı hazırlamıştır. Ortak pazarla uyumlu değişik yardımlann net hesaplanm çıkarmanın bir gereği olarak AK, Düzenleme Konseyi'nin (Council Regulation) yürürlüğe girmesiyle beraber, üye ülkelerin tanma verilecek yardımlar konusundaki önerilerini değerlendirmek ve 87(2) ve (3)'de belirlenen muaflıkları uygulamak için kurallan yeniden gözden geçirmek, yenilemek ve düzenlemeler arasındaki uyumu sağlamak için bir faaliyet başlatmıştır. Yeni ve açık bir çerçeve sağlamayı amaçlayan bu düzenleme, tarım politikasında ortaya çıkan gelişmeleri ve tanmsal ürünlerin kalitesi iyileştirilip geliştirilirken çevre ve kırsal kesimdeki geleneksel mirası korumayı da hesaba katmaktadır.

425 Komisyon çevre koruması ile ilgili devlet yardımlarının bu koşulları sağlarken ortaya çıkan ek maliyete dayanmasında ısrar etmektedir. Bu yüzden Hollanda'da Nerefco rafinerisinde oluşturulan bir projeye yapılan yatırıma verilen desteğin sadece bir kısmım kabul etmiştir. Buna ek olarak da yapılan yardımın gerçekten çevre koruma amacına hizmet etmesini şart koşmuştur. Ferriere Nord örneğinde ise Komisyon yapılan yatırımların birincil amacının çevre koruması olduğu konusunda şüphe duymuş ve soruşturma başlatmıştır.

Tablo **3.** AB'de Toplam Devlet Yardımları (%)

	1995	**1996**	**1997**	**1998**	**1999**
Tarım/Deniz Ürünleri	**0,147**	**0,149**	**0,158**	**0,145**	**0,175**
İmalat Sanayii/Hizmetler	**0,628**	**0,656**	**0,644**	**0,685**	**0,689**
Yatay Yardımlar	0,185	0,222	0,229	0,204	0,233
-Araştırma-Gelİştirme	0,056	0,061	0,064	0,060	0,071
-Çevre	0,008	0,008	0,009	0,012	0,013
-KOBİ'ler	0,050	0,055	0,055	0,049	0,053
-Ticaret	0,010	0,007	0,006	0,006	0,006
-Kurtarma/Yeniden Yapılandırma	0,019	0,026	0,037	0,005	0,002
-İstihdam Yardımı	0,014	0,015	0,008	0,016	0,021
-Meslek Eğitimi	0,011	0,034	0,034	0,033	0,042
-Diğer	0,019	0,016	0,016	0,023	0,025
Belirli Sektörler	0.815	0,778	0,771	0,796	0,767
-Çelik	0,025	0,006	0,005	0,001	0,001
-Gemi Yapımı	0,029	0,025	0,021	0,025	0,016
-Kömür	0,133	0,114	0,125	0,133	0,119
-Ulaşım	0,578	0,519	0,516	0,510	0,571
-Turizm	0,004	0,06	0,006	0,009	0,008
-Finansal Hizmetler	0,018	0,074	0,056	0,087	0,020
-Medya ve Kültür	0,012	0,019	0,033	0,024	0,022
-Diğer	0,015	0,013	0,010	0,008	0,010
Bölgesel Yardımlar	***0,225***	***0,195***	***0,198***	***0,170***	***0,135***
Toplam Yardımlar	***1,0***	***1,0***	***1,0***	***1,0***	***1,0***

İmalat sanayii ve hizmetlere yapılan yardımlar da oransal olarak büyük ölçüde önemini korurken, bölgesel yardımlarda göreli bir azalma görmek mümkündür. Ancak diğer kategorilerde yer alan yardımlann büyük bölümü bölgesel kalkınma ile bağlantılı verildiğini belirtmek gerekir (bkz.Tablo **1).**

AB'de yaşadıkları yapısal, teknoloji üretme, istihdam yaratma ve büyüme potansiyelleri açısından içinde bulunduktan sorunlardan dolayı KOBİ'lere yapılan yardımlara sıcak bakılmaktadır. Komisyon 1999 yılında bu alana yapılacak belirli yardımlann genel düzenlemelerden muaf tutulması için bir karar aldı. Önceki düzenlemelere ek olarak yatınm yardımının istihdam yaratmaya bağlanması öngörüldü. Buna göre yatınm yardımı, yatırımın yaratacağı ek istihdam maliyetinin belirli bir oranı olarak hesaplanacaktır.[426]

Devletin doğrudan yabancı yatınma verdiği destek devlet yardımı sayılmaktadır. Ancak topluluk sanayinin rekabet gücü üzerindeki etkisi yanında KOBİ'lerin gelişmesi gibi başka bazı topluluk amaçlarına da katkısı olacaksa, ortak pazar ile uyumlu kabul edilebilir. KOBİ'lerin dışa dönük doğrudan yabancı yatırımlan konusunda AK KOBİ'lere yapılan devlet yardından kurallanm uygulamaktadır.[427]

Belirli sektörler açısından bakıldığında, en büyük yardım ulaşım sektörüne yapılmaktadır. Karayolu ulaşımı sektöründe AK, 1999 sonu itibariyle, Avusturya'daki Tauern otoyolundaki ücret muaflıklanm ve İtalya'da KOBİ'lerin belirli ulaşım araçlannı almaya verdiği yardımlan ortadan kaldırmak yönünde bir niyet ortaya koymuştur. Bu durum, AK'nin aşın kapasite ile çalışan bir piyasada topluluk yararının bulunmadığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır. AK İtalya'da ticari mal taşımacılığının yeniden yapılandınlması ve ulaşımın toplulaştmİması amacına yönelik bir yardım programı konusunda ise olumlu karar vermiştir. Orta vadede daha ekonomik olacağı, faaliyet gösterenler ve birleştirilmiş terminaller arasında rekabeti bozmadığı düşüncesiyle toplulaştırılmış ulaşımın ortak pazarla uyumlu olduğu sonucuna varmıştır. Ka-

426 Danimarka'daki VaekstFonden (Business Development Finance) ile İlgili kararda Komisyon, bu faaliyetin gelişme potansiyeline sahip KOBİ'lerin finansmanına katılma ve risk sermayesine destek olma biçiminde olduğundan düzenlemelere aykın olmadığına karar vermiştir. Çünkü verilen destek genel çıkan zedeleyen ve rekabeti bozan bir özelliğe sahip olmaktan ziyade firmalara risk alarak yatırım yapmak açısından bir motivasyon olarak görülmüştür.

427 AK Portekiz firmalarının yabancı doğrudan yatırımlan için sağladığı vergi yardımı uygulamasını onaylamıştır. Uygulama doğrudan veya dolaylı herhangi bir İhracat yardımını dışlamış, büyük girişimlere yapılan yardımlar konusunda ve KOBİ'lere yapılan yatırım yardımlarının %7.5/15 aralığını aşması durumunda ise tek tek bildirim istemiştir. KOBİ'lere yapılacak blok yardım muaflığı konusundaki düzenleme bu yaklaşımı "AB içindeki ve dışındaki" yatırımlar İbaresiyle açıklamaktadır.

rayolu ticari mal taşımacılığı konusunda, gönüllü olarak faaliyetlerini durduran kişisel taşımacılara verilen teşvikler devlet yardımı sayılmamış ve araçların daha gelişmiş ve çevre standartlanna uyumlu olarak geliştirilmesine yönelik uygulamalan onaylamıştır.[428]

Yolcu taşıma sektöründe, AK Hollanda'daki iki projeye kabul vermiştir. Bunlardan birisi yaratıcı, daha etkin ulaşım sistemleri geliştirme amaçlı pilot projeler, diğeri ise büyük şehirlerde kamu taşımacılığını yeniden yapılandırma amaçlı projelerdir.

Demiryolu taşımacılık sektöründe AK, demiryolu taşımacılığının karayoluna göre içinde bulunduğu sorunlan azaltmak ve iki sektör arasında daha eşitcil bir rekabet sağlamak için, mallann taşınmasına ilişkin bir Danimarka yardım projesini kabul etmiştir. Uygulamanın amacı, karayolunda bulunmayan altyapı ve dışsal maliyetleri nötralize ederek, mal transferi trafiğini karayolundan demiryoluna yönlendirmekti. Yardım projesi, Danimarka demiryolu ağını kullanan tren işletmecilerinin ödediği altyapı ödemeleri ile ilişkilendirilerek değerlendirildi. Yardım miktan, karayolu ticari taşımacılık sektörünün ödemediği tahmini maliyetten çok daha düşüktü. Yardım ayırım yapılmaksızın bütün mal taşımacılığı işletmecilerine uygulandığından ve ticari gelişmeyi topluluğun çıkarları aleyhine olacak biçimde etkilemediğinden, AK projeyi anlaşma kurallanna uygun bulmuştur.[429]

Denizyolu taşımacılık sektöründe, daha önceki düzenlemelerin takip edilmesine devam edilmiştir. AK, üye ülkelerin bayrağı ile çalışan gemilerin personele Ödenen ücret maliyetlerini düşürmek için vergi muaflıklan biçiminde bazı projeleri onaylamıştır. Bu uygulama gemilerin topluluk dışında yeniden kayıt yapmalarını ve istihdamı azaltmalannı önlemek ve denizyolu taşımacılığında gelişmeyi sağlamak için yapılmıştır.[430]

428 AK İtalya'da firmaların endüstriyel karayolu taşımacılığının yeniden yapılandırılmasının bir parçası olan taşımacılık konusunda birleşmeleri kabul edilmiştir. AK özellikle sektörün 100,000'den fazla küçük ve çok küçük şirkete bölünmüş olan yapısal zayıflığını dikkate almıştır. İtalya ile ilgili olarak AK (1996 yılında) İtalya'nın 1993 ve 1994 yıllarında profesyonel karayolu ticari mal taşımacılığına verdiği vergi kredilerinin ortak pazar ile uyumlu olmadığı ve geri ödenmesi gerektiği yönünde bir karar vermiştir. İtalya'nın Adalet Divanı'na yaptığı itiraz reddedilmiş ve AK'nİn kararı teyit edilmiştir, v-'

429 Almanya'da bir enerji vergisi sisteminin (Ökosteuer) getirilmesi ile ilgili olarak AK, demiryolu veya raylı sistemle ulaşım yapan firmalar için yeni elektrik tüketim vergisinde kısmi bir indirimi onaylamıştır.

430 Yurtiçi su taşımacılığına İlişkin olarak, bu sektör piyasasının canlandırılması için taşımacılara yardım yapılması ile ilgili birkaç projeye onay verilmiştir.

Havayolu taşımacılığı sektöründe İspanya havayolları Iberia'ya yapılan 110 milyon EUR'luk sermaye konulması, özel bir yatırımcı tarafından kabul edilebilir bir operasyon olduğundan ve 87. Maddeye aykırı bulunmadığından onaylanmıştır. AK bu karan Aralık 1994'de belirlenen prensiplere dayandırmış, şirketin 1996'dan beri gösterdiği performansı ve orta dönemde karlı duruma geleceğini gözönüne almıştır. Belçika havayollan Sabena'nın personel eğitimine verilen yardım ise topluluğun meslek eğitimi için izin verdiği yardımı çok aştığı için kabul düzenlemelere aykırı bulunmuştur. Sicilya adalanna yapılan servislere verilen yardımları sosyal karakterine dayanarak 87(2)(a) maddesine dayanarak uygun bulmuştur. Uzak adalarda oturan sakinlere yardım için yapılan bu tür uygulamalar havayolu taşımacılığına yapılan devlet yardımlarının Özel bir örneğidir.[431]

Ancak havaalanlarının ticari rollerindeki sürekli artış AK'nin bu konudaki yardımlarını yeniden gözden geçirmesini gündeme getirmiştir. Bu durum, havaalanlarının altyapısını kurmak ve işletmek için verilen yardımların meşruluğu tartışılır hale gelebilir. Bu gözden geçirme, diğer koşullarla beraber, ulaştırmayı toplulaştırma ve ulaştırma altyapısı kullanım ücretleri (user charges) ile doğrudan ilişkili olacaktır.

Finansal hizmetler alanında verilen devlet yardımlarında önemli ölçüde bir dalgalanma görünmektedir. Bankacılık sektöründe ilke olarak devlet yardımı kuralları geçerli olmakla birlikte, bu sektör uzun süre direnmiştir. Rekabeti artıracak bazı uygulamalar aşamalı olarak gündeme gelmiş, ancak henüz kuralları tam olarak belirlenmiş bir çerçeve çizildiğini söylemek zordur. AK, 1999 sürecinde bankacılık sektöründe yeniden yapılandırma ile ilgili iki yardım önerisine onay vermiştir. Zor durumda olan iki banka (Credİt Foncİer de France ve Banco di Sicilia) sonradan özelleştİrilmek üzere hükümet tarafından yürütülen yeniden yapılandırma operasyonu için yardım almıştır. İki durumda da AK, yardımın onaylanmasının bir koşulu olan belirli bir kapasite düşüşü için taahhüt almıştır. Bu kapasite düşürülmesi bir mortgage bankası olan Credİt Foncier'de aktiflerin, bir ticaret bankası olan Banco de Sicilia'da ise şube sayısının azaltılması biçiminde gerçekleşmiştir.

AK, bir kamu şirketine sermaye konmasının izin verilemeyecek bir devlet yardımı olup olmadığına karar vermek için ise "pazar ekonomisi yatınmcı ilkesi" 'ni uygulamıştır. Land of North Rhine-VVestphalia tarafından Westdeutsche Landesbank Girozentrale'ye sağlanan sermayenin getirişinin bir pazar yatırımcısının talebi olamayacağına karar veren AK, bu durumu kabul edilebilir bulmamıştır. AK'nin bu görüşü-

43 I Manchester ve Elba havaalanlarının altyapısının geliştirilmesi için verilen yardımlar 87 maddesine aykırı bulunmadığından onaylanmıştır.

ne dayanılarak Alman hükümetinden WestLB'den yapılan yardımı geri almasını istemiştir. AK halen kamuya ait diğer Landesbank'larm buna benzer işlemlerini araştırmaktadır.

Bu bölümdeki tartışmalar ve uygulama örneklerinden anlaşılacağı üzere, AB'de devlet yardımları için belirgin bir çerçeve oluşturulduğu gibi, uygulamada Komisyon'un etkin bir denetim yetkisi bulunmaktadır. Yardım projelerinin tek tek Komisyon denetimi ve onayından geçmesi, işleyiş sürecini büyük ölçüde saydam hale getirmektedir. Sonraki bölümde, bu genel çerçeve içerisinde Türkiye'de devlet yardımları ve bu yardımlann önemli bir aracı olan kamu bankacılığı deneyimi tartışılacaktır.

BAŞKAN

Efendim Sayın Pınar' a bu özlü sunuşundan dolayı teşekkür ederiz. Bu arada Avrupa Birliği konusundaki araştırmalar yaygın hale geldikten sonrada çok ciddi bir uzmanlaşma başladı. Bunu çok sevinerek fark ediyoruz. Evet devlet yardımları deyince akla gelecek isim Abuzer Pınar. Bu son derece yagm hatta Avrupa Birliği devletlerin de yapılan çeşitli temaslarda Türklerin niye bu kadar bilgili olduklarını mutlaka çoğu meslekdaşımın başına gelmiştir hayretle karşılıyorlar bir anlamda size.

4.TÜRKİYE'DE KAMU BANKACILIĞI VE DEVLET YARDIMLARI

Bu bölümde Türkiye'de kamu bankacılığı deneyiminin üçüncü bin yıla girerken sergilediği tablo değerlendirilecektir. Kamu bankalarının bilançosuna 2000 yılında bakıldığında görünen tablo ve bunun halen içinde bulunduğumuz iktisadi kriz ortamına katkısı değerlendirilecektir. Ayrıca bu bankaların reform sürecinde değiştirilmeye çalışılan kötü idare biçimlerinin (bad governance) rekabet bozucu etkileri de ele alınacaktır. Ancak tartışmaya öncelikle bu bankaların kötü idare biçimlerini tanımlayarak başlamakta fayda bulunmaktadır.

4.1. Kamu Bankaları ve Bunların İdare Biçimi

Başlangıçta da vurgulandığı gibi iktisat literatüründe gerek malumat aksaklıkları probleminden gerekse de bankaların iktisadi kalkınma sürecindeki rollerinden kaynaklanan nedenlerle kamu bankacılığı için bir dizi gerekçe bulunmaktadır. Bugün Türkiye'de kamu bankaları problemi olarak tarif edilen konu İse doğrudan bu bankaların kamu mülkiyetinde olması ile izah edilemez. 2000 yılı bankacılık krizi ile birlikte Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)'ye devredilen özel sermayeli bankalar da bulunmaktadır. Bankacılık krizi yalnızca kamu sermayeli bankalann bilanço yapısından değil, özel sermayeli bankaların bilançolarında biriken risklerden de

kaynaklanmıştır . Bu nedenle meseleye bir mülkiyet sorunu olarak bakmak yerine bir kötü idare biçimi problemi olarak bakılmalıdır *[33].

Kamu bankaları denildiğinde, T.C. Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası ve Türkiye Emlak Bankası'ndan bahsedilmektedir. Kamu bankaları 25 Kasım 2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4603 Sayılı Kanun ile anonim şirket hüviyetine kavuşabil mislerdir. Aslında T.C. Ziraat Bankası 1926 yılında anonim şirket statüsünü almıştır. Ancak 1929 buhranı ertesinde 1937 yılında, günün koşullarına bağlı olarak, bir finansal kamu iktisadi teşekkülü (KİT) haline dönüşmüştür. Bossone(1999) kamu bankalarından bahsederken karlılığın bunların operasyonel amacı olmadığını ve sürekli siyasi müdahalelerin bu bankalann günün şartlarına uygun bir biçimde değişebilmelerini engellediğini vurgulamaktadır. Aslında bu iki nokta kolaylıkla ülkemizdeki KİT'ler için genelleştirilebilir. KİT'ler açısından bakıldığında kârlılık operasyonel bir amaç değildir. Çünkü KİT'ler birer iktisadi işletme olarak değil, kamu iktisat politikalarının bir aracı olarak örgütlenmişlerdir. Kamu iktisat politikasının bir aracı olarak faaliyeti gösterdikleri için fıyatlama ve kredilendirme politikalarına her zaman müdahale olmuştur.

Genel olarak KİT'ler ve özel olarak da kamu bankaları birer iktisat politikası aracı olarak görüldüklerinden doğrudan bir bakana bağlı olmuşlar ve ilgili bakan günlük işleyişe doğrudan müdahale edebilecek yetkileri hep taşımıştır. Bu anlamda genel müdür ile yönetim ve denetim kurulu üyeleri, bakanların siyasi olarak uygun görülen politikaları izleyebilmelerine imkan sağlamak için doğrudan ilgili bakan tarafından atanmışlardır. Bu kuruluşlar üzerindeki dış denetim mekanizması ise esas olarak siyasi amaçlı bir biçimde işletilmek üzere düzenlenmiş gibi görünmektedir[4*14]. Sayıştay ve TBMM denetimi ise esasen performans ile ilgili olmayıp, prosedürel hususlar üzerine odaklanmış bir biçimde örgütlenmiştir. Bu idare biçimi yapısı kamu bankalarının ve KİT'lerin performansları ile ilgili iç ve dış denetim mekanizmalarının işlememesini temin etmiştir. Böyle bir idare biçimi yapısı sonuç olarak bakıldığında atamayı yapan siyasi otoritenin hareket alanını kontrolsüz bir biçimde genişletmektedir[435]. Böyle bir idare biçimi kamu bankalarının günün şartlarına uygun olarak değişebilmelerini de engellemektedir.

432 Gerek kamu gerekse dc özel sermayeli bankaların krizin oluşumuna katkıları ve 2000-2001 yılı finansal krizinin dinamikleri Özatay-Sak(2002)'de ele alınmaktadır.

433 Bankaların idare biçimleri Caprio ve Levine (2002)'de ele alınmaktadır.

434 Dış denetim mekanizmalarındaki problemler İçin Sak(200I)'e bakılabilir.

435 1990'lnrın koalisyon hükümetlerinde kamu bankalarının koalisyon ortakları arasında "adil" bir biçimde dağıtımına gösterilen özen de herhalde tartışmaya eklenmelidir. Bu adil dağıtım da Ziraat Bankası'nın hep Hazine'yi elinde tutan ortağa düşmesi ise görev zararları konusu ele alınırken değinileceği gibi aslında bir rsaiiantı değildir.

Birer iktisat politikası aracı olarak tasarlanmış olan kamu bankalarının ilgili kanunlarında görevleri de açıklıkla gösterilmiştir. Buna göre T.C. Ziraat Bankası tarım kesimine hem kredi desteği sağlayacak, hem de tanmsal tekniklerin gelişmesine katkıda bulunacaktır. Böylece banka bankacılık işleri yanında aslında bir Tanm Bakanlığının görev alanına girmesi gereken işleri de üstlenmek zorunda kalmıştır. Yine Türkiye Halk Bankası'ndan esnaf ve KOBİ'lere ucuz kredi desteği sağlaması istenmiştir. Türkiye Emlak Bankası ise konut sektörünü desteklemek amacıyla kurulmuştur. Dolayısıyla yukarıda tarif edilen idare biçimi ile bu amaçlar aslında birbiri ile önüşmektedir. İyi niyetle bakıldığında, kamunun malumat aksaklıklan nedeniyle bazı alanlarda piyasanın gerçekleştiremediklerini yapmaya çalıştığı da söylenebilir. Ancak özellikle son dönemde kamu bankalarının bu işlevlerini ne kadar yerine getirebildiklerine dair ayrıntılı bir çalışma bulunmamaktadır.

4.2. Kamu Bankalarının Bilanço Özellikleri ve Görev Zararları

2000 yılı bankacılık krizi ve sonrasında kamu bankaları problemi olarak anılan mesele artık İlgili bankalann bilançolarından takip edilebilmektedir. Burada önce kamu bankalarının konsolide bilançosuna tek başına bakılacak, daha sonra ise kamu bankalarının bilançoları özel sermayeli ticaret bankalarının bilançoları ile karşılaştırılacaktır. Böylece kamu bankalan probleminin "görev zararları" ile bağlantısı ortaya konulacak ve özel bankalardan farklılık vurgulanacaktır.

4.2.1. Kamu Bankalarının Konsolide Bilançosu

Tablo 4 kamu bankalarının konsolide bilançosunun aktif toplamına göre yüzde dağılımını göstermektedir. Çalışmada kullanılan bilançolara REPO işlemleri toplamı da eklenerek, bilançolar düzeltilmiştir. Tablodan öncelikle topladıkları kaynaklara göre kamu bankalarının ne kadar az kredi vermekte olduklarını tespit edilebilir. REPO dahil toplanan bir birimlik mevduat karşılığında kamu bankaları 1997 yılında 0,23 birimlik kredi açabilmişlerdir. Bu oran 1999 yılında 0,15 birime kadar düşmüştür. Bu durumdaki bir bankanın bir iktisat politikası aracı olarak bile işlevini tam olarak yerine getirmekte olduğunu iddia edebilmek herhalde mümkün değildir. Burada kamu bankasının açtığı kredilerin niteliği dikkate alınmamakta, tüm krediler iktisat politikası amacına uygun bile kullanılıyor olsa bankanın kredi yaratmakta içine düştüğü güçlük vurgulanmaktadır[436].

436 Basına yansıyan haberler bu kredi portföyünün %90'nın birkaç yüz alacaklıyı ilgilendirdiğine işaret etmektedir.

Peki, bu durumda banka topladığı kaynaklan nereye aktarmaktadır? Aktifin % 50'den daha fazla bir bölümü tablodan da görülebileceği gibi DÎBS portföyü ile özel görev alacaklanndan oluşmaktadır. Özel görev alacak lan ile ifade edilmeye çalışılan kamu bankalannın görev zararlandır. Kamu bankalan 1997 yılında kamuya aktardıkları veya aktarmış göründükleri bir birimlik kaynağa karşılık Özel kesime krediler vasıtasıyla 0,36 birimlik kaynak aktarmışlardır. Bu oran 2000 yılında 0,23 birime kadar düşmüştür. Kredi toplamının tamamının, gerçekçi olmayan bir biçimde, bankanın özel görevlerinden kaynaklandığını düşünürsek, özel görevlerle kurulmuş olan kamu bankalan, bu özel görevlerine kaynak aktarmak yerine kamuya genel olarak kaynak aktarmaktadırlar. Özellikle Özel görev alacakları ile mevduat sahibinden toplanan kaynaklar Hazine'ye aktarılmaktadır.

Tablo **4.**Kamu Bankaları Düzeltilmiş Bilançosundan Seçme Kalemler (%)

	1997	**1998**	**1999**	**2000**
A. Aktifler				
1. Kredi Portföyü	16,96	16,53	11,50	11,86
2. Özel Görev Alacakları	27,07	27,59	32,01	30,68
3. DİBS Portföyü	19,67	18,81	17,35	20,02
B. Pasifler				
4. REPO	9,76	9,09	7,22	12,17
5. TL Mevduat	43,39	47,65	52,96	44,65
6. YP Mevduat	20,12	16,97	14,03	13,11
7. YP Kredi	3,07	3,18	2,30	2,54
8. Özkaynaklar	5,38	3,85	3,80	2,69
C. Bazı Oranlar				
9. Getiri Sağlayan Aktif	36,63	35,34	28,85	31,88
10. Kredi/Mevduat (1/(4+5+6))	0,23	0,22	0,15	0,17
İL Kredi/Kamu (1/(2+3))	0.36	0,36	0,23	0,23

Kaynak: TCMB. DİBS:Devlet İç Borçlanma Senedi, YP:Yabancı Para. TLTürk Lirası

Görev zararları veya Özel görev alacakları kalemi aslında Hazine'nin geri ödenmeyen borcunu ifade etmektedir. Bu açıdan bu kalem banka açısından aslında Tahsili Gecikmiş Alacak (TGA) niteliğindedir. Buradan üç sonuç çıkartabilmek mümkün-

dür: Öncelikle kamu bankaları, bankacılık mevzuatının yasakladığı bir biçimde borçlarını geri ödemeyen bir kuruma (Hazine'ye) sürekli yeni kredi açmakta ve aynı zamanda yine bankacılık mevzuatının yasakladığı bir biçimde aslında TGA olarak sınıflayıp, karşılık ayırması gereken bir alacağı sürekli canlı göstermektedir. Hazinemin hem kamu bankalarının sahibi, hem bankacılık düzenleme-denetleme otoritesi olması bu işlemin yapılabilmesini sağlamaktadır.

İkinci olarak ise, biriken görev zararları portföyü nedeniyle banka aktifindeki geliri sağlayan kalemler aktif toplamının 2000 yılında %32'si olmaktadır. Bu durumun bankanın kârlılığını olumsuz bir biçimde etkilemesi beklenmelidir [437]. Özkaynak toplamındaki düşüklük bu olguyla alakalı olabilir.

Üçüncü nokta ise, kamu bankalarının sermaye yeterlilik rasyosu (SYR)'leri ile ilgilidir. Normal bir özel banka TGA'lanna karşılık ayırdığında bu durum bankanın SYR'sini azaltmaktadır. Bankanın faaliyete geçmesi için SYR oranının kamu tarafından belirlenen oranın (%8) altına düşmemesi gerekmektedir. Halbuki kamu bankaları Hazine'nin ödemediği borçlarından oluşan TGA'ları gizlediği için SYR oranı da düşmemiş gözükmektedir[438] .

Dolayısıyla, kamu bankaları, bankacılık mevzuatına tabi oldukları halde, sanki buna tabi değillermiş gibi herhangi bir bütçe ve bankacılık mevzuatı kısıtı kaygısı taşımadan faaliyetlerini sürdürmüşlerdir. Üstelik özel sermayeli bankalarla her alanda rekabete de girmişlerdir. Topladıkları kaynaklan ise Özel görevlerinde kullanmak yerine genel amaçlarla'Hazine'ye aktarmışlardır. Bu durum, kamu bankalannın işlevlerini ne kadar başanlı olarak yerine getirdiklerine karine olarak alınmalıdır.

Getiri sağlayan aktifleri dönem boyunca azalan kamu bankaları, bu aktifleri giderek daha kısa vadeli TL kaynaklarla finanse etmek durumunda kalmışlardır. Artan REPO/TL mevduat oram bu durumun göstergesi olarak alınabilir. 2000 yılı bankacılık krizini takiben artan faiz oranlarında önce kamu bankalarının güç duruma düşmesinde bu bilanço yapısının önemli katkısı bulunmaktadır.

437 Aslında görev zararlarının banka karlılığına etkisi de tam olarak bilinmemektedir. Bunu saptayabilmek için her yıl ne kadar görev zararı biriktirildiğinin ayrıntılı olarak açıklanması gerekmektedir. Mevcut durumda birikmiş görev zararının ne kadarının anapara, ne kadarının buna yürütülen faiz geliri olduğu tespit edilememektedir. Eğer anapara miktarı az ve birikimin önemli bir bölümü faiz geliri ise bu takdirde görev zararları toplamı yalnızca Hazine'ye genel amaçlar için kaynak aktarımını değil, kamu bankalarının etkin olmayan bir biçimde işletilmesinin maliyetini de yansıtmaktadır.

438 2001 yılı Öncesi bilançolarda, % 100 karşılık ayrılması halinde kamu bankalarının SYR oranı yasal limitlerin altına İnmektedir.

4.2.2. Özel Banka Bilançoları ile bir Kıyaslama

Kamu bankalannın nasıl çalıştığını görebilmek için, kamu bankalan bilançosunun özel sermayeli ticaret bankalannın konsolide bilançosu ile karşılaştırmak gerekmektedir. Tablo 5 bu karşılaştırmayı bazı kalemler bazında göstermektedir. Buna göre, öncelikle, özel bankalann gelir getiren aktifleri kamu bankalarınınkinin neredeyse iki katıdır. Bu çarpık yapının ardında birikmiş veya bankalar tarafından biriktirilmiş görev zararlarının yattığı yukanda tartışılmıştır.

Tablo 5.Kamu ve Özel Sermayeli Ticaret Bankalarının Kıyaslanması (%)

		1997	1998	1999	2000	2001/1	2001/**11**
1. Getiri Sağlayan Aktifler	Özel	67.80	63,66	63,22	58,05	53,95	52,73
	Kamu	36.63	35,34	28,85	31,88	n.a.	n.a.
2. Kredi/Kamu*	Özel	113.72	119,28	82,52	130,70	139,00	144,97
	Kamu	36,29	35,62	23,30	23,39	n.a.	n.a.
3. REPO/TL Mevduat	Özel	123.36	83,27	106,61	53,48	23,62	25,37
	Kamu	22,49	19,07	13,64	27.27	55,36	41,52
4. YP/TL Mevduat	Özel	212,20	201,63	274,65	209,24	205,37	237,54
	Kamu	46.37	35,61	26,49	29,37	37,12	37,12
5. YP Kredi/Aktif	Özel	14,01	13,97	15,91	19,84	20.02	19.55
	Kamu	3,07	3,18	2,30	2,54	3,36	2,78
6. Özkaynak/Aktif	Özel	9,13	9,87	11,29	12,39	11,25	9,65
	Kamu	5,38	3,85	3,80	2,69	3,78	3,50

*Kamu DİBS ve Özel görev alacakları kalemini içermektedir.

Tablonun ikinci kalemi her iki banka grubunun bir birimlik kamuya aktarılan kaynağa karşı kredi vasıtasıyla özel kesime ne kadar kaynak aktardığını göstermektedir. DİBS yatırımlarının özel bankalar için de kârlı olduğu dikkate alınırsa, bu bankala-

nn da ağırlıkla kamuya kaynak aktarması beklenebilir. Ancak tablodan da görüleceği gibi oran kamu bankaların da özellikle düşüktür. Buradan, kamu bankalarının özel görevlerini gerçekten ihmal ettikleri sonucu çıkartılabilir.

Tablonun üçüncü kalemi, kamu bankalarının TL kaynaklarının vadesinin krizle birlikte nasıl kısaldığını ve faiz oranı riskine açık hale geldiğini göstermektedir. Buna karşın 4 ve 5. kalemlerden kamu bankalarında yabancı para pasiflerin öneminin ne kadar az olduğunu görebilmek mümkündür. Kamu bankaları, özel bankalarla kıyaslandığında, 2001 Şubat krizinden çok 2000 bankacılık krizinden kötü bir biçimde etkilemişlerdir. Bilançolarında taşıdıkları kur riski daha azdır. Altıncı kalemden ise kamu bankalarının özkaynaklannın sektöre göre oldukça az olduğu görülmektedir. Kamu TGA'lanna karşılık ayrılmaması zaten az olan özkaynaklann daha da azalmasını engellemiştir.

4.3. Görev Zararı Kavramı ve Kamu Bankalarının Rekabet Bozucu Etkileri

Başlangıçta devlet yardımları kamu kaynaklarından özel kesime kaynak aktarımı olarak tanımlanmış ve bu yardımların esas olarak rekabeti olumsuz etkileyici niteliği belirtilmişti. AB'nin devlet yardımı düzenlemelerinin amacı ise bu rekabet bozucu etkileri sınırlandırmaktı. Komisyonun rekabet kısıtı yaratabilecek bu tür devlet yardımları karşısında aldığı tavır aynı zamanda bu yardımın kurallara bağlı olması ve yararlanabilecek herkesin bundan pay alabilmesinin sağlamaya yönelikti. Dolayısıyla düzenlemelerdeki ana vurgu iktisadi ve sosyal amaçlarla gündeme gelen devlet yardımlarının rekabeti kısıtlayacak bir mekanizma haline gelmesini önlemekti.

Bu bölümde, Türkiye'deki son kamu bankaları deneyiminin biriktirdiği saklı iç borcun görünür hale gelmesi gösterilecek ve daha sonra kamu bankalarının nasıl rekabet kısıtı yaratabileceklerine değinilecektir. Konu, rekabet kısıtı yaratıp yaratmama çerçevesinde ABDMeki devlet yardımları düzenlemesine bağlanacaktır. Kamu bankaları ve devlet yardımları konusu önce bankacılık sektöründeki, sonra da diğer sektörlerdeki rekabet açısından tartışılacaktır.

4.3.1.Görev Zararı Birikimi ve Saklı Borç Stokunun Açığa Çıkması

Önceki bölümlerde, kamu bankalarının konsolide bilançolarına bakılarak, bu bankaların esas olarak genel bütçe amaçları doğrultusunda Hazine'ye kaynak aktarmakta oldukları vurgulanmıştır. Görevleri ile uyuşmayan bu işlevi yerine getiren kamu bankaları, üstelik bunu yasal bankacılık düzenlemelerine aykırı bir biçimde yerine getirmektedirler. Bilançodaki özel görev alacakları birikimi aslında TGA olarak değerlendirilmek zorunda iken, bu toplamı canlı bir kredi gibi göstermişlerdir. Bu sak-

lı borç stoku 2001 yılının ikinci yansında yürütülen kamu bankalan reformu esnasında açığa çıkmıştır. Tablo 6'dan da izlenebileceği gibi 2001 yılında kamu iç borç stokunda gözlemlenen sıçramanın bir nedenini de bu saklı borç stokunun gün yüzüne çıkması oluşturmuştur.

Tablo 6 1999 ve 2000 yıllannda bu saklı Hazine iç borcunun toplamının GSMH'nın % 12'sine ulaştığını göstermektedir. Yine Hazine web sitesindeki (www.hazine.gov.tr) "Kamu Bankatannda Reform" dokümanına göre 1996 yılında görev zararlan stokunun GSMH içindeki payı %3 civanndadır. Ancak banka bilançolanndan da izlenebilen görev zaran stokunun toplam anapara miktannın yıllara göre dağılımı bulunmamaktadır. Bu nedenle bu stokun nasıl biriktirildiğine ilişkin hususlar daha tam aydınlığa kavuşmamıştır. Görev zaran stokuna her yıl eklenen anapara tutan ve bunun nasıl kullanıldığı açıklığa kavuştukça öncelikle bunun kaynak dağılımı etkilerini analiz edebilmek mümkün olacaktır. İkinci olarak ise, kamu bankalan bilançosundan izlenen stok tutarının ne kadannın belli bir anaparaya işletilen faizden oluştuğu da ortaya çıkacaktır. Kamu bankalarını zararsız göstermek için görev zaran anaparasına ne kadar faiz işletildiği bilindiğinde kamu bankalannın ne kadar etkin çalıştığına ilişkin daha aynntılı olarak konuşabilmek mümkün hale gelebilecektir. Bilinmeyenleri veri kabul ederek, bundan sonraki bölümde kamu bankalarının faaliyetlerinin rekabeti bozucu etkileri üzerinde durulacaktır.

Tablo 6:İç Borç Stokundaki Gelişmeler ve Özel Görev Alacakları (GSMH'ye oranla)

	1997	1998	1999	2000	2001
Toplam	21.4	21,9	29,3	29	66,1
Nakit	15,8	17,9	25,8	23,4	31,3
Nakit Dışı	4,4	4	3,5	5,6	34,8
Ek Bilgi: Özel Görev Alacakları					
Toplam			13,07	12,11	
Ziraat			7,65	6,61	
Halk			5,41	5,49	
Emlak			0,01	0,01	

4.3.2. Kamu Bankaları ve Bankacılık Sektöründe Rekabetin Sağlanması

Kamu bankalarının faaliyetinin devlet yardırnlan karşısındaki durumunu irdeleyebilmek için, kamu bankalarının faaliyetinin nasıl rekabet kısıtı (competitive restraint) yaratabileceğine bakmak gerekmektedir. Çünkü devlet yardımlarına ilişkin düzenlemenin amacı, iktisadi ve sosyal gerekçeleri olan kamu kaynak aktarımlarının yaratacağı rekabet kısıtının sımrlandırılmasıdır. Bu çerçevede, meseleyi ikiye ayırabiliriz: Kamu bankalarının bankacılık sektörü içinde rekabet kısıtı yaratmaları ve kamu bankalarının farklı sektörlerde rekabet kısıtı yaratmaları.

Birinci olarak, kamu bankalarının, bankacılık sektörü içinde rekabet kısıtı yaratmaları denildiğinde, kamu bankalarının devletin mülkiyetinde olmaları nedeniyle diğer bankaların yararlanamadıkları kaynak transferlerinden yararlanmaları anlaşılmak durumundadır. Bu çerçevede, devlet yardırnlan konusunda yetkili bir otoritenin kamu bankalarının devletten aldığı kaynak transferlerini aynntılı olarak incelemesi gerekmektedir. Özel bankalarla aynı piyasada ve her alanda kıyasıya rekabet içinde bulunan kamu bankaları devletten diğer bankaların yararlanamadıkları bir kaynağı almamış olmalıdırlar.

Burada 2001 yılından başlayarak Hazine'den kamu bankalarına DİBS biçiminde aktarılan kaynaklara nasıl bakılmalıdır? Eğer kaynak transferinin nedeni devletin özel bankaların ortakları gibi kendi bankasına ek sermaye koyma isteği ise, bu konunun devlet yardımları ile doğrudan bir alakası bulunmamaktadır. Bu doğrudan ticari bir işlem olarak kabul edilebilir. Eğer kaynak transferinin nedeni devletin aslında TGA olması gereken birikmiş borçlarını ödemesi ise burada da esas olarak bir sorun bulunmamaktadır. Bu durumda da ortada ticari bir işlem bulunmaktadır.

Ancak kaynak transferinin nedeni kamu bankalarının portföyünü yeniden düzenleyerek, bu bankaları piyasalarda diğer bankalar karşısında daha etkili konuma getirmek ise, o takdirde ortada rekabet otoritesinin devreye girmesini gerektirecek bir gelişme bulunmaktadır. Eğer kaynak transferi bir ticari işlemden kaynaklanmıyor ve kamu bankalarına özel bankalar karşısında bir ayrıcalık sağlıyorsa, bu tür yardımların yapılması devlet yardımları düzenlemelerine uygun olmayacaktır. Kamu bankaları reformu tamamlanırken, kamu bankaları ile Hazine ve diğer devlet kurumları arasındaki aynına işlemlerin tümünün de sona erdirilmesi gerekmektedir. Reform sürecine bir de bu gözle bakılmasında fayda bulunmaktadır.

Doğrudan AB devlet yardırnlan kapsamında adı geçmeyen, ancak, geniş anlamda, bu çerçevede değerlendirilebilecek bir başka devlet yardımı türü ise kamu düzenlemelerinin kamu bankalanna tam olarak uygulanmaması olabilir. Geçmişte görev za-

ran/TGA konusunda veya SYR ile ilgili olarak yapılmış bu tür uygulamalar aslında doğrudan piyasada özel kesim için bir rekabet kısıtı yaratmaktadır. Özel bankalar, kamu düzenlemeleri nedeniyle daha ağır bir maliyeti üstlenmek durumunda kalırken, bu tür bir maliyeti üstlenmeyen kamu bankalarının onlarla her alanda rekabet içinde olmaları piyasalarda bir rekabet kısıtı yaratır. Bu çerçevede, kamu düzenlemelerinin herkese eşit bir biçimde uygulanamaması da bir tür devlet yardımı olarak değerlendirilmelidir. Konu iktisadi avantajlar başlığı altında bir tür devlet yardımı olarak tartışılabilir.

4.3.3. Kamu Bankaları ve Diğer Sektörlerde Rekabetin Sağlanması

Kamu bankalan konusunun rekabetle ilgili ikinci boyutu ise, kamu bankalannın faaliyetinin bankacılık sektörü dışında kalan alanlarda rekabeti bozmasıdır. Kamu bankalarının birer iktisat politikası aracı olduğu yukarıda vurgulanmıştır. Bu çerçevede, kamu bankaları özel bankalara kıyasla daha ucuz maliyetli kaynakları, nitelikleri belirlenmiş gruplara sağlayabilirler. Bunu bölgesel kalkınma için veya çevreyi korumak için yapabilirler. Dolayısıyla Türkiye'deki görev zararı uygulaması, daha önceden bütçeleştirilmek ve gerekli kaynak kamu bankalanna aktarılmak üzere devam edebilir. AB devlet yardımları düzenlemesi de AB kapsamında hangi alanlara nasıl kaynak aktanlabileceği ile ilgili çerçeveyi çizmektedir.

Bu noktada konuya iki açıdan bakılabilir: Öncelikle sağlanacak yardım, o yardımdan yararlanabilecek herkes tarafından ulaşılabilir olmalıdır. Yardımdan yararlanabilecek olanlar belli bir kurala dayalı olarak belirlenebİlmelİ ve bu kural herkese eşit bir biçimde uygulanmalıdır. Yardımdan yararlanabilecek olanlar pozitif veya negatif bir ayrımcılıkla karşılaşmamalıdırlar. Dolayısıyla dördüncü bölümün başında anlatılan kamu bankalarının idare biçimi kesinlikle yeniden ale alınmak durumundadır. Kamu bankalarının operasyonel yeniden yapılandırılması, bir idari yeniden yapılandırma ile birlikte gitmelidir. Kamu bankası yöneticilerinin nelerden sorumlu tutulabilecekleri açıklıkla belirlenmeli, hesap verebilmelerini sağlayacak iç ve dış kontrol mekanizmaları tahkim edilmelidir. Bugün kamu bankası yönetimleri atamayla değil, seçimle işbaşına gelmektedirler. Ancak Hazine'nin % 100 hissesine sahip olduğu bir kurumda atama İle seçim arasında esasen bir fark bulunmamaktadır. Bu durumda ortadaki Özerklik yapay olmaktadır.

İkinci olarak ise, kamu bankaları vasıtasıyla sağlanacak devlet yardımlannın alanı açıklıkla tarif edilmelidir. İkinci bölümde tanışılan, devlet yardımlan konusundaki AB mevzuatı bu konuda genel bir çerçeve sağlamaktadır: Yardımların büyük bir bölümü bölgelerin gelişmişlik düzeyi ile bağlantılı verilmektedir. Bu bağlamda firmaların büyüklüğüne göre de aynca bir ayırım yapılmaktadır. Örneğin, Önceki bölüm-

de sözü edilen AB ve ulusal devletlerin gelişmişlik ortalamasının altındaki bölgelerde yatınm yapacak olan büyük firmalara başlangıç yatınmı için yardım verilirken, KOBİ'lere yatınm yaptıklan bölgeye bakılmaksızın yardım yapılmaktadır. İstihdam yaratmaya yönelik başlangıç yatınmlan için de benzeri bir uygulama sözkonusudur. Başlangıç yatınmı ile bağlantısı olmayan istihdam yaratma amaçlı yardımlar ise sadece KOBİ'lere verilmektedir. Çevre koruma, Ar-Ge ve meslek edindirme amaçlı yardımlar konusunda ise bölge ayınmı yapılmamaktadır. Özetle yardımlann piyasa aksakhklannın olduğu alanlara ve piyasadan kaynak sağlayamadığı için dezavantajlı duruma düşen girişimlere verildiğini söylemek mümkündür.

5.SONUÇ

Kamu müdahalesinin bir aracı olarak gündeme gelen devlet yardımlarının temel nedeni piyasa aksaklıkları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkelerin kendi ulusal farklılıkları bu yardımlann biçimini, büyüklüğünü ve yapıldığı alanları büyük ölçüde değiştirmekte ve Ortak Pazar mantığı içerisinde haksız rekabete neden olabilmektedir. Bu yüzden AB kapsamında ulusal devletlerin yaptığı yardımlar ciddiye alınmış ve belirli bir çerçeve oturtulmaya çalışılmıştır. Burada belirtilmesi gereken bir diğer konu, yardımlarla ilgili ilkelerin sadece ülkeler arası değil, ülke içerisinde de haksız rekabete yol açıp açmadığının gözönüne alınmış olmasıdır. Bu çalışmada, Türkiye'de devlet yardımlarının önemli araçlanndan birisi olan kamu bankacılığı bu çerçevede değerlendirilmiştir.

Türkiye'de kamu bankacılığı için gerek malumat aksaklıkları ve gerekse de bankaların iktisadi kalkınma sürecindeki rollerinden kaynaklanan nedenlerle bir dizi gerekçe bulunmaktadır. Uygulamada ise çok ciddi sorunlarla karşılaşılmış ve bu bankalar işlevlerini yerine getiremez duruma düştükleri gibi kamu finansmanı açısından da farkedilir bir yük oluştunnaya başlamışlardır. Ancak Türkiye'de kamu bankaları problemini sadece bu bankaların kamu mülkiyetinde olması ile izah etmek mümkün gözükmemektedir. Bankacılık krizi yalnızca kamuya ait bankaların bilanço yapısından değil, özel sermayeli bankaların bilançolarında biriken risklerden de kaynaklanmıştır. Bu nedenle meseleye bir mülkiyet sorunu olarak bakmak yerine bir kötü idare biçimi problemi olarak bakılmalıdır.

AB devlet yardımları düzenlemeleri çerçevesinde bakıldığında öncelikli konu kamu bankalarının faaliyetinin bankacılık sektörü içinde ve farklı sektörlerde yarattığı rekabet kısıtıdır. Kamu bankalarının, bankacılık sektörü içinde rekabet kısıtı yaratmaları devletin mülkiyetinde olmaları nedeniyle diğer bankaların yararlanamadıkları kaynak transferlerinden yararlanmaları yoluyla olmaktadır. Diğer yandan kamu düzenlemelerinin kamu bankalarına tam olarak uygulanmaması da bir eşitsizlik yarataca-

ğından iktisadi avantajlar başlığı altında bir tür devlet yardımı olarak tartışılabilir. Rekabet eşitsizliğinin diğer boyutu ise, kamu bankalannın faaliyetinin bankacılık sektörü dışında kalan alanlarda rekabeti bozmasıdır. Kamu bankalan birer iktisat politikası aracı olarak, bölgesel kalkınma ve çevrenin korunması gibi amaçlarla, Özel bankalara kıyasla daha ucuz maliyetli kaynaklan, nitelikleri belirlenmiş gruplara sağlayabilirler. Görev zaran uygulaması, daha önceden bütçeleştirilmek ve gerekli kaynak kamu bankalanna aktarılmak üzere devam edebilir. Ancak sağlanacak yardım, o yardımdan yararlanabilecek herkes tarafından ulaşılabilir olmalı, yardımdan yararlanabilecek olanlar belli bir kurala dayalı olarak belirlenebilmeli, bu kural herkese eşit bir biçimde uygulanmalı ve yardımdan yararlanabilecek olanlar pozitif veya negatif bir aynmcılıkla karşılaşmamalıdırlar. Bu yüzden kamu bankalarının idare biçiminin yeniden ele alınması kaçınılmazdır.

Sonuç olarak tartışılması gereken kamu müdahalesinin olup olmayacağı değil, kamu müdahalesinin nasıl örgütleneceğidir. Önemli olan yapılan devlet yardımlannın rekabeti bozucu etkilerini sınırlandırabilmektir. Bunu sağlamanın yolu, devlet yardımlarının belirli ilkelere bağlı olarak, mali disiplini ve saydamlığı bozmayacak biçimde, hesap verilebilirliği de sağlayacak bir çerçeveden geçmektedir. Bu koşulları sağlayabilmesi de ciddi bir denetim mekanizmasının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır.

KAYNAKLAR

Atkinson, A.B. ve J.E. Stiglitz (1980). Lectures on Public Economics, McGraw-HilI.

Audretsch, D.B., W.J. Baumol ve A.E. Burke (2001), Competition policy in dynamic markets, International Journal of Industrial Organization, Cilt. 19, s.613-34.

Cacciato, G. (1996). Subsidies, Competition Laws and Politİcs: A Comparİson of the E.U. and the U.S.A., European Policy Paper Series.

Caprio, G. ve R.Levine (2002). "Corporate Governance İn Finance: Concepts and International Observations" Paper prepared for Brookİngs-IMF-WB Conference on Building the Pillars of Financial Sector Governance, Aprİl 2002 İn New York.

Collie, D.R. (2000). State Aİd İn the European Union: The Prohibition of Subsidies in an Integrated Market, International Journal of Industrial Organization, Cilt. 18, s.867-84.

Corporate Finance, November, 2001, No.204, How free is the Market?.

EC (1999). Competition Law in the European Communities: Rules Applicable to State Aid, Volum II.

EC (2000). Eighth Survey on State Aid in the European Union. Brussels.

EC (2001). Ninth Survey on State Aİd in the European Union. Brussels.

EU (1999). Vademecum: Community Rules on State Aid, http://europa.eu.int/comrn/dg047aid/other.htm.

European Economy (1991), No.48, Faİr Competition in the Internal Market: Community State aid Policy.

Ganoulİs, 1. ve R. Martin (2001). State aid control İn the European Unİon-rationale, stylised facts and determining factors, Intereconomics; Hamburg; **Nov**/Dec 2001, s.289-97.

Gerschenkron, A. (1968). Continuity in History and Other Essays, Cambridge, Mass: The Belknap Press of the Harvard Unİversity.

Kocabaşoğlu, U., G. Sak ve S. Sönmez (2002). Türkiye İş Bankası Tarihi, İstanbul: Tarih Vakfı Yayınlan.

Koksal, T. (2001). Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Türkiye'de Devlet Yardımlarının Hukuki Çerçevesi, Rekabet Dergisi, No.**7,** s.3-25.

Laffont, J.J. (1998). "Competition, Information and Development" Paper prepared for the Annua) World Bank Conference on Development Economics 1998. (http://www.worldbank.org/html/rad/abcde/laffont.pdf)

Özatay. F. ve G. Sak (2002). "The 2000-2001 Financial Crisis in Turkey" Paper presented at the Currency Crisis Conference of the Brookİngs Institutİon, May 2002, Washington, D.C. (http://www.brookings. edu/ dvbdocroot/es /commentarv/ioumals/trade/forum/papers.htm)

Price, CM. (1977). Welfare Economics in Theory and Practice. MacMillan, London.

Sak. G. (1995). Public Policîes Towards Financial Liberalization: A General framework and An Evaluation of the Turkish Experience in the 1980s, Ankara: CMBT Publications.

Sak, G. (2001). "Formulating a Policy Framework for Good Governance and Anti-Corruption in Turkey" Background paper for Anti-Corruption Study İn Turkey

Sapienza, P. (2000). VVhat do State-owned **Firms Maximize? Evidence from the Italian Banks, Northwestern Unİversity, mimeo.**

Stiglitz, J.E. (1985). "Credİt Markets and the Control of Capital" Journal Of Money Credit and Banking.

Stiglitz, J.E. (1989). NVhither Socialism? MİT Press

Swann, D. (1995). The Economics of the Common Market, Penguin Books, Eighth Edition.

Ülgen, S. (2001). Türkiye'de Sektörel Örnekleriyle Devlet Yardımları Rejimi ve Geleceği, Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları, 16, s.57-79.

BAŞKAN

Efendim Sayın Pınar' a bu özlü sunuşundan dolayı teşekkür ederiz. Bu arada Avrupa Birliği konusundaki araştırmalar yaygın hale geldikten sonrada çok ciddi bir uzmanlaşma başladı. Bunu çok sevinerek fark ediyoruz. Evet devlet yardımları deyince akla gelecek isim Abuzer Pınar. Bu son derece yağın hatta Avrupa Birliği devletlerin de yapılan çeşitli temaslarda Türklerin niye bu kadar bilgili olduklarını mutlaka çoğu meslekdaşımın başına gelmiştir hayretle karşılıyorlar bir anlamda size. Efendim Sayın Güven Sak' a da teşekkür ederiz. Kendileri çok muhtemelen bildiğiniz gibi çok uzun yıllar süren uzun soluklu fildişi kule çalışmalarını belirli bir süre sonra hem yazılı hemde görsel medyada geniş kitlelerin bilgisine ve kullanımına açmıştır ve aynı zamanda evet bankalann bankası olan Merkez Bankasında değerli görevler yapmaktadır. Zannediyorum burada karşılıklı olarak bilimsel çalışmalarını pratize ederek uygulamanın ne olduğunu da görüp bunu anlatıyor;onun için çok daha uzun anlatabilir burada çok güzel bir tebliği var. Hepimizin çantasından bir hediye olarak çıktı. Onu değerlendirme imkanı var zannediyorum. Tabii bu arada IQ suda çok yüksek bu kürsüye çıkarken Hocam bana iki dakika kala işaret ediniz dedikten sonra bana hiç bakmamak suretiyle zekasını gösterdi. Ee tabi arada baktığını iddia ediyor ama herhalde kimin doğru söylediğini değerli izleyiciler çok daha iyi kavrıyorlar. Efendim şimdi bu ikili bir şemsiye altında iki ayrı konuydu başlangıçta arz ettiğim gibi şimdi vergi konusuna geçiyoruz. Vergi konusunda Avrupa Birliği de biliyorsunuz çok hırslı başlanmıştı vergi armanizasyonu Tax Armanizassion diye CARLSHUMP'uncilt cilt kitapları çıkmıştı fakat daha sonra fark ettilerki böyle bir armanizasyon kısa dönem de pek mümkün değil. Daha alçak gönüllü başlıklı kitaplar yazılmaya başlandı; TAX UPPROXtMAT!ON yakınlaştırma ve son zamanlarda bunu da biraz daha düşük bir profil göstererek Alt Düzeyde Rekabet Eşitliliği Sağlama; her ülke gitgide daha çok yabancı sermaye çekmek İçin vergi oranlarım düşürüyor ve böyle bir armanizasyonu kendiliğinden belki yada yakınlaşma sağlanacağı kanısı oldu sanıyorum ama ben sözü hemen uzmanlara bırakarak şimdi Sayın Funda Başaran yardımcı doçent Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi öğretim üyelerinden soy adına bir ekleme yapılmış sanıyorum yakın zamanlarda bu programda yazmıyor Funda Başaran Yavaşlar. Akademik çalışmalarının aksine hızlanmasını dileyerek... buyurun efendim....

REKABET İSTEMİ ZORU GERÇEKLEŞTİRİYOR MU?
"AVRUPA BİRLİĞİ VE KONSOLİDE BİR KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI"

Yrd. Doç. Dr. Funda Başaran Yavaşlar
Marmara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

I. GİRİŞ

II. İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ DOLAYSIZ VERGİLER KONUSUNDA ŞİMDİYE DEK YAPILAN ÇALIŞMALARA KISA BİR BAKIŞ

A. Sonuç Alınan Çalışmalar

B. Sonuç Alınamayan Çalışmalar

1. Genel olarak

2. Ruding Raporu

C. Devam Eden Çalışmalar

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YENİ VERGİ POLİTİKASI VE BU BAĞLAMDA KONSOLİDE BİR KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI

A. Lizbon Zirvesi ve AB'nin Yeni Vergi Politikası

B. Farklı İşletme Vergilendirmesi Sistemlerinin İşletmelerin Yatırım Yeri Kararları ve Rekabet Güçleri Üzerindeki Etkileri

l.Vergi oranlarının etkileri

2. Diğer konuların etkileri

C. AB'deki Sınır Ötesi İşletme Faaliyetleri İçin Konsolide KV Matrahı Önerisi

D. Çözüme Ulaşmak İçin Kullanılacak Araçlar

IV. SONUÇ

ı. GIRIŞ

Ekonomik, parasal ve siyasal bir Birlik olan ve 7.2.1992 tarihinde Maastricht'de imzalanan Avrupa Birliği Hakkında Antlaşma (ABA) ile kurulan Avrupa Birliği[439], diğer alanlarda gösterdiği başarıyı dolaysız vergiler alanında gösterememiş, bu konuda çok az çalışma üye ülkeleri hukuken "bağlayıcı" hale getirilebilmiştir. Vergi ekonomik hayatın önemli elemanlarından birini oluşturduğu için, "ekonomik bir birlik" olma iddiasındaki uluslarüstü bir kuruluşun dolaysız vergiler alanında pek de ilerleme sağlamamış olması ilk bakışta şaşırtıcı gelmektedir[440]. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki, aslında Avrupa Topluluğu'nun kuruluşundan beri dolaysız vergiler ve özellikle kurumlar vergisi alanında çok sayıda uyumlaştırma çalışmaları yapılmış[441], ancak bunlann çoğu, üye devletlerin egemenlik haklarının en önemli göstergelerinden biri olan vergilendirme konusunda yetki devrinde bulunma isteksizliklerine takılmıştır.

Genel bir değerlendirme çerçevesinde Avrupa Topluluğu'nun dolaysız vergiler konusunda takip ettiği politikaları üç döneme ayırarak inceleyebilmek mümkündür. 1960'h yıllardan 1990'lara kadar süren dönemde, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasının hedeflenmiş olduğu görülmektedir[442]. Çünkü, dolaysız vergilendirme alanında üye ülkeler arasındaki farklılıkların, işletmelerin ortak pazarda birbirleriyle rekabet şanslarını olumsuz şekilde etkileyeceğine inanılmıştır[443]. Ancak, bu yönde ya-

439 Avrupa Birliği her ne kadar 1992 yılında kurulmuşsa da, temelini Avrupa Toplulukları (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu) teşkil etmektedir. Ancak, AB bu Toplulukların yerine geçmemiştir; Topluluklar ve AB aynı anda varlıklarını sürdürmektedirler. Topluluklar AB'nin ayrılmaz parçalan olmakla birlikte, onun üyeleri değildirler. Avrupa Toplulukları, AB'nin üzerinde oturduğu üç sütundan birincisini oluşturmaktadır (ikinci sütun, ortak dış politika ve güvenlik; üçüncüsü ise adalet ve içişlerinde işbirliğidir.). Avrupa Birliği Antlaşması (ABA), her üç Topluluğun da kurucu antlaşmalarında bazı değişiklikler yapmış ve bu arada "Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma"nın adını "Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma" şeklinde değiştirerek, AET yerine AT'yi koymuştur. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Ü. TEKİNALP (TEKİN ALP/TEKİN ALP, Avrupa Birliği Hukuku, İstanbul 2000), § 1, kn.10 vd. ve §2, kn.6vd.

440 Sonucu itibariyle benzer bir yorum için bkz. THÖMMES, Corporate Taxatİon in the European Union İn the Year 2002 -A Single Currency and Fifteen Different Tax JurisdİctİOns, INTERTAX, Volume 30/4, 2002, 123

441 Bkz. aşağıda H'de yapılan açıklamalar.

442 HERZIG, Besteuerung der Unternehmen in Europa- Harmonisierung İm Wettbewerb der Systeme, DSÜG 19(1996), 124

443 HERZIG, DSÜG 19, 124

pılan önerilerin büyük kısmının üye devletlerce benimsenmemesi neticesinde, 1990'lann sonuna kadar sürecek[444] yeni bir vergi politikası ortaya konmuştur. Bu yeni politikada, *iç pazarın tamamlanması bakımından önem taşıyan sınırlı sorunlar üzerinde yoğunlaşılmış, vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin öneriler "ikincillik ilkesi (Subsidaritaetsprinzip)[us] " ön planda tutularak geliştirilmiştir[446].* Buna göre, ülke içindeki faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda üye devletlerin kesin yetki sahibi olduğu kabul edilmiş, uyumlaştırmanın ancak sınır ötesi olaylarla bağlantılı konular için ve ancak gerekli durumlarda yapılabileceği kabul edilmiştir. "Gerekliliik" ise, uyumlaştınlmayan düzenlemelerin işletmelerin rekabet şansım etkilemesi halinde söz konusu olacaktır. Nihayet, bu tebliğin konusunu oluşturan üçüncü dö-

444 HERZIG, DSÜG 19, 125-126. Yazar konuyla ilgili tebliğini 1996'da sunduğu için, ikincillik ilkesine eğilimin tebliğin yayınlandığı 1996'ya kadar halen devam etmekte olduğunu belirtmiştir. Kanaatimizce, bu dönemi Lizbon Zirvesi'ne kadar uzatabilmek mümkündür.

445 İlkeyi bu şekilde Türkçe'ye ilk olarak aktaran -tespit edebildiğimiz kadanyla- OKUTAN'dır ((TEKİNALP/TEKİNALP), §5, kn.40). Yazara göre (§5, kn.40, dpn.35), "İlke, aynı zamanda birden fazla tarafın sahip olduğu yetkiyi öncelikle kimin kullanması gerektiğini belirler. Bu durumda, her iki taraf da esasen yetkiyi haiz olduğundan, bir yetki ikamesi durumu değil, bir tarafın yetkisini öncelikli, diğer tarafın yetkisini ikinci derecede kabul etme durumu söz konusudur. Bu nedene anılan ilkenin bu durumu yansıtan, kelimenin sözlük anlamına uygun düşen ve Türkçe bir kelime olan "ikincil" kelimesi kullanılarak "ikincillik ilkesi" olarak adlandırılması uygun bulunmuştur." Konuyu kapsamlı bir şekilde incelemiş ve "yerelük ilkesi" ibaresini tercih etmiş olan CANATAN (Yerellik İlkesi, Ankara 2001, 1-2) ise, gerekçesini şu şekilde açıklamaktadır: "... kullanım alanı itibariyle "princİple of subsidarity" toplumsal ya da siyasa! işlerde eylem önceliğinin (bireye yakın) alt birimlere ait olması ve üst düzeylerin sadece yardım amacıyla, ikincil olarak müdahale etmesi anlamına geldiğinden "bireye yakınlık" anlamında "yerellik ilkesi" dilimize yapılabilecek en uygun çeviridir." İlkenin daha farklı şekillerde de Türkçe'ye aktarıldığına işaret ederek (bunlar için bkz. OKUTAN (TEKİNALP/TEKİNALP), §5, kn.40, dpn.35 ve CANATAN, 1, dpn.l), OKUTAN'ın sunduğu gerekçelerle bu tebliğde "ikincillik" kelimesinin tercih edildiğini belirtmek istiyoruz.

İkincillik ilkesini düzenleyen ATA md.5, f.2'ye göre (OKUTAN (TEKİNALP/ TEKİNALP), §5, kn.40): "Münhasır yetkisine girmeyen alanlarda, Topluluk, ikincillik ilkesine göre, yalnızca önerilen tasarrufun amaçlan üye ülkeler tarafından yeterince gerçekleştirilemediği ve dolayısıyla anılan tasarruf boyut ve etkileri bakımından Topluluk tarafından daha iyi gerçekleştirilebildiği takdirde ve bu oranda tasarrufta bulunur."

446 Nitekim, örneğin, Komisyon'un işletme vergilendirilmesine İlişkin 1990 tarihli bildirisinde (SEK (90) 601), ikincillik ilkesi korunarak, üye ülkelerle yürütülecek bir danışma süreci içinde bütün kuralların saptanması önerisinde bulunulmuştur.

nem, kanaatimizce Lizbon Zirvesi'nden itibaren başlayıp, halen devam etmekte olan süreçtir[447]. Avrupa Konseyi'nin Mart 2000 tarihli Lizbon Zİrvesi'nde, Birlik'in stratejik amacı, "Avrupa Birliği'ni dünyanın en iyi rekabet edebilen ve dinamik, bilgiye dayalı bir iktisadi alanı" haline getirmek şeklinde belirlenmiştir[448]. Bu amaca ulaşabilmek için, AB içinde faaliyette bulunan işletmelerin dolaysız vergilendirilmesine ilişkin kurallarda uyumlaşürma yapılmasına ihtiyaç olduğu açıktır. Bunu sağlayacak en önemli ve uzun vadede en kapsamlı çözüm ise, *AB'nde sınır ötesi faaliyetlerde bulunan işletmelere uygulanmak üzere ortak bir kurumlar vergisi matrahı belirlemektir.* O halde son dönem vergi politikası, ikincillik ilkesinin altı çizilmekle birlikte, özellikle AB içinde birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelere yönelik, ve böylece -dolaylı şekilde-, işletme kazançlarına uygulanan ulusal vergi sistemlerinin genel yapısını uyumlaştırmayı hedefleyen bir politikadır.

İkincillik İlkesine dokunulmaksızın böyle bir stratejik amaç belirlenmesi ve vergi politikasında bununla bağlantılı bir değişikliğe gidilmesi, bunun için neden 2000'e kadar beklendiği sorusunun cevaplanmasını gerekli kılmaktadır. Komisyon'a göre[449], 1990'lı yılların başından beri iktisadi çerçeve şartlarda meydana gelen önem-

447 Aslında daha 19% yılında, vergi sistemlerindeki değişiklikler ve tek pazarı tamamlama amacıyla ilerlemeler yapma ihtiyacı Komisyon'u yeni bir strateji çizmek için harekete geçirmişti. Bir Komisyon raporunda (SEC(96)487) büyümeyi ve istihdamı destekleme, vergi sistemlerini stabil hale getirme ve tek pazarın oluşturulmasını tamamlama İhtiyacı vurgulanmış, bu rapor Ekonomi ve Maliye Bakanlannın 13.4.1996'da Verona'daki toplantılarında kabul edilerek, tartışmaların bu temel üzerinde gerçekleştirilmesi kararlaştırılmıştır. Burada iki yönlü bir yaklaşım bulunmaktadır: tek pazarın işlemesini kolaylaştırmak ve üye ülkelerin vergi gelirlerini sürekli kılarak, istihdamı desteklemek. Verona'da 1996'da tartışılan Komisyon raporu, AB'de vergi uyumunu sağlama konusunda iki açıdan sıkıntı bulunduğunu göstermiştin herhangi bir kararın alınabilmesi için gerekli olan oybirliği ve vergi politikası için bir karşılaştırmalı bir strateji eksikliği. Komisyon ve üye ülkeler, vergiye bütünsel bir yaklaşım gösterilmesi halinde, -pazar güçleri (forces) karşısında- ulusal egemenlik kaybının zorunlu olmamasının garanti altına alınmış olacağını ve koordineli bir vergi politikası yollarım daha iyi tartışmak üzere yüksek düzeyli bir grup atanmasını kabul etmişlerdir. Bu yeni strateji, 1.12.1997 tarihli vergi paketi ile sonuçlarını göstermiştir.Bkz. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation (Background to where we are?, 2-3). Ancak, asıl değişiklik, kanaatimizce 2000 yılındaki Lizbon Zirvesi ile net bir şekilde ortaya konulmuştur. Nitekim, vergi paketinin temel unsurları üzerinde anlaşma da Konsey'in 26-27 Kasım 2000 tarihli toplantısında gerçekleşmiştir.

448 Schlussfolgerungen des Vorsitzes, Europaeischer Rat (Lissabon) 23-24 Maerz 2000, DOC/00/8, 1,5

449 Mitteilung der Kommİssion an den Rat, das Europaeische Parlament und den VVirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt onne steuerliche Hindernİsse, Strategie zur Schaffung einer konsol id ierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschrei tende Unternehmenstaetigkeit in der EU, Brüksel 23.10,2001, KOM (2001) 582 endgültig (Bu belge burada bundan sonra "Komisyon 2001 Bildirisi" ya da "KOM (2001) 582" şeklinde anılacaktır.)

li değişiklikler, işletme vergilendirilmesi alanında AB stratejisinin gözden geçi-

450 Buradaki "işletme vergilendirilmesi" ibaresi, Komisyon 2001 Bildirisi'nin Almanca metinlerindeki "Untemehmensbesteuerung" ibaresine karşılık olarak kullanılmıştır. Komisyon Bildirisi'nin İngilizce metinlerinde ise,"şirket vergilendirilmesi" anlamına gelen"company taxation" kullanılmaktadır. Bu çalışmada "işletme" kelimesinin tercih edilmesinin nedeni, "işletme" kavramının tüzel kişiliğe sahip olsun ya da olmasın, adi şirketlerden holding şirketlere kadar iktisadi faaliyet gösteren her türlü oluşumu içine almasıdır. Bu tercih, -hukukumuz bakımından- konunun yalnızca kurumlar vergilendirilmesiyle bağlantılı olmadığını vurgulamaktadır. Al manca "Untemehmensbesteuerung" kelimesinin niçin "işletme vergilendirilmesi" şeklinde Türkçe'ye aktarıldığına gelince. Almanca "Besteuerung"un vergileme ya da vergilendirme, "Unternehmen"ın ise aslında "teşebbüs" anlamına geldiğini görmekteyiz. İşletme (Betrieb), teknik ve organize olmuş birliği (Einheit) İfade ederken; teşebbüs (Untemehmen), hukuki ve iktisadi-finansal birliği ifade etmektedir (GABLER (Wirtschaftslexikon, 6. Aufl.Wiesbaden 1965'e atfen HERMANN/HEUER/RAUPACH, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., §4 EStG, Anm.4p); THILE de (Bilanzrecht, 4.Aufl., Heidelberg 1990,11, Rz.21-22), Betrieb'in "tacire ait faaliyetin gerçek/fiili tarafını (tatsaechliche Seite der kaufmaennischen Taetigkeit") (örn. fabrika, dükkan); paralel kavram Untemehmen'ın ise, -kanuni düzenlemelerin konusunu oluşturan hak ehliyetine sahip kişilikten ayrı olarak- daha çok "iktisadi birlik (wirtschaftliche Einheİt)"İ İfade ettiğine ve "Betrieb" kavramının Alman GVK'da (EstG), "Untemehmen" kavramının ise esasen Alman TTK'da (HGB) kullanıldığına dikkat çekmektedir. "Gewerbebetrieb " kavramı İse, her iki hukuk dalı da kullanmaktadır. Ancak, ŞANVER'in (İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1968,17) belirttiği üzere, işletme ile teşebbüs arasında vergi hukuku bakımından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Her ne kadar ŞANVER (°20), işletme vergiciliği kavramının Almanca karşılığı olarak "Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" ibaresini gösterse de, bu kavram daha çok İşletme bilimi tarafından kullanılmaktadır ve anlamı da "işletme bilimi bakımından vergi nazariyesi"dir. Buna karşılık Alman vergi hukukçuları (örneğin KNOBBE-KEUK, kitabının ismini "Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht" (9. Aufl., Köln 1993), JACOBS ise "Untemehmensbesteuerung und Rechtsform" (3Aufl., Müchen 2002) koymakta; LANG (in:TIPKE/LANG, §17 Rz.57 vd. ve § 19), vergi hukuku kitabının ayrı bir bölümünde "Untemehmensbesteuerung"a ilişkin reform çalışmalarını ve AT'daki uyumlaştırma çalışmalarını İncelemektedir) tarafından kullanılan kavram ise, "Untemehmensbesteuerung"dur. Doktrinde (TIPKE, Zur Problematik einer rechtsformabhaengigen Besteuerung der Untemehmen. NJW, 1079; LANG, in:TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln 1998, §17, Rz. I), Alman Vergi Hukuku'nda işletmelerin vergilendirilmesine ilişkin tek ve kapalı bir sistem bulunmadığına dikkat çekilmekte; medeni hukukta "hukuki kişiler" arasında yapılan gerçek kişİ-tüzel kişi ayrımının vergi hukukunda da takip edildiği ve medeni hukukta tüzel kişilere fiil ehliyeti tanınmış olmasına bağlı olarak bu durumdan bazı vergisel sonuçlar çıkartıldığı belirtilmektedir. Nitekim, vergi hukuku süjeleri -genellikle- ya gerçek kişiler ya da tüzel kişilerdir. Bu bağlamda, Alman Vergi Hukuku'nda "işletme vergilemesi" ya da "işletme vergilendirmesi", medeni hukuk kuralları çerçevesinde ortaya çıkan hukuki açıdan farklı işletme formlarının -dolaysız vergilerle- vergilendirilmesini ifade ettiğini söylemek mümkündür (Bkz. LANG, in:TIPKE/LANG, §17, Rz. 4 vd.)

Nihayet burada son olarak şuna işaret etmek gerekir ki, Komisyon 2001 Bildirisi'ndekİ "işletme vergilendirilmesi" ibaresi altında, özellikle işletme kazançlarının -başta KVK ve GVK'mn ilgili hükümlei olmak üzere- dolaysız vergilerle vergilendirilmesi ele alınmıştır (Örneğin KOM(2001)

rilmesini gerekli kılmıştır. Söz konusu değişiklikleri Komisyon şu şekilde sıralamaktadır[451]:

1. AB'de sımr ötesi birleşmeler ve devirler dalgası yaşanmıştır (işletme birleşmeleri veya devirleri);

2. elektronik ticaretin gelişmesi ve üretim faktörlerinin artan hareketliliği, vergi matrahının tespitini ve korunmasını zorlaştırmaktadır,

3. bir yandan sımr ötesi ticarete ilişkin vergisel olmayan, teknolojik ve kurumsal engellerin sayısı giderek azalmakta, diğer yandan iç pazarda (Binnenmarkt) yaşanan iktisadi entegrasyon ile Ekonomik ve Parasal Birlik her geçen gün daha İleriye gitmektedir;

4. büyük AB işletmeleri yalnızca AB'yi kendi "ulusal pazar"lan (Inlandsmarkt) olarak değerlendirmekte ve AB çapmda bir iş/ticaret yapısının (Geschaeftsstrukturen) inşası için çaba göstermektedirler. Bu durum, yeni organizasyonlar oluşmasına ve konzern[452] içi işlevlerin merkezileştirilmesine yol açmaktadır;

5. -ister gerçek ister tüzel kişi olsun- tüm vergi mükelleflerinin yatırımlarına daha fazla önem verilmektedir;

6. Haksız vergi rekabetini önlemek üzere OECD tarafından alman önlemlere benzer önlemler getirmek ve devlet yardırnlan için getirilen kurallann etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak için kabul edilen İşletme Vergilemesi Temel Kurallan[453] vasıtasıyla, iç pazardaki haksız vergi kolaylıklannı ortadan kaldırmak için gerçek bir şans bulunmaktadır.

582, Anhang SEK(2001)1681, nr.:49'da, KDV, işletme vergileri dışında tutulmaktadır.). Bu nedenle, buradaki "işletme vergilendirilmesi" kavramı, hukukumuzda "vergiler etkisindeki işletme davranışlarım kendisine konu edinen ve işletmenin davranışlarını, veri vergi sisteminde, vergi tasarrufu sağlayacak yönde gerçekleştirmeye uğraşacağım varsayan" (ŞANVER, 24) "işletme vergiciliği" kavramından farklı bir içeriğe sahiptir.

451 KOM(2001) 582, 5

452 POROY<TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, İstanbul 1993, kn.475), "holding" terimi yerine uygulamada "tröst, konzem, kartel" gibi terimler kullanıldığına dikkat çekmektedir.

453 Bu konuda bkz. BAŞARAN, Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallanna Uyum, Vergi Sorunları Dergisi, S.156 (Eylül 2001), I27vd. ve bu tebliğde, II, C

Komisyon'a göre ,bu gelişmeler nedeniyle, işletme vergilendirilmesinin bütün unsurları artık kendiliğinden büyük bir önem kazanmıştır. Çünkü, üye devletler, *vergi sistemlerindeki tüm spesifik ve yapısal unsurlar* ile birlikte yatırım ve faaliyet yeri olma konusunda birbirleriyle yarışmaktadırlar.

Yukanda amlan gelişmeler, bir yandan gerek işletmelerin gerekse onların AB içindeki sınır ötesi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde halen mevcut olan problemleri daha da çoğaltmış, diğer yandan yeni problemler ortaya çıkmasına neden olmuşlardır[455]. Genişleme sürecinin bu gelişmeleri hızlandırması, AB'de işletme vergilendirilmesinin bu yeni çerçeve şartlara mutlak bir şekilde uygun hale getirilmesini gerekli kılmaktadır[456].

Bu tebliğde öncelikle Avrupa Topluluğu'nda işletmelere uygulanan dolaysız vergiler konusunda daha önce yapılmış çalışmalara kısaca değinildikten sonra, Avrupa Birliği'nin dolaysız vergilere ve bu arada işletme vergilendirilmesine ilişkin yeni vergi politikası -Komisyon'un görüşleri doğrultusunda- ele alınacak ve ardındar "konsolide bir kurumlar vergisi matrahı" saptama yönündeki Komisyon önerisi in celenecektir.

II. İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ DOLAYSIZ VERGİLER KONUSUND/ ŞİMDİYE DEK YAPILAN ÇALIŞMALARA KISA BİR BAKIŞ

A. Sonuç Alınan Çalışmalar

İşletme vergilendirilmesi alanında 1990'ın başından itibaren ikincillik ilkesi öı planda tutularak yürütülen politika meyvelerini vermiş ve bu çerçevede -60'lı yılla nn sonundan itibaren Komisyon tarafından yapılan öneriler korunarak- Temmu; 1990'da birdenbire iki direktif kabul edilmiş ve bir anlaşma imzalanmıştır: birleş me direktifi[457] ve iştirak direktifi[458] ile hakem anlaşması[459] .

İştirak direktifi, mali merkezi Birlik içinde bulunan farklı üye ülkelerdeki bağlı iş letmelerin iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar üzerindeki çifte vergilendirmey

454 KOM(2001)582, 5
455 KOM(2001) 582,5
456 KOM(2001)582,5
457 90/434/EVVG
458 90/435/EWG
459 90/436/EVVG

önleme amaçlıdır. Bu direktif, söz konusu ödemelerden kesilen stopajı kaldırmışür.Ancak, direktif, kurumlar vergisi tabi tüm işletmeler için geçerli olmadığı gibi, ancak en az %25'lik bir iştirakin mevcudiyeti halinde uygulanacaktır. Bu durum, iştirak direktifinden beklenen yaran azaltmaktadır.

Birleşme direktifi ise, bazı durumlarda devir kazançlan üzerindeki verginin ertelenmesini sağlamaktadır. Ancak, buna rağmen pek çok problem halen varlığım sürdürmektedir[460] . Öncelikle, direktif dar kapsamlıdır. Birleşme direktifi de -aynen iştirak direktifi gibi- kurumlar vergisine tabi tüm işletmeler için geçerli değildir ve işletmenin hukuki formunu değiştirmesi halinde söz konusu olabilecek her türlü mali yükümlülüğü kapsamamaktadır. -Üretimin veya diğer faaliyetlerin merkezileştirilmesi gibi- düşünülebilen her türlü durum direktifin uygulama alanı içine girmediği gibi, iştiraklerde yapı değişikliğine gidilmesi haline, değişimden önce meydana gelen zararlar değişiklik sonrasında artık kazançtan mahsup edilememektedir. İkinci olarak, sınır Ötesi birleşmeler için AB çapında geçerli bir şirketler hukuku çerçevesi olmadığından, işletmeler, pay takasında bulunamamakta ya da iştirak paylarını sermaye olarak getirmekten kaçınmak zorunda kalmaktadırlar. Bu durum 2004 yılından itibaren -işletmelerin Avrupa Şirketi (AvrŞ-SE)[461] statüsünü kabulleriyle birlikte-, birleşmelerde yeni bir hukuki formun kabul edilebilmesi imkanıyla değişecektir. Üçüncü olarak, direktif her ülkede farklı bir şekilde uygulanmıştır ve bu uygulama farklılıklan zarar verici niteliktedir. Üye ülkeler, vergi kaçırılmasını engellemek amacıyla, direktiften kaynaklanan vergi ertelemesini çeşitli şartlann gerçekleşmesine bağlamışlar ve bu da direktif kapsamını daraltmıştır.

Komisyon, her iki direktifin de kurumlar vergisine tabi tüm işletmeler için uygulanacak şekilde genişletilmesi önerisinde (KOM (93) 293) bulunmuştur[462] .

460 KOM(2001) 582, Anhang SEK(2001)168I, nr.:41

461 AvrŞ'rıin statüsü hakkında bkz. Verordnung des Rates v.8.10.2001 über das Statul der Europaeischen Gesellschaft (SE) (2157/2001), ABİ. EG Nr. L 294/1 v.10.11.2001 ve ayrıca bkz. Rİchtlînie des Rates v.8.10.2001 zur Ergaenzung des Status der Europaeischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteligung der Arbeitnehmer, 2001/86/EG, ABİ. EG Nr. L 294/22 v. 10.11.2001. Bir sermaye şirketi olan ve birden fazla üye ülkede faaliyet gösterecek olan AvrŞ'ne, tek bir hukuki çerçeve uygulanacaktır. FÖRSTER/LANGE (Steuerliche Aspekte der Gründung einer Europaeischen Aktiengesellschaft, DB 2002, 288), farklı üye ülkelerdeki işletmelerin AvrŞ hukuki formunu seçerek, toplama ve birleşme önlemleri (Konzentration- und Fusionsmassnahmen) yoluyla iktisadi potansiyellerini birleştirme, Üretim faktörlerini birlik çapında yeniden organize etme ve böylece şirketin iktisadi ve sosyal durumunu iyileştirme imkanına sahip olduklarına işaret etmektedirler. AvrŞ statüsünün sunduğu diğer bazı avantajlar ise şunlardır: Bir üye ülkede faaliyet gösteren AvrŞ'nin merkezini, sona ermeksizin başka bir üye ülkeye nakledebilirle; çeşitli şekillerde kurulabilme; "Avrupa" Anonim Şirketi olmasından kaynaklanan imaj gücü (Bkz.HERZIG/GRIEMLA, Steuerliche Aspekte der Gründung der Europaeischen Aktiengesellschaft/Societas Europaea (SE), StuW 2002, 55vd. ve FÖRSTER/LANGE, DB 2002, 288vd.).

462 KOM(2001) 582, 24 ve burada bkz. Anhang SEK(2001)1681, nr.:55

Nihayet, arbitraj ya da tahkim sözleşmesine gelince, bu sözleşme, farklı üye ülkelerdeki bağlı şirketler arasında gerçekleşen mali ilişkilerden kaynaklanan örtülü kazancın tespiti neticesinde yapılan vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkindir. ATAmd. 293'e dayanmaktadır. Burada özellikle transfer fiyatlamasına bağlı sorunlar gündeme gelmektedir. Ancak, tahkim sürecinden yararlanmanın şu an itibariyle son derece masraflı ve zaman alıcı oluşu, hakeme başvurmaktansa çifte vergilendirmeye katlanmayı, işletmeler bakımından daha uygun hale getirmektedir. Bu nedenle, tahkim usulü son derece nadir kullanılan bir yolu oluşturmaktadır.

B. Sonuç Alınamayan Çalışmalar

1. Genel olarak

AT'nin kuruluşundan beri işletme vergilendirilmesi alanında pek çok çalışma yapılmıştır[463] . Bunlar arasında önde gelenlerden biri niteliğindeki 1962 tarihli Neumark raporunda, tahvil ve faiz gibi temettülerin vergilendir îmesi ile şirket kazançları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması, diğer yandan şirket birleşmelerinde ortaya çıkan vergi engellerinin ortadan kaldırılması ve Avrupa çapında şirketlerin oluşumuna yardımcı olunması öngörülmüştür[464]. 1970 tarihli Tempel raporunda ise, üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemleri incelenmekte, ve özellikle kar payları üzerindeki vergi yüküne ilişkin bazı önerilerde bulunulmuştur[465]. Bu her iki çalışma da, kurumlar vergilerinin, matrahların ve vergi oranlanmn sınırlı bir uyumunu hedefleyen çalışmalardır. 1975 yılında ise Komisyon, "kurum kazançlanna uygulanan vergi oranlarının bütün üye ülkelerde %45 ile %55 arasında dengelenmesine yönelik bir sistemin gerçekleştirilmesi" hakkında direktif önerisi sunmuş, ancak daha sonra bunu geri çekmiştir[466]. 1984 ve 1985 yıllannda, zarar dengelemesini temel alan öneriler kabul gönnemişler; işletmeler için uyumlu bir vergi matrahına ilişkin direktif önerisi taslağı ise, pek çok üye ülkenin bunu kabul etmeyeceği düşüncesiyle hiçbir zaman önerilmemiştir[467]. 1994 yılında, Komisyon, bağlı işletmeler arasında faiz ka-

463 Bkz. METHİBAY, Avrupa Topluluğu Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Ankara 1996, 90 vd.

464 Bkz. A. ALAYBEK, Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilimler ve Akımlar, İstanbul 965, 83-86'ya atfen METHİBAY, 92

465 Ayrıntılı bilgi için bkz. METHİBAY, 97-98

466 Bkz. Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, KOM(80)139

467 KOM(2001) 582,4

zançlan ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinden alınan stopajın kaldırılmasına ilişkin ilk önerisini geri çekmiş, ancak 1998 yılında bu konuda yeni bir öneride bulunmuştur (KOM (1998)67)[468]. Halihazırda Avrupa Konsey'inde Komisyon tarafından gönderilen toplam on altı direktif önerisi bulunmaktadır. Bunların bir kısmı, 90'lı yılların başında sunulmuş önerilerdir.

2. Ruding Raporu

1990 yılında Komisyon tarafından, işletme vergilendirilmesinin AB çapında uyumlaştırılması konusunu araştırmak üzere, Hollanda eski Maliye Bakanı Onno RUDİNG başkanlığında bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite görevlendirilmiştir[469]. Komite, bu taleple bağlantılı olarak kurumlar vergisindeki farklılıkların tek pazarda ve de özellikle yatırım kararlan ile rekabette bozukluklara yol açıp açmadığı; eğer bozukluklar varsa, bunlann piyasa güçlerindeki değişim ya da üye devletler arasında vergi rekabeti yoluyla yok edilip edilemeyeceği, burada Birlik çapında bir tavra ihtiyaç olup olmadığı; bu bozuklukları ortadan kaldırmak veya hafifletmek için Birlik çerçevesinde hangi önlemlerin alınması gerektiğim araştırmıştır[470]. Komisyon 2001 Bildirisi'nden Önce işletme vergilendirilmesine ilişkin son çalışma olması ve nihayet 2001 Bildirisi'ne temel olma niteliği taşıyan -Komisyon'un hizmet birimleri tarafından yürütülen- çalışmada dikkate alınmasının istenmesi[471], Ruding Raporu üzerinde biraz daha fazla durulmasını gerekli kılmaktadır. 1992 yılında açıklanan ve son derece kapsamlı bir çalışma olan rapordaki temel sonuçları şu şekilde özetlemek mümkündür[472]:

1. Uve ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki ana farklılıklar: Üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerinde önemli farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar özellikle, kurumlar vergisi oranlannda ve matrahın tespitinde ortaya çıkmaktadır. Aynca, sınır ötesi gelirlerin (kar paylan, faizler ve gayri maddi hak bedelleri) vergilendirilmesinde de farklılıklar bulunmaktadır.

468 KOM(2001)582.4

469 Bu Komite daha sonraları başkanın Onno RUDİNG olması nedeniyle "Ruding Komitesi" ve hazıriadıklan rapor ise "Rudtng Raporu" şeklinde isimlendirilmiştir.

470 Daha kapsamlı bilgi için bkz. Drucksache 13/4138, V

471 KOM (2001) 260, 19. Ruding Raporu ile Komisyon'un 2001 Bildirisi arasında bit karşılaştırma için bkz. http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten. ksh?p_acdon.getri!e=gf&doc= MEMO/01/335IOIAGED&lg=DE&type=DOC

472 Drucksache 13/4138, V vd.

2. Rekabeti bozucu faktörler: Bağlı işletmeler arasındaki kar payı ödemelerinden yapılan kaynakta vergilendirme (Oudlensteuer), yerli ve yabancı doğrudan yatırımları engelleyen temel nedeni teşki[1] etmektedir.

3. Diğer konular: Mevcut farklılıklar ile bu farklılıklardan kaynaklanan rekabet bozukluklarını ortadan kaldırabilmek için, Komite'nin, "Birlik içi vergi adaleti, idari açıdan uygulanırlık, vergi şeffaflığı, vergisel düzenlemelere uygun davranılması nedeniyle oluşan masraf (Kösten)" kriterlerini içeren tavsiyelerinin dikkate alınması şarttır. Bu kriterler arasından şeffaflık, gizli vergisel kolaylıklar nedeniyle meydana gelen rekabet bozukluklarını ortadan kaldırmada özellikle önem taşımaktadır.

4. Vergi sistemlerinde yakınlaşma: Üye ülkelerin vergi sistemlerinde 1980 yılından itibaren yakınlaşma başlamıştır. Örneğin, kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlan birbirine yakınlaştırılmış; bazı ülkelerde, -vergi alacağı değil (Steuergutschrift), aksine- pay sahibine uygulanacak indirimli vergi oranları yoluyla çifte vergilendirmeyi önleyen kurumlar vergisi sistemi uygulanmıştır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bu değişiklikler, vergi rekabetinin sonucu olmaktan çok, üye ülkelerin tarafsız bir vergi sistemine (düşük vergi oranları ve daha az sayıda vergi kolaylığı) sahip olma isteklerine dayanmaktadır.

Raporda ayrıca, bazı üye ülkeler tarafından uygulanan, başta finans sektöründeki firmalar olmak üzere uluslararası mobil işletmeleri çekmeye yönelik vergi kolaylıklarının, diğer üye ülkelerin vergi gelirlerinde kayba yola açabileceğine de dikkat çekilmiştir[473].

Yaptığı saptamalar çerçevesinde Komite, "sınır ötesi gelir akımlannın çifte vergilendirilmesini önlemeye ilişkin Öneriler" ve "kurumlar vergisinin, vergi oranı, vergi matrahı ve sistem bakımından uyumlaştırılmasına yönelik öneriler" şeklinde iki ayrı kategoride önerilerde bulunmuştur. Komite, çifte vergilendirmenin önlenmesi için, transfer fiyatlamasının düzenlenmesini, iki taraflı vergi anlaşmaları ağı oluşturulmasını, yurt dışı zararlarının ele alınmasını, ve masraflann ortadan kaldırılmasını; kurumlar vergisi bakımından ise, üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki ana unsurların uyumlaştırılmasını önermektedir.

Komisyon, Ruding Raporu'nda ulaşılan sonuçları şu şekilde değerlendirmiştir: Komisyon'a göre[474], işletmelerin yatırım faaliyeti yeri konusundaki kararlarını ve böy-

473 Drucksache 13/4138, VI
474 Drucksache 13/4138, VII

lece rekabeti etkileyen ana sebepler; bağlı işletmeler arasındaki sınır ötesi kar payı ödemeleri üzerindeki vergiler (sermaye geliri vergileri/Kapitalertragsteuern)[475], ***yerli bir şirketin yurt dışında (vergi dışı) elde ettiği geliri kendi -yurt içindeki- pay sahiplerine dağıtması halinde meydana gelen vergi yükü*** (kar dağıtımı yükü/Ausschüttungsbelastung) ve -düşük ölçüde de- farklı kurumlar vergisi oranlandır. Buna karşılık, bağlı işletmeler arasındaki sımr ötesi faiz ödemelerinden alınan vergiler (Kapitalertragsteuern), üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki farklılıklar ve üye ülkelerdeki farklı kurumlar vergisi matrahlan, Komisyon'a göre daha az etkili sebepleri oluşturmaktadırlar. Komisyon, üye ülkelerin vergi üzerindeki egemenliklerini dikkate alarak, alınacak uyumlaştırma önlemlerin, iç pazann işleyişi için "zaruri" olmasıyla sınırlandırmaktadır; yani, ancak, iç pazann işleyişi için zaruri önlemlerin alınması mümkündür. Burada, pragmatik bir yaklaşım gösterilerek adım adım ilerlenmeli ve "vergi"nin, yatınm kararları üzerinde etkili faktörlerden yalnızca biri olduğu unutulmamalıdır. Bozukluklan ortadan kaldıracak öneriler, ikincillik ilkesi temelinde ve üye ülkelerin bütçe yükümlülükleri dikkate alınarak Ekonomik ve Parasal Birlik ile işbirliği içinde yapılmalıdır. Bu bağlamda, çifte vergilendirmeyi Önlemek, efektif vergilendirmeyi garanti altına alacak ve vergi kayıplarını önleyecektir. Ancak, Ruding Raporu'ndaki çifte vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin öneriler, halihazırda alınan ya da önerilmiş olan önlemlerdir. Kurumlar vergisinin yakınlaştınlmasına (Angleichung) ilişkin öneriler ise, "daha ihtiyatlı ve ayrıştırılarak (differenzierter) değerlendirilmesi gereken tavsiyeler" olarak kabul edilmelidir.

Ruding Raporu'nun hayata geçirilmesi konusunda bir değerlendirme yapmak gerekirse, büyük yankılar uyandırmasına ve üzerinde çok tartışılmasına rağmen, Ruding raporundaki somut önerilerde dahi çok az ilerleme kaydedilebilmiştir.

C. Devam Eden Çalışmalar

1990'lardaki konsept 1996/97'de ilerleme göstermiş ve Komisyon'un 1.101997 tarihli bildirisi[476] ile ortaya çıkan "vergi paketi"nde somut olarak kendisini göstermiştir. 1.12.1997 tarihinde kabul edilen vergi paketi[477], üç konuyu içermektedir: İşletme Vergilemesi Temel Kuralları (Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung/code of conduct for business taxation)[478] , faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ve

475 Sistemimizdeki şekliyle, menkul sermaye iradı üzerindeki gelir veya -mükellefin kurum olması halinde- kurumlar vergisi.

476 KOM(97)45

477 Paketin içeriği konusunda özet bilgi için bkz. http://europa.eu.inl/comm/taxation _customs/ taxation/ information_notes/taxation_package/taxpack.htm

478 Terimin bu şekilde Türkçeye aktarılma gerekçeleri için bkz. bu tebliğde dpn.12 ve BAŞARAN, Vergi Sorunları pergisi, S.156, 127, dpn.l

bağlı işletmeler arasında sınır ötesi faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerindeki stopaj.

İşletme Vergilemesi Temel Kuralları ile amaç, haksız vergi rekabetini önlemektir[479]. Haksız vergi rekabeti, üye devletteki kanuni ve idari düzenlemeler yoluyla bir işletmenin iktisadi fâaliyetini nerede yapacağı konusundaki karan üzerinde önemli derecede (/hissedilir şekilde) etkili olunmasıdır (Temel Kurallar, A harfi). İlgili ülkede mutat şekilde geçerli olan vergileme seviyesine oranla oldukça düşük bir efektif vergilemeye ve giderek bir sıfır vergilemeye neden olan vergisel önlemler potansiyel olarak haksızdırlar. Böyle bir vergi seviyesi, nominal vergi oranından, vergi matrahından veya başka ilgili faktörlerden kaynaklanabilir (Temel Kurallar, B harfi, f. 1 ve 2).Bir devletteki vergisel önlemlerin haksız olup olmadığı tespit edilirken;

1.avantajlann yalnızca dar mükelleflere veya dar mükelleflerle yapılan işlemlere tanınıp tanınmadığına, veya

2.avantajlann, devlet içindeki vergi temeline hiçbir etkisi olmayacak şekilde ulusal ekonomiden tamamıyla izole edilip edilmediğine, veya

3.vergisel avantajlann, avantajı sunan üye devlet İçinde gerçek bir iktisadi faaliyet ve esaslı bir iktisadi mevcudiyetten bağımsız olarak tanınıp tanınmadığına, veya

4.çok uluslu bir işletme grubu içindeki faaliyetler neticesinde meydana gelen kazancın tespitinde uyyulanan kurallann, uluslar arası alanda genel kabul görmüş ilkelerden ve özellikle OECD tarafından kararlaştınlmış kurallardan aynlıp ayrılmadığına, veya

5.vergi hukuku düzenlemelerinin şeffaf olup olmadığına ve hukuki düzenlemelerin idari alanda gevşek ve muğlak şekilde -her olayda farklı- uygulanıp uygulanmadığı kriterlerine dikkat edilecektir (Temel Kurallar, B harfi, f.3).

Temel Kurallar'ın üye devletlere getirdiği en önemli -politik- yükümlülükler, yeni haksız önlemler almama ve mevcut haksız önlemleri kaldırma yükümlülükleridir. Konuyla ilgili olarak oluşturulan Primarolo Grubu, iki ayn rapor yayınlayarak, Temel Kurallar'da öngörülen (B harfi) kriterleri hayata geçirmiş ve somutlaştırmıştır.

Vergi paketinin ikinci ayağını oluşturan faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusuna gelince; yerleşik bulunulan üye ülke dışındaki başka bir üye ülkede elde edilen fa-

479 Ayrıntılı bil^i için bkz. BAŞARAN, Vergi Sorunları Dergisi, S.156, 127 vd.

iz gelirleri konusunda üye ülkelere seçim hakkı sunulmaktadır. Buna göre, faiz gelirinin verildiği ülke, ya gelir üzerinde kaynakta vergilendirme yapacak ya da faiz geliri konusunda diğer üye ülkeye bilgi verecektir. Böylece, gerek çifte vergilendirmenin gerek vergi kaçırmanın önüne geçilmek istenmektedir.

Aym şekilde, farklı üye ülkelerde bulunan bağlı işletmeler arasında faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinin genellikle kaynakta vergilendirmeye tabi tutulması .efektif çifte vergilendirmeye yol açmaktadır. Vergi paketinin içinde yer alan üçüncü Komisyon önerisi, bunun engellenmesine ilişkindir.

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YENİ GENEL VERGİ POLİTİKASI VE BU BAĞLAMDA KONSOLİDE BİR KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI ÖNERİSİ

A. Lizbon Zirvesi ve Avrupa Birliği'nin Yeni Vergi Politikası

Giriş kısmında da belirtildiği üzere[480] , Avrupa Konseyi Lizbon Zirvesi'nde Avrupa Birliği'nin temel amacının, "2010 yılına kadar Birliği, dünyanın en iyi rekabet edebilen ve en dinamik, bilgiye dayalı iktisadi alanı yapmak" olduğu açıklanmıştır. Bu öyle bir iktisadi alan olacaktır ki; hem sürekli bir iktisadi büyüme hem de daha fazla ve daha iyi istihdam amaçlarına, daha büyük bir sosyal dayanışma içinde ulaşma kabiliyetine sahip olacaktır."

Rekabetin önündeki en büyük engellerden ve yatırım kararlarını, dolayısıyla istihdam politikalarını etkileyen en önemli araçlardan biri vergi olduğuna göre[481], bu temel amaca ulaşabilmek için, AB'nin, vergi politikalarından yararlanması gerektiği açıktır. Nitekim, önce Avrupa Topluluğu'nun ve şimdi Avrupa Birliği'nin son yıllarda, iç pazarın geliştirilmesinde -ekonomik entegrasyonla bağlantılı olacak şekilde- vergi politikalarından giderek daha sık yararlandığı bilinen bir gerçektir. Ancak, bu politikaların genellikle dolaysız vergiler üzerine kurulu olduğu ve ayrıca, vergi alanında yapılan önerilerin genel AB politikasının dışında ele alındığı tespit edilmiştir[482]. Son dönemde küreselleşmeyle bağlantüı olarak yaşanan gelişmeler, izlenen politikanın yeterli olmadığı sonucunu ortaya koymuştur. Komisyon'a göre[483], AB'deki politik diyalog, vergisel önlemlerin sınırlarını ve bu önlemlerin politik ola-

480 Bkz. [ve burada dpn.10

481 Bkz. aşağıda III, B

482 KOM (2001) 260,4

483 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europaeische Parlament und den VVirtschafts- und Sozialausschuss, Steuerpolitik in der Europaeischen Union-Prioritaeten fürdie naechsten Jahre, Brüksel, 23.05.2001, 6 (Bundan sonra "KOM (2001) 260" şeklinde anılacaktır.)

rak desteklenmesi imkanlarını daha iyi bir şekilde dikkate alacak, tümleşik bir konseptin geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Büyüme ve istihdam potansiyellerinin artırılabilmesi için, olumlu sonuç alınabilecek alanlarda vergi indirimlerine gidilmesi ve bunun sosyal sisteme ilişkin reformlarla bağlantılandırılması gerekir. Kaldı ki, üye devletlerin vergi sistemlerinin gerekli piyasa reformlarına hizmet etmek zorunda olması bile, AB'nin yeni bir vergi politikası oluşturması için tek başına yeterli bir neden teşkil etmektedir.

Bu bağlamda, Komisyon, Lizbon Zirvesi'ni takiben, Avrupa Birliği'nde uygulanacak vergi politikalarım ve bunlar arasından önümüzdeki yıllar için öncelik taşıyanları belirleyen bir bildiri hazırlayarak Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na sunmuştur[484]. Bu bildiride Komisyon, AB'nin gelecek yıllarda uygulaması gereken vergi politikasına ilişkin temel önceliklerini belirlemiş, AB'nin diğer politik amaçlarını dikkate alarak genel vergi politikasını belirlemeye çalışmış ve bireysel vergi alanları için bazı öncelikler ortaya koymuştur.

Komisyon'a göre[485], AB vergi politikasının öncelikle, dört temel hakkı (yerleşim serbestisi, serbest mal ve sermaye dolaşımı ile hizmet özgürlüğü) dikkate alacak şekilde vatandaşların ve ekonominin çıkarlarım ön planda tutması gereklidir. O halde, öncelikle bu temel hakka aykırı olan vergisel engeller ortadan kaldırılmalıdır. Vergi sistemleri, kaynak dağılımı(nı), -gelir ve servetin-yeniden dağılım(ı) ve stabilizasyonu gerçekleştirmede bir araç olduğu sürece, iktisadi tarafların (Wirtschaftsbeteiligten) vergisel sonuçlan önceden bilebilir olması gerekmektedir. Bu nedenlerden dolayı, vergi sistemleri basit ve şeffaf olmalıdır. Bu arada, haksız vergi rekabetiyle - ABA'daki devlet yardımlanna ilişkin düzenlemeler gözetilerek- mücadele edilmeli, ancak, AB'nde vergi rekabetinin belli bir dereceye kadar kaçınılmaz olduğu ve bu durumun vergi yükünde azalmaya götüreceği de dikkate alınmalıdır.

İkinci olarak, AB'nin vergi alanındaki girişimlerinin, vergi sistemlerinin mal, hizmet ve sermaye piyasalannın işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek ve iş piyasasının da sorunsuz çalışmasını sağlamaya yönelik olması gereklidir; çünkü, ancak bu şekilde Lizbon'da öngörülen amaçlara ulaşılması mümkün olacaktır[486]. Vergi politikası bakımından bunun anlamı, AB içindeki on beş farklı vergi sisteminin varlığından kaynaklanan -çatışmalar ve buna bağlı- kayıplann, vergisel engeller ve

484 Bkz. dpn.45, KOM (2001) 260
485 KOM (2001) 260, 8
486 KOM (2001) 260, 9

bozuklukların ortadan kaldırılmasıdır. Bu, **aynı** zamanda, vergi **tahsilatının da daha** etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine **yol** açacaktır.

Son olarak, vergi politikası, üye ülkelerin, vergi sisteminden kaynaklanan iktisadi bozuklukları ortadan kaldırmak amacıyla matrah tabanının genişletilmesiyle eş zamanlı bir şekilde nominal vergi oranlarını indirme çabalarını desteklemelidir .[487]

AB'nin vergi politikasına ilişkin bu üç amaç, AB politikasının diğer genel amaçlarından ayn olarak ele alınmamalı ve AB'nin genel politikalarıyla uyum içinde gerçekleştirilmelidir. AB'nin vergi politikaları özellikle[488],

1. Avrupa Konsey'i tarafından Lizbon'da dile getirilen "AB'ni dünyanın en iyi rekabet edebilen ve en dinamik, bilgiye dayalı İktisadi alanı yapma" amacını desteklemeli;

2. iç pazarın başarısı ve genişlemesine, gerek genişlemeden önce gerekse genişlemeden sonra tüm üye ülkeler için aynı rekabet şartlannın geçerli olmasını ve tüm üyelerin iç pazarın avantajlarından tamamıyla yararlanmalarını sağlayarak hizmet etmeli;

3. AB içindeki toplam mali yükün sürekli azalımını sağlamalı ve bunun için vergi indirimleri, kamusal yatırımlar ve etkili bir bütçe konsolidasyonu arasında dengeli bir ilişki kurulmasına yardımcı olmalı;

4. AB'nin ekonomi, istihdam, yenileme (inovasyon), sağlık, tüketicinin korunması, etkin gelişim, çevre ve enerji politikalarını güçlendirmeli;

5. Avrupa sosyal modelinin modernizasyonunu desteklemelidir.

AB'nin dolaysız vergiler konusunda vergi politikasına gelince, küreselleşmenin en fazla etkilediği bu alanda uluslararası gelişmelerin dikkate alınma gereği açıktır[489]. Komisyon'a göre[490], dolaysız vergilerin önemli bir kısmını teşkil eden işletme vergilendirilmesi alanında en önemli amaçlardan biri, "işletme vergilendirilmesi sistemini, giderek artan sınır ötesi iktisadi faaliyetlere ve modern işletme yapılarına (Struktur) uygun hale getirmektir." Yeni gelişmelere bağlı sorunlar değerlendinlir-

487 KOM (2001) 260. 9
488 KOM (2001) 260, 9
489 KOM (2001) 260, 17
490 KOM (2001) 260, 18

ken ve bunlar için çözümler bulunurken, bunların iktisadi verimliliğe etkilerine dikkat edilmelidir[491]. Buna bağlı olarak iktisadi bir bakış açısıyla meseleye yaklaşıldığında, iç pazarda uygulanacak bir işletme vergilendirilmesinin şu taleplere cevap vermesi ve AB içinde refah sağlanması için a priori desteklenmesi şarttır[492]:

1 .İşletme vergilendirilmesi sistemi, Avrupa Konseyi'nin Lizbon'da ortaya koyduğu amaca uyun olarak, "AB işletmelerinin uluslararası rekabet kabiliyetine"ne hizmet etmelidir;

i. sistem, vergisel konulann, işletmelerin iktisadi kararlan üzerinde mümkün olduğu kadar az etkili olmasını sağlamalıdır, başka bir deyişle, sistem tarafsız olmalıdır;

ii. vergisel düzenlemelere riayet, gereksiz veya aşırı harcamalar gerektirmemeli ve sınır Ötesi iktisadi faaliyetler vergisel engellerle zorlaştırılmamalıdır;

iii. haksız ve ekonomi için dezavantajlı vergi rekabeti şekilleri (/formları) ortadan kaldırılmalı, bununla birlikte genel vergi rekabeti her zaman mümkün olmalıdır.

B. Farklı İşletme Vergilendirmesi Sistemlerinin İşletmelerin Yatırım Yeri Kararları Ve Rekabet Güçleri Üzerindeki Etkileri

1. Vergi oranlarının etkileri

Öngörülen amaçlara ulaşılabilmesi için, iç pazarda işletme vergilendirilmesine ilişkin kuralların faydalı olup olmadığının ve bu kurallann, iktisadi sürece katılanlann iç pazardan kaynaklanan yararlardan tamamıyla faydalanmasını engelleyip engellemediğinin araştınlması gereklidir [493]. Olumsuz bir sonucun anlamı, AB'de refah kaybının (Wohlfahrtsverluste) meydana gelmesi, AB işletmelerinin rekabet kabiliyetinin olumsuz etkilenmesi ve böylece Lizbon'da ortaya konulan amaçlara ulaşmanın imkansızlaşmasıdır [494].

491 KOM(2001) 582,5
492 KOM(2Ü01) 582,5-6
493 KOM(2001) 582, 3
494 KOM(2001) 582, 3

Böyle bir çalışma Komisyon'un hizmet bilimleri tarafından gerçekleştirilmiştir . Çalışma, yalnızca işletme vergilendirilmesiyle sınırlandırılmış; bireysel düzenlemeleri yeni iktisadi çerçeve şartlara uyumlaştırmak ve özellikle, vergisel engellerin olmadığı etkin bir iç pazar yaratabilmek amacıyla, işletme vergilendirilmesine ilişkin hangi önlemlerin gelecek yıllar için gerekli ve gerçekten uygulanabilir olduklarının tespiti hedeflenmiştir.

Yapılan incelemede öncelikle, or. beş üye ülkedeki yerli ve sınır ötesi yatırımlara uygulanan efektif kurumlar vergisi oranları ve bu oranlardaki farklılıkların etkileri incelenmiştir. Araştırmanın çarpıcı sonuçlarına göre, her ne kadar vergilendirme, işletmelerin yatırım ve finansman kararlarında etkili faktörlerden yalnızca birini teşkil etmekteyse de[496] , vergi oranlan, AB içindeki işletmelerin gerek hangi ülkede yatırım yapacaklarına ilişkin kararlan, gerekse faaliyette bulunulan ülkeye bağlı olarak uluslararası rekabet güçlerini fazlasıyla etkilemektedir[497]. O kadar ki. seçilen ülkenin, vergi dışı faktörler dikkate alındığında muhtemelen en verimli (effizient) yer olmadığı durumlarda dahi, işletmeler, vergisel açıdan en uygun yerde yatınm yapmayı cazip bulmaktadırlar. Böylece, işletme vergilerinin efektif seviyesindeki farklılıklar, verimsiz bîr kaynak dağılımına ve buna bağlı olarak sosyal yardım masraflarına (VVohlfahrtskosten) neden olmaktadır[498].

Etkinin büyüklüğüne karşın, yapılan çalışma, gerek tam mükellef gerek dar mükellef yatırımcılar üzerindeki efektif vergi yükünün, AB içinde üye ülkeden ülkeye

495 KOM(2001) 582, Anhang: Zıısammenfassung der Studie der Kommissİondienststellen "Unternehmcnsbetsuerung İm Binnenmarkt" (SEK(2001) 1681), 3 I vd.. Bu çalışma, Ekonomik ve Mali İşler Konseyi'nin Aralık 1998'de Komisyon'a yaptığı talep üzerine hazırlanmıştır. Konsey, daha sonra 22 Temmıi7 1999 tarihli başvurusu ile, çalışmanın Avrupa Konseyi'nin Viyana Zirvesi'nde ulaştığı sonuçlar'a bağlantılı olmasını talep etmiştir. Viyana Zirvesi'nde belirtilen hususlar şunlardır: haksız vergi rekabetiyle mücadele önemlidir, ancak bu mücadele esnasında, vergi politikasına ilişkin işbirliğinin bireysel vergi oranlarını hedeflemediği ve mücadelenin haklı vergi rekabetiyle çelişmemesi gerekliliği dikkate alınmalıdır. Gerekli olan, iktisadi büyümenin uyarılması ve Birlik'in uluslararası rekabet gücü de dikkate alınarak, İç pazarda mevcut olan bozukluklarının azaltılması; aşı.ı vergilendirme olaylarının önlenmesi ve vergi yapısının faaliyet yanlısı olacak şekilde biçimlendirilmesidir. Komisyon hizmet birimleri tarafından yapılan çalışma aynı zamanda. Birlik içindeki efektif işletme vcrgileıidirîlmclerindeki farklılıkların ve bu farklılıkları derinleştiren temel: orunların orlaya konulmasını isleyen Ekonomik vc Mali İşler Konseyi'nin deklarasyonundaki temellere de uygun olmalıdır. Nihayet, çalışmanın, ortak Pazar İçindeki sınır ötesi iktisadi faaliyetler Önündeki mevcut vergisel engelleri de ele alması gerekmektedir (KOM(2001) 2<>0, 18-19).

496 KOM(2001) 5S2, 8

497 KOM(200I) 582, 9

498 KÜM(200I) >82, 9

önemli değişiklikler gösterdiğini tespit etmiştir. Ulusal efektif kurumlar vergisi oranlarındaki fark aralığı (Schwankungsbreite), sınır yatırımlarda 37 puana (% -4.1'den %33.2'ye kadar); yüksek verimli yatırımlarda (Investition mit höheren Rendite) ise yaklaşık 30 puana (%10.5'den %39.7'ye kadar) çıkmaktadır[499]. Uluslararası açıdan meseleye bakıldığında ise, farklı devletlerdeki yavru şirketler için geçerli efektif vergi oranlan bakımından bu fark aralığının 30 puandan fazla olabildiği görülmüştür[500] .

Komisyon'a göre[501], AB içindeki bu geniş fark aralığının ulusal vergi sistemlerindeki tek bir unsurla açıklanabilmesi mümkün değildir; ancak, hem ulusal hem de uluslararası açıdan yapılacak bir analiz, efektif kurumlar vergisi oranları bakımından ülkeler arasındaki en büyük farklılıklann, -tercihli hükümler dikkate alınmadığında- farklı yükseklikteki nominal oranlardan kaynaklandığını göstermektedir. Vergi oranlarıyla matrah arasındaki ilişkiye gelince, Komisyon'a göre[502], "matrahtaki farklar vergi oranlanndaki farklılıklar vasıtasıyla fazlasıyla tazmin (/komponse) edilmektedir. Nispeten düşük vergi oranlanyla birlikte geniş bir vergi matrahının efektif vergi yükü üzerine hangi tazmin edici etkilere sahip olduğu açıklanırken, bu sonuçların dikkate alınması gerekmektedir. İşletmenin efektif vergi yükünün saptanmasında, yatırımın verimliliği arttıkça vergi oranlannın göreceli ağırlığının da arttığı tespit edilmiştir. Buna uygun olarak, dar bir matrahın efektif vergi oranları üzerindeki tazmin etkisi, -artan bir verimlilikte- sıfıra yakındır."

Sonuç olarak, gerçekleştirilen araştırmanın ana sonucunu özetle şu şekilde ortaya koymak mümkündür[503]: *efektif vergi oranları arasında AB içinde büyük farklılıklar bulunmaktadır ve bu farklılıklar esas itibariyle, üye ülkelerdeki toplam vergi yükünden kaynaklanmaktadırr. AB içinde haksız vergi kolaylıklarının ortadan kaldırılması halinde, nominal vergi oranları, vergi planlaması için alternatif imkanlar sunacaktır* ve bu eğilimin, yaklaşan genişleme süreciyle birlikte güçlenmesi mümkündür.

499 KOM(2001) 582. 8
500 KOM(2001)582, 9
501 KOM(2001)582, 9
502 KOM(2001)582,9
503 KOM(2001)582, 10

2. Diğer konuların etkileri

Komisyon tarafından yürütülen çalışma neticesinde, bazı alanlardaki işletme vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin, sınır ötesi ticarete, şubelere ve yatırımlara ilişkin -doğrudan ya da dolaylı- engellemelerde bulundukları ve hatta iç pazardaki sınır ötesi iktisadi faaliyetleri durdurdukları tespit edilmiştir. Bu engeller, birden fazla üye ülkede devam eden iktisadi faaliyetler üzerinde ek vergi yüklerine ve mükellefin beyan ödevine bağlı masraflara yol açmakta; bu ise, Avrupa işletmelerinin uluslararası rekabet gücünü olumsuz etkilemekte ve kaynak israfına neden olmaktadır. Söz konusu alanları şu şekilde sıralamak mümkündür[504]:

1.Mevcut düzenlemeler gereğince kazancın, emsallere uygunluk ilkesine göre ayrı muhasebe yapılarak, başka bir deyişle her ticarethane (Geschaeft) için ayrı ayrı belirlenmesi. Bu durum, başka problemlerin yanısıra, konzern içi transfer fiyatlamasına gösterilen vergisel yaklaşımla bağlantılı sorunlara, çifte vergilendirme ihtimaline ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilişkili masraflara (Befolgungskosten) yol açmaktadır.

2. Bağlı işletmeler arasındaki sınır ötesi gelir akımlarının genellikle bazı ek vergilendirmelere tabi tutulması. Özellikle, konzern içi kar payı, faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin kaynakta vergilendirmeye tabi tutulması, iç pazara uygun değildir. Ayrıca, iştirak direktifinin dar kapsamlı olması ve üye ülkelerde farklı şekillerde uygulanıyor olması, direktifin etkinliğini azaltmaktadır[505].

3.Sınır Ötesi zarar mahsuplarının önemli sınırlamalara tabi tutulması. Bu, -ekonomik- çifte vergilendirmeye kadar varabilecek sonuçlara yol açmaktadır.Genel olarak, yavru şirket zararları AB'deki ana şirketlerde vergisel açıdan dikkate alınmamakta, şube (Betriebstaette) zararları ise ancak belli şartlar altında merkez karından mahsup edilebilmektedir.

4.Sınır ötesi -hukuki- yapı değişikliklerinde gündeme gelen vergilendirmeler. Birleşme direktifi bu tür durumlarda kurumlar vergisi ertelemesini öngörmekteyse de, direktifin uygulama alanının dar olması ve üye ülkelerde farklı şekillerde uygulanması, etkisini azaltmaktadır[506]. Sınır ötesi hukuki yapı değişiklikleriyle bağlantılı de-

504 KOM(2001) 582, 11-12

505 Komisyon'a göre (KOM{2001) 582,47, no:56), bu direktifin, gerek doğrudan gerekse dolaylı iştirakleri dikkate alacak şekilde değiştirilmesi yararlı olacaktır.

506 Bkz. yukarıda II, A

vir kazançlan **ve** transferler genellikle o kadar yüksek vergilendirilmektedir ki, bu durum işletmeleri iktisadi açıdan optimal olmayan yapılar içinde faaliyete devam etmeye zorlamaktadır.

5. Üye devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması. Bu durum, çok sayıda çifte vergilendirme neticesine yol açmaktadır. Aynca, AB'deki çifte vergilendirme önleme anlaşmalarıyla bağlantılı spesifik sorunları da burada belirtmek gerekir.

6. Bazı vergi sistemlerinde yurt içi yatınmlara iltimaslı davranılması.

7. AB içinde faaliyet gösteren işletmelerin on beş farklı vergi sistemine uyma zorunluluğu. İşletmelerin AB'yİ büyük oranda "tek pazar" olarak kabul ettiği bir durumda on beş farklı sistemin birarada bulunuyor olması, iktisadi açıdan verimli bir işletme planlamasına ve işletme yapılanmasına uygun değildir. Vergi kanunlanmn, vergi anlaşmalanmn ve vergi uygulamalarının çokluğu, bunlara uyma yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlantılı önemli masraflara yol açmakta, diğer yandan sınır ötesi iktisadi faaliyetler için engel teşkil etmektedirler.

C. Avrupa Birliği'ndeki Sınır Ötesi İşletme Faaliyetleri İçin Konsolide Bir Kurumlar Vergisi Matrahı Önerisi

İç pazardaki işletme vergilendirilmesinden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmada iki ihtimal bulunmaktadır[507]: İlk ihtimal, acil sorunlar için kısa ve orta vadeli -belli bir amaca yönelik- önlemler alınmasını içeren dar kapsamlı bir çözüm yolu takip etmektir, burada her sorun için ayn bir (Özel) çözüm bulunur. İkinci ihtimal ise, uzun vadede pek çok sorunu ortadan kaldıran geniş kapsamlı bir çözüm yolu izleyerek, sınır ötesi işletmelere konsolide bir kurumlar vergisi matrahı sistemi uygulamaktır. Her iki ihtimal de esas itibariyle, çifte vergilendirme tehlikesi ile sınır ötesi yapı değişiklikleri üzerindeki olası vergi yüklerini ortadan kaldırmaya, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine bağlı masrafların azaltılmasına ve hukuki güvensizliğin yok edilmesine yöneliktir.

507 KOM(2001)582, 12 vd.

Dar kapsamlı çözüm vergisel engellerin ortadan kaldırılmasında belli bir dereceye kadar yararlı olmaktaysa da, AB içinde sınır ötesi faaliyet gösteren işletmelerin on beş farklı vergi sistemiyle başa çıkmak zorunda oldukları gerçeğini değiştirmemektedir. Bu büyük sorunu aşmanın tek yolu ise, işletme vergilendirilmesine bütünsel bir çerçeve oluşturmak üzere AB içindeki çok uluslu şirketlere konsolide bir kurumlar vergisi matrahı uygulamaktır. Komisyon'a göre[509] ;

• iç Pazar içindeki on beş farklı vergi sistemiyle irtibat halinde olmaktan kaynaklanan -vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle bağlantılı- masrafları önemli miktarlarda azaltmak;

• AB içinde transfer fiyatlaması sorunlarını çözmek;

• AB temelinde (EU-Basis) elde edilen kazanç ve meydana gelen zararların mahsup ve konsolide edilmesini mümkün kılmak;

• Sınır ötesi yapı değişiklerini basitleştirmek;

• Şahsi gelir vergileri alanına dokunulmaksızın, uluslararası alanda vergilendirmelerde ortaya çıkan ve klasik sistem ile mahsup sisteminin (Anrechnungssystem) birlikte uy ulanmasından kaynaklanan sorunların çoğunu ortadan kaldırmak;

• Pek çok çifte vergilendirme durumundan kaçınabilmek;

• Çoğu durumda ayrımcılık ve sınırlandırmayı ortadan kaldırmak için

508 Dar kapsamlı çözüm içinde yer alan belli bir amaca yönelik -ve Komisyon tarafından alınması gereken- önlemleri, genel olarak şu başlıklar altında sıralamak mümkündür: ATAD kararlarının tüm üye ülkelerde aynı şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla yönlendirici yardımlarda (Orientierungshilfen) bulunmak, iştirak direktifi ile birleşme direktifinin tamamlanması ve iyileştirilmesi için öneriler sunmak, bu direktiflerin uygulanmasıyla bağlantılı önemli sorunlar hakkında yönlendirici yardımlar yapmak, sınır ötesi zarar mahsupları sorunu için yeni çözümler ortaya koymak, transfer fiyatlaması konusunda genel kabul gören davranış usullerinin geliştirilmesi ve buna bağlı olarak çifte vergilendirmeden kaçınılması ya da bunun önlenme üzerinde çalışmak, tahkim sözleşmesinin İyileştirilmesi ve AB'nin hukuki İşlemlerinden biri haline getirilmesi için çaba göstermek, -üye ülkelerin- çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla bağlantılı çok taraflı sorunların giderilmesi için Topluluk çapında geçerli genel bir girişimde bulunmak, çifte vergilendirmeyi önleme konusunda OECD-Model Anlaşması'nın AB versiyonu için çalışmak, sınır ötesi faaliyetlerde bulunan küçük ve orta ölçekli işletmelerin önündeki vergisel engellerin ortadan kaldırılması için çalışmalarda bulunmak. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. KOM(2001) 582, 13 vd.

509 KOM(2001) 582, 18. Komisyon, AB içinde sınır ötesi faaliyetlerde bulunan ya da uluslararası alanda faaliyet gösteren İşletmelere gelecekte, I) tüm konzernİn gelirini yalnızca tek bir kurallar bütünü (Regelwerk) çerçevesinde hesap etme ve, 2) -tamamıyla konzern içi işler (Geschaefte) üzerindeki potansiyel vergi etkilerini önlemek için- vergisel amaçlarla konsolide bilanço düzenleme imkanı verilmesi gerektiğine inanmaktadır. Bkz. KOM(2001) 582, 18

AB'deki işletme faaliyetlerine konsolide bir kurumlar vergisi matrahı uygulamak tek çaredir.

AB içindeki sınır ötesi işletme faaliyetlerine uygulanacak olan konsolide bir kurumlar vergisi matrahı, AB içindeki işletme vergilendirilmesi sistemine büyük oranda *verimlilik, etkinlik, basitlik ve şeffaflık kazandıracak, -halihazırda vergiden kaçınmaya ve kötüye kullanımlara yardımcı olan- üye ülke sistemleri arasındaki boşlukların doldurulmasına hizmet edecektir*[5]*. Böyle bir konsolide matrah, bir yandan işletmeler üzerindeki vergi ödevlerinin yerine getirilmesine bağlı masrafları, diğer yandan -örneğin transfer fiyatlamasında olduğu gibi- vergi idareleri üzerindeki büyük miktarlara varan masrafları azaltacak, vergi idarelerinin faaliyetlerinin çok daha verimli vc etkili olmasını sağlayacak, iç pazardan kaynaklanan avantajların tamamından AB'nin yararlanabilmesine ve böylece AB'ndeki işletmelerin birbirleriyle rekabet güçlerinin iyileşmesine yol açacak, ve nihayet, Avrupa Konseyi tarafından Lizbon'da öngörülen amaçlara ulaşılmasının temelleri atılmış olacaktır. Bu nedenlerle Komisyon[4,11], mevcut vergisel sorunların ortadan kaldırılması için, dar kapsamlı çözümün yanısıra geniş kapsamlı bir çözümün de takip edilmesinin mantıklı olacağına inanmaktadır. Kaldı ki, konsolide bir işletme vergilendirilmesine yönelik çalışmalar, 2004 yılı sonuna kadar uygulamaya girecek olan AvrŞ statüsü için de son derece yararlı olacaktır[fi12].

510 Bk/.. KOMı.2001) 582. 18, 2(1

'îll KOM{2001) 5X2, 12-13. Her iki çözüm yolunun birlikle uygulanmasının nedenleri konusunda bk?. lıllp://eııro|ia.eıı.ıiU/rapid/slart/cgi/guesk·ıı,ksh'.'p.jıetioıı.geirile=gt&doe= M EM O/O 1/ 335l0l AGED&lg=l")K&type=DOC

5 I 2 AvrŞ'nin 2004 yılımı kadar uygulanmaya başlayacak olması nedeniyle, iştirak direktifi ile birleşme direktifi ile işletme vergilendirilmesine ilişkin mevcut ve gelecekteki düzenlemelerin, yeni lıuıkıiki formu seçen iletmeler için de 2004'e kadar geçerli olması gerekir. Ancak. Komisyon'a göre bu imkanlar Avnıp;ı Şirketi statüsünü cazip kılmak için yeterli olmayacağından, mevcut işletmelerin AvrŞ formunu seçmeleri halinde -bu seçimleri nedeniyle- ek verdilerle yukümlendiıılmemcleri \ *c* birden fazla üye ülkede faaliyeti güçlendirici nitelikteki vergisel engellerden bu kırımı seçerek kaçııabilmelcri sağlanmalıdır. Ancak bıı imkanların sunulması halinde AvrŞ statüsü cazip bir hale getirilebilir. Komisyon, işletme vergilendirilmesine ilişkin mevcut Topluluk düzenlemelerinin, 2004 yılından itibaren AvrŞ hukuki formunu seçen işletmelere de -sınırsız bir şekilde- uygulanabilmesi için çaba göstermektedir. Ayrıca, bu alanda yapılan diğer çalışmalara paralel olarak. Ali içinde faaliyel gösteren işletmelere uygulanacak konsolide kurumlar vergisi matrahı ve işletme vergilendirilmesine ilişkin kapsamlı düzenlemelerin AvrŞ'ne uygulanabilme potansiyeli konusunu da incelemektedir. Bkz. KOM(200I) 582, 21-22

AB içinde sınır ötesi işletme faaliyetleri için nasıl bir konsolide kurumlar vergisi matrahı öngörülebileceği konusunda Komisyon[513] pek çok ihtimal[514] üzerinde düşünmüş; özellikle, "ikamet devletinde vergilendirme", "tek(düzen) bir -konsolide- matraha göre vergilendirme", "Avrupa Kurumlar Vergisi", "AB içinde uyumlaştırılmış tek(düzen) matrah" modelleri ön plana çıkmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki, bu modelleri birbirinden ayıran nokta, bunların gerçekleştirilmeleri için gerekli değişikliklerin ve -politik- çerçeve şartların kapsamıdır.

1. ikamet devletinde vergilendirme modeli: Bu modelde matrah, şirket merkezinin (yönetiminin) bulunduğu devlet olan ikamet devletindeki düzenlemeler göre tespit edilmektedir. Sistemin işleyebilmesi için, ikamet devletinde vergilendirme ilkesinin üye devletler arasında karşılıklı olarak tanınması gerekmektedir. Bu yöntem, tecrübe ve bilgiye dayalı -mevcut- vergi sistemleri üzerine kuruludur. Kısmen birbirine yakın vergi sistemlerine sahip üye devletlerde bulunan işletmeler bakımından, uygulanabilecek bir opsiyondur.

2.Tek bir -konsolide- matraha göre vergilendirme modeli: Burada söz konusu olan, tek bir Avrupa matrahını belirlemek amacıyla tamamıyla yeni bir uyumlaştırılmış AB-kuralları oluşturmaktır. Başka bir deyişle, burada AB çapında faaliyet gösteren çok uluslu bir işletme için yalnızca tek bir matrah tespitini sağlayacak uyumlaştırılmış yeni düzenlemeler getirilmesi önerilmektedir. Bu düzenlemelerin ihtiyari (fakultativ) olması ve üye devletlerin halen yürürlükte olan hükümlerinin yanısıra geçerli olması mümkündür. "Tek (konsolide) vergi matrahı" olarak isimlendirilen bu ihtimal, özellikle bazı ekonomi temsilcileri (Wirtschaftsveriretern) tarafından çok beğenilmektedir.

3.Avrupa Kurumlar Vergisi modeli: Bu, özellikle doktrinde çok sık önerilen bir yöntemdir. Esas itibariyle çok uluslu büyük şirketler bakımından uyulması zorunlu kurallar şeklinde düşünülen bu sistemin de ihtiyari ve üye devletlerin vergisel düzenlemelerine paralel olarak uygulanacak şekilde düzenlenmesi mümkündür. Bu modelde vergi Avrupa kapsamında toplanmakta, toplam gelirin tamamı ya da bir kısmı doğrudan AB'ye aktanlmaktadır.

4. AB çapında uyumlaştırılmış bir vergi matrahı modeli: Bu modelde, AB çapında tek bir kurumlar vergisi matrahı ve tek bir vergi sistemi yaratmak amacıyla üye devletlerdeki düzenlemeler uyumlaştınlmakta ve bu uyumlaştırılmış sistem, üye

513 KOM(2001)582, 19 ve ayrıca bkz.Anhang SEK(2001)1681, nr.64

514 Önerilen çeşitli modeller için bkz. BRAVENEC, Corporate Income Tax Coordination in the 2İst Century, European Taxation, October 2000, 450 vd.

devlet sistemleri yerine geçmektedir. "Geleneksek model" olarak isimlendirilen bu modelde de amaç -aynen diğer yöntemlerde olduğu gibi-, birden fazla üye ülkede faaliyet gösteren işletmelerin matrahını tek bir kurallar bütününe göre tespit etmektir.

Bütün bu modellerin ortak noktası, konsolide vergi matrahının üye ülkelere dağıtılması mekanizmasına ihtiyaç duymalarıdır. Böylece, *tüm üye devletler matrahın belli bir kısmına sahip olacaklardır.* ABD ve Kanada burada "formülsel ayırma(Formelzerlegung)" sistemini kullanmakta[515], matrahı, ücret toplamı, servet ve/veya ciro gibi faktörler yoluyla saptanan anahtara göre dağıtmaktadırlar. Aynı şekilde, ilgili üye devletlerin -düzeltilen (berichigten)- KDV matrahlarına göre bir dağılım yapmak da düşünülebilecek bir yoldur. Burada dikkat çekilmesi gereken bir nokta, üye devletlerin kurumlar vergisi matrahını belirlemede serbest olduklarıdır. Her üye devlet, ortak bir hesaplama mekanizması uygulanarak tespit edilen toplam matrahın kendi payına düşen kısmına, kendi belirlediği kurumlar vergisi oranını -hatta gelecekte de- uygulama imkanına sahiptir[516].

Komisyon henüz bu modellerden herhangi biri üzerinde karar vermiş değildir[517]. İleri sürülen bu modellerin tamamının avantajları olduğu kadar dezavantajları da mevcuttur. Bu nedenle, bu modeller üzerinde daha fazla incelemede bulunulması şarttır. Üye devletlerin vergi sistemlerinin yanısıra uygulanacak ilk üç model özellikle, hukuki yapı değişikliği, yurt dışı gelirler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaş-

515 KOM(2001) 582. Anhang SEK(2001) 1681, nr.69

516 KOM(2001> 582, 18, 20 ve Anhang SEK(2001)1681, nr.69. Komisyon, böylece "ulusal yetkinin bu temel unsuruna işletme vergilendirilmesi alanında kasıtlı olarak dokunulmadığını ve üye devletlerin, vergi gelirleri için en önemli faktör olan "oran"ları gelecekte de özerk olarak belirleyebileceklerini" belirtilmektedir. Buna karşılık Komisyon hizmet birimleri tarafından hazırlanan raporda (Anhang SEK(2001) 1681, nr.67), Avrupa Kurumlar Vergisi modelinde, üye ülkelerin kurumlar vergisi oranını kendilerinin belirlemelerinin belki mümkün olmayabileceğine işaret edilmektedir.
Kurumlar vergisi oranlarını üye devletlerin kendilerinin belirlemesi, Avrupa'daki vergi uzmanları tarafından da arzu edilen bir durumdur. European Taxation isimli bir dergi tarafından yapılan ankette, AB'deki çok uluslu şirketlere için asgari bir vergi oranı belirlenmesi şıkkı, katılımcıların ancak %11'i tarafından desteklenmiş, buna karşılık %70,3'ü tarafından istenilmemiştir. Bkz. European Taxation, November 2001, 428-429

517 Halihazırda Komisyon bir yandan bu modeller çerçevesinde ortaya çıkan teknik sorunları çözmeye, bir yandan da bu modellerin her birinin ne derecede politik deslek bulacağını tespite çalışmaktadır. Bkz. http://europa.eu.incyrapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.getfile=gf&doc=MEMO/01/335IOIAGED&lg=DE&type=DOC

malan ve azınlık iştirakleriyle bağlantılı bâzı teknik problemlere yol açmaktadırlar.[518] Her Üç modelde de, yurt dışı gelirlerine, hem çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalan, hem aynı anda istisna ve mahsup sistemleri, hem de gelirin üye devlete aidiyeti sistemi (Zurechnungssystem) uygulanacağı için son derece karmaşık bir durum ortaya çıkmaktadır. İkamet devletinde vergilendirme metodunun uygulandığı hallerde, isletme sahibinin ya da şirket paylannın el değiştirdiği her durumda, matrahın tespitine ilişkin ayrı bir metodun uygulanması sorunu ortaya çıkmaktadır. Azınlık pay sahiplerine dağıtılan kar payının, yürürlükteki gelir vergisinin bu kar paylan hakkındaki düzenlemelerine uygun olmayan bir sisteme göre vergilendirdiği hallerde, azınlık pay sahibi, önceden ilgili üye devletteki klasik sisteme göre vergilendirilmiş olmasına rağmen, bir de konsolide vergi matrahı ya da Avrupa Kurumlar Vergisi sistemine göre vergilendirilecektir. Bu nedenle en kapsamlı çözümün, uyumlaştırılmış bir kurumlar vergisi sistemi olduğunu düşünmek mümkündür[519]. Böyle bir sistemde, tek bir -konsolide- matrah, gelirin hangi üye ülke ya da ülkelere ait olduğu konusunda üzerinde uzlaşılmış tek bir aidiyet sistemi ve yine tek bir kar dağıtımı yöntemi bulunacaktır. Ancak, hangi model tercih edilirse edilsin, iç pazarda on beş ayrı vergi sisteminin birarada bulunmasından kaynaklanan vergi ödevlerinin yerine getirilmesine bağlı masrafları önemli miktarlarda azalacak; konzern içi transfer fiyatlamasıyla bağlantılı sorunlar, AB içinde herhalükarda çözümlenecek; kar ve zarar, kural olarak otomatikman AB çapında konsolide edilecek ve pek çok uluslararası hukuki form değişikliği durumu, vergisel açıdan basitleşecek ve daha az masrafa yol açacaktır[520].

D. Çözüme Ulaşmak İçin Kollanılacak Araçlar

Komisyon'un vergiyle ilgili konularda şu ana kadar başvurduğu temel araçlar, "direktif önerileri" ile -bazen- "tüzük önerileri[H]ydi. Ancak, vergiyle ilgili konularda oybirliğiyle karar alınması zorunluluğu, vergilendirmeye ilişkin hukuki düzenlemelerin gerçekleştirilmesini güçleştirdiği gibi, genişleme süreci sonrasında bunun daha da zorlaşacağını göstermektedir. Bu konuda önerilen en iyi çözüm yolu, hiç olmazsa vergiyle ilgili bazı konularda nitelikli çoğunlukla karar alınabilmesine imkan tanınmasıdır[321]. Fakat üye devletlerin en azından şimdilik buna sıcak bakmamalan, vergisel konularda oybirliği dışında kullanılabilecek mekanizmalann araştınlması ve başka araçlar bulunması gereğini ortaya koymaktadır.

518 Bkz. KOM(2001) 582, Anhang SEK(2001)1681, nr.73-74
519 KOM(20Ol) 582, Anhang SEK(2001)1681, nr.74
520 KOM(2001) 582, Anhang SEK(2001)I681, nr.65
521 KOM (2001) 260, 11, 25, 29

Pratik açıdan meseleye yaklaşıldığında, Komisyon, bütün üye devletlerin katılımını gerektirmeyen bir çözüm yolunun takibini mümkün görmektedir; çünkü, Nice Antlaşması[522], on beş üye devletin uzlaşmasının mümkün olmadığı durumlarda üye devletlerin oluşturduğu küçük bir grubun birlikte çalışmasını mümkün kılmıştır[523]. Ancak, böyle bir aracın kullanımı, hiçbir şekilde iç pazara halel getiremeyeceği gibi, ticareti engelleyemez veya ticari ayrımcılığa gerekçe oluşturamaz, rekabet koşullarını değiştiremez, birlikte çalışmaya katılmayan devletlerin hak ve yükümlülüklerini zedeleyemez. Ömeğin, ikamet devletinde vergilendirme modeli bakımından, sistemleri birbirine yakın devletlerin böyle dar kapsamlı bir işbirliği içine girmeleri pekala mümkündür.

Kendisini Antlaşmaların koruyucusu (Hüterin) olarak gören Komisyon, bir diğer araç olarak, "sözleşme ihlali süreci (Vertragsverletzungsverfahren)"ni daha aktif bir şekilde kullanmayı ve, ATA'ya veya yürürlükteki Topluluk mevzuatına aykırı düzenlemelere sahip üye devletleri giderek daha sık ATAD'da dava etmeyi düşünmektedir[524]. Oysa şimdiye kadar dolaysız vergiler alanında genellikle vergi mükellefleri ATAD'da dava açıyorlardı. Komisyon, aynı zamanda, ATAD kararlarının gerektiği şekilde uygulanmasını da sağlayarak[525], ATAD'ın etkisinden yararlanmayı amaçlamaktadır.

Hızlı iktisadi ve teknik değişimler ite bunlara kanun koyucunun hızlı bir şekilde uyum göstermesi ve modernleştirilmesi ihtiyacı nedeniyle Komisyon, ATA'ya uygun şekilde Konsey tarafından kendisine verilen yürütme yetkisini kapsamlı bir şekilde kullanmayı amaçlamaktadır[526]. Burada başvurulabilecek önemli bir araç, ATA md.ÇJö'dır[527]. Bu madde çerçevesinde Komisyon, iç pazardaki rekabet şartlarında meydana gelen bozuklukların giderilmesi için önlemler alabilecek ve nihayet, nitelikli çoğunluk ile çıkartılabilen tüzük önerilerinde bulunabilecektir.

522 2001/C 80/01

523 Bkz. ATA md.43. Prosedür şu şekilde İşlemektedir: Birlikte çalışmak İsteyen üye devletler bir dilekçe ile Komisyon'a başvuracak, eğer Komisyon bu dilekçeyi kabul ederse Konsey'e bu yönde bîr öneride bulunacaktır. Konsey'in, Komisyon'un önerisini Avrupa Parlamentosu ile danışmalarda bulunduktan sonra nitelikli çoğunlukla kabul etmesi halinde, üye devletlerin yakın işbirliği içinde çalışabilmesi mümkün olacaktır Bkz. KOM (2001) 260,27, KOM(2001) 582,20 ve burada Anhang SEK(2001)1681, nr.68

524 KOM (2001) 260, 25

525 KOM (2001) 260,25-26

526 KOM (2001) 260, 24

527 ATAmd.96 (eski md.101), Konsey'in, Komisyon'un önerisini karara bağlayarak, Avrupa Parlamentosu'nu İşe karıştırmaksızın, hukuk koyabilmesine İmkan tanımaktadır. Komisyon, bu maddeden yararlanmayı amaçlamaktadır (KOM (2001)260,26).

Kullanılabilecek bir diğer araç, İşletme Vergilemesi Temel Kuralları örneğinde olduğu gibi, Komisyon'un, dar manada hukuki düzenlemeler yapılmasını hedeflemeyen "başlangıçlarda (Ansaetze) bulunmasıdır (yumuşak yasama "soft legislation")[528]. Buna ek olarak, Komisyon'un tavsiyelerde bulunması, bazı belirlemelerin yorumlanmasına rehber olması ve işaretler (Hinvveise) göstermesi de hedeflenmektedir[529]. Bu bağlayıcı olmayan araçların, ATA'ya veya ATAD içtihatlarına sağlam bir hukuki temel oluşturmaları ve böylece son derece etkin bir araç olmaları mümkündür[530].

Konuyla ilgili tüm tarafların, başka bir deyişle, üye ülkelerin, aday ülkelerin, ekonomik birlik (Wirtschaftsverbaende) temsilcileri ile işletme temsilcilerinin, vergi uzmanlarının, bilim adamlarının ve sosyal partnerlerin (Sozialpartner) biraraya gelmelerini ve onların yapıcı bir diyalog içine girmelerini sağlamak da izlenebilecek bir başka yoldur[531] . Her ne kadar bu diyalogun esas itibariyle, Konsey'de Avrupa Parlamentosu'nda ve Ekonomik ve Sosyal İşler Komitesi'nde gerçekleştirilmesi gerekliyse de, kurumsal alan dışında da bunun yürütülmesi son derece yararlı olacaktır. Böylece, bir yandan, işletme vergilendirilmesinde değişiklik yapılmaması halinde iç pazarın iktisadi avantajlarının tamamıyla ortaya çıkmayacağı ve, Topluluk ve Topluluk vatandaşlanna ait büyüme, istihdam ve refah potansiyelinin tehlikeye düşeceği konusunda ilgililer bilinçlendirilecek; diğer yandan, resmi bir değişiklik önerisinde bulunulabilmesi için, teklif edilen çözüm Önerileri daha fazla analiz edilecek ve geliştirilecektir[532] .

Doğrudan ya da dolaylı olarak bağlantılı konularda çıkanlacak direktif ve tüzük önerilerinin de çözüme ulaşmaya katkı sağlayacakları ve bir araç olabilecekleri düşünülebilir. Örneğin, Komisyon'un Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi Tüzüğü önerisinin[531] kabul edilmesi halinde, 2005 yılından itibaren borsaya kayıtlı AB-iş-

528 KOM (2001) 260, 26-27
529 KOM (2001) 260, 27
530 KOM (2001) 260, 27
531 KOM(2001) 582, 22. Nitekim Komisyon, 29-30 Nisan 2002 tarihleri arasında Avrupa İşletme Vergisi Konferansı düzenlemiştir. Bu konferans hakkında bilgi için bkz. http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/gueslen.ksh?p_action.gettxt=gt&doc= MEMO/02/84l0lRAPID&lg=EN&display=
532 KOM(2001)582,22
533 KOM(2001)80

letmelerinin konsolide bilançolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS/International Accounting Standarts) göre düzenlemeleri zorunlu olacaktır. Finans piyasalarının artan entegrasyonu ve Avrupa borsalarının (europaeische Börsen) kuruluşu, muhasebe alanında uyumlaştırmayı daha da hızlandıracaktır. Böyle bir gelişme vergilerle doğrudan bir ilişki içinde olmasa dahi, UMS'nin son derece yararlı bir irtibat noktası olması çerçevesinde ortak bir matrah gelişimini beraberinde getirebilecektir[534] .

Nihayet Komisyon, AB'ye üye ülkelerin OECD'de ortak bir tavır takınmasının yollarını da aramaktadır [535]. AB'nin OECD içinde ayrı bir kişiliği ve buna bağlı olarak oy hakkı olmadığından, oylamalarda her devlet kendi çıkarlarına göre davranmaktadır. AB'ye üye ülkelerin OECD'deki oylamalarda aynı yönde oy kullanmaları, bir yandan AB'nin OECD İçinde güçlü bir pozisyona sahip olmasını, diğer yandan OECD yoluyla işletme vergilendirilmesi alanında AB'ye üye ülkeleri bağlayıcı bazı kararların alınmasını sağlayacaktır.

ıV. SONUÇ

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki, Avrupa Birliği'nin yürütme organının ve Avrupa'daki vergi uzmanları ile ekonomi temsilcilerinin düşüncesi ve isteği, iç pazardaki sınır ötesi faaliyette bulunan işletmelerin matrahının "konsolide bir kurumlar vergisi matrahı" yoluyla belirlenmesidir. Buradan, çok da uzak olmayan bir zaman diliminde ortak bir işletme vergilendirilmesi sistemine geçilebilmesi mümkündür. Avrupa Konseyi tarafından gösterilen amaç/amaçlar doğrultusunda yoğun çalışmalar yapan Komisyon'un, bu uyumlaştırma amacına ulaşıp ulaşmayacağını, AB'nin üçüncü dönem vergi politikasını da gözönünde tutarak, şu şekilde değerlendirmekteyiz:

Hukuki açıdan meseleye yaklaşıldığında, böyle bir sonuca ulaşmada en büyük engeli, "ikincillik ilkesi" ile vergiyle ilgili konularda "oybirliği" şartı oluşturmaktadır. Ancak, ATA'ya göre, AB'nin ana amaçlarından biri "temel hakların garanti altına almak ve bu hakların gerçekleştirilmesini sağlamak" tır ve -yukarıda belirtildiği üzere- sermayenin serbest dolaşımı da bu temel haklardan birini oluşturmaktadır. Ulu-

534 KOM(2001) 582,21
535 KOM (2001) 260, 18

sal vergi sistemlerinin bu temel özgürlüğe engel olmayacak bir içeriğe sahip olması gerekir. ATA md.94[536], ortak pazann kurulmasını ve işleyişini doğrudan etkileyen, üye ülkelere ait kanuni ve idari hükümlerin çıkarılacak direktiflerle yakınlaştınlmasım (Angleichung) öngörmektedir. O halde, bu madde gereğince, ortak pazann kurulmasını ve işleyişini doğrudan etkileyen üye ülkelerin dolaysız vergilere ilişkin hükümlerinin de "yakmlaştmlması" gerekmektedir Buna karşılık, halihazırda, üye devletlerin işletme verçilendirilmesine ilişkin düzenlemeleri, sermayenin serbest dolaşımım ve böylece ortak pazann işleyişini olumsuz etkilemektedir, İşletme vergilendirilmesine ilişkin kurallar Topluluğun münhasır yetki alanına girmemekle birlikte, üye devletler bu sorunu yeterince çözemedikleri ve uyumlaştırmanın Topluluk tarafından çok daha iyi gerçekleştirilebileceği açık olduğuna göre[538], Konsey'in bu konuda karar almasının ikincillik ilkesine aykın olmadığı düşünülebilir. "Oybirliği" şartına bağlı sorunlann ise, Komisyon tarafından, hukuki açıdan "bağlayıcı olmayan" işlemler ve ATAD içtihatlan kullanılarak aşılmaya çalışıldığı, giderek oybirliği şartının kaldınlması talebiyle etkin çözüme ulaşmak istendiği görülmektedir.

AB'nin temelde ekonomik bir birlik olduğu ve günümüzde büyük ölçüde ekonominin siyasete yön verdiği düşünülecek olursa, konsolide bir kurumlar vergisi matrahı çözümüne, AB'nin ekonomik ve siyasi hedeflerinin itici gücüyle ulaşılabilmesinin mümkün olabileceği ortaya çıkmaktadır. Geçmişte olmasa bile bugün, işletme vergilendirilmesi alanında -en azından matrahın tespiti gibi- temel konularda tek bir sistemin varlığı zaruri görünmektedir. Çağımızın gerçeği küresel ekonominin iyi çalışması için, gerek hükümetlerin gerekse işletmelerin belli temel kurallara göre hareket etmeleri gerekmektedir[539]. Büyük kamu ekonomilerinin ve bu arada AB'ye üye ülkelerin temel amacı, serbest ve adil rekabeti teşvik eden, sınır ötesi iktisadi fa-

536 ATA md.94 (eski md.100): Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'siyle danışmalarda bulunduktan sonra, ortak pazann kuruluşunu ve işleyişini doğrudan etkileyen tiye ülkelere ait kanuni ve idari hükümlerin yakınlaştırılması için oybirliğiyle direktifler çıkarabilir." (Der Rat erlaUt einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhorung des Europaischen Parlaments und des VVirtschafts- und Soziaiausschusses RichtlİnIen für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwa!tungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.)

537 Aynı görüşte Komisyon bkz. KOM (2001) 260, 10

538 İkincillik ilkesini düzenleyen ATA md.5, f.2*de (madde metni için bkz. dpn.7), Topluluk'un tasarrufta bulunabilmesi, önerilen tasarrufun amaçlarının üye ülkeler tarafından yeterince gerçekleştirilememesine ve böylece, anılan tasarrufun boyut ve etkileri bakımından Topluluk tarafından daha İyi gerçekleştirilebilmesine bağlanmıştır.

539 KOM (2001) 260, 17

aliyetleri destekleyen ve aynı zamanda vergi gelirlerine halel getirmeyen bir vergi alam yaratmaktır[540]. AB'nin, "AB'yi dünyanın en iyi rekabet eden iktisadi alanı haline getirme" amacına, vergi politikasından yaralanmaksızın ulaşması son derece zordur. Küreselleşmeyle bağlantılı olarak uluslararası sermaye ve yatırımlar alanında artan rekabet, Avrupa Birliği'ne üye devletleri özellikle ekonomik alanda daha da hızlı adımlar atmaya ve işbirliğini kuvvetlendirmeye zorlamaktadır. Nitekim, Lizbon Zirvesi'nin sonuçlarını, bu gelişimin bir Ürünü olarak görmek gerekir.

Her ne kadar, üye devletleri mümkün olduğunca az rahatsız etmek amacıyla, dolaysız vergiler ve bu arada işletme vergilendirilmesi alanında amacın "toptan bir uyumlaştırma değil, ulusal vergi sistemlerinin dört temel özgürlüğe saygılı ol m asım sağlamak" olduğu belirtilmekte[541]; üye devletlerin vergi sistemlerindeki karakteristik özelliklerin farklılıkları ve pek çok -vergisel- alanda farklı tercihler nedeniyle, bir uyumlaştırmanm ne gerekli ne de arzu edilir olmadığı dile getirilmekte[542]; AB kurallarına uygun davranıldığı sürece, vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına ihtiyaç olmadığının altı çizilmekte ve genişleme süreci öncesinde, -ülkelerin vergi sistemlerini uyumlaştırması değil- konsolide ve stabilize etmesi gerektiği ifade edilmekteyse de, son dönemde bu alandaki çalışmalarda artan tempo ve kararlılık dikkat çekici niteliktedir. Üye devletleri ürkütmeyecek söylemlerin arkasında aslında uyumlaştırma talep edilmekte ve buna çalışılmaktadır. Üye devletlerin vergi sistemlerini AB tarafından getirilen kurallara uygun hale getirmeleri, sistemlerini birleştirmeleri ve yine getirilen kurallara uygun şekilde stabilize etmelerinin adı "uyum" dan başka ne olabilir? Bu şekilde üye devletler başlangıçta belki her noktada aynı vergisel düzenleme ve uygulamalara sahip olmasalar da, ulusal vergi sistemlerini taşıyan ana ilkeler pekala aynı olacak, Komisyon yorumlan ve ATAD içtihatlan yoluyla bu ilkeler tüm üye ülkelerde yeknesak şekilde yorumlanarak uygulamaya aktarılacaktır.

Konunun ülkemizle bağlantısına gelince, işletme vergilendirilmesi alanında uyumlaştırma modelleri konusunda devam eden ve herkese açık olan çalışmalara Türkiye'nin de katılması şarttır. Bir yandan yabancı sermayeyi çekme çabasında olan, diğer yandan işletmeleri giderek uluslararası alanda rekabet edebilme gücüne ulaşan Türkiye, kendisini de etkileyecek bu gelişmelerden uzak kalmamalı ve kaderine razı bir tutum sergilememelidir.

540 KOM (2001) 260, 17
541 http://europa.eu.int/comrWtaxation_customs/taxation (Background to where we are no.w?, 1)
542 KOM (2001) 260, 9

ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ BİTMEYEN TEPKİ

Yrd. Doç. Dr. Hakan Üzeltürk
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

The rigor and arbitrary proceedings of excise-laws seem hardly compatible with the temper of a free nation.

William Blackstone, 1766

I- Giriş

Dünyada çeşitli ülkeler ve bu ülkelerin insanları, en eski vergilerden birisi olan özel tüketim vergileri[543] konusunda yıllarca sürecek sıkıntılar çekmiş, bu vergilerin ve diğer vergilerin sebep olduğu çatışma ve acılara maruz kalmışlardır. Buna rağmen bu vergilerden vazgeçmek hiç bir devlet tarafından istenmemiş, sadece bazı zamanlarda tepkilere engel olabilmek amacı ile verginin alınmasına ara verilmiştir. Bugün de tarihte olduğu gibi çeşitli ülkelerde farklı adlar altında ve farklı ürünler üzerinden özel tüketim vergileri alınmaya devam edilmektedir.

İspanya'nın hakimiyetini kırmak ve yerini kendisi almak isteyen Hollanda 1566 senesinde "tenth penny" vergisini koydu. Bu herşeyin üzerinden alınan % 10'luk bir özel tüketim vergisi idi. 1630'da amaçlarına ulaştılar. Fakat bu durum Hollanda ticaret hayatının nefes alamaz hale gelmesine sebep olmuş, daha da kötüsü vergiler artık kurumsallaşmış, halk meşhur ifadesi ile bu konudaki fikrini belirtmiştir: "No excise, no vvooden shoes"[544] .

Avrupa'da özel tüketim vergilerine karşı en büyük tepki ise Britanya'da görülmektedir. Zamanın başbakanı Robert Walpole oranlar değişmediği halde şarap ve tütün üzerinden alınan gümrük vergisinin yerine yeni adı ile özel tüketim vergisini getirdiğinde halk ayaklanmış ve duygularım şu sözlerle dile getirmişlerdir: ***"Liberty, Property, and No Excise"***[545] .

Bu nefret göçmenler sebebi ile Amerika kıtasına da çok kısa sürede taşınmış, benzer uygulamalar orada da tepki almıştır. Britanya'da 1763 senesinde elma şarabı üzeri-

543 Excİse duües anlamında kullanılmıştır.
544 Charles Adams, Those Dirty Rotten Taxes, The Free Press, New York-1998, s.8.
545 Ibid.,s.lO.

ne koyulan özel tüketim vergisi büyük tepkiler üzerine kaldırılınca, yerine kolonilerde uygulanmak üzere damga vergisi getirilmiştir. 1765 senesinde uygulanmaya başlayan bu vergi ile birlikte 1767'de uygulamaya konulan ve Amerikaya giren çaylar üzerinden alınan çay vergisi de ayaklanmaya yol açmış, vergi uygulamasından geri adım atılmaması sebebiyle ünlü Boston çay partisi gerçekleştirilmiş, bu tepkiler 1766'da Amerikan Savaşı'nın başlamasına sebep olmuş ve Bağımsızlık Bildirisi hazırlanmıştır[546]. Bu sefer Britanyada daha önce kullanılan sözlerde küçük bir değişiklik vardır: *"Liberty, Property, and No Stamp"*[641].

Bu çalışmada Avrupa Birliği'nin konuya yaklaşımı Adalet Divanı kararlan ile birlikte incelenmiştir. Türkiye açısından ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasansımn hazırlanması bu çalışma ile aynı döneme geldiği için, tasanyla ilgili gelişmelerden de bahsedilmiş, fakat henüz Kanunlaşmadığı için son şekli dahil edilememiştir.

II- Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergileri

Avrupa Topluluğu temel antlaşması olan Roma Antlaşması'nda[548] vergiler konusundaki genel amaç ortak pazann yaratılması ve rekabetin sağlanması amacıyla gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması olarak belirtilmiştir[549]. Antlaşma'nın 93. maddesi amaçlanan iç pazann gerçekleştirilmesi için katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerini içine alan dolaylı vergilerle ilgilidir. Bu kapsamda Roma Antlaşması diğer ülkelerden gelen ürünler üzerine yerli ürünlere uygulanan oranlardan daha yüksek oranlar uygulanamayacağını ve bunun aynmcılık olduğunu belirtmektedir[550] .

Özel tüketim vergileri, uluslararası alanda ilk kez 1970'li yıllarla birlikte Avrupa Topluluğu'na üye olan ülkelerde belirli kurallara bağlanmış, bu kurallar genelde direktifler şeklinde ortaya çıkanlmış ve mallann serbest dolaşımına olumsuz yönden etki ettiği gerekçesiyle uyumlaştırma kapsamına alınmıştır. Özel tüketim vergilerinin konusu ülkeden ülkeye değişmekle (gelişmiş ülkelerde otomobil, radyo, televizyon, benzin, alkollü içkiler, kahve vb., az gelişmiş ekonomilerde şeker, tuz, tütün, sigara, çay vb.) birlikte genel olarak iki grup tüketim maddesinden alınmaktadır. (Alışkanlık verici maddeler ve sürümü çok yüksek olan maddeler (motorin, benzin,madeni yağlar, çimento gibi)) Fakat kahve, çay, şeker gibi ürünler üzerindeki tü-

546 Michael Z. Hepker, A Modern Approach to Tax Law, Heinemann, London-1973, s. 12.
547 Adams, op. cit., s.39, 42-43.
548 25.3.1957, Roma.
549 Roma Antlaşması, madde 3.
550 Roma Antlaşması, madde 90.

ketim vergileri, kısmen ana gıda maddesi, kısmen de endüstriyel hammadde olan mallar üzerine ekstra bir yük olarak da görülebilir.

Topluluk amaçlan çerçevesinde özel tüketim vergilerinde vergi yapılan ve oranlannın harmonizasyonu çahşmalan sürdürülmektedir. 1992 sonunda gümrük kontrollerinin kaldınlması karan ile ülkelerde geçerli özel tüketim vergisi oranlan ve verginin kapsamı malların serbest dolaşımında olduğu kadar vergi gelirleri ve kaçakçılık konulannda da önemli problemlere yol açmıştır. Harmonizasyon çahşmalan ile bu problemlerin bir bölümü bertaraf edilmesine rağmen özel tüketim vergisi uygulanan ürünlerin fazlalığı, değişkenliği ve vergilerin kontrolündeki zorluklar sebebiyle istenilen sonuçlara ulaşılamamıştır. Bununla birlikte vergi harmonizasyonunun en çok gelişme gösterdiği alan dolaylı vergiler alanıdır.

Avrupa Birliği bünyesinde özel tüketim vergilerinin uyumlaştınlması konusunda genel düzenlemeler içeren 25 Şubat 1992 tarihli 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi'nin[551] yanında, ürünlerin yapılanyla ilgili üç[552] ve oranlarla ilgili dört temel

551 25 Şubat 1992 tarihli ve 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, 14.12.1992 tarih ve 92/108/AET sayılı, 22.12.1994 tarihli ve 94/74/AT sayılı ve 30.12.1996 tarih ve 96799/AT sayılı Avrupa Konseyi Direktifleri ile değiştiril mistir.

552 92/78, 92/81 ve 92/83 sayılı Direktifler.

direktif[353] ile bu direktiflerde değişiklik yapan çok sayıda direktif ve düzenlemeler de bulunmaktadır[554].

553 92/79,92/80,92/82 ve 92/84 sayılı Direktifler.

554 79/32/EEC sayılı ve 18 Aralık 1978 tarihli direktifinde işlenmiş tütünlerin tüketimini etkiyen muamele vergileri dışındaki vergilere ilişkin hükümler yeralmaktadır. 92/78/EEC sayı ve 19 Ekim 1992 tarihli direktifde özel tüketim vergisinden muaf olan tütün ürünleri ve kapsam konusunda düzenlemeler vardır. 92/79/EEC sayı ve 19 Ekim 1992 tarihli, sigaralar üzerindeki vergilerin yaklaştınlmasına ilişkin Konsey Direktifi 'nde ise üye ülkelerin sigaralara uygulayacaktan en düşük Özel tüketim vergisi oranına ait açıklamalar vardır. 92/83/EEC sayı ve 19 Ekim 1992 tarihli Konsey Direktifi alkol ve alkollü içecekler üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarının uyumuna ilişkindir. Aynca bunların dışında belirtilmesi gereken özel tüketim vergileri ile ilgili Konsey Direktifleri şunlardır: 72/464/EEC (19 Aralık 1972) işlenmiş tütünlerin tüketimini etkiyen muamele vergileri dışındaki vergiler; 79/32/EEC (18 Aralık 1978) işlenmiş tütünün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışında kalan diğer vergiler, 80/369/EEC, 72/464/AET ve 79/32/AET sayılı Konsey direktiflerinin (20 Mart 1980) Fransa Cumhuriyetİ'nin denizaşırı topraklarında uygulanmamasına izin veren Direktif, 8672467EEC (16 Haziran 1986) 72/464/AET sayılı Direktifi değiştiren Direktif; 92/12/EEC (25 Şubat 1992) Özel tüketim vergisine tabi ürünlere ve bunların bulundurulmasına, taşınmasına ve denetimine ilişkin genel düzenlemelere ilişkin Konsey Direktifi; 92/78/EEC (19 Ekim 1992) 72/464/AET ve 79/32/AET sayılı Direktifleri değiştiren Direktif; 92/79/EEC (19 Ekim 1992) Sigaralar üzerindeki vergilerin yaklaştınlmasına ilişkin Konsey Direktifi; 92/8Û/EEC (19 Ekim 1992) Sigara dışında mamul tütün üzerindeki vergilerin yaklaştınlmasına ilişkin Konsey Direktifi; 92/8I/EEC (19 Ekim 1992) Madensel yağlar üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarının uyumuna ilişkin Konsey Direktifi; 92/82/EEC (19 Ekim 1992) Madensel yağlar üzerindeki özel tüketim vergileri oranlanmn yaklaştmlmalanna ilişkin Konsey Direktifi; 92/83/EEC (19 Ekim 1992) Alkol ve alkollü içecekler üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılannın uyumuna ilişkin Konsey Direktifi; 12.92/84/EEC (19 Ekim 1992) Alkol ve alkollü içecekler ile ilgili özel tüketim vergilerinin oranlanmn yaklaştmlmalanna ilişkin Konsey Direktifi; 92/ID8/EEC (14 Aralık 1992) 92/81/EEC sayılı Direktifi değiştiren ve özel tüketim vergisine tabi Ürünlere ve bunlann bulundurulmasına, taşınmasına ve denetimine ile ilgili genel düzenlemelere ilişkin 92/12/EEC sayılı direktifi değiştiren Konsey Direktifi; 2719/92/EEC (II Eylül 1992) Özel tüketim vergisine tabi ürünlerin vergi erteleme düzenlemeleri altında dolaşımında idari refakat belgesine ilişkin Komisyon Tüzüğü; 3649/92/EEC (17 Aralık 1992) Sevkedildikleri üye ülkelerde tüketime sunulmuş özel tüketim vergisine tabi mallann Topluluk içi dolaşımı için basitleştirilmiş refakat belgesine ilişkin Komisyon Tüzüğü; 2225/93/EEC (27 Temmuz 1993) özel tüketim vergisine tabi ürünlerin vergi erteleme düzenlemeleri altında dolaşımında idari refakat belgesine ilişkin Komisyon Tüzüğü; 3199/93/EC (22 Kasım 1993) Özel tüketim vergisinden muafiyet amacıyla alkolün tamamen bozulması ile ilgili prosedürlerin karşılıklı tanınmasına ilişkin Komisyon Tüzüğü; 94/74/EC (22 Aralık 1994) Özel tüketim vergisine tabi ürünlere ve bu ürünlerin bulundurutmalanna, taşınmalanna ve gözetimierine ilişkin genel düzenlemelere ilişkin 92/12/EEC sayılı Direktifi, madensel yağlar için özel tüketim vergilerinin yapılannın uyumuna ilişkin 92/81/EEC sayılı Direktifi ve madensel yağlann özel tüketim vergilerinin oranlanmn yaklaştınlmasına ilişkin 92/82/EEC sayılı direktifi değiştiren Konsey Direktifi; 95/59/EC (27 Kasım 1995) Mamul tütünün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergilere ilişkin Konsey Direktifi; 95/60/EC (27 Kasım 1995) Gaz yağı ve kerosenin mali işaretlenmesine ilişkin Konsey Direktifi; 2546/95/EC (30 Ekim 1995) Özel tüketim vergisinden muafiyet amacıyla alkolün tamamen bozulması ile ilgili prosedürlerin karşılıklı tanınmasına ilişkin 3199/93 sa-

92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifini'ne göre direktif hükümleri, petrol ürünleri, alkol ve alkollü içeceklere ve tütün mamullerine uygulanmakta[555], 5. maddeye göre ise üç tür ürün kategorisine dahil bir ürün, Topluluk (6. KDV Direktifinde tanımlanmıştır) dahilinde üretildiğinde veya, ithalat söz konusuysa, Topluluk gümrük prosedüründen çıktığında özel tüketim vergisine tabi olmaktadır[556]. Özel tüketim vergisi, ürünün Topluluk topraklarında tüketime sunulduğu anda ödenecektir[557]. Bu sebeple bu ürünlerin tüketime sunulmasının tesbiti ve denetimi hususu önem kazanmaktadır. Bu sebeple gümrük antrepoları ön plana çıkmaktadır[558].

Gümrük antreposu, yetkili antrepo sahibi tarafından özel tüketim vergisine tabi

yılı Komisyon Yönetmeliğini değiştiren Komisyon Tüzüğü; %/99/EC (30 Aralık 1996) Özel tüketim vergisine tabi ürünlere ve bu ürünlerin bulundurulmalarına, taşınmalarına ve takibine ilişkin genel düzenlemelere ilişkin 92/12/EEC sayılı Konsey direktifini değiştiren Konsey Direktifi; 31/96/EC (10 Ocak 1996) Özel tüketim vergisi muafiyet sertifikasına ilişkin Komisyon Tüzüğü; 97/425/EC (30 Haziran 1997) Üye Devletlere, 92/81/EEC sayılı Direktifte öngörülen prosedüre göre, özel amaçlar için kullanıldıklarında bazı madensel yağlara, özel tüketim vergisi muafiyeti veya mevcut indirimli oranları uygulamaya devam etme veya uygulamaya Üye ülkeleri yetkilendiren Konsey Kararı; Enerji ürünlerinin vergilendirilmesi için Topluluk çerçevesine yeniden yapılandıran bir Konsey Direktifi için Komisyon tarafından sunulan bir öneriye ilişkin ECSC Danışma Komitesi İlke Kararı (10 Ekim 1997); 98/274/EC (21 Nisan 1998) Danimarka Krallığıma 92/81/EEC sayılı Direktfinin 8 (4) maddesine göre, bazı madensel yağlara, Özel amaçlar İçin kullanıldıklarında, indirimli özel tüketim vergisi uygulama ve uygulamaya devam etme veya bu vergiden muaf tutma yetkisi veren Konsey Karan; 98/275/EC (21 Nisan 1998) Hollanda Krallığı'na 92/81/EEC sayılı Direktifinin 8 (4) maddesine göre, bazı madeni yağlara, özel amaçlar için kullanıldıklarında, indirimli özel tüketim vergisi uygulama ve uygulamaya devam etme veya bu vergiden muaf tutma yetkisi veren Konsey Karan; 98/617/EC {21 Ekim 1998) Alkol ve alkollü içecekler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin yapısının uyumuna ilişkin 92/83/EEC sayılı Konsey Direktifi uyarınca özel tüketim vergisinden muaf bazı ürünlere muafiyet tanımayı reddetmek için İtalya'nın yetkisini kabul etmeyen Komisyon Kararı; 2559/98/EC (25 Kasım 1998) Özel tüketim vergisinden muafiyet amacıyla alkolün tamamen bozulması ile ilgili işlemlerin karşılıklı tanınmasına ilişkin 3199/93 sayılı Tüzüğü değiştiren Komisyon Tüzüğü; 1999/804/EC (29 Kasım 1999) Fransa CumhuriyetİNe 92/81/EEC sayılı Direktifin 8 (4) maddesine göre, bazı madeni yağlara, özel amaçlar için kullanıldıklarında, özel tüketim vergisinden muaf tutma veya indirimli özel tüketim vergisi uygulama ya da başlatmaya yetki veren Konsey Direktifi; 1999/880/EC(17 Aralık 1999) Üye Devletlere, 92/81/EEC sayılı Direktifin öngördüğü prosedüre göre, bazı madeni yağların, özel amaçlar için kullanıldıkları zaman, mevcut İndirimli özel tüketim vergisi uygulama ve uygulamaya devam etme veya bu vergiden muaf tutma yetkisi veren Konsey Kararı.

555 25 Şubat 1992 tarihli 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 3.

556 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 5,

557 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 6.

558 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 11.

ürünlerin üretildiği, işlendiği, elde bulundurulduğu veya sevkedildiği yerdir[559]. Yetkili antrepo sahipleri üye devletin yetkili makamlarınca izin verilen gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu kişilerden aşağıda belirtilenler talep edilebilir:

- antrepoda üretilen, tutulan, ya da işlenen ürünler üzerindeki özel tüketim vergisini ve ürünlerin dolaşımını kapsayan bir garantinin sağlanması

- antreponun bulunduğu üye devlet tarafından şart koşulacak taleplere uymak

- her antrepo için stok ve ürün hareketlerine ilişkin hesaplan tutmak

- istenildiğinde ürünü üretmek

- yetkili makamlann denetim ve stok kontrollerine nza göstermek [560].

Bu kapsamda ürün, üretildiği gümrük antreposundan çıktığında tüketime sunulmuş kabul edilecek, diğer bir üye devletin pazarına yönelik ürünlerin nakliyatı ise vergi ertelemesi kapsamında gerçekleşecektir. Vergi ertelemesi kapsamında nakliyat yetkili gümrük antrepoları arasında söz konusu olabilecektir[561]. Bununla birlikte bu çerçevedeki sevkiyatın bir gümrük antreposundan sicile kayıtlı bir tacire yapılması da mümkündür. Burada tacir, antrepo sahibi statüsünde olmayıp, üye devlet tarafından mallan vergi ertelemesi kapsamında teslim alma yetkisi verilen gerçek veya tüzel kişidir. Bu kişilerin çalışma usulleri, kayıt altına alınmalan ve gerekli teminatlar vergilerin belirlenmesi ve toplanması açısından önemlidir.

Özel tüketim vergisine tabi ürünlerin topluluk içinde dolaşımı, vergi kaçaklannı önlemek amacıyla ayrıntılı ve katı kurallar kapsamında olup, dört nüsha halinde düzenlenen özel bir belgenin bu ürünlerle beraber bulundurulması zarureti yanında gümrük antreposunun bulunduğu üye devlet ek bir belge isterse bu belge de eklenecektir[562].

Burada ticari amaçla elde bulundurma ve şahsi kullanım açısından farkı belirtmek gerekmektedir. Birinci durumda Özel tüketim vergisi ürünlerin elde tutulduğu üye devlette tahsil edilecek ve verginin ödenmesinden ürünleri elinde bulunduran kimse sorumlu olacaktır. Ikinci durumda ise özel tüketim vergisi ürünlerin iktisab edildiği üye devlette ödenecektir[563].

559 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 4.
560 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 13.
561 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 15.
562 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 18 ve 19.
563 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 8.

Bu durumda ticari amaçla elde bulundurma kavramının belirlenmesi hususu önemli olup şu kriterlerler kullanılmaktadır:

- malı elinde bulunduran kişinin ticari statüsü ve bu malları elde bulundurma sebepleri

- ürünlerin bulunduğu yer ve kullanılan taşıma yöntemi, ürünlerle ilgili her türlü belge

- ürünlerin niteliği ve miktarı[564].

Bu ayırımı yapabilmek için üye devletler bazı miktar sınırlamaları getirebilirler. Bu sınırlar aşağıda belirtilen miktarlardan az olamaz:

1 - Tütün ürünleri için 800 adet sigara, 400 adet sigarillo, 200 adet puro ve 1 kg içimlik tütün

2- Alkollü içecekler için, kuvvetli alkollü içkiler için 10 İt, ara ürünler için 20 İt, şaraplar için 90 İt (en fazla 60 İt köpüklü şarap dahil) ve biralar için 110 İt.

3- Petrol ürünleri için herhangi bir miktar belirlenmemiş olup, taşıma yöntemlerinin incelenmesi suretiyle kullanım amacı belirlenmeye çalışılacaktır, örneğin taşıma olağan dışı şekillerde yapılıyorsa (araç depolan dışında, veya yakıt bidonlannda), amacı ticari olduğu kabul edilir. Yukanda ifade edilen sınırlar aşılmadığında ürünler şahsi kullanım için alınmış kabul edilirler ve bu ürünlerin vergileri satın ahndıklan üye devlette ödenebilir. Bununla birlikte belirlenen miktarlar aşıldığı halde şahsi kullanım sözkonusu olabilir. Bu durumun ispat edilmesi halinde varış üye devletinde özel tüketim vergisi ödenmeyebilir.

A- Tütün Mamulleri

92/79/AET ve 92/80/AET sayılı yönergeler 95/59/AT[565] sayılı yönerge ile değiştirilmiş olup işlenmiş tütün tanımlanmaktadır. Buna göre puro ve sigarillo çeşitleri doğal tütünden veya doğal veya içeriğine bağlı olarak bazı özellikleri dolayısıyla yeniden oluşturulmuş sanlrmş tütün olarak belirlenmiştir[566]. Sigaralar ise olduklan gi-

564 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 9.

565 Tütün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergilere ilişkin 27 Kasım 1995 tarih ve 95/59/AT sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, OJ, L 291, 6.12.1995. Her üç direktif ile ilgili olarak yapı ve ornanlarda ve özellikle kamu sağlığı sebebiyle değişiklik getirmek isteyen Komisyon bu konuda bir rapor hazırlamıştır (COM(2001) 133 final. 1).

566 95/59/AT sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 3.

bi içilebilen, sigara kağıdı tüplerine yerleştirilen veya sigara kağıdına sarılan, puro ve sigarillo olmayan tütün ruloları şeklinde tanımlanmıştır[567], İçimlik tütün ise "kesilmiş, bölünmüş, burulmuş veya tabakalar halinde sıkıştırılmış ve herhangi bir işlem gerekmeksizin içilebilen, standart dışı olarak satışa sunulan tütün" olarak tanımlanmaktadır[568].

Üye devletler, sigaralara birim başına alınan spesifik vergi, azami perakende satış fiyatı temel alınarak hesaplanan nisbi vergi ve perakende satış fiyatına oranlı katma değer vergisi unsurlarını kapsayan asgari bir özel tüketim vergisi uygulayacaklardır[569]. Sigaralara genel nitelikte asgari özel tüketim vergisi (spesifik vergi ve ad valorem vergi) uygulanması gerekli olup, asgari Özel tüketim vergisi miktarı her yıl 1 Ocak itibariyle en çok satan ürünün vergilerin de dahil olduğu perakende satış fiyatının % 57'sine endekslenmiştir[570] . Perakende satış fiyatı üzerindeki asgari özel tüketim vergisi yansımasınının etkileri görüldüğünden, 99/81/AT[571] direktifi ile getirilen değişikliklerle üye devletlere bu konuda ayarlamalar yapabilme imkanı tanınmıştır. Bu direktifin yürürlüğe girmesinden önce asgari özel tüketim vergisi yansıması hemen ayarlanırken, 99/81/AT direktifi ile 2 yıllık bir süre öngörülmüştür.

Purolar, sigarillolar, elde sarılan sigaralarda kullanılan tütün ve diğer içimlik tütünler için üye devletlerin uygulamaları gereken özel tüketim vergisi:

- ya her ürünün azami perakende satış fiyatı esas alınarak hesaplanan ad valorem bir vergi

- veya spesifik bir vergi (kilogram başına belirli bir miktar, ya da puro ve sigarillolar için alternatif olarak, belirli bir adet)

- ya da her ikisinin karışımı olabilecektir[572].

1 Ocak 2001 itibariyle, yukarıdaki kriterle uyumlu olarak hesaplanan asgari miktar:

567 95/59/AT sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 4.
568 95/59/AT sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 5.
569 92/79/AET saydı Avrupa Konseyi Direktifi, OJ, L 316, 31.10.1992 (79 dışında 78, 80, 81, 82,83 ve 84 numaralı Direklifler de aynı tarih ve sayılı Official Journal'da yayınlanmıştır), madde 1.
570 92/79/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 2.
571 29 Temmuz 1999 tarihti 1999/8 l/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, OJ, L 211, 11.8.1999.
572 92/80/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 3.

- Puro ve sigarillolar için, bütün vergileri kapsayan perakende satış fiyatının % 5'i, veya her 1000 birim veya her kilogram için 10 Euro

- Sarılmış sigaralar için kullanılan tütün ve diğer ince kesim içimlik tütünler için, bütün vergileri kapsayan perakende satış fiyatının % 30'u, veya kilogram başına 25 Euro

- Diğer içimlik tütünler için, bütün vergileri kapsayan perakende satış fiyatının % 20'si, veya kilogram başına 19 Euro'dan az olmayacaktır.

Üye devletlerdeki farklı sigara fiyatlarının tek pazarda yol açabileceği bozukluklukları önleyebilmek amacıyla, sigaralsrdaki asgari özel tüketim vergisinin, perakende satış fiyatının belli bir yüzdesi yerine, 1000 adet sigarada 70 Euro'ya sabitlenmesi yönündeki bir teklif müzakere edilmektedir. Bu teklif Konsey tarafından onaylanırsa, sigaralar üzerinden alınacak Özel tüketim vergisi, üye devletlerdeki perakende satış fiyatlarına bakılmaksızın 20 sigaralık bir paket başına 1,4 Euro tutarında olacaktır.

Özel tüketim vergisine ilişkin çeşitli zorunlu muafiyetler de sözkonusudur. Buna göre sigaralar ve alkollü ürünler:

- diplomatik ilişkiler veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler,

- uluslararası örgütler (bu Örgütleri kuran anlaşmalardaki belirlenen sınırlar dahilinde),

- verginin ödeneceği üye devlet dışındaki, NATO üyelerinin silahlı kuvvetleri sözkonusu ise özel tüketim vergisinden muaf olacaklardır[573] .

Belirtilen bu muafiyetlerin dışında, üye devletler aşağıda belirtilen ürünleri özel tüketim vergisinden muaf tutabilirler[574] :

- sınai veya zirai amaçlarla kullanılan içilemez durumdaki işlenmiş tütün,

- idari gözetim altında imha edilen işlenmiş tütün,

- bilimsel ya da ürün kalitesiyle ilgili testlerde kullanılan işlenmiş tütün,

- üretici tarafından yeniden işlenen tütün.

573 92/12/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 23.
574 95/59/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 11.

B- Alkollü Ürünler

92/83/AET sayılı Direktif alkol ürünlerini, bira, şarap, diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkol olmak üzere dört kategoriye ayırmıştır. Bira deyimi, Listenin 2203 sayılı bölümünde yer alan ürünleri veya Listenin 2206 sayılı bölümünde yer alan, alkolsüz içkilerle kanşım halinde olan biralan kapsamakta ve alkol yoğunluğunun % 0,5*i geçmesi gerekmektedir[575]. Şaraplar köpüklü ve köpüksüz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır[576], Köpüksüz şarap tanımı, Listenin 2204 ve 2205 bölümlerinde yer alan aşağıdaki özelliklere sahip tüm ürünleri kapsamaktadır:

- nihai üründeki alkol, tamamen mayalanma neticesinde oluşmuş olmak kaydıyla % 1,2 ila % 15 arasında bir alkol yoğunluğuna sahip ürünler,

- % 15 ila % 18 arasında bir alkol yoğunluğuna sahip olup, herhangi bir zenginleştirme yapılmadan üretilen ve içerdikleri alkol tamamen mayadan oluşan ürünler

Köpüklü şaraplar Listenin 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ve 2205 sayılı bölümlerinde yer alan:

- en az 3 bar basınçlı veya bir bağ ile tutturulan mantar tıpalı şişelere doldurulmuş,

- içerdiği alkol tamamen mayadan oluşmak kaydıyla, hacmen % 1,2 ila % 15 ırasında alkol yoğunluğu olan ürünler olarak tanımlanmışlardır.

Bira ve şarap dışındaki diğer mayalı içecekler ise:

- 8. maddede belirtilmeyip, Listede 2204. 2205, 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10, 2205 sayılı bölümlerde yer alan ve

- Listenin 2206 sayılı bölümünde yer alan ürünler şeklinde tanımlanmıştır[577].

Diğer mayalı içkilerin alkol yoğunluğu aşağıdaki gibi olmalıdır:

- Nihai üründeki alkol mayalanma sonucu oluşmak kaydıyla, köpüksüz ürünler için, % 1,2 ila % 10 veya % 10 ila % 15.

575 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 2.
576 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 8.
577 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde II ve 12.

- Nihai üründeki alkol mayalanma sonucu oluşmak kaydıyla, köpüklü ürünler için, % 1,2 ila % 13 veya % 13 ila % 15.

Ara ürünler ise önceki kategorilere dahil olmayan, Listenin 2204 2205 ve 2206 sayılı bölümlerinde yer alan ve alkol yoğunluğu hacmen % 1,2'den az, % 22'den fazla olmayan ürünler şeklinde tanımlanmıştır[578].

Üye devletler, madde 12 (1)'in kapsamına giren ve tamamıyla mayalanmış nitelikte olmayıp, alkol oranı % 5,5'i geçen köpüksüz mayalı içkileri ve madde 12(2)'nin kapsamına giren köpüklü mayalı içkileri ara ürünler olarak değerlendirebilirler[579].

Son olarak etil alkol aşağıdaki ürünleri kapsamaktadır:

- Listenin 2207 ve 2208 sayılı bölümlerinde yer alan ve alkol yoğunluğu % 1,2'yi geçen ürünler,

- Listenin 2204, 2205 ve 2206 sayılı bölümlerinde yer alan ve alkol yoğunluğu % 22'yi geçen ürünler,

- Solüsyon olsun olmasın içilebilir nitelikteki yüksek alkol içeren ürünler[580].

Üye devletler, bira üzerinden alınacak Özel tüketim vergisinin miktarım hektolitre/derece Plato değerine göre veya nihai ürünün alkol yoğunluğunun hektolitre/derece değerine göre tespit edebileceklerdir[581] . Bira üzerinden alınacak özel tüketim vergisinin asgari miktarı Hl/derece başına 0,748 Euro veya Hl/alkol başına 1,87 Euro olarak tespit edilmiştir[582] .

Üye devletlerce şaraba, diğer mayalı içeceklere ve ara ürünlere uygulanacak özel tüketim vergisi nihai ürünün hektolitre değerine göre belirlenecektir[583]. 92/84/AET sayılı yönerge ile şarap için asgari bir vergi miktarı belirlenmemiştir. Belirtilen bu ürünlere uygulanacak özel tüketim vergisi oranı köpüklü, köpüksüz ayırımı gözetilmeden aynı olacak fakat üye devletler köpüklü ve köpüksüz şarap ve diğer mayalı içecekler için farklı asgari tutarlar belirleme imkanına sahip bulunacaklardır.

578 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 17.
579 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 17(2).
580 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 20.
581 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 3.
582 92/84/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi.
583 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 9.

Özel tüketim vergisinin asgari oranı diğer mayalı içecekler için, etil alkol üzerinden alınan özel tüketim vergisi ile aynı düzeyde, hektolitre başına 550 Euro olarak belirlenmiştir[584]. Özel tüketim vergisine tabi ara ürünlerin tümüne uygulanacak vergi aynı olacaktır ve asgari miktarı alkolün hektolitresi başına 45 Euro'dur[585].

Etil alkol üzerinden alınacak özel tüketim vergisi üye devletlerce 20°°C'deki saf alkolün hektolitre cinsinden değerine göre tespit edilecek ve uygulanacak vergi tüm ürünler için aynı olacaktır[586] . Verginin asgari miktarı saf alkolün hektolitresi başına 550 Euro olarak tespit edilecektir[587].

Üye devletlere 92/83/AET sayılı yönerge ile bazı şartlar altında, alkollü ürünler üzerinden alınan özel tüketim vergisine tabi tüm ürünler için indirilmiş oranlar uygulama imkanı tanınmıştır. Üye devletler her halde ulusal standart oranın % 50'sinden ve asgari orandan daha aşağı olmamak kaydıyla, yılda 200.000 hektolitreyi aşmayan miktarlarda üretim yapan, bağımsız, küçük bira imalathanelerince üretilen biralara bir veya daha fazla indirilmiş oran uygulayabilirler. Üye devletler imalathanelerin yıllık üretimi esas alınarak uygulanan indirlmiş oranları değiştirmeye karar verebilirler. Rekabetin bozulmasını önlemek için, üye devletler hem kendi topraklarındaki hem de diğer üye devletlerdeki küçük imalathanelerce üretilen tüm biralara indirilmiş oranlan uygulayacaklardır. Diğer üye devletlerden yapılan hiçbir bira teslimin**den,** yerel ürünler üzerinden alınan eşdeğer ulusal vergilerden daha fazla bir vergi alınamayacaktır.

Aynca üye devletler, alkol yoğunluğu % 2,8'i geçmeyen biralara, asgari oranın altında bir indirilmiş oran uygulayabilecekleri gibi, indirilmiş **oranın** uygulama sahasını Listenin 2206 sayılı bölümünde yer alan alkolsüz içkilerle kanştırılmış bira ile sımrlayabilirler. Üye devletler, alkol yoğunluğu hacmen % 8,5'i aşmayan her tür köpüklü ve köpüksüz şaraba ve diğer bütün mayalı içki türlerine indirilmiş oranlan uygulayabilirler.

Üye devletler, alkol yoğunluğu % 15'i aşmayan ara ürünlere, özel tüketim vergisinin **Standard** ulusal oranının % 40'ından ve şarap ve diğer mayalı ürünlere uygulanan **Standard** orandan daha aşağı olmamak kaydıyla tek bir indirilmiş oran uygulayabilirler.

584 92/84/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi.
585 idem.
586 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 21.
587 92/84/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi.

Yılda 10 hektolitreden daha az saf alkol üreten küçük bağımsız imalathanelerde üretilen etil alkole, **Standard** ulusal özel tüketim vergisi oranının % 50'sinden daha aşağı olamamak kaydıyla üye devletlerce bir veya daha fazla indirilmiş oran uygulanabilir. Rekabetin bozulmasını önlemek amacıyla yönerge, üye devletlerin indirilmiş oranları, hem kendi topraklarındaki küçük imalathanelerde üretilen, hem de diğer üye devletlerdeki küçük imalathanelerde üretilip kendi topraklarına getirilen etil alkole uygulamalarını şart koşmuştur.

Ayrıca üye devletler Birleşik Terminolojinin 2208 sayılı bölümünde yer alan, alkol yoğunluğu hacmen % 10'u geçmeyen ürünlere de indirilmiş oranlan uygulayabilirler.

Alkollü ürünlerdeki zorunlu genel muafiyetler, sigaralar, tütün ürünleri ve madeni yağlarda olduğu gibi 92/12/AET sayılı yönergenin 23. maddesinde sayılanlardır (diplomatik ilişkiler ve konsolosluk ilişkileri kapsamında yapılan alkollü ürün teslimleri, uluslararası örgütler ve NATO üyesi devletlerin silahlı kuvvetleri için yapılan alkollü ürün teslimleri). Bunun dışındaki diğer muafiyetler de sözkonusu olup bunlar alkol ve alkollü ürünler:

- üye devletlerin istekleri doğrultusunda tamamiyle içilmez hale getirilmiş halde dağıtıldıklannda;

- bireylerin tüketimi için üretilmemiş ürünlerin imalinde kullanıldıklarında;

- sirke[588], ilaç[589] , gıdalarda kullanılan bazı aramalar ve alkol yoğunluğu % 1,2'yi geçmeyen alkolsüz içeceklerin üretiminde kullanıldıklarında;

- çikolata üretiminde alkollü içerik, 100 kg'da 8,5 litre saf alkolü, diğer ürünlerde 100 kg'da 5 litreyi geçmeyecek şekilde, gıda maddelerinin üretiminde doğrudan ya da yarı mamul olarak kullanıldıklannda, üye devletlerce özel tüketim vergisinden muaf tutulacaklardır[590] .

Belirtilen bu muafiyetlerin dışında üye devletler alkol ve alkollü içecekleri:

- analizler, üretim testleri ve bilimsel amaçlar için numune olarak,

- bilimsel araştırmalarda,

588 Liste kod no 2209.
589 65/65/AET sayılı Avrupa Konseyi DİrektİfI'nde tanımlanmıştır.
590 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 27.

- hastane ve eczanelerde tıbbi amaçlarla,

- nihai ürünün alkol içermemesi şartıyla imal sürecinde,

- alkol üzerinden alınan özel tüketim vergisine tabi olmayan bileşimlerin imal sürecinde kullanıldıklarında özel tüketim vergisinden muaf tutabilirler[591]. Bu muafiyetlerin uygulanması üye devletlerin takdirine bırakılmıştır.

Üye devletler ayrıca bireylerin, kendileri ,aileleri ve konuklarının tüketimi için evde ürettikleri bira, şarap ve diğer mayalı içkileri, bu ürünlerin satışının söz konusu olmaması şartıyla özel tüketim vergisinden muaf tutabilirler[592].

C- Madeni Yağlar (Petrol Ürünleri)

92/8 l/AET sayılı Direktif de herhangi bir Özel sınıflandırma olmamakla beraber özel tüketim vergisine tabi madeni yağlar, motorlu araç yakıtları ve kalorifer (ısıtma) yakıtları şeklinde ayrılabilir.

Motor yakıttan deyimi kurşunlu ve kurşunsuz benzin, motorin, LPG ve metanı kapsarken kalorifer yakıttan deyimi gazyağı, kerosen ve ağır fuel oil'i kapsamaktadır. Diğer madeni yağlar, motor yakıtı veya ısıtıcı yakıt ya da bunlar için takviye olarak kullanıldıklannda özel tüketim vergisinin uygulama alam dahilinde madeni yağ olarak değerlendirilirler[593]. Satışa sunulan ya da kalorifer yakıtı olarak kullanılan kömür, linyit, yer kömürü dışındaki katı hidrokarbonlar veya doğal gaz eşdeğer madeni yağlara uygulanan özel tüketim vergisiyle aynı oranda vergilendirilirler[594].

Üye devletler, motor yakıttan ve kalorifer yakıttan için için 15C'deki ürünün 1000 litresi için, LPG/metan ve ağır fuel oil'in 1000 litresi için özel tüketim vergisi hesaplayacaklardır[595]. 92/82/AET sayılı yönerge ile madeni yağlardan alınacak asgari özel tüketim vergisi miktan aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- kurşunsuz benzin: 1000 litre için 287Euro

- kurşunlu benzin: 1000 litre için 337 Euro

591 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 27(2).
592 92/83/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 6, 10 ve 14.
593 Stefano Fantorini - Hakan Üzeltiirk, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları-Kitap 3, lstanbul-2001, s.50.
594 92/81/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 2(3).
595 92/81/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 3.

- motorin: 1000 litre için 248 Euro (hareket ettirici olarak kullanıldığında)

- LPG/metan: 1000 kg için 100 Euro.

Isıtma amaçlı kullanılan yakıtlar için belirlenen asgari miktarlar aşağıdaki gibidir:

- gaz yağı: 1000 litre için 18 Euro

- kerosen: 1000 litre için 0 Euro

- LPG/metan; 1000 Kg için 0 Euro

- Ağır fuel oil: 1000 Kg için 13 Euro.

Üye devletler, yukarıda belirtilen asgari miktarlardan daha aşağı olmamak ve çevresel nedenlerle, kurşunsuz benzin için belirlenen vergi miktarı, kurşunlu için belirlenenden daha düşük olmak şartıyla bahsi geçen ürünlerden alınan, ulusal özel tüketim vergilerini diledikleri gibi belirleyebilirler.

Üye devletler asgari oranlardan daha aşağı olmamak kaydıyla sabit motorlar, inşaat ve bayındırhk işlerinde kullanılan makine ve tesisler ile umumi yollarda ve otoyollarda kullanılmalarına izin verilmeyen araçlarda gazyağı, LPG, metan ve kerosene indirilmiş oranlar uygulayabilirler[596].

Konsey, Komisyonun teklifi üzerine 'oy birliği ile hareket ederek vergiden muaf ya da indirilmiş oranlara tabi madeni yağların belirlenmesi amacıyla mali kanunlara ilişkin kuralları kabul edebilir[597]. 95/60/AT saydı Direktif[595] ile kerosen ve gazyağına ilişkin mali kurallar benimsenmişken Topluluk çerçevesinde oluşturulacak sistemle ilgili çalışmalar da devam etmektedir.

92/81/AET sayılı yönergenin 8. maddesi uyannca üye devletler:

- kalorifer yakıtı ve motor yakıtı dışındaki madeni yağlan,

- özel uçuşlar hariç olmak üzere, havacılıkta yakıt olarak kullanılan madeni yağlan,

- şahıslara ait olan deniz araçlan dışında topluluk sulan dahilinde yapılan seyirlerde yakıt olarak kullanılan madeni yağlan

596 92/81/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 8(3).
597 92/81/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 9.
598 27.11.1995 tarih ve 95/60/AT sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, OJ, L291,6.12.1995.

- kok kömürüne bir ilave olarak fırınlara kimyasal indirgeme amacıyla enjekte edilen madeni yağlan özel tüketim vergisinden muaf tutacaklardır.

Aynca üye devletler:

- ısı ve enerji tesislerinde ve elektrik üretiminde,

- iç su yollannda şahıslara ait gemiler dışındaki gemilerle yapılan seyirlerde,

- demiryoluyla yolcu ve yük taşımasında,

- çevresel pilot projeler (örneğin yenilenebilir enerji kaynaklan) için,

- gemi ve uçaklann üretimi, geliştirilmesi ve testlerinde,

- ziraat, bahçıvanlık ve ormancılık faaliyetleri ile iç su balıkçılığında,

- limanlar ve su yollannda yapılan tarama faaliyetlerinde kullanılan madeni yağlan, kısmen veya tamamen özel tüketim vergisinden muaf tutma ya da indirilmiş oranlan uygulama imkanı vermektedir[599] .

Konsey, Komisyon'un teklifi üzerine oybirliği ile, özel politik nedenlerden ötürü üye devletlere başkaca muafiyetler ve indirilmiş oranlar belirleme yetkisi verebilir[600]. Siyasi nedenlerden ötürü yönergede öngörülenlerden başka muafiyetler ve indirilmiş oranlar uygulamak isteyen üye devlet, Komisyonu haberdar etmek ve konu ile ilgili gerekli bilgileri vermek zorundadır. Komisyon ise diğer üye devletleri haberdar edecektir. Eğer komisyonun haberdar edilmesinden itibaren **2** ay içinde üye devletler ve komisyon, konunun Konsey tarafından görüşülmesini talep etmezlelerse, üye devletin talebi Konsey tarafından kabul edilmiş sayılacaktır. Düzenleme yürürlüğe girdikten sonra Komisyon bu düzenlemenin sürdürülemez olduğunu düşünürse, Konsey'e gerekli teklifi yapacaktır.

Sigaralar, tütün mamulleri ve alkol ürünlerinde olduğu gibi diplomatik ilişkiler ve konsolosluk ilişkileri, uluslararası örgütler ve NATO silahlı kuvvetleri kapsamında yapılan madeni yağ teslimlerinde de özel tüketim vergisinden muafiyet sözkonusudur.

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergileri her ne kadar belirli kategorilere aynlmış-

599 92/8 l/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 8.
600 92/81/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifi, madde 8**(4).**

sa da bu ürünlerin dışında kalan çeşitli işlemler ve hizmetlerde uygulanan vergiler de sözkonusudur. Bu açıdan İtalya'da muz üzerindeki bir özel vergi Co-Frutta[601] davasında olduğu gibi veya Birleşik Krallık ve Hollanda'da arabalar üzerinden alınan bir özel vergi VVisselink davasında[602] olduğu gibi özel tüketim vergisi olarak nitelendirilebilmekte, fakat Giant[603] davasındaki gibi tiyatro veya sinema oyunlarındakiler bu kapsamda sayılmayabilmektedir[604].

Üye ülkelerdeki ürün farklılıkları ve temel ürünlere uygulanan değişik oranlar sebebi ile Özellikle tütün mamulleri ve alkol ürünleri açısından ciddi problemler sözkonusudur. Örneğin Belçika ve Fransa'dan Birleşik Krallığa her gün bir milyon pint bira geldiği ve bunun yarısının kanun dışı yollardan yeniden satıldığı belirtilmektedıı*[05].

Özellikle esnek bir kavram olan kişisel kullanıma tabi ürünler içerisinde yer alan ürünlerin bazı yasadışı organizasyonların öncülüğünde Fransa'dan Birleşik Krallığa geçirilerek burada yeniden satılması veya ürünlerin tüketimi sunulduğu son ülkede verginin ödeneceği kuralı çerçevesinde ürünlerin bu süreç sona ermeden önce yok edilmesi sonucunda rekabet şartlarının bozulması başta bu işle uğraşan tacirleri olumsuz olarak etkilemekte, ayrıca sadece biralardaki bu hareketler sebebiyle Birleşik Krallık Hazinesi'nin zararı yıllık 1.5 milyar pounds'a ulaşmaktadır[606]'. Tütün ve alkol ürünlerinde kaçakçılık sebebi ile oluşan vergi kaybı 1996 senesinde 4.6 milyar Euro olmuştur[607]. Bu nedenle konuya daha fazla önem verilmiş ve Ecofin Konseyi çerçevesinde önerilerde bulunulmuştur.

Vergi yapısı üzerindeki anlaşmazlıklar oranlarda var olan problemlerin de eklenmesi ile daha karmaşık bir hale gelmektedir. Alkol ürünleri açısından bakıldığında ürün kategorileri şarap, bira, ispirto ve ara ürünler olarak ana kategorilere ayrılmış, alkol yoğunluğuna bağlı uygulamaya ise üretici ülkelerden gelen tepkiler sebebiyle geçilememiştir. Komisyon'un her alkol ürünü İçin tek bir oran kabul edilmesi Önerisi kabul edilmemiş[608], bunun üzerine minimum oranlar ve hedef oranlar önerisi getiril-

601 Case 193/85.
602 Case 93/88.
603 Case C-109/90.
604 A. J. Easson, Taxation İn the European Community, The Athlone Press, London-1993, s.144.
605 Sunday Times, 14.9.1997.
606 European Parliament (Ben Patterson-Alicia Martinez Serrano), Tax Co-ordination in the European Union, Working Paper, 3/2001, Luxembourg, s.31 ve 34.
607 European Commission, Tax Policy in the European Union, Luxembourg-2000, s.23.
608 COM(87) 328.

miş[609], fakat sadece minimum oranlar kabul edilmiştir . Bu konuda hazırlanan Rapor[6"] çerçevesinde oluşturulması düşünülen işbirliği ise gerçekleşememektedir. Tütün ürünlerinde ve madeni yağlar kategorisinde de benzer problemler sözkonusudur[612].

III- Avrupa Topluluğu Adalet Divanı kararlarında özel tüketim vergileri ve ayrımcılık

Finlandiya'da uzun yıllardır alkol konusunda kısıtlayıcı düzenlemeler sözkonusudur. 1.5.1996 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanan düzenlemeye göre hava ulaşımı dışında ülkeye Avrupa Ekonomik Alanı dışından gelen ve yolculuğu en fazla 20 saat süren Finlandiya'da ikamet eden bir kişi alkollü içki getirememektedir.

Finlandiya'da alkollü ürünlerin fiyatı komşularından (özellikle Rusya ve Estonya) daha yüksek bulunmakta ve bu tür ürünlerin Finlandiya'ya getirilmesinin önemli sosyal, sağlık ve kamu düzeni problemlerine yol açtığı belirtilmektedir. Aynca Finlandiya'da alkollü ürün satışlannın düşmesi sonucu vergi gelirlerinde 400 milyon FİM kayıp oluşmaktadır.

Heinonen davasında[6^], Finlandiya'da ikamet eden Sami Heinonen 14.6.1997 tarihinde Helsinki'den Estonya'daki Tallinn'e yelkenli ile gitmiş 20 saatten az süren bir yolculuktan sonra aynı gün geri dönmüştür. Bu esnada yapılan gümrük kontorolünde 19 adet 0.33 litrelik bira kutusuna rastlanmıştır. Bu sebeple kendisine kaçakçılık sebebiyle ceza kesilmiş ve biralara el konulmuştur. Kendisinin itirazı neticesinde Mahkeme Topluluk hukuku çerçevesinde kendisinin sözkonusu sayıdaki biraları serbestçe ülkeye sokabileceğini ve bunun bir suç oluşturmadığına karar vermiştir. Mahkeme Finlandiya'nın ileri sürdüğü kamu düzeninin ihlali iddiasını kabul etmemiştir.

Socieîe Critouridienne de Distribuîion (Socridis) v. *Receveur principal des Doua~ nes davası*[614], Özel tüketim vergileri ile ilgili olarak 92/83 ve 92/84 yer alan düzenlemelerin Roma Antlaşması'nın 90. maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde

609 COM (89) 527.
610 92/84/EEC.
611 COM (95) 285.
612 Bu konularda COM (94) 355, COM (97) 30.COM (2000) 110 ve COM (2000) 28'e bakılabilir.
613 C-394/97.
614 C-166/98.

bira ve şarap arasında bir ayrımcılık olup olmadığı sorusunu gündeme getirdi. Zira şaraplarda minimum vergi oranı sıfır olarak kabul edilmişken biralarda bu rakam 1.87 ECU olarak belirlenmekteydi. Bu açıdan sorulan 90. madde karşısında bu iki direktifin geçerliliklerini koruyup korumadıkları idi.

Mahkeme bu iki direktifde yer alan düzenlemelerin üye ülkelere ayrımcılığı önleme konusunda bazı alternatifler tanıdığını, 90. madde kapsamında değerlendirmelerin yapılması gerektiğini belirtti ve harmonizasyon ile ilgili düzenlemeleri Topluluk kurumlarının serbestçe yapabileceğini belirtti. Bu iki ürünün birbiri ile harmonizasyonunun amaçlanmadığını, iki ayrı kategori için farklı minimum oranlar belirlendiğim ifade eden Mahkeme her iki direktifin de geçerliliği engelleyen bir husus tespit edemedi.

Michael Humblot v. Direcîeur des services fiscaux davasında[615], hızlı arabaları seven M. Humblot Alman malı bir araba almıştır. Fransa'da uygulanan sisteme göre arabanın motor gücü oranında artan oranlı yol vergisi sözkonusudur. 16 beygirgücünden aşağıda motoru olan arabalar yıllık 1.100 FF öderken üzerindekiler 5.000 FF ödemektedirler. Bu durumda 15 ve 17 beygir gücünde motoru olan iki arabadan biri diğerinin 4.5 katı vergi ödemektedir. M. Humblot bu durumun ayrımcılık teşkil ettiğini ve 90. maddeye (eski 95) aykırı olduğunu ileri sürmüş, ve Fransa'da üretilen arabaların 16 beygirgücünden aşağıda motorları olduğunu belirtmiştir. Avrupa Topluluğu Adalet Divanı M. Humblot'yu haklı bulmuş ve yabancı arabalara karşı bir ayrımcılık olduğu sonucuna varmıştır.

Benzer bir olayda ise Mahkeme ayrımcılık tespit edememiştir. *Commission* v. *Hellenic Republic* davasında[616], Yunanistan'da uygulanan vergi kapsamında arabalar silindir hacmine göre 1600 cc, 1600-1800 cc ve 1800 cc'den yukarı olmak üzere üç kategoriye ayrılmıştı. İthal edilen arabaların birçoğu en üst kategoriye girmesine rağmen Mahkeme orta kategoride yer alan arabaların da Yunan malı olmadığını tespit ederek bazı lüks tüketim maddelerinde ülkelerin sosyal sebeplerle yüksek vergiler koyabileceklerini, bu nedenle bu davada ayrımcılığın sözkonusu olmadığına karar vermiştir.

Ayrımcılık ve korumacılık sadece vergiler ve benzeri yükümlülüklerde değil aynı zamanda vergi cezalarında da sözkonusudur. Eğer yurtdışı bağlantılı suçlarla ülke için-

615 Case 112/84.
616 Case 132/88.

de aynı nitelikteki suçlara verilen cezalar arasında farklılıklar sözkonusu ise bu cezaların ithal edilen mallan etkilemeleri sözkonusu olduğundan aynmcılık sözkonusu olabilecektir. Bu konuda *Drexf*[617] ve *Commission v. France*[618] kararlan örnek verilebilir.

Topluluk bünyesinde bugüne kadar özel tüketim vergilerinin uyumlaştınlması çabalannın başanlı olamamasının çeşitli sebepleri vardır. Bunlardan alman vergiler her ne kadar üye ülkelerin toplam vergi hasılatının çok önemli bir kısmını oluşturmasa da ülkeler arasında farklılıklar sözkonusudur. Bunun başta gelen sebebi tüketim alışkanlıklarındaki farkhlıklardır. Buna bağlı olarak her ülkenin öncelik verdiği mallar sözkonusudur. Devletler de bu Öncelikleri bir ekonomik politika aracı olarak kullanmak istediklerinden uyumlaştırmada problemler oluşmaktadır. Bu nedenle öncelikle üye devletlerde ortak olarak kullanılmalan sözkonusu olan ürünler ön plana çıkmıştır. Bunlar tütün mamulleri, şarap, bira, alkol ve madeni yağlar-petrol ürünleridir.

Bununla birlikte özel tüketim vergisinin üzerinden alındığı mallann niteliğine göre bir tasnif yaparsak bunlar alışkanlık verici maddeler ile sürümü çok yüksek olan maddelerdir. Sürümün yüksek olması da hangi tür mallann bu kategoriye girdiğini göstermektedir.

Adalet Divanı bazı sonuçlara ulaşırken mallann serbest dolaşımı etkileyen faktörlere eğilmekte, bu inceleme sırasında sadece mevcut düzenlemelere değil kendi kararlan çerçevesinde geliştirdiği bazı sonuçlara da bakmaktadır. Mallann serbest dolaşımının sınırlanabileceği hallerin çok dar yorumlanması gerekmektedir. Aksi halde istisnalar artacak özellikle her ülke için farklı amaçlar sözkonusu olacaktır. Roma Antlaşmasının eski 36. yeni 30. maddesi çerçevesinde sadece belirli sebeplerle mallann serbest dolaşımı sınırlanabilecektir. Bunlar kamu ahlakı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitkilerin yaşamı ve sağlığının korunması, milli sanatsal, tarihi ve arkeolojik hazinelerin korunması veya sınai ve ticari malvarlığının korunması olup, çok geniş kavramlardır. Bu sebeple Mahkeme kendi kararlanndan geliştirdiği bazı kurallan uygulamakta ve bu sisteme rule of reason adı verilmektedir.

Bu sistem temel olarak *Cassis de Dijon kararı olarak bilinen Rewe Zenîrale AG* v. *Bundesmonopolvenvaltung für Branntwein*[619] davasında oluşturulmuştur. Eğer söz-

617 Case 299/86.
618 CaseC-276/91
619 Case 120/79.

konusu ürün bu sistemde uygulanan beş aşamadan da olumlu olarak geçiyorsa ayrımcılık olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Fakat son aşama olan orantılılık ilkesi bu sonucun oluşmasındaki en önemli ilkedir[620]. Mahkeme, *Casis* davasında da Fransız likörüne Almanya'da çeşitli toplumsal sebepler iddiasıyla uygulanan farklı yükümlülükleri kabul etmemiş ve malların serbest dolaşımı çerçevesinde ayrımcılık yapıldığı sonucuna varmıştır.

Avrupa Birliği kapsamında ayrımcı vergilendirmenin çeşitli boyutları sözkonusudur. Bu konularla ilgili oldukça çok sayıda karar mevcuttur. Yukarıda bunlardan bir kısmı belirtilmiştir. Bunların tamamının detaylı olarak incelenmesi ise bu tebliğin sınırlarını çok fazla genişletecektir. Bu nedenle bazı başlıklar ve bunlarla ilgili temel kararlardan hiç değilse başlık olarak bahsedilmesi yerinde olacaktır.

Ayrımcılık yasağı ürünlerin çeşitli özelliklerinde kendini gösterebilir. Benzer ürünler her zaman problem yaratmışlar ve çeşitli kararlara konu olmuşlardır. Ürünlerin benzer olup olmadıkları hususunun saptanmasında sadece Ortak Gümrük Tarifesi'ndeki düzenlemeler yeterli olmamakta, *Cogis*[621] davasında ifade edildiği gibi daha geniş bir bakış açısı gerekmektedir. Adalet Divanı, bu hususu *Commission v. Denmark*[622] kararında açıkça belirtmiş, çeşitli kıyaslamalar neticesinde üzümden ve diğer meyvelerden yapılan şarapların benzer ürün olduğuna karar vermiştir.

Bir başka ayrımcılık problemi vergi yükü konusundadır. Vergi yükünde ithal ürün ile yerli ürün arasında bir farklılık olması da ayrımcılık olarak değerlendirilmektedir. *Commission* v. *Ireland*[623] kararında şarap ve bira ile ilgili olarak vergilerin ödeme sürelerinin farklılığı ayrımcılık olarak kabul edilmiştir. Uygulamada en fazla sorun içki ürünlerindeki çeşitlilik ve ülkelerarası rekabet dolayısı ile çıkmaktadır.

IV- Türkiye Açısından Özel Tüketim Vergisi

Türkiye açısından baktığımızda aşarın kaldırılması sebebiyle 1926 senesinde 735 sayılı kanun ile umumi istihlak vergisi ve 737 sayılı Kanun ile eğlence ve hususi istihlak vergisi uygulamaya konuldu. Aynı yıl Hususi istihlak vergisi 1930 senesinde 1629 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş, 1934 senesinde ise 2395 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Benzer düzenleme 1970 senesinde Finansman Kanunu ile yürürlüğe giren işletme vergisi ile getirilmiştir.

620 Detaylar için bakınız, Ben Terra-Peter VVattel, European Ta\ Law, Kluwer, The Hague-1997, s.23-24.
621 Case 216/81.
622 Case 106/84.
623 Case 55/79.

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında 23.11.1970 tarihinde imzalanan Katma Protokol'ün 45. maddesinde özel tüketim vergilerinden bahsedilmekte Ortaklık Konseyi onayı olmadan yükümlülükler getirilemeyeceği öngörülmektedir. Türkiye ile Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi'nce 6.3.1995 tarihli 1/95 sayılı Gümrük Birliği arasında da 50 ve 51. maddelerde bu konudan bahsedilerek, Toplulukla uyum açısından vergiler alanında gerekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Muhtemel problemler, vergi oranlannm ve muafiyetlerin Avrupa Birliği müktesebatında öngörülenlerle yakınlaştırılması sırasında ortaya çıkacaktır. Vergi oranlan, yerli tarım sektörünü desteklemek amacıyla (örneğin tütün üreticileri) belirlenmiş olabilir. Bu durum vergilemenin, müktesebatta öngörülenden daha düşük bir seviyede yapılmasına neden olabilir. Aynca yaygın şekilde kullanılan (örneğin yakıt, sigara, alkol ürünleri) ürünlerin fiyatlarını düşük tüketim vergileri uygulamak suretiyle düşük tutarak dar gelirlilerin üzerindeki vergi yükünü çok artırmamak, diğer bir deyişle dar gelirlileri cezalandırmamak gibi sosyal ve politik düşünceler özel tüketim vergisinin seviyesini etkilemektedir. Bu durumda yakınlaştırma neticesinde dar gelirlilerin toplam harcamalannda özel tüketim vergisine tabi ürünler dikkate değer bir yer alacak ve bu kişiler için ağır bir yük teşkil edebilecektir.

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi beş grup mala, her ürün grubu için ürünün yapısına göre, sigaralarda hem maktu hem nispi, diğerlerinde maktu tutarda alınmakta ve verginin minimum miktarı belirlenmekte iken Türkiye'de tek bir Özel tüketim vergisi uygulaması olmamakla beraber bu nitelikteki vergiler değişik adlar (vergi, fon, pay gibi) altında akaryakıt tüketim vergisi dışında nispi tutarlarda alınmaktadır. Türkiye'de söz konusu beş büyük mal grubu dışında başka diğer mallar üzerinden de (taşıt alım vergisi, ek vergi) Özel tüketim vergileri alınmaktadır. Bu mallara uygulanan vergi oranı genellikle nispidir.

Ülkemizde yapılacak düzenlemeyle özel tüketim vergisi kapsamına giren mallar üzerindeki vergi yükünde önemli bir değişiklik yapılmayacağı, dolayısıyla, bu verginin yatırım ve üretime olumsuz bir yansıması olmayacağı, sadece değişik adlarla tahsil edilen çeşitli vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında birleştirilmek suretiyle uygulama ve kontrol kolaylığı sağlanacağı ifade edilmiştir[624]. 1996 yılında hazırlanma çalışmalarına başlanan özel tüketim vergisinin Türkiye'de de uygulanmasını zorunlu kılan sebepleri şunlardır:

624 TBMM Tutanak Dergisi, Cilt 15, 28 nci Birleşim, 9.12.1996.

-Vergi mevzuatımızın Avrupa Birliği ülkelerindeki vergi mevzuatına uyumlaştırılması,

-Kaldırılacak vergilerden dolayı oluşacak gelir kayıplarının karşılanması,

-Ülkeye kalitesi düşük mal girişinin önlenmesi,

-Vergilendirmede sadeleştirme ve basitliğin sağlanması,

-Gelir artırımına ihtiyaç duyulduğunda diğer vergilere, özellikle de katma değer vergisine nazaran daha kolay uygulanabilir bir vergiye duyulan ihtiyaç.

Ülkemizdeki vergi uygulamalarında şikayet edilen konuların başında; bir mal veya mal grubu üzerinden çok sayıda, değişik adlarda, vergi ve fon alınması gelmektedir. Gerçekten de bazı mallar üzerinden değişik adlarda vergi ve fon kesintisi yapılmaktadır. Türkiye'de özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle birlikte çeşitli dolaylı vergi, resim ve fonun yürürlükten kalkması amaçlanmaktadır. Hedeflenen amacın, 'sadeleştirme' ve Avrupa Birliği ile uyumlaşma olduğu belirtilmektedir[625].

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU TASARISI[626]

GENEL GEREKÇE

Tüketim vergileri, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi ve benzeri genel tüketim vergileri ve sadece belirli bazı mallan konu edinen özel tüketim vergileri olarak ikili bir yapı göstermektedirler. Dünya uygulamalanna bakıldığında, genel tüketim vergileri yanı sıra sözü edilen özel tüketim vergilerinin, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından giderek önem kazandığı ve bu türden vergilerin toplam vergi hasılatları içerisinde önemli bir yer tutmaya başladığı görülmektedir. îyi tasarlanmış özel tüketim vergileri ile fiskal amaçlann sağlanması yanı sıra enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar çok geniş bir alanda tüketici tercihleri etkilenebilmektedir.

Ülkemizde, 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldınlmış ve Katma Değer Vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki ikinci reform Özel Tüketim Vergisiyle yapılmaktadır. Özel Tüketim Vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan

625 Radikal, 16 Temmuz 1999. Bu konuda değerlendirmeler kısmına bakılabilir.
626 Nisan-2002 sonu İtibariyle.

söz konusu mallann vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basiüeştirilmesi sağlanmakta diğer yandan İse basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlanna katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören bu Tasanyla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldınlmaktadır.

Öte yandan, dolaylı vergiler alamnda Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması Tasanmn bir diğer önemli hedefidir. Bilindiği gibi Türkiye-AB Ortaklık Konseyi'nin, Ülkemiz ile Avrupa Birliği (AB) arasında bir ortaklık tesisini öngören Ankara Anlaşması ve Katma Protokole dayanarak almış olduğu 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile gümrük birliği gerçekleştirilmiştir. Gümrük birliğinde dolaylı vergiler alamnda sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde Ülkemizin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın Topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştınlması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde de 24.03.2001 tarih ve 24352 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Karan eki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine Dair Türkiye Ulusal Programı"nda Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan, orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almışUr.

Bu Tasanmn hazırlanmasında gümrük birliğinden kaynaklanan yerli ve ithal mallar arasında aynmcılık yapmama ilkesi ile Türkiye Ulusal Programında orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer alan Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Sisteminin temel kural ve ilkeleri, verginin kapsamında olması gereken mallar, vergileme ölçüleri ve vergilerin yapısını belirleyen Avrupa Birliği Direktifleri dikkate alınmıştır.

Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacaktır. Tasan ile AB katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmalan dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar kapsama alınmıştır.

Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal sayısı sınırlı tutulmuştur. Bu mallar için yürürlükten kaldınlan vergi, harç, fon ve paylann oluşturduğu yükün muhafazası amaçlanmış, ilave bir vergi yükü doğurmayacak oranlar tespit edilmesine özen gösterilmiştir.

BİRİNCİ KISIM

Konu, Tanımlar, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellef

Verginin Konusu

Madde 1- Bu Kanuna ekli;

a) I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

b) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,

c) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile III ve IV sayıh listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.

Kanuna ekli listelerde yer alan mallar, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır.

Tanımlar, Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Madde 2- Bu Kanunda geçen;

İthalat; verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişini,

İlk iktisap; II sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 23.2.1995 tarih ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,

Kayıt ve tescil; motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescili,

Motorlu araç ticareti yapanlar; II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan-

lan imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayii, bölge bayii, bayii, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenleri,

Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini,

ifade eder.

Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci ya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayn teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibariyle yapılmış sayıhr.

Aşağıdaki haller de teslim sayılır:

a) Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

Vergiyi Doğuran Olay

Madde **3-** Vergiyi doğuran olay;

a) Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,

b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,

d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,

e) İthalatta, 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Madde **4-** Özel **tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli;**

a) I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayıh listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu mallann müzayede yoluyla saüşını gerçekleştirenler,

b) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak Üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışım gerçekleştirenlerdir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlan verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

İKİNCİ KISIM
İstisnalar

İhracat İstisnası

Madde 5- Bu Kanuna ekli listelerdeki mallann ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

İhraç edilen mallann alış faturalan ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir. Maliye Bakanlığı, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esaslan belirlemeye yetkilidir.

Diplomatik İstisna

Madde 6- Bu Kanuna ekli **I, II** ve **IH** sayılı listelerde yer alan mallann, karşılıklı ol-

mak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.

Diğer istisnalar

Madde 7- Bu Kanuna ekli;

1.1 sayılı listede yer alan malların;

a) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,

b) 7.3.1954 tarih ve 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,

2. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, münhasıran aracı sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların malûl ve sakatlar tarafından beş yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı,

3. II sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,

4. IV sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

5. IV sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunlann teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

6. Listelerdeki mallardan Gümrük Kanununun 167 nci maddesi (5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç), geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci maddesinin 2 nci fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri ge-

len eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük İdaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır),

7. Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar,

vergiden müstesnadır.

Verginin Tecili

Madde 8- 1. Bu Kanuna ekli I sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz konusu mallann tecil tarihini takibeden aybaşından itibaren 12 ay içinde I sayılı listeye dahil olmayan mallann imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu hükümlere uyulmaması halinde tecil olunan vergi, vade tarihinden itibaren 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir. Ancak, tecil edilen verginin 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren Amme Alacaklannın Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

2. İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten İtibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

3. III sayılı listede **yer** alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergiyi, teminat alınmak suretiyle, bu malların tüketiciye teslimine kadar (bu safha dahil) tecil ettirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Vergi İndirimi

Madde **9-** Özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.

İstisnaların Sınırı ve Yetki

Madde 10- Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

Maliye Bakanlığı, bu Kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanması ile verginin tecilinde alınacak teminatların türü ve miktarları ile tecil edilen verginin terkinine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Verginin Matrahı, Oranı veya Tutarı

Vergileme Ölçüleri ve Matrah

Madde 11-1 sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları ile III sayılı listedeki mallar için topluca veya ayn ayrı makro vergi tutarları tespit edilmesi halinde vergileme ölçüleri; alkol derecesi, kilogram, litre, metre, metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanır.

II, III (tütün mamulleri hariç) ve IV sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahım oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

III sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde matrah; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır.

Oran veya Tutar

Madde 12- Özel tüketim vergisi, bu Kanuna ekli listelerde yazılı mallann karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır.

Bakanlar Kurulu, topluca veya ayn ayn olmak üzere;

a) I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibariyle en yüksek vergi tutannın yansına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye,

b) III sayılı listedeki mallar için belirlenen oranlan; yarısına kadar indirmeye, tütün mamulleri için yarısına, diğer mallar için dört katına kadar artırmaya, bu oranlara İsabet eden vergi miktarları dikkate alınarak mal cinsleri, özellikleri, alkol derecesi itibariyle maktu vergi tutarlan belirlemeye, maktu vergi tutarları ile vergi oranlarını aynı mal için birlikte veya ayn ayrı uygulatmaya, mal cinsleri veya özellikleri itibariyle en çok satılan mamule isabet eden özel tüketim vergisi miktannın beş katına kadar asgari vergi tutarları belirlemeye, aynı cins veya özellikteki mallar için nispi ve/veya maktu tutarda hesaplanacak vergi toplamının asgari vergi tutarından az olmaması şartını koymaya,

c) II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katma kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanuni oranına kadar çıkarmaya,

d) IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranlan sıfıra kadar indirmeye,

e) Listelerde gümrük tarife pozisyonu veya tarife alt pozisyonu olarak yer alan malların herbiri için belirlenmiş olan oran veya tutarların alt ve üst sınırları içinde kalmak suretiyle, bu pozisyonların altında yer alan mallar itibariyle farklı vergi tutarları veya oranları belirlemeye,

yetkilidir.

I sayılı listedeki mallar İçin belirlenen maktu vergi tutarlan ile III sayılı listedeki mallar için maktu ve/veya asgari vergi tutarlan belirlenmesi halinde bu tutarlar, her ay. bir önceki ayda uygulanan vergi tutarları esas alınmak suretiyle Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından aylık olarak İlan edilen toptan eşya fiyatları indeksinde bir önceki aya göre meydana gelen değişim oranında, bu değişimin ilanını izleyen günden

itibaren değişir. Bakanlar Kurulu belirleyeceği mallar ve aylar itibariyle bu değişimi uygulatmamaya, maktu vergi tutarlarım Avrupa Para Birimi (EURO) veya yabancı para birimleri karşılığı Türk Lirası olarak uygulatmaya, uygulama dönemlerini gün veya ay olarak belirlemeye, vergileme ölçülerini değiştirmeye de yetkilidir.

Müteselsil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması

Madde **13- 1.** Gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen I sayılı listedeki malların tesliminde doğacak Özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsildi sorumludur.

2.1 sayılı listedeki mallan teslim alanlann, bu mallan daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyama sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğraülan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası uygulanır.

3. II sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurlan, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu mallann müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurlan, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte milteselsilen sorumludurlar. Ancak bunlar ödemek zorunda kaldıktan vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

DÖRDÜNCÜ KISIM
Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Madde **14-** Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanlan üzerine tarholunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortaklann tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli I sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlann tesliminde faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, I sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemi-

ni izleyen 10 uncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

İthalatta alman vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

Bakanlar Kurulu, I sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; bu Kanun gereğince verilmesi gereken beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini gözönünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye, işlemin mahiyetine göre verginin işlemden önce Ödenmesi şartını koymaya, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili vergilerin beyanı ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, III sayılı listedeki mallara ait verginin bandrol usulü ile tahsiline ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etmeye yetkilidir.

Verginin Belgelerde Gösterilmesi, Matrahta, Vergide ve Mükellefiyette Değişiklikler

Madde 15- 1. Mükellefler özel tüketim vergisini satış belgelerinde aynca göstermeye mecburdurlar. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu Kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde bu vergiyi gösterenler, söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükelleftirler. Bu hüküm Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutan gösteren mükellefler için de geçerlidir. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, 11 sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç,

malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vukubulduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olan mallar için dönem şartı aranmaz. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

2. II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların, beş yıl içinde 87.03 tarife pozisyonunda yer alan mala dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle, bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına tescil işlemi yapılandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır. Bu hüküm, ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce (veraset yoluyla intikaller hariç) iktisabında da geçerlidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

BEŞİNCİ KISIM
Gümrük İdarelerince Alınan Özel Tüketim Vergisine İlişkin Hükümler

Madde 16- 1. İthalde alman özel tüketim vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir. İthalat vergilerinin maktuen veya sabit oranlı alındığı hallerde tarife, malın ithalinde alınacak özel tüketim vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit olunur.

2. Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince ithalat vergileri teminata bağlanarak işlem gören mallara ait özel tüketim vergisi de aynı usule tabi tutulur.

3. Bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilir.

4. I sayılı listedeki malların ithalinde, ödenecek Özel tüketim vergisine karşılık ol-

mak üzere türü, tutan ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle teminat alınır.

ALTINCI KISIM
Diğer Hükümler

Özel Tüketim Vergisi Hasılatının Paylaşımı

Madde 17- 1. Bu Kanuna ekli I sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hasılatı ile II sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hasılatının %36'sından ve III sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hasılatının %60'ından, 2.2.1981 tarih ve 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 27.6.1984 tarih ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun hükümlerine göre mahalli idarelere pay verilmez.

2. Bu Kanuna ekli III sayılı listede yer alan mallar üzerinden tahsil edilen özel tüketim vergisi hasılatından;

a) 7.11. 1985 tarih ve 3238 sayılı Kanunla kurulan Savunma Sanayii Destekleme Fonuna %7.9 oranında pay verilir.

b) % 18 oranında hesaplanarak Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlığına yatırılan paylar onbeş gün içinde, Maliye Bakanlığınca bir yandan bütçeye gelir diğer yandan % 16'sı dağılımı Başbakan onayı ile belirlenmek suretiyle Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü bütçelerinde, % 52'si Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde, % 32'si ise Sağlık Bakanlığı bütçesinde açılacak özel tertiplere ödenek kaydedilir ve parası Merkez Saymanlığınca aynı süre içinde bir kamu bankasında anılan kurumlar adına açılacak özel hesaplara yatınlır. Bu kaynaktan yapılacak harcamalar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 2886 sayılı Devlet ihale Kanununa ve 832 sayılı Sayıştay Kanununun 30-37 nci maddelerinde yer alan vize hükümlerine tabi değildir. Bu Ödeneklerden yılı içerisinde harcanmayan miktarlar ertesi yıl bütçelerine devren gelir ve ödenek kaydolunur. Bu hükümlere göre yapılacak harcamalardan yatırım niteliğinde olanlar yıllık programla ilişkisi kurulması maksadı ile Devlet Planlama Teşkilatına bildirilir. Bakanlar Kurulu bu bende göre ilgili kurumların alacakları paylan kendi içinde 20 puana kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

c) 25.2.1998 tarih ve 4342 sayılı Mera Kanununun 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişik 30 uncu maddesinde belirtilen harcamalarda kullanılmak üzere % 1 oranında pay ayrılır. Bu pay hakkında da anılan madde hükümleri uygulanır.

d) 13.10.1988 tarih ve 3480 sayılı Kanun hükümlerine göre hak sahiplerine ödenmek üzere % 3.4 oranında pay aynin*. Bu hükme göre aynlacak pay, Maliye Bakanlığınca bir kamu bankası nezdinde "Maluller, Şehit Dul ve Yetimleri Hesabı" adıyla Maliye Bakanlığı adına açılacak hesaba, verginin tahsil edildiği ayı izleyen ay içinde merkezden aktanlır. Bu paralar, Maliye Bakanlığınca vadeli, vadesiz bir veya birden fazla hesapta bulundurulabilir ve cari faiz oranından az olmamak üzere yatınldığı günden itibaren faize tabi tutulur. Bankalara, bu hesapla ilgili hizmetler için masraf veya komisyon adı altında herhangi bir ödeme yapılmaz. Diğer kanunlarda, 13.1 0.1988 tarih ve 3480 sayılı Kanunun 1 ve 2 nci maddelerine yapılan atıflar bu bende yapılmış sayılır.

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranı bir katma kadar artırmaya, yansına kadar indirmeye yetkilidir.

e) 3 .1.2002 tarih ve 4733 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde yer alan giderlerde kullanılmak üzere % 0.2 oranında pay aynlır. Gerektiğinde bu oranı yansına kadar azaltmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

3. Bu Kanuna ekli II sayılı listede yer alan mallar üzerinden tahsil edilen özel tüketim vergisi hasılatından % 36 oranında hesaplanarak Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlığına yatırılan paylar onbeş gün içinde, Maliye Bakanlığınca bir yandan bütçeye özel gelir diğer yandan bu miktann % 22'si Çevre Bakanlığı bütçesinde, kalanı ise bu maddenin 2 nci fıkrasının (b) bendinde sayılan kurumlann bütçelerinde açılacak özel tertiplere aynı hükümler çevçevesinde ödenek kaydedilir. Bu kaynağın paylaşımı ve yapılan harcamalar da anılan bent hükmüne tabidir.

Kaldırılan Hükümler

Madde 18-1.1O.9.1960 tarih ve 79 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin (C) fıkrası ile değişik (c) fıkrası,

2. 2.7.1964 tarih ve 492 sayılı Kanuna bağlı trafik harçlarım düzenleyen (9) sayılı tarifenin (I.) Tescil harçlan sırası.

3. 29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım ve ek taşıt alım vergilerine ilişkin hükümleri ile ek ve değişiklikleri,

4.25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 60 ıncı maddesi,

5. 7.11.1984 tarih ve 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri,

6. 7.11.1985 tarih ve 3238 sayılı Savunma Sanayii Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanunun 12 nci maddesinin (b) bendi,

7.24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası ile 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanunun 1,2,3,4,5,6,7,8 ve 39 uncu maddeleri,

8. 13.10.1988 tarih ve 3480 sayılı Kanunun 1 ve 2 nci maddeleri,

9. 16.8.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanunun Geçici i inci maddesinin (A) fıkrasının 2 nci bendi ile (B) fıkrası,

10.25.2.1998 tarih ve 4342 sayılı Mera Kanununun 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişik 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi,

11. 21.2.2001 tarih ve 4629 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinin 3 üncü alt bendi,

12. 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesinin (d) fıkrasının 1 inci ve 3 üncü bentleri

13.3.1.2002 tarih ve 4733 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (a) bendi ile aynı maddenin ikinci fıkrası,

yürürlükten kaldırılmıştır.

Geçici Madde 1- Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce teslimi, iktisabı veya ithali gerçekleşen mallara ait vergi, harç, fon ve paylar, bu işlemlerin gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan hükümlere göre tahsil edilir. Maliye Bakanlığı, vergi mükerrerliğini önlemek amacıyla bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Geçici Madde 2- Bu Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan ilgili mevzuatı gere-

ğince Türkiye'de kayıt ve tescil edilmiş olanların, bu Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren iktisabında veya vekaletname ile tasarruf hakkının devralınmasında Finansman Kanununun taşıt alım vergisine ilişkin hükümleri, 492 sayılı Kanuna bağlı trafik harçlarını düzenleyen (9) sayılı tarifenin (I.) Tescil harçları, 4306 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin (A) fıkrasının 2 nci bendi uygulanmaz.

Yürürlük

Madde 19- Bu Kanunun;

a) Geçici 2 nci maddesi yayımı tarihinde,

b) Diğer hükümleri 1.7.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 20- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ TASARISI MADDE GEREKÇELERİ

Madde 1- Bu madde ile özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden mal ve işlemler belirlenmektedir.

Verginin kapsamına giren mallar Kanuna ekli 4 ayrı listede belirtilmiştir. Listelerdeki mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife pozisyonu ve tarife alt açılımlarına göre belirlenmiştir. Bu listelerde yer alan mallar itibariyle verginin konusuna giren işlemler aşağıda açıklanmıştır.

I sayılı listenin A cetvelinde yer alan petrol ürünleri ile B cetvelinde yer alan solvent ve benzeri ürünlerde verginin konusunu teşkil eden işlemler, bu malların ithalatçıları ile imalatçıları tarafından teslimidir. Buna göre I sayılı listede yer alan malların ithali değil, ithalatçıları tarafından ilk teslimi vergiye tabi olacaktır. Türkiye'de üretilen petrol ürünleri ve solventlerde ise verginin konusunu teşkil eden işlem, malların rafineriler dahil imalatçıları tarafından teslimidir. Öte yandan, rafineri dışında diğer kişi veya kuruluşların kapsama giren ürünleri imal edip teslim etmeleri de verginin konusuna alınmıştır.

II sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda verginin konusuna giren işlem, bunların ilk iktisabıdır .

II sayılı liste kapsamına giren taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda verginin konusuna giren işlem ise bunların ithali ile imal veya inşa edenler tarafından teslimidir.

III ve IV sayılı listelerde yer alan mallar bakımından vergi ninkonus una giren işlemler, bunların ithali veya imalatçıları tarafından teslimidir.

Özel tüketim vergisi, kapsamına giren her mala bir kez uygulanacaktır. Bu nedenle, verginin kapsamına giren malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri veya iktisaplan, verginin konusuna girmeyecektir.

Kanuna ekli listelerde yer alan malların, mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri dahil olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı özel tüketim vergisine tabidir. Ancak, verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce kayıt ve tescil edilmemiş olması gerekmektedir. Buna göre, motorlu araç ticareti yapan bir mükellefin kendi adına kayıt ve tescil edilmiş binek otomobilinin icra yoluyla satılması halinde özel tüketim vergisi uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, bu mükellefin satmak üzere elinde bulundurduğu ve henüz Türkiye'de kayıt ve tescil ettirilmemiş binek otomobillerinin icra yoluyla satılması halinde bu taşıtı kullanacak olan açısından ilk iktisap söz konusu olacağından bu satış vergiye tabi olacaktır.

Gümrük Birliğine geçilmesi ile birlikte Avrupa Birliğinin uyguladığı Kombine Nomenklatür aynen benimsenmiş ve Türk Gümrük Tarife Cetveline (TGTC) yansıtılmıştır. Eşyaların ithali ve ihracatında söz konusu tarife cetvelindeki tarife, tarife alt pozisyon açılımları, gümrük tarife istatistik pozisyon numarası (GTİP No) ve eşya tanımı aynen kullanılmaktadır. Bu nedenle Kanun eki mallar (TGTC)'nde tanımlandığı şekilde aynen alınmıştır.

Madde **2-** Bu maddede Kanunda geçen kavramların, özel tüketim vergisi uygulamasında ne anlama geldiği açıklanmıştır .

Verginin konusuna giren mallann Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girmesi ithalat olarak tanımlanmış, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ise 4458 sayılı Gümrük Kanununda belirlenmiştir.

II sayılı listede yer alan taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanlarda verginin konusuna giren işlem, bunlann ilk iktisabıdır. îlk iktisap Türkiye'de henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların edinilmesi ile ilgili bir kavram olup, aşağıdaki şekillerde ortaya çıkmaktadır.

İlk iktisap, kapsama giren taşıtların müzayede yoluyla **veya** motorlu araç ticareti **ya**panlardan kullanılmak **üzere** edinilmesidir. Buna **göre,** taşıt, motorlu **araç** ticareti yapanlar tarafından satılmak **üzere** satın alındığında bu iktisap verginin konusuna girmeyecektir. Prensip olarak, kayıt **ve** tescÜ ettirmek **üzere** taşıt alınması sırasında vergi **söz** konusu olacaktır.

Taşıtların kullanılmak üzere Türkiye'ye ithalatı ilk iktisapta*. Bu taşıtların getirildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş veya kullanılmış olması, ithalatı sırasındaki vergi uygulanmasını engellemeyecektir. Ancak ithalatın motorlu araç ticareti yapanlarca gerçekleştirilmesi halinde bu safhada vergi uygulanmayacaktır.

Taşıtların, motorlu araç ticareti yapanlarca kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi de ilk iktisap sayılmıştır.

Maddede motorlu araç ticareti yapanlar tanımlanmıştır. Bunlar taşıtları satmak üzere yurt içinden iktisap ettiklerinde veya Türkiye'ye ithal ettiklerinde Özel tüketim vergisi ile muhatap olmayacaklardır. Ancak, ne suretle olursa olsun iktisap ettikleri taşıtları kullanmaya başladıkları, işletmenin aktifine aldıkları veya kayıt ve tescil ettirdikleri takdirde ilk iktisap onlar için de geçerli olacak ve vergi ödemeleri gerekecektir.

II sayılı liste kapsamına giren taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda ise verginin konusuna giren işlem ilk iktisap değil, bunların ithali ile imal veya inşa edenler tarafından teslimidir.

Kayıt ve tescil, motorlu taşıtların ilgili mevzuatları gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescili ifade etmektedir.

Kanunda geçen teslim terimi, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesini ifade etmektedir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii de teslim sayılacaktır. Aynca malların doğrudan alıcıya verilmemekle birlikte, tasarruf hakkını devredecek şekilde alıcı adına hareket edenlere verilmesi, alıcının veya alıcı adına yetkili olanların gösterdiği bir yere veya kişilere tevdii veya gönderilmesi de teslim sayılacaktır.

Teslim işleminde malın gönderildiği yere varmış olması şart değildir. Malların nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de teslimdir. Trampa iki ayrı teslim sayılarak, vergiye tabi bir malın karşılığının yine vergiye tabi bir mal olması halinde, her iki teslimin ayrı ayn özel tüketim vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Ote yandan özel tüketim vergisi kapsamına giren malların depozito karşılığı geri verilmesi mutat olan kap ve ambalajlar içinde tesliminde vergileme, sadece kap ve ambalajların içindeki mallar için yapılacaktır. Ancak, vergiye tabi olan mallann depozito karşılığı geri verilmesi mutat olmayan kap ve ambalajlarla birlikte teslimlerinde, bu mallar, kap ve ambalaj değeri ile birlikte özel tüketim vergisine tabi olacaktır.

Aşağıda yazılı haller de özel tüketim vergisi uygulaması bakunından teslim kabul edilmiştir.

-Maddenin (a) bendi ile vergiye tabi olan malların, vergiye tabi olan malların imali dışında, her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı teslim sayılmıştır. Ancak işletmede üretilen özel tüketim vergisine tabi bir malın aynı işletme bünyesinde özel tüketim vergisine tabi olan başka bir malın imalinde girdi olarak kullanılması bu vergiye tabi olmayacaktır. Aynı şekilde I sayılı listedeki malların ithali değil, ithalatçıları tarafından teslimi verginin konusuna girdiğinden, ithalatçının bu malları bir başka vergiye tabi malın üretimi için kullanması teslim sayılmayacaktır. Ancak, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi veya işletme personelille ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde vergiye tabi malların üçüncü şahıslara satılması ile personele ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi ya da özel amaçlarla işletmeden çekilmesi sırasında, vergilendirme açısından bir fark gözetilmemiştir.

-Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, malın zilyetliği alıcıya geçmekle birlikte, mülkiyet satıcıda kalmaktadır. Bu durumda teslimin, zilyetliğin devrini sağlayan faturanın düzenlenmesi ile doğacağı öngörülmektedir.

Madde **3-** Bu madde ile özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olay düzenlenmektedir.

Maddenin (a) bendi ile mal teslimi ve ilk iktisap hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya ilk iktisabına bağlanmıştır.

Maddenin (b) bendi ile teslimden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay, belgenin düzenlendiği tarih olarak belirlenmektedir. Bu gibi hallerde verginin hesabında belgede gösterilen miktar esas alınacaktır. Böylece ödenecek verginin zamanında kavranması ve emniyet altına alınması amaçlanmıştır.

Maddenin (c) bendi ile kısım kısım mal teslimlerinde, taraflarca bu hususta mutabık kalınması şartıyla her bir kısmın tesliminde vergiyi doğuran olayın meydana geleceği öngörülmektedir.

Maddenin (d) bendinde ise, komisyoncu vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın, malın alıcıya tesliminde meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Böylece malın komisyoncu veya konsinyasyon suretiyle satışını yapanlara tesliminin vergiye tabi tutulmaması sağlanmaktadır. Maddenin (e) bendinde de, ithal edilen mallarda vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanununun ilgili maddelerinde gümrükte ödeme mükellefiyetinin başlaması anında meydana geldiği belirlenmiştir. İthalat vergisine tabi olmayan işlemlerde vergiyi doğuran olay, gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelecektir.

Madde **4-** Bu madde ile özel tüketim vergisinin mükellefi ile verginin sorumlusu hükme bağlanmaktadır.

Maddenin (a) bendinde, I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal ve inşa edenler, ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler mükellef olarak belirlenmektedir. Böylece verginin takip kolaylığının yanı sıra listelerdeki malların ilk sathadan itibaren belge düzeni içerisinde el değiştirmesinin sağlanması amaçlanmıştır.

Bu maddenin (b) bendinde ise; II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan taşıtların mükellefleri sayılmaktadır.

Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş araçların;

-Motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak üzere alımında motorlu araç ticareti yapanlar,

-Kullanılmak üzere ithalinde, ithalatı yapanlar,

-Kullanılmak üzere müzayede yoluyla alımında müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

Özel tüketim vergisinin mükellefi olacaklardır.

İmal veya inşa ettiği ya da satmak üzere satın aldığı aracı kullanan, işletmenin aktifine alan veya kayıt ve tescilini yaptıran motorlu araç ticareti yapanlar da, ilk iktisap kapsamındaki bu işlemleri nedeniyle özel tüketim vergisi mükellefi olacaklardır.

Maddenin son fıkrasında ise, mükellefin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülecek diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınmasını teminen, Maliye Bakanlığı'na vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmektedir.

Madde **5-** Uluslararası ticarette dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede özel tüketim vergisine tabi mallann yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır. Bunun için iki şart aranacaktır. Bunlar; teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini terk etmesidir. İhracattan önce mallann yurt içinde tesliminde, bu mallan alan yurt dışına götUrecek olsa dahi ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Ancak, Kanunun 8 inci maddesinin 2 nci fıkrasındaki tecil-terkin uygulamasına ilişkin düzenleme ile ihraç etmek üzere özel tüketim vergisine tabi mallan alan ihracatçılann vergi yüklenmeleri önlenmektedir.

Maddenin son fıkrasında, ihraç edilen malın özel tüketim vergisinin, ihracatçı adına düzenlenen faturada aynca gösterilmiş ve beyan edilmiş olması kaydıyla, ihracatçıya iade edilmesine de imkan tanınmış olup, Maliye Bakanlığı 'na ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmektedir.

Madde **6-** Bu madde hükmü ile Kanuna ekli I sayılı listede yer alan petrol ürünlerinin, II sayılı listede yer alan taşıt araçlannın ve III sayılı listede yer alan tütün mamulleri ve alkollü içkilerin yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklanna ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunlann diplomatik bağışıklıklardan yararlanan mensuplanna kişisel ihtiyaçları için teslimi, sözü edilen mallann bunlar tarafından ithal edilmesi veya ilk iktisabı, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde vergiden müstesna tutulmuştur.

Diğer taraftan, uluslararası kuruluşlann istisnadan yararlanabilmesi için, uluslararası kuruluşun, kuruluş anlaşmasında dolaylı vergilere ilişkin istisna hükmü bulunması ve bu anlaşmanın kanunlaşmış olması şarttır. Bu şartlan taşıyan uluslararası kuruluşlar ile bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için yapılan mal teslimleri veya bunlar tarafından ilk iktisap ve ithal işlemleri vergiden istisna olacaktır.

Madde **7-** Bu madde ile ihracat ve diplomatik istisna dışındaki diğer istisna hükümleri düzenlenmiştir.

Maddenin linçi fıkrasının (a) bendinde yer alan hüküm ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı'mn ihtiyacı için, bu kuruluşlara veya bunlar adına hareket edenlere petrol ürünlerinin tesliminde istisna tanınmaktadır.

Aynı fıkranın (b) bendi ile petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşlann, bu amaçla kullanacaklan petrol ürünlerinin bu kuruluşlara tesliminde vergi is-

tisnası tanınmasına ilişkin 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine özel tüketim vergisi yönünden de işlerlik kazandırılmıştır.

Bu maddenin 2 nci fıkrası ile ii sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan sakatlan» kullanması için araçta sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunan araçların, malul ve sakatlar tarafından bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmektedir. Ancak bu istisnadan yararlananlar, 5 yıl süreyle ikinci bir defa bu istisnadan yararlanamayacaktır. \

Maddenin 3 numaralı fıkrası ile II sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı vergiden müstesna tutulmuştur.

Maddenin 4 numaralı fıkrası ile IV sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan mallann Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli istihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali vergiden istisna edilmiştir.

Aym maddenin 5 numaralı fıkrası ile de genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunlann teşkil ettiği birliklere, IV sayılı üstelerdeki mallann bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Maddenin 6 nci fıkrasında 4458 sayılı Gümrük Kanununun 1670 maddesinde yer alan (5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç olmak üzere) gümrük muafiyetleri, özel tüketim vergisi için de geçerli kılınmıştır. Geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan mallann ithali de özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Böylece yurt dışına geçici olarak gönderilen veya ihraç edilen mallann geri gelişinde gümrük vergisi ve katma değer vergisi için uygulanan hükümlerin özel tüketim vergisi için de geçerli olması öngörülmüştür.

Aynı maddenin 7 numaralı fıkrası ile Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallann özel tüketim vergisi istisnasından yararlandırılması amaçlanmıştır.

Bu şekilde Toplulukta ve bütün dünyadaki uygulamalara paralel olarak bu rejimlerin uygulandığı mallann, bu rejimlerden çıkanhp Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine ithaline kadar olan aşamanın vergi dışı bırakılması sağlanmıştır.

Madde 8- Bu madde ile Özel tüketim vergisinin tecil edilmesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

Kanuna ekli I sayılı Üstenin (B) cetveli; üzerindeki vergi yükünün çok az olması nedeniyle, akaryakıt ürünlerine yasalolmayan bir şekilde katılabilen ve kamuoyunda "solvent" olarak adlandırılan mallardan oluşmaktadır. Bu suretle hakuE kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi amacıyla söz konusu malların vergi tutarlan, katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin vergi tutarlanna eşîthale getirilmiştir. Ancak bu mallan girdi olarak kullanan imalatçılara yürürlükten kaldınlan akaryakıt fiyat istikrar payı tutan dışında ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla, maddenin 1 inci fıkrasında tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu suretle sfiz konusu mallan, i sayılı listeye dahilolmayan mallann imalinde girdi olarak kullanan imalatçılann, Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutar dışında özel tüketim vergisi ödememeleri sağlanmaktadır. Bu suretle alınan mallann I sayılı listedeki mallar dışındaki mallann imalinde kullanıldığının ispat edilememesi halinde zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklannın Tahsil Usulü Hakkında kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsilolunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen mallann Vergi usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren Amme Alacaklannın Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

Maddenin 2 nci fıkrasında, kapsama giren mallann ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan verginin ihracatçılardan tahsil edilmeyerek tecil edilmesi öngörülmüştür. Bu kapsamda satılan mallann üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Aksi halde tecil edilen vergi, tecil tarihinden itibaren gecikme zammı (mücbir sebepler nedeniyle ihracatın gerçekleşmemesi halinde tecil faizi) uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Maddenin 3 üncü fıkrasıyla Bakanlar Kuruluna, III sayılı listede yer alan mallann tamamı veya bir kısmının ithalinde veya tesliminde ödenmesi gereken vergiyi ertelevebilme yetkisi verilmektedir. Bu yetki kullanılmak suretiyle tütün mamulleri ve alkollü İçkiler için vergi, bu mallann tüketime sunulduğu aşamaya kadar ertelenebilecektir. Böylece AB vergi erteleme düzenlemelerine ilişkin sisteme kolayca geçiş sağlanabilecektir.

Madde 9- Özel tüketim vergisinin her mal için bir kez uygulanmasını teminen, vergilenen bir malın ait olduğu listedeki vergiye tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, imal edilen mal için ödenecek vergiden, daha önce ödenen verginin

indirilmesine ilişkin esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 10- Bu madde ile özel tüketim vergisinde uygulama bütünlüğünü korumak için, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer kanunlarla getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların geçersiz olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak Anayasamız gereğince, uluslararası anlaşma hükümleri saklı tutulmuştur.

Ayrıca Kanunda yer alan istisna ve muafiyetler ile tecil-terkin uygulamasının usul ve esaslarını belirleme, bu kapsamda alınacak teminatların türü ve miktarını tespit etme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 11- Bu maddenin I inci fıkrasında, Kanuna ekli I sayılı listede yer alan mallar için belirlenen makro vergi tutarları ile III sayılı listede yer alan mallar için topluca veya ayrı ayrı makro vergi tutarları tespit edilmesi halinde matrah; alkol derecesi, kilogram, litre, metreküp, metre, kilokalori ya da bunların alt veya üst birimleri ile büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak belirlenebilecektir.

Bu maddenin 2 nci fıkrasında II, III (tütün mamulleri hariç) ve IV sayılı listelerdeki mallann ithali, ilk iktisabı ve tesliminde özel tüketim vergisinin matrahının, bu vergi hariç katma değer vergisi matrahı esas alınarak hesaplanacağı hükme bağlanmaktadır.

III sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde özel tüketim vergisinin matrahı ise nihai tüketicilerin bu mallan satın alırken ödedikleri perakende satış fiyatı olacaktır. Nihai tüketicilerin ödediği perakende satış fiyatına, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi de dahil olmak üzere her türlü vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin dahil olacağı tabiidir.

Madde 12- Özel tüketim vergisi, bu Kanuna ekli listelerde yer alan mallann karşılarında gösterilen tutarlarda ve/veya oranlarda alınacaktır.

Her mal grubunun arz ve talep esneklikleri ile maliyet yapılannın farklı oluşu, bu gruplann vergi oranlannın farklı olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'na listelerde yer alan mallann tamamı veya her biri için topluca veya ayn ayn olmak üzere her bir liste için maddede belirtilen limitler dahilinde vergi tutarlarını veya oranlannı artırma veya indirme, bu limitler dahilinde makro vergi tutarlan belirleme, I sayılı listedeki mallar için bu limitler dahilinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye yetki verilmektedir.

Öte yandan, Bakanlar Kuruluna III sayılı listede yer alan mallar için mal cinsleri, özellikleri, alkol derecesi itibariyle belirlenecek nispi vergi oram ya da makro vergi tutarını birlikte ya da ayn ayn uygulatma yetkisi de verilmiştir. Aynca makro vergi tutarlarının belirlenmesi halinde Avrupa Birliğine uygunluk açısından, I ve İÜ sayılı listelerde yer alan mallarda uygulanacak makro vergi-tutarlarım Avrupa Para Birimi (EURO) veya yabancı para birimi karşuıgı Türk Lirası olarak uygulatma ve buna ilişkin usul ve esaslan belirleme konusunda da Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranlan bir katma kadar arttırmaya, sıfıra kadar indirmeye, EURO normlannı sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda ise uygulanmakta olan oranlan yansına kadar indirmeye veya tekrar kanuni oranına kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmaktadır.

IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranlann arttınlması öngörülmemiş, bu oranlann sıfıra kadar indirilmesi konusunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu Kanun eki listelerde yer alan mallar, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar arasından seçilmiş ve bu eşyalar listelerde tarife pozisyonu, tarife alt pozisyonu ve gümrük tarife istatistik pozisyon numaralan ile birlikte gösterilmiştir. Gümrük tarife istatistik pozisyon numaralan, tarife ve tarife alt pozisyonu altında yer aldığından, tarife pozisyonu ve/veya tarife lalt pozisyonu itibariyle belirlenen vergi oranlan bunlann altında sayılan her bir tarife alt pozisyonu ve/veya gümrük tarife istatistik pozisyonu numarasına isabet eden mal için, bu maddede Bakanlar Kuruluna yetki verilen alt ve üst sınırlar dahilinde ayn ayn belirlenebilecektir.

I sayılı listede yer alan mallar için belirlenen makro vergi tutarlan ile m sayılı listede yer alan mallar için makro ve/veya asgari vergi tutarlan belirlenmesi halinde her ay toptan eşya fıyatlan indeksindeki oranda artacaktır. Ancak Bakanlar Kuruluna, belirleyeceği mallar ve aylar itibariyle bu artışı uygulatmama, uygulama dönemlerini gün ve ay olarak belirleme, vergileme ölçülerini değiştirme konusunda yetki tanınmıştır.

Bu maddede verilen yetkilerle vergileme ölçüleri, vergileme oran ve tutarlan, vergileme esaslan yönünden Avrupa Birliği mevzuatına ve bu mevzuatta muhtemel değişikliklere kolayca uyum sağlanmasına, aynca Avrupa Birliği ile katılım müzakerelerinde ayncalık talep edilmesi muhtemel alanlarda düzenleme yapılmasına da imkan sağlanmaktadır.

Madde 13- Rafineriler, kendilerine fason olarak imal ettirilen I sayılı listedeki mal-

lann tesliminden doğacak vergiden, ham petrolü ithal eden mükelleflerle birlikte müteselsil sorumlu tutulmuştur. Ayrıca bu mallan alanlar, aynı mallan daha yüksek tutarda vergüenen mallar yerine kullanmak veya satmak suretiyle vergi ziyama neden olurlarsa, zıyaa uğratılan vergi, vergi ziyaı cezası uygulanarak buna sebebiyet verenlerden alınacaktır. Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, özel tüketim vergisinin konusuna giren II sayılı listede yer alan mallardan vergisi ödenmeden önce ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştiren gümrük memurlan, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu mallann müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurlanmn ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza ve faizlerden müteselsilen sorumlu tutulmalan öngörülmüştür.

Madde 14- Kanun Tasansının bu maddesi ile beyannamenin verilme zamanı, verileceği vergi dairesi, tarhiyatın ve verginin ödenmesinin zamanına ilişkin belirlemeler yapılmaktadır. I sayılı listedeki mallarda 15'er günlük sürelerle her ay iki vergilendirme dönemi Öngörülmüştür. Vergi, bu dönemleri takip eden ıo uncu güne kadar beyan edilecektir. III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile ii sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlann tesliminde vergilendirme dönemi; faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olup, beyannamenin vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verileceği öngörülmektedir. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesinin ise bu işlemlerinyapıldığı yer vergi dairesine, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilmesi ve verginin aynı günde ödenmesi hüküm altına alınmaktadır.

Tarh edilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenecektir.Malın ithalinde; beyan, tarh, Ödeme zamanı ve verginin tahsiline ilişkin usul ve esasların gümrük mevzuatındaki hükümler çerçevesinde gerçekleştirileceği öngörülmektedir.

Bakanlar Kurulu I sayılı listedeki mallann vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirleyebilecek, beyanname verme süresini kısaltabilecektir. Ayrıca vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Öte yandan Maliye Bakanlığı, beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirleme, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yeri tayin etme, verginin işlemden önce ödenmesi şartı koyma ve müzayede yoluyla yapılan satışlar ile ilgili vergilerin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esaslan belirleme yetkisine sahip kılınmaktadır. Aynca III sayılı listede yer alan mallara ait verginin tahsilinde bandrol usulü uygulaması getirme konusunda da Maliye Bakanlığı' na yetki verilmektedir.

Madde 15- Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları özel tüketim vergisi, bu işlemler dolayısıyla düzenleyecekleri satış belgelerinde ayrıca gösterilecektir. Vergiye tabi olmayan mallar için yanlışlıkla vergi hesaplanması veya vergiye tabi mallardan daha yüksek oranda vergi hesaplanması halinde, fazla veya yersiz olarak hesaplanan özel tüketim vergisinin hazineye intikali açısından, bu verginin de beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulduğu ya da fazla veya yersiz vergi uygulanması halinde, vergiye tabi işlemin yapıldığı döneme ait beyannamede gerekli düzeltme yapılacaktır. Bu durumların işleme ait beyanname verme tarihinden sonra ortaya çıkması halinde ise mükelleflere de değişikliğin meydana gelidiği dönemde düzeltme, mahsup ve iade İmkanı da sağlanmıştır. Ancak, 4077 sayılı Tüketiciyi Koruma Kanunu uyarınca iade edilenler hariç olmak üzere II sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescil edilmiş olanların iadesinde özel tüketim vergisinin düzeltilmesi, indirimi veya iadesi söz konusu olmayacaktır. II sayılı listede yer aian mallardan kayıt ve tescil edilmiş olamakla birlikte, 4077 sayılı Kanun uyarınca özel tüketim vergisi mükellefine iade edilen mallara ait vergi ise dönem şartı aranmaksızın iade veya mahsup edilebilecektir. Bu durumda vergisi iade edilen malların kullanılmak üzere iktisabı, ilk iktisap olarak vergilendirilmek suretiyle bu malların vergisiz kalması önlenecektir.

Aynı maddenin 2 nci fıkrasında, II sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanların, 5 yıl içinde 87.03 tarife pozisyonunda yer alan mala dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabmdaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına tescil işlemi yapılandan yeni tescil tarihinde geçerli olan oran uygulanmak suretiyle vergi alınacaktır. Bu uygulama, malların ilk iktisabında istisnadan yararlananlar dışındakilerce (veraset yoluyla intikaller hariç) iktisabında da geçerli olacaktır.

Bu maddenin uygulanması ile ilgili usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Madde 16- Bu madde ile ithal edilen mallardan alınacak özel tüketim vergisi için Gümrük Kanunu ile ilgili hükümlerin uygulanacağı öngörülmüş ve Gümrük Kanununun ilgili hükümleriyle uyum sağlanmıştır.

İthal edilen mallardan alınan özel tüketim vergisinin gümrük makbuzunda ayrıca gösterileceği belirtilerek, yurtiçi satışlardaki belge düzeni ile paralellik sağlanmıştır.

İthal edilen mallardan alınan gümrük vergisinin maktu tutarda veya sabit oranda uy-

gularlması hallerinde tarifenin özel tüketim vergisi de dahil edilerek belirleneceği hükme bağlanmak suretiyle, özel tüketim vergisi için bu özel vergileme şekline uyulmuştur.

Bir malın gümrük vergisi teminata bağlanabiliyorsa, ithal edilen mallara ait özel tüketim vergisinin de teminata bağlanacağı hükmüne yer verilerek, ithalattaki vergi uygulamalarında birlik sağlanmıştır.

Gümrük vergisi ile paralelliğin sağlanması amacıyla, yurda sokulan eşya için özel tüketim vergisinin noksan ödenmiş veya hiç ödenmemiş olması halleri ile ithal edilen mallara ait olarak mükelleften fazla alınan veya vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan Özel tüketim vergisinin düzeltilmesi işleminde Gümrük Kanunundaki esaslann geçerli olacağı hükme bağlanmıştır.

îthal edilen mallara ilişkin özel tüketim vergisinde mükellef beyanları ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasında bulunan matrah farklan hakkında da Gümrük Kanunu uyannca ithalat vergileri noksanlıklannda uygulanacak esaslara göre para cezası uygulanacaktır.

Aynca bu madde ile i sayılı listedeki malların yurt içinde satışında doğacak vergiyi teminat altına almak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından türü, tutan ve çözümüne ilişkin usul ve esasları belirlenmek üzere teminat alınması öngörülmüştür.

Madde 17- Bu maddenin 1. fıkrası ile özel tüketim vergisi hasılatından mahalli idarelere pay verilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Maddenin 2 inci ve 3 üncü fıkralan ile özel tüketim vergisi hasılatından ilgili kurumlara pay dağıtılmasına ilişkin hüküm düzenlenmektedir.

Madde 18- Bu maddede, dolaylı vergilerin sadeleştirilmesi amacıyla özel tüketim vergisinin konusuna alınan mallarda uygulanan vergi, fon ve paylann dayanağı hükümler yürürlükten kaldırılmaktadır. Yürürlükten kalkan bu yükümlülükler şunlardır:

1. Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı,
2. Trafik Tescil Harcı,
3. Taşıt Alım Vergisi,
4. Ek Taşıt Alım Vergisi,
5. Ek Vergi,

6. Akaryakıt Tüketim Vergisi,

7. Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışında alınan Savunma Sanayi Destekleme Fonu,

8. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi,

9. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan Eğitime Katkı Payı,

10. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan ÖzelİşlemVergisi,

11. Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan Mera Payı,

12. Çevre Kirliliğini Önleme Fonu,

13. Toplu Konut Fonu,

14. Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışında alınan Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu Payı,

15. Şehit, Malul Dul ve Yetimleri Payı,

16. Federasyonlar Fonu.

Geçici Madde 1- Bu madde, özel tüketim vergisinin konusuna giren teslim, ilk iktisap veya ithali de vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihinde hangi hükümlerin uygulanacağını belirleyen geçiş hükmüdür. Buna göre, bu Kanun yürürlüğe girmeden önce teslim, ilk iktisap veya ithal işlemi gerçekleşmişse, bu işlemlerin gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan hükümler uygulanacaktır. Bu hükmün uygulanmasında vergi mükerrerliğine yol açmamak üzere gerekli düzenlemeleri yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Madde 19- Yürürlük maddesidir.

Madde 20- Yürütme maddesidir.

LİSTELER[627]

1 Sayılı Liste

OTY tutan *(Tl)*

Naftakg) **1.O0O.-**

Uçak Benzini (İt) **1.000.-**

Jet Yakm(lt) **1.000.-**

Gazyağı(lt) **74.000.-**

Fueloil(kg) **501.458.-**

-ağırlık itiban ile %1'i geçmeyenler **90.000.-**

-ağırhk itiban ile %\-%2 arasında olanlar **214.466.-**

- ağırlık itiban ile %2'yi geçenler **74.500.-**

Benzinli motor yağlan (kg) **000.-**

Petrol gazlan (kg) **50.000.-**

Doğalgaz (kg/metreküp) **5.000.-**

LPG(kg) **301.644.-**

Bütan (gaz halinde-kg) **01.644.-**

Benzol (kg) **736.000.-**

Solvent nafta (kg) **736.000.-**

VemİIkler (kg) **736.000.-**

*** 18.5.2002 tarihli habere göre (Radikal, s.17) süper ve kurşunlu benzine 779.100, kurşunsuz benzine 767.100, normal benzine 739.100, Motorine 516.378, fuel-oil'e 76.000, sanayi dışında kullanılan benzol, solvent gibi ürünlere779.100 TL özel tüketim vergisi uygulanacaktır.**

627 Radikal, 25.3.2002, s.13 ve 18.5.2002, s.!7.

2 Savılı Liste

	ÖTV tutarı (%)
Traktörler	1
Otobüs	1
Midibüs	5
Minibüs	9
Binek otomobiller (ambulans, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları ve itfaiye araçları hariç)	
- Silindir hacmi 1.600 cc'nin altında olanlar	27
- Silindir hacmi 1.600 - 2.000 cm3 arasında olanlar	46
- Silindir hacmi 2.000 cm'ü geçenler	50
Golf arabaları v.b. taşıtlar	
Motosikletler	
- Silindir hacmi 50 - 250 cm3 arasında olanlar	7
- Silindir hacmi 250 - 500 cm3 arasında olanlar	8
- Silindir hacmi 500 - 800 cm3 arasında olanlar	9
- Silindir hacmi 800 cm3'ü geçenler	10
Helikopterler, uçak ve diğer hava taşıtları	0.5
Yatlar, spor tekneleri, kanolar	8
Gemiler	6.7

3 Sayılı Liste

	ÖTV tutarı (%)
Kolalı gazozlar	25
Biralar	48-7
Taze ürüm şarabı	48.7
Köpüklü şarap, vermut, diğer alkollü içkiler	212
Tütün içeren purolar, sigaralar, tütün	49.5

4 Savılı Liste

ÖTV tutarı (%)

Havyar, parfüm, tuvalet suları, güzellik ve cilt bakım ürünleri, deodorantlar, post ve kürk, poşetlenerek satılan kitap, broşür, gazete, inci, elmas, kıymetli taşlar, klima cihazları, buzdolabı, su ısıtıcıları, bulaşık ve çamaşır makinaları, traş makinası, mikrofon ve hoperlörler, teyp, video, televizyon, video bant, disk, televizyon kameraları, cep alıcıları, revolverler ve tabancalar, diğer ateşli silahlar, kristal avizeler, eğlence merkezleri İçin oyun eşyası 6.7

V- Değerlendirmeler ve Müstakbel Problemler

1- Özel tüketim vergilerinin sayısının çokluğu bunlar açısından yapılmaya çalışılan harmonizasyon çalışmalarını zorlaştırmaktadır. Bu konuda Avrupa Birliği'nde hazırlanmış fakat kabul edilmemiş direktiflerin fazlalığı dikkat çekicidir.

2- Kişisel tüketimle ilgili sınırlamalar vardır. Örneğin 800 sigara, 60 litre şampanya da içinde olan 90 litre şarap gibi. Bu konuda ülkeler farklı uygulamalara başvurabilirler. Mesela Danimarka, Finlandiya ve İsveç 30.6.2002 tarihine kadar daha düşük oranlar uygulayabileceklerdir. Keza oranlar konusunda da çeşitli üye devletlere farklı oranlar uygulama imkanı getirilmiştir.

3- Direktiflerde vergiyi doğuran olay olarak üretimden bahsedilmeşine rağmen bunun bir tanımı mevcut değildir ve karar üye devletlere bırakılmıştır[628]. Bu da uyum çalışmaları açısından işleri zorlaştırmaktadır.

4- BİR başka problem bu vergiyi kimin ödeyeceği hususunun açık olmamasıdır. Her üye devlet bu konuda kendi prosedürlerini uygulayacaktır[629] .

5- Avrupa Birliği'ne üye olan ve olmayan ülkeler arasında özel tüketim vergilerinin uygulanması açısından farklı görüşler vardır. Üye ülkeler üye olmayan ülkelerle aralarındaki başta sigaralarda görülen farklılıklar sebebiyle uyumlaştırmanın bir an önce olmasını istemelerine rağmen üye olmayan ülkeler fiyatların yükselmesi ve bu sebeple üyelik karşıtı görüşlerin kuvvetlenmesinden çekindikleri için bu konuya çok sıcak bakmamaktadırlar[630].

6- Avrupa Komisyonu'nun 13.11.2001 tarihinde yayınlanan *Türkiye Raporu'nda*[bi]\

628 Ben Terra-Peter Wattel, European Tax Law, Kluwer, The Hague-1997, s.213.
629 lbid.,s.214.
630 Başbakanlık, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Bülteni, 2001.
63 I 2001 Regular Report on Turkey's Progress Tmvards Accession, Brussels, 13.11.2001, SEC(2001) 1756.

vergilerle ilgili olarak Türkiye'nin özellikle özel tüketim vergileri alamnda gelişmeler gösterdiği belirtilmiş, bununla birlikte bu çabaların arttırılması gerektiği vurgulanarak verginin yapısı, zorunlu istisnalar ve tütün ve alkol ürünlerindeki oranlar konusunda çalışmalar gerektiği belirtilmektedir.

7- Oranlardaki farklılıklar vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi olumsuz etkilemektedir. Bu açıdan bir başka problem ise elde edilen bilgilerin bilgisayar ortamında kullanılabilme sidir[632]. Özel tüketim vergisine tabi mallar için gereken belgelerin standart sorunu sadece vergi kaybına değil aynı zamanda ticaretin daha ağır gerçekleşmesi dolayısıyla zaman ve işgücü kaybına da yol açmaktadır.

8- Avrupa Birliği'nde yoğunlaşan çalışmalardan bir tanesi de alternatif yakıtlar üzerindedir. Bu konudaki çalışmalarla hedeflenen 2020'lerde karayolu taşımacılığında kullanılan dizel ve motorinin %20'sinin alternatif yakıtlarla değiştirilmesidir. Bu nedenle alternatif yakıt olarak kısa dönemde halen de kullanılan bioyakıt, orta vadede doğal gaz ve uzun vadede hidrojen ve yakıt hücreleri önerilmektedir. Özellikle kısa ve orta vadede kullanılacak yakıt olarak tarımsal kaynaklardan oluşan ethanol gibi yakıtlar önem kazanmaktadır[633].

9- Hava taşımacılığında enerji ürünlerinin vergilendirilmesi de çevreye verilen hava kirliliği, asit yağmurları, iklim değişiklikleri ve ozon tabakası gibi bazı problemlerle yakından ilgilidir. Bu konuda hava taşımacılığı alanındaki kuruluşlarla ortak çalışmalar yapılması önerilmektedir[634].

10- Oranlardaki farklılıkların bir başka sonucu da sağlık alanındaki olumsuz sonuçlardır[635]. Bu konuda Avrupa Birliği'nde özellikle alkolizmin önemli bir problem olduğu ve çok çeşitli etkileri bulunduğu belirtilerek, oranlardaki yükselişin yüksek seviyedeki alkol tüketimini engelleyebileceği ifade edilmiştir[636]. Bu amaçla örneğin Finlandiya ve İsveç gibi ülkeler daha yüksek oranlara başvurmaktadırlar[637].

Alkolün yanında sigara da sonuçlan açısından sağlık ile çok yakından ilgilidir. Bu

632 COM (2001) 466.
633 COM (2001) 547.
634 COM (2000) I İ0 final.
635 Proposal for a directive, 14.3.2001, COM (2001) 133 final.2.
636 Çevre, Kamu Sağlığı ve Tüketicinin Korunması Komitesi'nin başkanının Ekonomik ve Parasal İlişkiler ve Endüstriyel Politika Komitesi başkanı Kari von Wogau'ya Brüksel'de yazdığı 24.1.1996 tarihli mektup.
637 The Swedish National Tax Board. May-2001, RSV 510, edition 5.

konuda Türkiye'de yapılan araştırmalarda sigara ve alkolle tanışma yaşının 11 olduğu ifade edilmektedir.

Bu sebeplerle vergi ile ilgili problemler ile Roma Antlaşması'nda yer alan insan sağlığının korunması konusunun birlikte düşünülmesinde fayda bulunmaktadır. Bununla birlikte bu konuyla yeterince ilgilenildiğini söylemek mümkün değildir.

11- Avrupa Birliği'nde uygulanan dolayb vergilerle ilgili düzenlemeler ve vergi uyumu çerçevesindeki kurallar aykırı olmamak üzere özel tüketim vergilerine tabi temel kategorilerdeki ürünlere farklı vergiler uygulanabilecektir. Bu açıdan özellikle ayrımcılıkla ilgili hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira değişik seviyelerdeki vergiler rekabeti etkilemekte, bu da ticari faaliyetlerde farklı mevzuatların yakından izlenmesini gerektirmektedir. Katma Değer Vergisi de bu açıdan birlikte değerlendirilmeli, rekabete etkileri gözönünde bulundurulmalıdır.

12- Bütün bu problemler mevcut düzenlemelere ve alınan kararlara rağmen ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle teorik olarak kanun tasarısından ziyade uygulamayı görmek ve problemleri tespit etmek gerekir. Şu anda Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde karşılaşılan ve belirtilen problemler çerçevesinde çözüm üretmek amacı ile ülkeler ve kamu kurumları arasında işbirliği imkanları araştırılmalıdır.

13. Daha evvel açıklanan tütün ve içki konularında kaçakçılık sebebi ile Birleşik Krallık'da sözkonusu problemler ve bu sebeple hazinede oluşan zararlar konusu Türkiye açısından da sorun yaratacaktır. Bu konuda Avrupa Birliği, Brooklyn Federal Mahkemesi'nde açılan davada sunduğu belgelerde sigara kaçakçılığı sebebi ile oluşan vergi kaçakçılığının çok büyük boyutlara ulaştığını ve bu kaçakçılığın Türkiye üzerinden yapıldığını ileri sürmektedir[639]. Bu durumun 1990'h yılların başından beri sürdüğü ve Avrupa Birliği ekonomisine yıllık zararının bir milyar dolar olduğu ve 1996 yılından beri 2.5 milyar paket sigaranın bu trafikte bulunduğu belirtilmektedir[640]. Buna göre trafik Puerto Rico, Valencia, Limasol ve buradaki bazı değişikliklerden sonra Mersin ve Lübnan arasında gerçekleşmekte, Mersin'den ise Habur sınır kapısı ve Irak güzergahı izlenmektedir.

Bu konuda mutlaka önlemler alınması ve vergi idaresi ile diğer devlet birimleri ve özellikle gümrük idareleri arasında sıkı işbirliği yapılması gerekmektedir.

638 Yeniden Sağlık ve Eğitim Vakfı'nın 'Sigara, Alkol, Madde Yaygınlığı Araştırması-2001', Radikal, 20.3.2002, s. 1 ve 5.
639 Radikal, 2.3.2002, s.5.
640 Radikal, 27.3.2002, s.19.

14. Özel tüketim vergisinin gelmesi ile nelerin yürürlükten kalkacağı konusu uzun süre belli olmaması sebebiyle bu konuda yapılan çeşitli açıklamalarda toplam 14 kalemlik bir kapsamdan[641], bir diğerinde 15 fondan[642], bir başkasında 16 rakamından sözedilmektedir[643]. Şu anda mevcut olan tasarıya göre 16 çeşit yükümlülük yürürlükten kalkacaktır[644]. Görüldüğü üzere kapsam konusundaki tartışmalar da başvurulacak kaynak sıkıntısından kaynaklanmakta, bu vergi ile ilgili çalışmaların diğer vergilerle ilgili çalışmalarda olduğu gibi kamuoyu ile ve özellikle akademik seviyede yeterince paylaşılarak tartışılmadığım göstermektedir.

Kamuoyunda gerektiği gibi tartışılmayan, bu ortamın yaratılması için çaba gösterilmeyen özel tüketim vergilerinin ne zaman kanunlaşacağı uzun süre belli olmamış, Bakanlar Kuruluna geleceği ve nihayet geldiği söylenen[645], daima hazırlıkların son aşamada olduğu iddia edilen[646] Kanun tasarısı nihayet Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gelmiş[647], fakat henüz kanunlaşmamıştır.

Tasanda yürürlük tarihinin boş bırakıldığı, Temmuz ayında veya 2003 yılının başında yürürlüğe gireceği tahminleri kamuoyunda yer almıştır[648]. Maliye Bakanı, özel tüketim vergisinin Mayıs ayında kanunlaşacağını, tasan ile ilgili sorun olmadığını belirtmiştir[649]. Tasanda geçici 2. maddenin Kanun'un yayımı tarihinde, diğer hükümlerin 1 Temmuz'dan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir[650] . Tasarıya karşı görüşler olduğu yayın organlarınca ifade edilmektedir[651]. Kesin olan ise bu verginin sorunsuz bir vergi olmayacağıdır.

15. Kolalı içeceklerin de kapsama dahil edilmiş olması sebebiyle, ileride aynmcılık açısından Avrupa Topluluğu ile aramızda sıkıntılar olacaktır. Bu konuda Maliye Bakanı, Avrupa Birliği'ne göre yüksek olan %15'lik oranın %10'a çekileceğini belirtmesine rağmen[652], tasarının son halinde bu oran %25 olarak yer almıştır[653].

641 Radikal, 20.2.2002, s.13.
642 Hürriyet, 7.4.2002, s.9.
643 Radikal, 16.3.2002, s.13; Milliyet, 9.4.2002, s.9.
644 Madde 18.
645 Milliyet, 9.4.2002, s.9.
646 Hürriyet, 7.4.2002, s.9.
647 Milliyet, 18.5.2002, s. 11.
648 Milliyet, 9.4.2002, s.9; Radikal, 9.4.2002, s.13.
649 Radikal, 26.4.2002, s.13.
650 Madde 19.
651 http://www.ntvmsnbc.com/news, 24.4.2002.
652 Radikal, 10.4.2002, s.13.
653 Radikal, 18.5.2002, s.17.

16. Vergi miktarının çok büyük oranlarda artınlabilme yetkisinin bulunması ciddi sorunlar doğuracaktır. Tasanda bazı hallerde 4 ve 5 katına kadar vergiyi artırabilme yetkisinin tanınmaktadır[654]. Bu konunun Türkiye'de mevcut sistem çerçevesinde ve vergi hukuku ilkeleri ışığında değerlendirilmesi gerekmektedir.

17. Mükellef sayısının otomobil dışında 1500 civannda olması beklenmekte ve bunun kayıtdışılığm önlenmesine yardımcı olacağı belirtilmektedir .[655] Kayıtdışı problemi mükellef sayısının dışında idare ile yakından ilgili olup, vergilere bakış açısının ciddi olarak değiştirilmesini gerektirmektedir. Bu konuda son olarak IMF'ye verilen ve onaylanan niyet mektubunda verilen sekiz yeni sözde, denetim konusunda atılacak adımlardan bahsedilmektedir. Normal olarak etkin bir vergi idaresinin doğal yapısında olması gereken hususlar artık niyet mektuplannda yer alan vaatler içerinde yer almaktadır.

18. Buzdolabı, çamaşır makinası gibi ürünler Özel tüketim vergisi kapsamında katma değer vergisi ile birlikte %26 gibi bir vergiye tabi olmaya devam edecektir. Neden? Bu belirtilen maddeler yanında listedeki diğer mallann da incelenmesi ile aslında özel tüketime konu olması gereken mallann genel tüketim konusu olan mallardan oluştuğu görülecektir. Bu hali ile özel tüketim vergisi, genel tüketim vergisine dönüşmektedir. Bu hususun devlet raporlannda dahi yer almış olmasına rağmen tasarıda ihmal edilmesi ilgi çekicidir[656].

Kanun Tasansı'nın genel gerekçesinde tüketicilerin harcama kalıplanna etkisinin önemi belirtilmektedir. Bu durumun listelerin düzenlenmesindeki belirlemelere etkisi ne şekilde olmaktadır? Aynca genel gerekçedeki az sayıdaki mal grubu ifadesi ile özellikle IV numaralı liste nasıl bağdaşabilmektedir? Özel Tüketim Vergisi'ndeki kapsam farklılıklarının ileride Avrupa Topluluğu ile aramızda vergi problemlerine yol açacaktır. Bu konuda Maliye Bakam sadeleştirme ve Avrupa Birliği'ne uyumun esas olduğunu belirtmesine[657] rağmen bu uyum görünmemektedir.

19- Genel gerekçede belirtilen az sayıda mal grubu ile sağlanan basitleştirme ve bu sebeple mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlanm sağlamak, yapılan düzenlemeler çerçevesinde gerçekleşecek bir hedef olarak gözükmemektedir. Aynca Tasan hazırlanırken dikkate alındığı söylenen Avrupa Birliği Özel Tüketim vergisi sisteminin temel kural ve ilkelerini bu tasarıda bulmak oldukça zor görünmektedir.

654 Madde 12.
655 Radikal, 10.4.2002, s.13.
656 Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara-2001, s.25.
657 http://www.ntvmsnbc.com/news, 9.4.2002.

VI- Sonuç

Özel tüketim vergileri yapılan itiban ile en çok talep edilen mallar üzerine konduğu için daima mükelleflerin tepkisini çekmiş, bu mallann bir kısmının özellikle keyif verici ürünler olması tepkileri artırmıştır. Devletler ise vergi gelirlerini özel tüketim vergileri yoluyla rahatça artırabilmişler ve vergi kaynağını kolayca bulabilmişlerdir. Tarihte bu vergilerle ilgili olarak karşılaşılan problemler günümüz dünyasında da farklı boyutlarda devam etmektedir. Değişmeyen insan davranışlan, dolayısıyla mükelleflerin tepkileridir.Bu nedenle yeni getirilen vergilerde diğer ülke ve kurumlann tecrübeleri ve problemlerinden faydalanmak gerekmektedir. Özellikle Avrupa Birliği hedefimiz sebebiyle uygulamanın önemi çok büyüktür ve birçok ülke bu sebeple önemli cezalara muhatap olmaktadırlar. Gerekli düzenlemeleri ileride değil şimdiden ve bir sistem içerisinde yapmamız ve gelir öncelikli değil uyum öncelikli bir kanun çıkarmamız doğru olacaktır. Bu kanunu çıkarırken sadece vergi boyutunun değil başta sağlık ve çevre olmak üzere diğer alanlardaki etkilerinin de gözönünde bulundurulması ve ilgili kurumlarla işbirliği yapılması gerekmektedir. Mevcut durumu itibanyla Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasansı vergi hukuku ilkeleri ve Avrupa Birliği normlan çerçevesinde yeterli değildir. 18.5.2002

25 MAYIS 2002 ÜÇÜNCÜ GÜN

PANEL

"Dünya İktisadi Süreçleri Karşısında Maliye Eğitiminin Gelişimi"

Prof.Dr.Özhan Uluatam
Emekli Öğretim Üyesi
Oturum Başkam ve Panelist

Panelistler

Prof.Dr.Engin Ataç
Anadolu Üniversitesi Rektörü

Prof.Dr.Ömer Faruk Batırel
M.Ü. İİBF Maliye Bölümü Başkanı

Prof.Dr. Burhan Şenatalar
Bilgi Üniversitesi İİBF

Prof.Dr.Tülay Arın
İ.Ü.İktisat Fakültesi

TARTIŞMALAR

Panel Başkanı

Prof. Dr. Özhan Uluatam
Emekli Öğretim Üyesi

Maliyede Türk Maliyesinde neler olup bitiyora değindikten sonra bugün gene herhalde bu perspektif içerisinde maliye eğitiminde neler olup bitiyor, nereye gidecek bunu incelemeye çalışacağız. Doğrusunu isterseniz bir kişisel gözlemimi yada intibaını anlatmak istiyorum küçücük kısaca: şimdi ben mesleğe başladığım sıralarda çok çokta oldu sanırdımki yıllar içinde bildiklerim daha bir kesinleşecek, gerçekleri bulacağım. Halbuki zaman geçince çok gerçeklere ulaşamadım, daha da şüphelendiğimi daha da kafamda sorular canlandığım hissediyorum. Bunların bir tanesi mesela Avrupa Birliği ile ilgili; ben 1963lerde üniversitede asistanlık filan olduğum sırada Ankara Antlaşması imzalanmıştı ve o zamandan bu zamana aşağı yukarı hep Türkiye nin Avrupa Birliği ne kolay kolay giremeyeceğini düşündüm, aşağı yukarı emindim. Kırk yıla yakın bir süredirde çok fazla aldanmadım doğrusunu isterseniz. Otuz dokuz yıl oldu fakat dünkü konuşmaları dünkü ve önceki günkü konuşmaları dinlediğimizde doğrusu biraz şüphelendim. Biz bu kadar gayret ediyoruz, ödevlerimize çalışıyoruz, Avrupa Birliği hakkında bu kadar şeyde öğrendik, eee Avrupalılar bizi kabul etmezlerse ayıp edecekler, böyle bir nezaketsizliği de yapmayabilirler. Bu yüzden belki Avrupa Birliği ye girebiliriz diye düşünüyorum. Eskisi kadar emin değilim doğrusu giremiyeceğimizden görünür bir gelecekten girmeyeceğimize emin değilim. İkinci bir husus tam bugünkü konuyla ilgili;ben deniz iktisattan maliyeye doğru sonra yavaş yavaş vergi hukukuna doğru kaymış birisiyim. Maliyenin ve genel olarak iktisadın nerede olduğuyla ilişkili şüphelerim azalmadı .Tam tersine daha da arttı. Bugünkü tartışmalar sanıyorumki bana yol gösterecek, benim yolumun sonlarına yakın bir yerde, daha aydınlatıcı olacak sanıyorum. Bu açıdan da gerçekten çok belki herkesten çok ilgiyle dinleyeceğim. Efendim., dört değerli konuşmacıdan ilk sözü Burhan Şenatalar Hocaya vereceğim. Buyurun efendim....

Prof.Dr. Burhan Şenatalar
Bilgi Üniversitesi
İİBF

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Değerli dinleyiciler, sevgili meslekdaşlarım, sözlerime başlarken hepinizi saygıyla selamlıyorum. Bu toplantıların yirmi yıla yakın bir geçmişi içinde aramızdan ayrılmış olan özellikle sevgili Nadaroğlu, sevgili Şanver ve sevgili Tezer'i şükranla anıyorum, rahmetle anıyorum. Aynı şekilde bugün bura-

da maliye öğretimini konuşacağımız için emekli olmuş bütün hocalarımızı saygı ve şükranla anıyorum, kendilerine uzun ömürler diliyorum ve özellikle tabi buarada Türkiye de maliye öğretimine çok büyük katkısı olmuş Fhirst Northmith'ı ve muhtemelen ikinci derede katkısı olmuş Jack Wiseman'ı da rahmetle, şükranla anıyorum. Benim sunuşumun kapsamı Avrupa'da yüksek öğretim sistemlerinin geçirdiği evrim. Yani maliye öğretimini tartışmak üzere çok genel bir yerden başlıyorum; yüksek öğretim sistemleri nereye doğru gidiyor onu irdelemek istiyorum, maliyeyle İlgili problemde onun içinde bir yere oturacaktır ve benden sonraki konuşmacı arkadaşlarım biraz daha spesifik alanlara girdikleri zaman gerekli derinüğide kazanacaktır diye düşünüyorum. Şimdi yüksek öğretimdeki değişmeler veya trendler demek belki daha doğru; bunu dört noktada özetlemeye çalışacağım: bunlardan birinci Uluslararasılaşma; özellikle Avrupa'dan sözediyorum. Avrupa Yüksek Öğretim Sistemlerindeki birinci dikkat çekici nokta Uluslararasılaşma. Bu Uluslararsılaşmanın çok çeşitli boyutları var; bir tanesi ortak programların uluslararası programların artışı yani bir programın bir ayağı İtalya'da ise bir ayağı İngiltere'de bir ayağı Hollanda'da bu şekilde ortak uluslararası programların artışı. İkincisi yabancı ülkede sömetir geçirme veya yabancı ülkede yıl geçirme , öğrenci değişimi;bunun yaygınlaşması giderek artacağına kesin gözüyle bakabiliriz. Aynı şekilde öğretim elemanı mobilitesinin çok yüksekmiş olması; hem değişim bazında hemde istihdam bazında yani artık birçok uluslararası dergi veya gazetede bir AlmanÜnıversitesinin ingilizce bir eleman ilanını görmemiz çok mümkün ve bu uluslararası bir rekabet demektir ve GAT Antlaşması çerçevesinde de tartışılan noktalardan biridir. Hizmetlerin akışının serbestleşmesi çerçevesinde mesela İngiltere'de yüksek öğretim elemanlarının ilgisini çekmeye başladı ,bu konu; uluslararası rekabete açılan bir alan oluyor mesleğimiz. Şube açma çok yaygınlaşıyor; bir üniversitenin dünyanın herhangi bir yerinde şube açması yaygınlaşıyor veya franchising dediğimiz başka birilerine İsim hakkını vermesi ve zaman zaman gözetim ve denetimle bu faaliyetin yürütülmesinin sağlanması. Uluslararsılaşmanın belki en önemli boyutu İngilizcenin yaygınlaşması ve giderek egemen olması. Bu tartışma muhtemelen burada da yapılacaktır; Türkiye de bilgi eksikliğinden dolayı bazı kişiler ingilizce eğitim yapılmasını sadece eski kolonilere özgü birşey zannediyorlar fakat şu kadarını söyleyeyim Almanya'da şu anda altmışın üzerinde yüksek lisans programı ingilizce ve almanca veya sadece ingilizce yürütülüyor. İngilizce'nin yaygınlaşması bir egemenlik veya hegemonya düzeyine yaklaşmakta. Uluslararasılaşmadan sonra değinmek istediğim ikinci trend Avrupa Yüksek Öğretim alanının oluşmaya başlamış olması, Avrupa Yüksek Öğretim alanı çok kullanılan bir kavram ve bu haliyle bir harmanizasyon uyumlaştırma gündeme getiriyor. Bu uyumlaştırma tekdüzeleştirme değil, çok ilginç bir biçimde çeşitlenmeyle birlikte gerçekleşiyor. Yani standartların belirlenme-

si, temel kuralların belirlenmesi fakat onların üzerinde bir yelpaze gibi bir, belki bir yelpazeden de fazla açılma. Anglosakson modeline doğru bir gidiş var; özellikle bunu Almanya örneğinden örnekleyebilirim. Almanya geçmişte kendine özgü bir modelle gelmişti fakat son on yılda bachelor - master - doktoraya doğru bir dönüş var. İngiltere zaten böyleydi. Bu harmonizasyonun çok önemli bir noktası, kredi transfer sistemi; Avrupa kredi transfer sistemi artık bir ülkede başlayan bir eğitimin ikinci, hatta üçüncü bir ülkede devam etmesine olanak verecek. Çeşitlilik artıyor demiştim; çeşitliliğin artttığı iki alandan söz edebilirim; bir tanesi programlarda çeşitlilik artıyor. Çok multi-disipliner programların ortaya çıktığını görüyoruz bu aynı zamanda yönetim modellerinde çeşitlilik artıyor. Mesela Hamburg'da bir teknoloji enstitüsü Amerikalılarla birlikte kurulmuş ve paralı veya Bremen Belediyesi ikiyüzmilyon markın üzerinde Bremen'de bir uluslararası bir Bremen Üniversitesi açılmasına için para yatırdı. Uluslararası bir üniversite ve paralı veya Alman Yüksek Öğretim Yasasında yakın zamana kadar üniversiteler kamu tüzel kişisidir diye bir madde vardı, kaldırıldı. Üniversitelerin hukuksal formu esnek olmalıdır düşüncesiyle.

Üçüncü değinmek istediğim nokta trendlerden kalite ölçme ve değerlendirmenin ön plana geçmiş olması. Bu gerçekten çok önemli kalite ölçme - değerlendirme biraz sonra üzerinde daha ayrıntılı durmaya çalışacağım belki de trendlerin en önemlisi. Kalite ölçme-değerlendirmenin saydamlıkla ilgili bir tarafı var, hesap verebilmeyle ilgili bir tarafı var, otonomiyle bilgili bir tarafı var. Yani en sonuncusundan başlayayım; üniversitelerin özerkliği kamusal da olsa veya özel de olsa şüphesiz topluma bir hesap verme sorumluluğunuda içeriyor. Hesap vermenin anlamlı olabilmesi için performans kriterlerine dayanması lazım. Performans kriterlerine dayanması demek aynı zamanda saydamlık içermesi demek. Performans kriterleri sadece yapılan faaliyetin kalitesi açısından yardımcı olmuyor aynı zamanda fon tahsisinde, kaynak tahsisinde yeni formüllerin geliştirilmesine olanak sağlıyor. Ayani artık fonlar dağıtılırken tarihsel birtakım verilere bakmaktan ziyade outputla ilgili , performansla ilgili göstergelee bakılıyor. Dolayısıyla çok çeşitli alanlarda son yılllarda popülerleşen hesap verme, hesap sorma kavramı üniversiteler içinde birinci derecede önem kazanıyor. Kalite ölçme-değerlendirmeyle ilgili son nokta; üniversitelerin topluma, endüstriye veya iş yaşamına daha fazla açılmaları. İki şekilde açılıyorlar ;bir tanesi programlarını değiştirerek , ikincisi kendi yönetimlerine dışardan insanları değişik derecelerde katarak. Bunub belki en ileri örneği Fransa'dadır. Fransa'da rektör seçimene öğretim elemanları ve asistanlar, öğrenci temsilcileri dışında toplumun farklı kesimlerinden insanlar , temsilciler katılabilmektedir. Bir çok üniversite ise örneğin Alman modelinde danışma konseyi biçiminde en üst düzeyde danışma konseyleri biçiminde toplumun çeşitli kesimlerini üniversite yönetimine katmaktadırlar.

Şimdi öğretimin kalitesiyle ilgili ve araştırmanın kalitesiyle ilgili meselenin çok önem kazandığım söylemiştim, biraz daha açmak istiyorum, dördüncü nokta olarak. Programlarda uygulamaya dönüklük , pratiğe dönüklük artıyor. Bunun olumlu bulanabilecek tarafları var, olumsuz bulunabilecek tarafları var. Biraz evvel söylemiştim gerek devletle gerekendüstriyle işbirliği artıyor; öğreciyle ilgili seçme özgürlüğü ve seçme modüller çok daha ön plana geçiyor. Yani herkese aynı kalıp yerine herkesin gereksinimine göre , yeteneklerine göre çok farklı modüller oluşturma. Dolayısıyla rehberlik ve yönlendirme çok ön plana geçiyor ve aynı şekilde öğrencilerin bireysel yeteneklerini geliştirebilecek test çalışması, grup çalışması, Ödev hazırlama meseleleri, bizim alıştığımız sınıfta ders anlatmanın önüne geçiyor. Nihayet enformasyon teknolojilerinin yaygın biçimde kullanılması artık ayrılamaz bir parçası oluyor. Şimdi bu Avrupa Yüksek Öğretim alanı üstünde biraz daha durup sonra kalite meselesine geçeceğim. Bugün 25 Mayıs, tam dört yıl önce 1998'de dört büyük Avrupa ülkesinin milli eğitim bakanları veya eğitim bakanları daha doğrusu, Sorboun Deklerasyonu diye bir deklerasyon yayınladılar. Bu Sorboun Deklerasyonu Avrupa Yüksek Öğretim Sistemlerinin harmanizasyonu başlığını taşıyordu; Fransajtalyajngiltere, Almanya bakanları burada imza sahipleri. Programların çeşitlendirilmesi önemli konulardan biriydi. Diğer önemli konular; iş birliğinin derinleştirilmesi, mobilitenin yükseltilmesi, sömestir ve kredi sistemlerinin yaygınlaştırılması, gerek lisans gerek lisans üstü düzeylerde öğrencilerin en az bir sömestiri bir başka ülde de geçirmeleri ve derecelerin yapısının ilerleyen bir Ölçüde harmanizasyonu ve bir Avrupa Yüksek Öğretim alanının yaratılması. 1998 den yaklaşık bir yıl sonra 19 Haziran 1999'da bu sefer otuzbir ülkenin eğitim bakanları, bu sefer Bolonya Deklarasyonunu imzaladılar. Burada maalesef Türkiye yok idi; bütün Avrupa ülkeleri hemen hemen vardı, Baltık ülkeleri Doğu Avrupa ülkeleri dahil olmak üzere, Bulgaristan, Romanya dahil olmak üzere. Burada da Avrupa Yüksek Öğretim Sisteminin uluslararası rekabet gücünü arttırmak, Avrpa Yüksek Öğretim alanının dünya çapında çekiciliğini arttırmak, kolaylıkla anlaşılabilir, karşılaştınlabilir dereceler sistemini oturtmak yani lisans ve yüksel lisans olarak. Avrupa kredi transfer sistemini oluşturmak, öğrenciler için mobiliteyi yükseltmek, öğretim elemanları ve idari personel için mobiliteyi yükseltmek, yüksek öğretim programlarında Avrupa boyutunu derinleştirmek. Şimdi kalite konusuna geçmek istiyorum çünkü bu bana çok önemli gözüküyor, bizim mailye tartılarımız açısından de bir anlam taşıdığı kanaatindeyim. Kalite konusuyla ilgili üç ülkeden örnek vereceğim, bunlar Almanya, İngiltere ve Hollande olacak. Kalite konusu yaklaşık son an beş yılın bir gelişmesidir diyebiliriz. Almanya'da şu anda bir ulusal düzeyde kalite ölçme kuruluşu ve sistemi olmamakla birlikte ilginç bir şekilde bize örnek olabilir örneğin ;bazı bölgesel iş birliklerinin üniversiteler kendi insiyatiferiyle başlatmışlar. Bunlardan bir tabnesi

Kuzey Üniversiteler Birliği, Bremen,Hamburg,Kİle, Ortenburg, Rostung. Bu üniversiteler kendileri bir değerlendirme sistemi ve değerlendirme iş birliği kurmuşlar. Burada biraz sonra diğer programlarda da hep aynı çzelliği göreceğiz; bir iç değerlendirme bir dış değerlendirme var. Bir bölüm kendisini değerlendiriyor, birde dışardan uzmanlar bölümü değerlendiriyor. Benzer şekilde yine Almanya'da malum olduğu üzere federal bir yapı var, dolayısıyla yüksek öğretim kanun düzeyinde mekezde düzenleniyor fakat daha ayrıntılı noktalar eyalet yasalarıyla düzenleniyor. Dolayısıyla Aşağı S aksonya Eyaleti öncülük yapmış merkezi değerlendirme ajansını kurmuş durumda. Sadece o eyaletle ilgili değerlendirmelri yapar, arkasından en büyük eyalettiryirmi milyon nufüsu vardır, Kuzey Renvasvage aynı şekilde bir merkez kurmuş durumda ve bunun dışında çok enteresan bir şey; Bertanman Vakfı ki özel Bertanman servetinden ortaya çıkmış bir vakıftır; Almanya'nın rektörler konferansıyla ortaklaşa bir Yüksek Öğretim Geliştirme Merkezi kurmuş durumda. Burası sadece ve sadece yüksek öğterimin geliştirilmesi üzerine çalışan bir araştırma merkezi, vakfa bağlı bir araştırma merkezi. Hollanda bu konuda öncülük eden ülke; Hollanda'da üniversiteler kendi aralarında yine kendi insiyatifleriyle bir birlik kurmuşlar 1998'de. Hollanda Üniversiteler Birliği 1988de başlamışlar değerlendirmeye, program ve bölüm değerlendirmeye 88-93 arasındaki beş yıllık sürede üçyüzaltmıştan fazla programı değerlendirmişler. Ondan sonra 1993 ten 1999 a kadar ikinci tur değerlendirmeyi yapmışlar, 2000 de de üçüncü tura başlamışlar. Burada şu anda belki zaman sının bakımından neler atlayayım, İngiltere'ye geleyim. Şimdi İngiltere'de kalite veya evet Kalite Güvence Ajansı diye çevirebileceğimiz bir kuruluş var; bu kuruluş 1997 de kuruldu fakat kalite değerlendirme ondan çok daha önce başlamıştı. Başlı başına bağımsız bir kuruluş olan bu Kalite Güvence Ajansı araştırmayı ve eğitimi ayn ayn değerelehdiriyor, program bazında ve bölüm bazında konulara bakıyor ve esas olarak bölümlere not veriyor. Şimdi özellikle öğretimin değerlendirilmesiyle ilgili Fevzi rica edebilirimiyim? Altı noktada bölümlere not veriyorlar. Bu altı nokta ayn ayn değerleniriliyor; birincisi müfredat tasarımı, içerik ve organizasyon bakımından bir puanlama, ikincisi öğretme, öğrenme ve ölçme bakımından bir değerlendirme, üçüncüsü öğrencinin ilerlemesi, başarısı bakımından bir değerlendirme, dördüncüsü öğrenciye rehberlik ve desteğin ne kadar etkili olduğu bakımından, beşincisi öğrenme kaynaklan yani bilgisayar teknolojileri, kütüphaneler, laboratuarlar, altıncısı kalite yönetimi ve geliştirme konusu. Bunlann herbirini değerlendirebilmek için sınıfta, derslerde, seminerlerde doğrudan değerlendirmeler, iç değerlendirme ve dış değerlendirme biraz evvel söylemiştim yani bölüm kendi kendini değerlendiriyor, uzmanlar dışandan gelip bölümü değerlendiriyor. Dışardan gelen uzmanlar üç günlük bir süre içinde sınıfa,laboratuara her yere giriyorlar, çıkıyorlar, öğrencilerle, mezunlarla görüşüyorlar, programlan inceliyorlar vesaire. Bunun-

la ilgili olarak bu sistemle, altı konuda maximum dört puanlık bir değerlendirme var; bir sonraki araştırmanın değerlendirilmesiyle ilgili bir saydam var. Araştırmanın değerlendirilmesinde şöyle bir yöntem uygulanıyor, deniyorki; bölüm mensupları en iyi dört yayınlarım versinler, en iyi dört yayanlarını veriyorlar bölüm mensupları, dolayısıyla bütün bu yayınlar kümesinden ortaya çıkacak bir derecelendirme var; yıldızlı beş, beş, dört,üç, iki ,bir diye. Yıldızlı beş, yayınların çok büyük bir bölümü uluslararası birinci sınıf bir yayındır anlamına geliyor, yıldızh beş. Beş yayınların önemli bir bölümü uluslararasıdır, bir bölümü ulusal düzeyde mükemmeldir, dolayısıyla aşağıya doğru gidiyor. Aynı zamanda şöyle bir olanak var; alttaki yüzdelerin anlamını açıklayayım; bölümler bütün elemanlarının yayınlarını vermek zorunda değil, istedikleri kadar elemanın yayınım verebilirler ve dolayısıyla yapılan değerlendirmenin bir de aşağıda gördüğümüz harflerle betimlenmesi gerekiyor yani eğer siz bölümünüzün tüm elemanlarının yayınım vermişseniz, A grubunda bir değerelendirme almış oluyorsunuz veya bölümünüzün 2/3 üçte ikilisinin yani yüzde altmış altısının yayımnı vermişseniz C grubunda bir değerlendirme alıyorsunuz. Şimdi bununla ilgili bir sonrakini koyabilirmisin? Lütfen.... İktisat konusunda , iktisat konusunda çok güzel gözükmüyor, üzgünüm ama ben söyleyeyim; iktisat konusunda London School Of Economics, University College London, VVarich yıldızlı beş, Cambridge, Lestriss, Nottingam, Oxford, Southhemptan, York beş , Birmingam, Manchester, Nevvcastle dört, Ebirdain, Kilels üç A ve üç B . şimdi demekki böyle bir değerlendirme yapılabiliyor. Bir sonrakini koyalım ; bir üniversite mesela, iktisatta çok basan ise başka bir alanda da tabiiki başanlı olacağı garanti değil. Sosyolojiyi görüyoruz burada; Asseks yıldızlı beş almış, Ebirdain, Burrinell,York beş almışlar, Glassgovv. Saxes dört almışlar. Sosyal politika ve yönetime baktığınız zaman bu sefer Kent yıldızlı beş almış, Alleys üç B almış, çok düşük bir puan. Bu değerlendirmeler yaygın biçimde yapılmakta, ciddiye alınmakta ve aynı zamanda özellikle Times Gazetesinde, Times Higher Education Supplement diye her hafta çıkan bir yayını vardır; orada derecelendirme ortaya çıkmakta. Bunun bir iki hafta önce 2001 derece sonuçlan açıklandı; bir sonraki lütfen Fevzi.. 2001 sonuçlanm belki bazı arkadaşlarımızın ilgisini çeker diye veriyorum; burada öğretimin değerlendirilmesinde 2001 bu puanlar, Times ve ona bağlı danışmanlık şirketinin yaptığı; birinci sırada Cambridge, ikinci sırada York dört, Oxford, LAC onuncu sırada mesela aşağıya doğru yüzonikinci sıraya kadar gidiyor. Bir sonrakinde de araştırmanın değerlendirilmesi tablosu var; araştırmanın değerlendirilmesi tablosunda da Cambridge; Oxford başta geliyor, LAC dördüncü sırada, York sekizinci, Manchester onuncu sırada. Burada program değerlendirmeleri değil, bütün üniversiteyle ilgili ağırlıklı ortalama kullanılmış durumda. Teşekkür ederim.. tamam... şimdi son üç dakikamı şöyle değerlendirmek istiyorum.

Yüksek öğretimde bundan sonra Avrupa referanssız düşünme şansı kalmadı. Avrupa referanslı düşünmek zorundayız. Dolayısıyla herşeyi Avrupa standartında düşünmek zorundayız. Bu söylendiği kadar kolay değil; onun şüphesiz bilincindeyim ama buradan yola çıkmak kaçınılmaz diye düşünüyorum. Şimdi iktisat, maliye ve benzeri ilişkiler ile ilgili söyleyeceğim birkaç cümle var. Türkiye'de program ev bölüm gereksiz biçimde örtüşmüş gözüküyor. Başka hiçbir ülkede böyle bir uygulama yok. Özellikle bizim devlet üniversitelerimiz de program ve bölüm örtüşmüş durumda. Çok uzun bir listem vardı Türkiye 'de hangi iktisat programlan vardı diye çeşitlenmenin vakıf üniversitelerinde daha fazla olduğunu görüyoruz. Onlar daha sonra kurulduğu için YÖK onlara daha esnek davranmış ama Devlet Üniversitelerindeki bölümler daha erken oluştuğu için orada bölümlerle programlar çoğu kez, istisnalar belki vardır, çoğu kez bire bir örtüşüyor. Şimdi bölüm ve program dünyanın hiçbir yerinde örtüşmüyor. Size bir iki örnek vermek istiyorum. Bu değerlendirme raporlan, biraz evvel değinmiş olduğum dğerlendirme raporlan yayınlanıyor. York Üniversitesi'nin Ekonomi Bölümü raporu ki listelerden gördüğünüz çok başanh, Ekonomi Bölümünün verdiği lisans programlan, lisans dereceleri, iktisat, iktisat ve finans, iktisat ve sosyal tarih, iktisat ve iktisat tarihi, iktisat ve ekonometri, iktisat ve felsefe, iktisat ve politika, politika felsefe ve iktisat, ekonomi ve sosyoloji, politika ve iktisat tarihi, sosyoloji ve iktisat tarihi, ekonomi ve eğitim, tarih ve iktisat, iktisat tarihi ve eğitim, matematik ve iktisat, bunların hepsi lisans diplomosı veren programlar. Bunlarla ilgili bir tane ekonomi departmanı var. Devam ediyorum sertifika programlan; iktisat, ekonometri ve iktisat, ekonometri ve finans, sağlık ekonomisi, sertifikadan geçtim, diploma veren programlar veya master veren programlar; iktisat, ekonometri ve iktisat, iktisat ve sosyal politika analizi, finans ve ekonmometri, sağlık ekonomisi, kamu ekonomisi, proje analizi ve yatırım. Bakın kamu ekonomisi bir tane master programı. Şimdi başka bir yere bakalım Manchester Ekonomi Bölümü, çok daha az program veriyor. Lisans olarak iktisat ve sosyal çalışmalar, iktisat bilimi, lisans üstü düzeyde diploma veriyor, iktisat, kalkınma iktisadı, Türkiye'de olmayan bir şey, tanm ve çevre ekonomisi, master programlanm saymaktayım, kalkınma ekonomisi, iktisat, iktisat ve ekonometri, ekonometri. Son bir örnek Portsmonth Üniversitesi ekonomi bölümünün lisans düzeyinde verdiği programlar yani dereceler yani diplomalar; işletme iktisadı, işletme iktisadı ve işletme hukuku, iktisat ve işletme politikası, iktisat ve sosyal tarih, iktisat, iktisat ve iktisat tarihi, fınansal hizmetler, iktisat-finans ve bankacılık, işletme ekonomisi ve dil, uluslararası iş ekonomisi. Masterlara geçiyorum; iş dünyası için iktisat, tarım iktisatı, işletme ekonomisi, balıkçılık ekonomisi, balıkçılık planlama ve geliştirme, yerel ve bölgesel iktisat, işletme ekonomisi finans ve bankacılık. Şimdi bu çerçeve bize gösteriyor ki programlar çeşitlenir, çeşitlenmesi doğrudur, ülkelerin ihtiyaçlarına

uygun olarak mesala bizim Türkiye'de mahalli idareler maliyesi yanında kent ekonomisi master programı açmamız, sağlık ekonomisi master programı açmamız, eğitim ekonomisi master programı açmamız, bunların hepsi, bölgesel kalkınma master programı açmamız, bunların hepsi çok yararlıdır ama bunların hepsini yapmamız için her yerde, 20'den fazla yerde biliyorsunuz maliye bölümümüz var. Maliye bölümü açmış olmamız en uygun örgütlenmemidir? Ekonometri bölümü açmış olmamız, çalışma ekonomisi bölümü açmış olmamız ve bir çok yerde de bunların dört beş kişiden ibaret olması çok verimli bir modelmidir? Düşünmeye ciddi bir biçimde düşünmeye değer. Ama sunmaya çalıştığım tebliğ içinde ana noktalar bence şunlardır; Uluslararsılaşma, Avrupa Armanizasyonu, kalite ölçme değerlendirme bu temalar üzerinde oldukça mesafe almaya ihtiyacımız var diye düşünüyorum. Teşekkür ederim.

Prof.Dr.Engin ATAÇ
Anadolu Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

Sayın Başkan, değerli meslektaşlarım hepinize sevgi ve saygılarımı sunarak, konuşmama başlamak istiyorum.

Maliye eğitimi ile ilgili konuşmamı, şu ana başlıklar içinde sürdürmeyi planladım.

Öncelikle Türkiye'deki belirli üniversitelerde verilen maliye eğitiminin hangi konulara ağırlık verdiğini ortaya koyabilmek amacıyla maliye bölümü programlarım konulan itibariyle incelemeye çalışacağım.

Daha sonra, öğrencilerimiz ile mezunlanmız üzerinde, onlann üniversite eğitiminden beklentilerinin ne kadar karşılandığı, mezunlann aldiklan eğitimin iş hayatlannı ne kadar kolaylaştırdığı üzerine yapılan anket çalışmasının sonuçlannı değerlendireceğim.

Son olarak genelde Anadolu Üniversitesi ve özelde İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünün eğitim olanaklanndaki değişmeler ve gelişmeler üzerinde durmaya çalışacağım.

Maliye Eğitimi Kapsamındaki Konulann Karşılaştırılması

Türkiye'de maliye eğitimi veren ve ders programlarına hızlı bir biçimde ulaşabildiğimiz Anadolu Üniveresitesi, Ankara Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Gazi Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Marmara Üniversitesi ve Uludağ Üniversitesinde verilen maliye lisans eğitimindeki ders programları içerdikleri çeşitli dallan içeren dersler açısından incelenmiştir. Bu dallar;

Kamu Maliyesi dersleri,

İktisat dersleri,

Hukuk dersleri (vergi hukuku dışındakiler),

Muhasebe dersleri,

İşletme dersleri,

Diğer dersler.

Ekte de görüldüğü gibi, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ile İktisat Fakültesi Maliye Bölümü ders programlan incelendiğinde maliye ağırlıklı derslerin toplam dersler içindeki yüzdelerinin % 31 ila % 38 arasında değiştiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu oranın en düşük olduğu (% 11) bölüm Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümüdür.

İktisat derslerinin toplam dersler içindeki payları incelendiğinde ise; Ek tablodan da görüleceği üzere bu oran % 12 ile % 25 arasında değişmektedir. Bu oranın en yüksek olduğu bölüm % 25 ile İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, en düşük ise, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümüdür. Ancak Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümünde ve Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümünde maliye ve iktisat ders ağırlıklarını karşılaştırırsak ikisat derslerinin daha ağırlıklı okutulduğu söylenebilir.

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

Maliye derslerinin ağırlığı	% 15
İktisat derslerinin ağırlığı	% 23

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü

Maliye derslerinin ağırlığı	% 11
İktisat derslerinin ağırlığı	% 22

Muhasebe ve İşletme derslerinin ağırlıklanna baktığımızda; Bu oranın diğer konula-

ra göre tüm üniversitelerde çok düşük kaldığım söyleyebiliriz. Muhasebe derslerinin en ağırlıklı olduğu program Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde %9 olarak görülmektedir. En az ise İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü ve Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde % 4 olarak görülmektedir. İşletme dersleri ise, en fazla Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü yeni ders programında % 14 olarak okutulmakta, en az ise, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü ve Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümünde % 5 olarak okutulmaktadır.

Hukuk derslerinde ise incelememiz şu şekilde olmuştur. Programlarda yer alan vergi hukuku ile ilgili dersler (vergi sistemleri, vergi yargısı, vergi icrası gibi) maliye derslerinin içersinde değerlendirilmiştir. Vergi hukuku dışındaki dersler ise hukuk dersleri başlığı altında toplanmıştır. Yukarıdaki açıklamaya göre hukuk derslerinin en fazla olduğu bölüm Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Gazi Üniversitesi Maliye Bölümünde % 13 oranında, en az ise, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümü ders programında % 4'dür.

İncelememizde diğerleri dediğimiz dersler ise YÖK zorunlu derslerimiz, matematik, istatistik, sosyoloji vb. gibi dersleri kapsamaktadır. Bu oranın en fazla olduğu üniversite % 48 ile Anadolu Üniversitesi Maliye Bölümü iken, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümünde de % 43 olarak gerçekleşmiştir. En az ise, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünün yeni ders programında % 24'dür.

Belirttiğim oranlar ve Ek-1'deki diğer veriler incelendiğinde, üniversitelerin maliye bölümlerindeki ders programlarında bir birlik bulunmamaktadır. Elbette bu farklılıkta maliye biliminin disiplinler arası bir bilim dalı olmasının payı büyüktür. Maliye biliminin iktisat, hukuk, muhasebe, siyaset gibi bilim dallan ile yakın ilişki içerisinde olması, her maliye bölümünün kendi koşullanna uygun bir yönünün ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Uygulanan programlann, üniversitelerin ilgili fakülteleri ve maliye bölümlerinde bulunan öğretim elemanlannın yeterliliğine ve uzmanlık alanlanna göre de farklılaşabileceği bilinmektedir. Örneğin fazla sayıda iktisatçı bulunduran bir fakültenin maliye bölümü dersleri iktisat ağırlıklı olabilmektedir. Uluslararası alanda da ortak bir maliye eğitimi programının olmamasının, ülkemiz içinde uyguladığımız maliye programlarının etkilediğini söyleyebiliriz.

Bu saptamayı üniversitelerdeki yükseklisans ve doktora programları içinde aynen yapmamız, yanlış olmaz düşüncesindeyim.

Sadece maliye eğitimi kapsamında ele alınan konulan karşılaştıracağımı belirtmeme rağmen, özellikle maliye derslerinin içeriği konusunda günümüz koşullannın gerektirdiği bir gelişmeye değinmeden geçemeyeceğim.

İnternet üzerinden yürütülen elektronik ticaret, ulusal sınırlarla bağlı olmayan küresel bir ortamda gerçekleştirilmektedir. İnternetin sözünü ettiğimiz küresel doğası, uluslararası vergilendirme alanında kabul edilmiş bulunan kaynak ilkesi, vergilendirme yetkisi, ikametgah ve işyeri kavramlannm elektronik ticaretin ışığında yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Çünkü, yürürlükteki vergi yasaları geleneksel diyebileceğimiz yöntemlerle yürütülen, fiziki bir varlığı olan mal ya da hizmet ticaretini esas alan düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler internet gibi ele avuca sığmaz bir ortamda yürütülen ve hiç kimsenin, hatta ülkenin merkezi kontrolünde tutulması mümkün bulunmayan e-ticaretin kurala bağlanmasını güçleştirmektedir.

Bu sorunlar doğası gereği uluslararası niteliktedir ve ancak uluslararası işbirliğiyle çözümlenebilir. Nitekim, başta A.B.D. olmak üzere pek çok ülke ve uluslararası kuruluş, özellikle elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda bir takım standartlar geliştirme çabası içindedirler.

Örnek olarak verdiğim bu gelişmeler ve benzeri konuların maliye eğitiminde dikkate alınması ve ders içeriklerinin buna göre düzenlenmesi gereği açıktır.

Konuşmamın bu bölümünde, öğrenci ve mezunlarımıza uyguladığımız anketlerin değerlendirmesini yapmak istiyorum.

Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinden mezun olanların ve mezuniyete yaklaşmış öğrencilerin, üniversite eğitiminin kişisel gelişmelerine olan katkısı ile bilimsel (akademik) eğitimden memnuniyetlerini değerlendirmeye yönelik iki anket çalışması yapılmıştır.

Birinci ankete, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin her yıl yapılmakta olan mezunlar gününe katılan 62 mezun Öğrencimiz (sadece maliye bölümü öğrencileri değil) katılmıştır. Anket soruları iki ana gruptan oluşmaktadır. İlk grup sorular öğrencilerin çalıştıkları işlerle, fakültede almış oldukları eğitim arasındaki ilişkileri belirlemeye yöneliktir. İkinci grup sorular ise üniversitede geçen zamanın ve alınan eğitimin kişisel gelişimlerine olan katkısını ölçmeye çalışmaktadır.

İkinci ankete ise Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü 4. sınıf ve 3. sınıflarında okuyan 105 öğrenci katılmıştır. Bu anketin de amacı aynıdır. Maliye bölümünde alınan eğitimin öğrencilerin akademik beklentilerini

ne kadar karşıladığı ve kişisel gelişimlerine ne kadar katkı sağladığı sorularının yanıtlan aranmaktadır.

Anket sonuçlannın değerlendirmesine öğrencilere yönelik yapılan anketten başlamak istiyorum.

Öncelikle hangi amaçla maliye bölümünün seçildiği ve seçimin bilinçli olup olmadığı yönündeki sorulardan şu sonuçlar çıkmaktadır.

- Maliye bölümünü belirli bir amaçla tercih etmeyenler, % 28,6 gibi düşük bir orandır. Ancak maliye bölümü mezunlarına yönelik mesleklerden hangilerini düşünerek tercih ettikleri sorulduğunda, tercihlerin çok bilinçli yapılmadığı ortaya çıkmaktadır. Çünkü maliye bölümü mezunlarını doğrudan ilgilendiren meslekleri işaretleyenlerle, daha dolaylı meslekleri işaretleyenler neredeyse eşit orandadır. Bir başka deyişle bölümü tercih ederken düşündükleri mesleklerde bilinçli olduklan söylenemez.

- Kararsız yanıtlar veren Öğrenciler çıkarıldığında, öğrencilerin almış olduklan akademik eğitimi değerlendirme sonuçları şu şekildedir; (Parantez içindeki yüzdeler (olumlu / olumsuz / kararsız) biçimindedir.)

- Derslerin çeşitliği ile ilgili olumlu görüşler fazladır (% 28,6 / % 21,9 / % 49,5).

- Ders materyalini yetersiz görenler fazladır (% 21,9 / % 33,3 / % 44,8).

- Derslerin içeriklerinin yeterli olduğu görüşü fazladır (% 39 / % 24,8 / % 36,2).

- Öğretim elemanlarını yeterli görenlerin oranı oldukça fazladır (% 44,8 / % 19/ %36,2).

- Buna rağmen, öğrenciler akademik danışmanlığın oldukça yetersiz olduğunu düşünmektedirler (% 17,1 *1*% 51,4/% 31,5).

- Benzer olarak öğretim üyelerinden ders dışı saatlerde yararlanmayı da yetersiz görmektedirler {% 25,7 / % 45,7 / % 28,6).

- Öğrencilere göre derslerin günceli yakaladığı da söylenebilir (% 32,4 / % 16,2 / %51,4).

- Bu sonuçlara bakıldığında kararsız olanlann oranının oldukça yüksek olduğu da gözlenmektedir.

- Genel olarak yeterli görenlerle görmeyenlerin oranlanna bakıldığında, yeterli görenlerin biraz daha ağır bastığı söylenebilir.

Ancak yeterliliğin beklenenden az olduğu da açıktır.

- Üniversite eğitiminin akademik bilgi düzeyine ve iş hayatına katkıları ile kişisel gelişime olan katkıları açısından sonuçlar değerlendirilirse:

- Kişisel gelişimde en ön plana çıkarır % 67,6 ile kendine güvenin arttığıdır. Daha sonra ise sırası ile, "kişisel ilişkilerin gelişmesi (%54,3)", bireysel yeteneklerde gelişme (%53,3)\ "liderlik yeteneklerinde gelişme (%38,1)" ve son olarak "grup çalışma yeteneğinde gelişme (%32,4)"bulunmaktadır.

-Rasyonel karar verme yeteneklerinde gelişmenin diğer unsurlara göre daha fazla geliştiği (% 61,0) sonucu çıkmaktadır.

- İş hayatına katkı yapabilecek sorulardan tatmin düzeyleri % 32 ile % 39 arasında değişmektedir.

- Son olarak üniversitede ve maliye bölümünde geçirdikleri zaman süresince eğitimin niteliğini, akademik deneyimlerini ve ders dışı faaliyetlerini değerlendirmeleri istendiğinde şu sonuçlar alınmıştır.

- Genel olarak eğitimin niteliğinden memnun olanların oranının yüksek olduğu

(%39,0/% 17,1 /% 43,9).

- Akademik deneyimlerinden memnun olmayanların oranının yüksek olduğu (%24,8 /% 31,4/% 43,8).

- Ders dışı faaliyetlerden memnun olanların oranının yüksek olduğu (% 36,2 / % 28,6 /% 35,2) görülmektedir.

Mezunlara yapılan anket sonuçları ise öğrencilerin yanıtlarına göre farklılıklar göstermektedir:

- Mezunlar, aldıkları üniversite eğitimindeki derslerin içeriğinin, iş hayatı ile çok ilişkili olduğunu belirtmişlerdir (% 84 / % 16). Öğrencilere yapılan ankette bu kadar net bir yanıt alınmamıştır.

- Derslerin işlenişinin iş hayatı ile ilişkisi sorulduğunda % 65 olumlu yanıt verilmiştir.

-Öğrenci öğretim elemanı ilişkisi sorulduğunda, % 74 oranında olumlu ilişki görülmüştür.

- Kişisel gelişimleri ile ilgili olarak, değerlendirmeleri, öğrencilere göre daha fazladır. Örneğin grup çalışması yeteneklerinin olumlu yönde arttığını belirtenlerin oranı % 56 iken artmadığını söyleyenlerin oranı sadece % 12'dir. Öğrencilere yapılan ankette benzer soruya olumlu yanıt verenlerin oranı % 32,4'dür.

İki anket sonuçları karşılaştırıldığında, öğrencilerin almış oldukları eğitimin yetersizliği konusunda bir karamsarlığa sahip olduklan, mezun olup iş hayatına girdiklerinde ise aldıkları eğitimin yeterli olduğunu anladıkları sonucu çıkmaktadır.

Son olarak Anadolu Üniversitesi ve İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünün öğrencilerine sunduğumuz eğitim olanaklarındaki değişimler ve gelişmeleri üzerinde durmaya çalışacağım.

Üniversitemizde teknolojik gelişmelere bağlı olarak öğretim elemanlarına ve öğrencilere sunulan hizmetlerde de değişiklikler gözlenmektedir.

Bu gelişmelerin başında ders geçme sistemindeki değişiklik gelmektedir. Üniversitemizin tüm birimlerinde mutlak sistemden kredili sisteme geçilmiştir. 1999 yılında geçilen kredili sistemden sonra İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ders programı 2000 yılında tamamen yenilenmiştir. Bu program ile öğrencilerin zorunlu ders yükleri oldukça hafifletilmiş, ancak her öğrencinin ilgi alanına göre tercih edeceği seçimlik dersler konulmuştur. Seçimlik dersler 3. ve 4. sınıfın her döneminde 16 adettir (toplam 64 adet). Maliye Bölümü öğrencileri her dönem en az 2 seçimlik ders almak zorundadır. Ancak görüleceği üzere seçimlik ders alternatifinin oldukça fazla olması her öğrencinin ilgi alanına yönelik, belirli bir düzeyde de olsa, uzmanlaşabilmesine olanak sağlanmaktadır.

Bunun dışındaki gelişmelere birkaç örnek verecek olursak;

Üniversitemizde özellikle İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde derslerin verilmesi sırasında teknolojik olanaklardan azami ölçüde yararlanılmaktadır. Genel tüm anfilerde ve sınıflann büyük bir çoğunluğunda internet bağlantısı ve bir sunu cihazı bulunmaktadır. Böylece bazı dersler direkt internete bağlanılarak, sunu cihazları ile yapılabilmektedir.

Maliye Bölümü öğrencilerimiz ile birlikte diğer bölümlerdeki öğrencilerimizin de kullanabilecekleri 3 bilgisayar laboratuvarı bulunmaktadır. Bu laboratuvarlarda toplam 110 adet internet bağlantılı bilgisayar mevcuttur. Öğrenciler bu bilgisayarlardan mesai saatleri içinde sınırsız olarak yararlanmaktadır.

Fakültemizin Maliye Bölümündeki tüm öğretim elemanlarının her birine tahsis edilmiş, sınırsız internet bağlantılannın bulunduğu bilgisayarlar mevcuttur.

Üniversitemizdeki kütüphanecilik hizmetleri ile ilgili gelişmeler ise şunlardır:

Öncelikle kütüphanenin çalışma saatleri arttırılmıştır.

Öğrenim dönemi: Pazartesi-Cuma 08.30-22.00, Cumartesi 09.30-21.00, Pazar 12.00-16.00.

Yaz dönemi: Pazartesi-Cuma 08.30-18.00.

Kütüphanenin 2001 yılı sonu itibari ile sayısal durum:

Kapladığı alan : 112330 m2

Oturma kapasitesi: 700 kişi

Personel sayısı : 37 kişi

Koleksiyon:

Kitap	144630 adet
Aktif Dergi Aboneliği	1196 adet
Dergi (ciltli)	21871 adet
Tez	2584 adet
Müzik Notası	490 adet
Mikrofiş	6802 adet
Rapor	379 adet
Proje	81 adet
Arşiv-Yazma Eser	14 adet
Compact Disc	1057 adet
Slayt	259 adet
Ses Kaydı	1816 adet
Video kaset	253 adet
Plak	5 adet

Kütüphanede bulunan Social ve Science ve Science Citiation Index CDROM'lanna INTRANET aracılığı ile ulaşılabilmektedir. Bu ulaşım sayesinde öğretim elemanları ve öğrenciler kendi odalarından veya bilgisayar laboratuvanndan kaynak taraması yapabilmektedirler.

Kütüphane aynca online ve tabanı hizmeti de vermektedir. Üniversitemizde, EBSCOhost veri tabanından aşağıdaki kaynaklara ulaşmak mümkündür. Bu veri tabanı online olarak Üniversitemiz kütüphanesine bağlıdır. Her öğretim elemanının odasında internet bağlantılı bilgisayardan INTRANET aracılığı ile EBSCOhost veri tabanına ulaşılabilmektedir.

Academıc search premıer (ASP); EBSCOhost'da en çok tercih edilen ve Academic Search Elite veri tabanının daha fazla tam metin içeren geliştirilmiş versiyonudur.

Antropoloji, arkeoloji, bankacılık ve fınans, bilgisayar, bilim ve teknoloji, biyoloji, deniz bilimleri, dil, din, dünya haberleri, eğitim, ekonomi, felsefe, halkla ilişkiler, havacılık ve uzay bilimleri, iletişim ve medya, insan kaynakları, kadın ve çocuklar, kimya, kriminoloji, matematik, mesleki eğitim, reklamcılık, siyasal bilimler, spor, hobiler, tanm, tarih, ticaret, turizm, tüketici eğitimi, uluslararası hukuk veri tabanının içerdiği bazı konulardır.

ASP; Toplam 3357 dergi indekslenmiştir. 2334 adedine tam metin erişilebilir 3357 dergiden 2336 adedi hakemli olup, bu dergilerden de 1603'üne tam metin erişilebilir.

ASP Veri tabanı; imaj/fotoğraf veri tabanlannı, 1,5 milyondan fazla şirket kaydı, Wall Street Journal, The Nevv York Times ve The Cristian Science Monitör gazetelerini içermektedir.

Business Source Premier (BSP); Konusunda üretilmiş dünyanın en kapsamlı veri tabanıdır. İşletme, ekonomi, finans, muhasebe ve ilişkili disiplinlerdeki 1376 dergiyi tam metin olarak kullanıma sunmaktadır.

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrencilerin derslere devam zorunluluğu bar kod sistemi ve bilgi işlem merkezinin ortak çalışması ile internet ortamı ile denetlenmektedir. Tüm derslerde öğrenciler girdikleri derslerde kimlikleri ile bar kod okuyuculardan okuttukları bilgiler doğrultusunda, sorumlu oldukları derslerden, devam koşulunu sağlayıp sağlamadığını, kendi şifresi ile girdiği bilgisayar ortamından görebilmektedir. Öğretim üyeleri de girdikleri derslerle ilgili kendi derslerine kaç öğrenci girdiğini, ne kadar yoklama yaptığım, hangi öğrencinin, hangi derslere, hangi tarihte ve ne zaman girdiğini denetleyebilmektedir.

Üniversitemizde Öğrencilerin kayıtları internet üzerinden bilgisayarlarla yapılmaktadır. Öğrenci öğrenimi ile ilgili tüm bilgilere internet aracılığı ile ulaşabilmektedir. Bu imkan Üniversitemizin öğrenci ve not İşlerinin yükünü çok büyük oranda hafifletmektedir.

Üniversitemizde öğrencilerin ders notlan da internet ortamında, öğrencilere verinlen e-mail adresleri ile ulaştınlmaktadır. Öğrenciler aynı zamanda derslerinden aldıkları notları, devam ile ilgili bilgileri, hangi derslerden sorumlu olduklarını, haftalık ders programlanm ve transcriptlerini görebilmektedirler.

Bunun dışında da öğrencilere her dönem sonu yapılan anket ile öğretim elemanlarını ve aldıklan dersleri değerlendirme olanaklan tanınmıştır. Bu amaçla üniversite çapında tüm eğitim öğretim yapan birimler kendi öğrencilerine bu değerlendirme formlarını vermekte öğrenciler bu formları doldurarak dersi yürüten öğetim elemanını her yönüyle değerlendirmektedir. Aynı zamanda aldığı dersle ilgili değerlendirmelerini de bu formda belirtmektedir. Öğrenciler tarafından doldurulan bu formlar daha sonra bilgiişlem merkezi tarafından değerlendirilmektedir. Anket sonuçlan başta ilgili öğretim üyesi olmak üzere tüm öğretim üyelerine ve öğrencilere açıklanmaktadır.

Türkiye'nin ilk internete dayalı önlisans programı olan "Bilgi Yönetimi Önlisans Programına" başlanmıştır.

Kıbns ve Batı Avrupa'daki açıköğretim sistemine kayıtlı öğrencilerimize, bazı dersleri "video konferans" aracılığı ile yapmaktayız. Teknolojinin bu olanağı ile Türkiye'den, diğer ülkelerdeki öğrencilerimize, mekan kavramını ortadan kaldırarak üniversite eğitimi verebilmekteyiz.

Açıköğretim öğrencileri, arasınav ve dönemsonu sınavları öncesinde evinden veya istediği bir mekandan, almış olduğu derslerle ilgili soru bankasından tesadüfi olarak seçilen sorularla deneme sınavları alabilmektedir.

Yine açıköğretim Öğrencilerine sınav öncesinde TRT-4 kanalından sınava hazırlık adında canlı yayınlanan danışmanlık hizmeti verilmektedir.

Teknolojik gelişmenin sağladığı bu olanaklar şimdilik, daha yoğun bir şekilde açıköğretim hizmetinde kullanılmaktadır. Ancak, yakın bir gelecekte, yüz yüze eğitimin bir parçası ve onun bir tamamlayıcısı olarak da kullanılabilecektir. Örneğin VVEBCT adlı yazılım programı, Üniversitemizce Türkçeleştirilerek tüm öğretim elemanlarının kullanımına hazır hale getirilmiştir. Bu yazılımın kullanımı ile ilgili hizmet içi kurslarımız tamamlanmış ve bazı öğretim üyeleri örgün eğitime yardımcı olacak biçimde bu programı kullanmaya başlamışlardır.

Bu gelişmelerle sağlanan olanaklar sonucu, çok daha nitelikli eğitim verebilmenin alt yapısı hazırlanmıştır. Daha da geliştirmek ve yaygınlaştırmak hepimizin görevi olmalıdır.

Teşekkür ederim.

DÜNYA İKTİSADİ SÜREÇLERİ KARŞISINDA MALİYE EĞİTİMİNİN GELİŞİMİ

Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel
Marmara Üniversitesi
İİBF Maliye Bölümü Başkanı

GİRİŞ

Bu tebliğde, dünya iktisadı süreçleri ile maliye eğitim ve öğretim arasında kurulmak istenen ilişkilerin boyutları tartışılacaktır. Dünya iktisadi süreçleri ile, gelişmiş ülkelerde büyüme hızlarının artışı, globalizasyon, uluslar arası bütünleşmelerin artışı, gelişmiş dünyada büyüme hızı yakınlaşması (covergence) ve sosyalist (merkezi planlı) ekonomilerin çöküşünün ortaya çıkardığı süreçleri, maliye eğitimi ile de gerek iktisat eğitim ve öğretimi içinde maliye teorisinin yeri, gerekse de bağımsız bir disiplin olarak maliye programlan kavramsallaştırılarak, bu ilişkinin mahiyeti araştırmak istenecektir.

Sınanmak istenen varsayım, yeni ekonominin, kurumlann buluş yeniliklere sürekli öğrenmeye ve üretken biçimde değişime açık olması ile nitelenmesi karşısında, maliye eğitim ve öğretimde, kısaca devletin ekonomik rolü ve bunun eğitim müfredatlarına yansımasında değişme gereğidir.

Bu yazı iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde dünya iktisadi süreçlerinin son yıllardaki yönü ortaya konulacaktır. İkinci bölümde, Dünya'da ve Türkiye'de maliyenin bir ders ve diplomaya yönelik bir bölüm olarak bu gelişmeler karşısındaki durumu tartışılacaktır.

1. **Dünya İktisadi Süreçleri.** Dünya Bankası'nın yaptığı bir çalışmada, globalizasyon, büyüme ve yoksulluk arasındaki ilişki araştınlmış ve son yirmi yılda dünya ekonomisi ile entegrasyonu başaran 3 milyar nüfusu kapsayan 27 azgelişmiş ülkede (bunlann arasında Çin, Hindistan, Macaristan ve Meksika bulunmaktadır.), büyüme hızının artışı, yaşam beklentisinin ve okullaşma oranının arttığı görülmüştür. Bu ülkeler gelişmiş ülkelerin %2'lik gelişme hızına karşın %5'lik bir hızı tutturmuşlardır. Buna karşın, 2 milyar nüfuslu sahra altı Afrika, Ortadoğu ile Sovyet bloku ülkeleri, dünya ekonomisi ile entegrasyonu başaramadıklarından yoksulluklarını artırmışlar, eğitimdeki gelişme hızlarını yavaşlatmışlardır. Başlıca global sorunlar ve çö-

züm yollan şöylece sıralanmaktadır. Gelişmiş ülkeler, azgelişmiş ülkelere uyguladıktan engelleri kaldırmalı, kendi üreticilerine yaptıklan kalkınma yardımının yaklaşık yedi katına ulaşan (350 milyar dolar) tanmsal sübvansiyonları azaltmalıdır. Gelişmekte olan ülkelerdeki rüşvet ve yolsuzluk, saydamsızlık bürokrasinin ve mevzuatın kötü işleyiş ve uygulaması, istihdamın ve yatırımların gelişimi için gerekli iklimi önlemektedir. Gene globalizasyon özellikle ilköğretim ve çocuk ölüm oranının azalmasında önemli gelişmelere yön verebilmektedir. Değişen emek piyasası ve bu piyasaya yönelik sosyal güvenlik ağının genişletilmesi için giderek azalan dış yardımlar artınlmalıdır. Özellikle, büyük dış borçları olan ülkelerin borçlarının azaltılması ve çevre politikalarının da gelişmekte olan ülkelere yardımcı olacağı savunulmaktadır.

Global iktisadi süreçlerde, gelişmiş-azgelişmiş dünya ilişkisinin yanı sıra, fert başına milli gelir artışının 2/3'ünün kaynağı olan teknolojik gelişme buluşların yerini ve bu konuda devletin rolünü de tartışmak uygu olacaktır. Bu çerçevede araştırma ve geliştirme (AR-GE)'nin kamuca desteklenmesi ve müşteri odaklı (customer-oriented) devlet yönemtimi, kamu hizmetlerinin on-Üne sunumu, dijital ekonomiye dönüşümün hızlandınlması, bu dönüşüme zarar veren yasa ve mevzuatın kaldınlması, dijital imzaların yaygın kullanımı ve kamu kuruluşlanna internet girişimi özendirilmesi ve sosyal semaye ve altyapının güçlendirilmesi konuları sayılabilir.

Bunlar, özellikle ülkemizin Ulusal Program çerçevesinde kriterlerine (koşullarına) uymaya çabaladığı bölgesel ekonmik bütünleime hareketlerinin ulusal iktisat ve maliye politikalarına getirdiği sınırlamalar da eklenebilir.

Yapılan bir araştırmaya göre (William Becker, VVilliam AValstad, Michael VVatts, A Comparison of the vievvs of Economists Economic Educators, Teachers and Journalists on Ecınımic Issues, An International Perspectives on Economic Education, Kluwer, 1994, ss 65-89) kamu maliyesi ile ilgili ekonomik sorunlar konusundaki görüşler şöylece ortaya çıkmıştır. Maliye politikasının ekonomideki rolünü destekleyen, iktisat öğretim üyeleri ve iktisatçıların oram %90, devletin sosyal hizmete ağırlık vermesini savunanların oranı %85, kamu harcamalarının GSMH içindeki payının düşürülmesini savunanlar %55, bütçe açıklarının ekonomi üzerinde olumsuz etki yaptığına inananların payı %85-90 iken kamunun çevre konusundaki rolünün azaltılmasını savunanlar azınlıkta (%35) kalmış, vergi oranlannın düşürülmesinin ekonomik büyümeye katkısının yanında ve karşısında olanlar ise eşit çıkmıştır. Yapılan gözlem araştırmada, sorulan 28 global ekonomik sorunun 7'si (%25't) kamu maliyesi ile ilgilidir.

II. Maliye Eğitim ve Öğretimi. Maliye bilim alanının genel kabul görmüş dalları-

nı tartışma gereği olmadan, çağdaş ekonomik gelişmelerin, bu eğitim ve öğretimdeki konulan ne ölçüde değiştirdiği şöylece açıklanabilir. Öncelikle şu önermeyi yapabiliriz. Dünya ikitsadi süreçlerinin, maliyenin geleneksel konulannı (kamu harcamalan. vergileme, bütçe, borçlanma ve malive politikalan) değiştirmesi beklenmemelidir. Özellikle dijital ekonomideki gelişmeler, globalizasyon, iktisadi bütünleşmeler, kamu borçlanması, uluslar arası vergileme, maliye politikasının IMF politikalan sonucu azalan rolü, kamu kesiminde saydamlık ve yolsuzluğun önlenmesi ve etkinliği yönlerinden dallarda yalnızca içerik değişimlerine yol açmıştır.

Dünya'da, günümüzde üniversiter eğitim ve öğretimde maliye Çin'de (Xiamen) üniversitesinde Kamu Maliyesi ve Bankacılık. İtalya (Pavia, Roma, Napoli) üniversitelerinde Kamu Kesimi Ekonomisi. Rusya'da (Novosibirsk) Üniversitesinde Ek nans İşletme Finansman ve Vergi Politikası. İspanya (Malağa) üniversitesinde mu Maliyesi. Taiwan'da (Feng Chia ve Kaohosibıng) üniversitelerinde Kamu Maliyesi ve Vergileme adlan alımda bölüm olarak oldukça sınırlı biçimde örgütlenmiş bulunmaktadır. Bunun dışında ister lisans, ister lisansüstü olsun maliye dersi, büyük ölçüde, public economics (kamu ekonomisi) ve fiscal policy (maliye molitikası) başlıkları altında, iktisat bölümleri müfredatı içinde yer almaktadır.

Ülkemizde de İstanbul, Ankara ve İzmir'deki (İ.Ü. İktisat, Marmara Üniversitesi İİBF, AÜ siyasal Bilgiler ve Dokuz Eylül Üniversitesi (İİBF) 2001-2001 müfredatlan üzerinde yapılan incelemede, Maliye bölüm dersleri olarak Kamu Maliyesi'ne giriş. Maliyeye Giriş. Maliye Teorisi. Bütçe ve Kamu Finansmanı. Kamu Ekonomisi. Mahalli İdareler Maliyesi. Vergi Hukuku. Maliye Politikası. Kamu Kesimi Analizi. Bütçe ve Devlet Muhasebesi. Türk Vergi Sistemi. İşletmelerin Vergilendirilmesi. Kamu Ekonomisinde Fayda-Maliye Analizi. Kamusal Tercihler. Maliye Tarihi. Vergi İdaresi. Kamu Alacakları Tahsil Hukuku. Uluslar arası Malive. Vergi Usul Hukuku. Bütçe Teorisi ve Tekniği. Devlet Borçlan. Bütçe Politikası. Parafiscal Yükümlülükler. Türkiye'nin Mali Yapısı. Mali Yargı. Vergi Uygulamalan. Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Maliye Sosyolojisi dersleri okutulduğu görülmektedir.

Görüldüğü gibi bu derslerin global iktisadi süreçlere göre şekillenmiş herhangi bir yanı yoktur. Lisansüstü programlarda yer alan global (küresel) kamu maliyesi, AB Vergi Hukuku, Uluslar arası Vergileme, Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesi, Kamu Kesiminde Saydamlık gibi konulann bağımsız bşr ders olmaktan çok, ana derslerin ait konulannı oluşturduğu söylenebilir.

SONUÇ

Dünya iktisadi süreçleri ile maliye eğitim-öğretimi arasındaki ilişki oldukça zayıf

bulunmuştur. Oldukça farklı tanımlanan maliye konulan içinde maliye politikasının, Chicago okulunun dünya iktisat politikalarına yön veren IMF'ye egemen oluşu sonucu önemini belli Ölçüde yitirmesi yanında, uluslar arası vergilemede globalizasyona rağmen gerçekleşen zararlı ('haksız') vergi rekabeti, transfer fiyatlanması, dijital ekonominin vergilemesi, kamu borçlanmasında yeni finansal anlayışlar, kamu kesiminde etkinlik ve saydamlık gibi konulann, kamu harcamalan, vergi teori ve politikası, borçlanma konulan içine katılması ve incelenmesine yol açtığı söylenebilir.

Türk maliye öğretiminde bu gelişmelere paralel bir müfredat değişikliği gözlenmemekte ve aslında böyle bir değişiklikte gerekmemektedir. Öğretim üyelerinin biraz da maliye ekseni dışında, iktisat, işletme ve hukuk kesiminin de yer alan bu yeni gelişmeleri ana konular içinde değerlendirilmesi ile mümkün olabilecektir.

"TÜRKİYE'DE MALİYE EĞİTİMİ: MALİYE DERS PROGRAMLARI 1994-1995 VE 2001-2002

Prof. Dr. Tülay Arın
İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi

I. Maliye Diploma Programları

Bu çalışmanın amacı 1995 yılında maliye eğitiminin lisans ders programları üzerine yaptığımız çalışmayı güncelleştirmektir (Arın 1995). Bu nedenle, bu çalışmamızın çerçevesi daha Önce kullandığımız çerçeve ile aynıdır. Ek olarak, o çalışmanın 1994-1995 akademik yılı ders programları ile ilgili bulguları bu çalışmada temel alınacak ve 2001-2002 ders yılı programları ile yapılacak karşılaştırmada kullanılacaktır.

Ders programlarının incelenmesinde ve derslerin sınıflandırılmasında temel analitik sorun incelenen bilim dalının kapsamının ve içeriğinin tanımlanmasıdır. Aşağıda bu amaçla "maliye bilimi" bakımından bir şema çıkarılmaya çalışılmıştır. Türkiye üniversitelerindeki maliye ders programları bu şemaya göre gruplandırılmış ve sınıflandırılmıştır. Bu şemanın dayandığı kuramsal tartışmalar için daha önceki çalışmaya bakılmalıdır. Burada sadece o tartışmaların sonucunda elde edilen şemaya yer verilmiştir.

Ek olarak, **ilk** çalışmada bu şema geliştirilirken Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa üniversitelerindeki ders programlarında kamu ekonomisi konusunun yer alma biçimi incelenmiştir. Türkiye üniversitelerinde maüye eğitimi bağımsız bir diploma programı çerçevesinde verilmektedir. Halbuki günümüzde dünyada gelişmiş belli başlı yükseköğretim sistemlerinde ayrı bir "maliye diploma programı"na rastlanmamaktadır. Bunun yerine şu sistemler görülmektedir:

i) Ders düzeyinde öğretim: iktisat ders programlarında tek tek kamu ekonomisi derslerinin sunulması,

ii) Alt-ihtisas dalı olarak ders grupları düzeyinde Öğretim, kamu politikası programı,

iii) Kamu politikalarını odak alan bölümlerarası ve/veya disiplinlerarası ayn diploma programları içinde öğretim. "Birleşik diploma derecesi", veya "çok konulu sanat, bilim, sosyal bilimler diploma derecesi"; iktisat, siyaset, kamu yönetimi, işletme, hukuk gibi konulan biraraya getiren diploma programlan. Bu programların en önemli özelliği neredeyse sonsuz bir ders seçme olanağıyla beraber uygulanmalandır.

Biz aşağıda Türkiye üniversitelerinin maliye bölümlerinin yapısını inceleyeceğiz ve yukanda sözü edilen farklı diploma programlanna göre bir değerlendirmesini yapacağız.

II. Türkiye Üniversitelerinde Malîye Bölümü

Türkiye'de maliye eğitimi ayrı bir diploma programı olarak yükseköğretim kurumlanndaki maliye bölümleri tarafından sunulmaktadır. Öğrenciler fakülteler yerine doğrudan doğruya bölümlere alınmaktadır. 1981 yılında çıkanlan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu döneminden Önce Öğrenci yerleştirme sınavı aracılığıyla öğrenciler bölümlere değil fakültelere kabu edilirdi. Maliye dersleri bölümler değil kürsüler tarafında verilirdi. Öğrecilere eğitimlerinin son iki yılında "şube" veya "disiplin" adı altında "dal" seçme hakkı tanınırdı ve maliye öğretimi de bir diploma programı yerine bir "dal" olarak sunulurdu. YÖK döneminden itibaren maliye eğitimi bölüm olarak örgütlendi ve ayn bir diploma programı haline getirildi. Bu dönemin başlamasından hemen sonra 1983'de sadece Anadolu, AÜSBF, Dokuz Eylül, Gazi, Hacettepe, 1ÜİF, Uludağ Üniversiteleri olarak yedi üniversitede maliye eğitimi bölüm olarak örgütlenmiş ve bölümler öğrenci almaya başlayabilmişti. On yıl sonra 1992'de Marmara, Celal Bayar Afyon Kocatepe üniversitelerinde ve İÜSBF'de dört bölüm daha açılmıştı. 1995'e gelindiğinde Erciyes, Çukurova ve Karadeniz Teknik Üniversitelerinde de eğitim başladı.

Maliye bölümü olan üniversitelerin listesi Tablo (1)'de görülebilir. Her üniversite isminin yanında parantez içinde isim kısaltmaları yer almaktadır. 1994-1995 akademik yılında mevcut 57 üniversitenin 45'inde iktisadi ve idari bilimler fakülteleri, ek olarak Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Galatasaray Üniversitesi Devlet Bilimleri Yüksek Okulu bulunmakta idi. Bu kurumların sadece 16'sında maliye bölümü vardı. Ayrıca, bu bölümler arasında altı bölüm maliye dalında ikinci eğitim yapmaktaydı. Üniversite bölümlerine ek olarak, iki üniversitede (Dokuz Eylül, Celal Bayar) meslek yüksek okulu kapsamında iki yıllık "mahalli idareler" diploma programı vardı. Gazi Üniversitesi'ne bağlı iki yıllık eğitim yapan bir Maliye Meslek Yüksekokulu vardı. Aynca, Anadolu Üniversitesi'nin Açıköğretim Fakültesi'nde "mahalli idareler" ve "maliye" diploma programları bulunmaktaydı.

2001-2002 akademik yılında 71 üniversite vardır. Bunların 51'i kamu üniversitesi, 20'si özel üniversitedir. 71 üniversitenin 62'sinde iktisadi ve idari bilimler türü fakülte vardır. Buna karşılık, bu fakültelerin sadece 19'unda maliye bölümü bulunmaktadır. 1994-1995 yılında mevcut olan İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü 1999 yılında kapatılarak faaliyetine İstanbul Üniversitesi tarafından son verilmiştir. Yani, 1995'den sonra dört üniversitede (Akdeniz, Çanakkale Ondokuz Mayıs, Dumlupınar, Süleyman Demirel) maliye bölümleri açılmıştır. Boğaziçi, Ortadoğu Teknik Üniversitesi gibi Amerikan modeline uygun olarak kurulmuş iki üniversitede maliye bölümü açılmamıştır. Hiçbir vakıf üniversitesinde de maliye bölümü yoktur. Ek olarak, vakıf üniversiteleri genellikle işletme, iktisat, uluslararası ilişkiler bölümleri açmaktadırlar; maliye, çalışma ekonomisi, kamu yönetimi, ekonometri bölümleri hemen hiç yer almamaktadır.

19 maliye bölümünün hiçbiri yabancı dilde eğitim yapmamaktadır. Sadece Çukurova Üniversitesi'nde İngilizce hazırlık sınıfı okutulmaktadır. Maliye bölümlerinin altısı ikinci öğretim lisans programı sunmaktadır. İki üniversitedeki (Dokuz Eylül, Celal Bayar) önlisans programlan kapanmış görünürken, Anadolu Üniversitesi'nin Açıköğretim Fakültesi'nde ve Cumhuriyet Üniversitesi'nde 2 yıllık önlisans programlan vardır. Ek olarak, 4 üniversitede meslek yüksek okulu kapsamında iki yıllık "mahalli idareler" diploma programı vardır. Gazi Üniversitesi'ne bağlı iki yıllık eğitim yapan bir Maliye Meslek Yüksekokulu vardır. Aynca, Anadolu Üniversitesi'nin Açıköğretim Fakültesi'nde "mahalli idareler" ve "maliye" diploma programları bulunmaktadır.

Tablo (1): Maliye Bölümü Olan Üniversiteler ve Taban Puanları

BÖLÜMLER	2000 Yılı Öğrenci Kontenjanı	2000 Yılı Taban Puanı	1994 Yılı Taban Puanı
1. Adnan Menderes Ü. Nazilli ÎİBF (AMS)	50	162.945	XX
2. Afyon Kocatepe Ü. İİBF (AKT)	70	162.817	413.532
3. Akdeniz Ü. İİBF (AKT)	50	169.499	XX
4. Anadolu Ü. ÜBF (ANA)	100	170.800	418.494
5. Ankara Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi (AÜSBF)	50	190.926	485.147
6. Celal Bayar Ü. İİBF (CB)	100	166.816	415.851
7. Çanakkale Onsekiz Mart Ü. Biga İİBF (COM)	40	166.410	XX
8. Çukurova Ü. İİBF (ÇO)	40	170.698	430.523
9. Dokuz Eylül Ü. İİBF (DE)	100	174.972	436.194
10. Dumlupınar Ü. İİBF (DP)	100	?	XX
11. Erciyes Ü. İİBF (ERC)	60	165. 529	412.103
12. Gazi Ü. İİBF (GZ)	125	176.625	440.110
13. Hacettepe Ü. İİBF (HT)	50	185.503	467.114
14. İstanbul Ü. İktisat Fakültesi (İÜİF)	125	175.916	443.759
15. Karadeniz Teknik Ü. İİBF (KTÜ)	150	163.800	416.936
16. Marmara Ü. İİBF (MAR)	70	179.182	446.065
17. Osmangazi Ü. İİBF (OGZ)	50	??	409.344
18. Süleyman Demirel Ü. İİBF (SD)	60	160.398	XX
19. Uludağ Ü. İİBF (ULU)	150	171.727	425.589
İstanbul Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi	Kapatıldı	Kapatıldı	449.251

Kaynak: T.C. Yükseköğretim Kurulu öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, 2002 öğrenci Seçme Sınavı Kılavuzu; 2000 Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu .

r

III. Türkiye Üniversitelerinde Maliye Bölümü Ders Programları

Üniversitelerin maliye bölümlerinin 1994-1995 ve 2001-2002 akademik yıllarında sunduğu dersler bir tablo çerçevesinde ders grupları altında sınıflandırılmıştır .[658] "Ek Tablo" olarak makalenin sonuna eklenmiş bu tabloda 1994-5 yılı için 12 maliye ders programı ve Yükseköğretim Kurulu'nun bölümler kurulurken 1982 yılında bölümlere önerdiği "çerçeve ders programı" yer almaktadır. îstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü kapatıldığı için bu ders programı incelemesine dahil edilmemiştir[659]. Mevcut üç bölümün (Adnan Menderes, Osmangazi ve Erciyes Üniversitesi) 1994-5 programı ise tabloda yoktur, çünkü o dönemde bölümler henüz öğrenci almaya başlamışlar ve bütün yıllar için ders programlarını tamamlamamışlardı. 2001-2002 yılı için bütün bölümlerin dersleri tabloda yer almaktadır. Fakat 2000-2001 yılından itibaren öğrenci almaya başlamış olan Dumlupınar Üniversitesi ndeki bölümde mevcut henüz sadece iki yıllık ders programı tabloya konmuştur.

Tabloda üniversite isimleri Tablo (l)'deki kısaltmalarla gösterilmiştir. Tabloda hücrelerdeki rakamlar dersin hangi yarıyılda okutulduğunu belirtmektedir. "Seçimlik" derslerin yarıyıllarının yanma (S) harfi eklenmiştir. Diğer dersler zorunludur. Açıkça vurgulanmalıdır ki her dersin haftada kaç saat okutulduğu bu tabloda dikkate alınamamışür. Zaten aşın derecede yüklü bir tabloda bu bilgiyi sunma cesaretini gösteremedik[660]. Dersler 1995'de genellikle iki saatlik, 2002'de genellikle 3 saatliktir. Seçmeli derslerin bir kısmı iki saatliktir. Daha çok ağırlık taşıyan dersler birden çok (genellikle iki) yanyılda sunulmaktadır. Ders başlıklanna mümkün olduğu kadar sadık kalınmaya çalışılmıştır. Fakat farklı isimlerle sunulan birbirine benzer dersler için en sık rastlanan ders ismi kullanılmıştır.

"Ek Tablo"nun en son sütunundaki "Bölüm Sayısı" dersin kaç bölüm tarafından ve-

658 Maliye ders programıyla ilgili bilgilerin tümü 1994-5 yılı İçin tek tek kurumlarla bağlantı kurularak onlar tarafından gönderilmişti. 2001-2002 yılı için bölümlerin yansının programlarına artık üniversitelerin İnternet sayfalarında ulaşmak mümkündür. Diğer bölümlerin programlan için gene tek tek kurumlarla doğrudan bağlantı kurmak gerekmiştir. Bilgilerin internet, faks ve telefon aracılığıyla sistematik olarak elde edilmesini sağlayan ve bu çalışmanın yapılmasını mümkün kılan tüm maliye bolümü mensuplarına sonsuz teşekkürlerimi sunanm.

659 Bu bölümün ders programı için bkz. Ann 1995.

660 Maliye ders programlan tablosunu elde etmek başta sandığımızdan çok daha zahmetli olmuştur. Her şeyi tekrar tekrar gözden geçirmek gerekmiştir, guna rağmen derslerin verildiği bölümler ve yarıyıllarla ilgili yanlışlıkların tümüyle ayıklanabildiğim İddia etmek zordur. Bu tür yanlışlıklar için bölümlerden Özür dilerim. /

rildiğini göstermektedir. Aynca, her ders grubunun son satırındaki "Bölümlerdeki Ders Sayısı" başlığı her maliye bölümünün sözkonusu ders grubunda kaç ders sunduğunu belirtmektedir.

Maliye bölümlerinde yer alan ve tabloda gösterilen derslerin sınıflandırılarak gruplandınlması dünyada iktisat ve maliye eğitimi ile ilgili bilgilere ve maliye biliminin konusu ile ilgili tahlillere dayandınlmıştır (Bkz. Musgrave 1987: 1055-1061; Kolm 1987: 1047-1053; Ann 1995). Ek olarak, bu liste Türkiye üniversitelerinde görülen eğilimlerle uyumlaştınlarak genişletilmiştir (bkz.Türkiye I. Maliye Eğitimi Sempozyumu 1985 içindeki tüm bildiriler). Bu sınıflandırmada, iktisat eğitiminin genel olarak bir "sosyal bilim" olduğu kabul edilmiştir. Maliye dalı dersleri ise, "kamu ekonomisi" alanının kapsamının ve içeriğinin tanımlanması, alt dallannın öğelerinin tanımlanması ve alt dallann sınıflandınlması yoluyla tabloda görülen başlıklar ve alt başlıklar altına yerleştirilmiştir. Kamu kesimi ile ilgili dersler niteliği ne olursa olsun kamu ekonomisi dersleri arasında gruplandınlmıştır.

Bu çalışmada "maliye eğitimi"nin kapsamı "maliye bilimi"nin en geniş kapsamlı tanımına göre incelenmektedir. Günümüzde bu disiplinin incelenmesinde iki terim karşımıza çıkmaktadır: "kamu maliyesi" ve "kamu ekonomisi". Çoğu kez bu iki terim eşanlamlı olarak kullanılmaktadır. Öte yandan, neden iki farklı terimin ortaya çıktığı ve bu iki terimin iki farklı içeriğe atıfta bulunup bulunmadığı sorusu da sorulmalıdır. Örneğin, alanında öndegelen ve önemli kaynak sayılan The New Palgrave Dictionary of Economics'in mevcut son edisyonunda her iki kavram ayn ve birbirini izleyen makalelerle ele alınmıştır (Kolm 1987: 1047-1055 "Public Economics"; Musgrave 1987: 1055-1061, "Public Finance").

Aslında bu iki terim disiplinin zaman içindaki gelişmine koşut olarak ortaya çıkmıştır. Geleneksel "maliye ilmi" Ondokuzuncu Yüzyıl Fransız ekolünün etkisinde gelişmiş ve esas olarak kamu gelirleri, bunlann harcanması, gider yükünün dağılımı, özellikle ve ağırlıkla vergi ve borçlanma gibi mali araçların hukuki, kurumsal ve kısmen siyasi yönlerinin incelenmesini kapsamıştır. Bu alanlann yanında, konunun İngiliz, İsveç, İtalya, Avusturyalı, Alman vd. iktisatçıların etkisiyle, iktisadi, siyasi, sosyolojik,ve psikolojik boyutlanyla ele alınıp incelenmesi Yirminci Yüzyıl'da ortaya çıkan bir gelişmedir. Daha sonra refah ekonomisi ve makroiktisat politikası kapsama dahil olmuştur. 1960'lardan sonra disipline dahil olan alan "toplumsal seçiş" konusudur ve "kamu ekonomisi" terimi kullanılmaya başlanmıştır. Kamu ekonomisi terimi, geleneksel maliye konulanna ek olarak, iktisatın, siyasetin, sosyolojinin, psikolojinin, hukukun, hatta felsefenin birbiriyle kesişme alanlannda ortaya çıkan konulan kapsamaktadır. Bu kapsam içinde, toplumsal tercihler, kamusal seçiş, siyasi iktisat çevrimleri, regülasyon, mülkiyet hakları, devletin mali krizi, refah devleti,

iktisadi ve sosyal haklar, kamu faaliyetlerinin yönetimi, kamu kesiminin örgütlenmesi ve işleyişi, ahlak felsefesi, toplumsal ahlak vb. konuları yer almaktadır[661].

Tablo(2): Kamu Ekonomisi Bilim Daimin Kapsamı

I. Kolicktif tüketim, kamu malları

A. Kamu arzının nedenleri:piyasa aksaklıkları

1. Toplumsal mallar

2. Dışsaltıklar

3. Piyasaya girişte sınırlamalar, tekeller

4. Bilgisizlik, belirsizlik, spekülasyon

5. Gelir dağılımı dengesizliği

6. Yoksulluk

7. Uzun vadeli piyasaların oluşmaması

B, Kamu mallarında fiyatlandırma, vergi, sübvansiyon

C. Piyasa kurallarının düzenlenmesi: Regiilasyon

D.Kamu arzının kurumsal örgütlenmesi: Kamu kurumları

1. Merkezi devlet kurumlan

2. Yerel yönetim kurumları

3. Kamu işletmeleri

4. Sosyal güvenlik kurumlan

5. Yarı kamusal kurumlar

6. Kâr amacı gütmeyen özel kurumlar

7. Sivil Toplum kuruluşları

E. Spesifik kamu malları analizi

l. Altyapı

2.Adalet

III: **Makroiktisat politikası**

A. Milli gelir

1. Milli gelir hesapları, sosyal muhaseba

2. Büyüme

3. Sermaye birikimi

4. İstihdam

5.Talep

6. Fiyatlar genel düzeyi, fiyat istikran

B. Maliye politikası

C. Bütçe

D.Borçlanma

E.. **İç ve** Dış **denge**

F. Gelirler politikası

IV. **Mali Siyaset**

A. Kamusal seçiş kuramı

1. Seçmenler, baskı grupları

2. Politikacılar

3. Bürokrasi kuramı

4. Anayasa iktisadı

B. Toplumsal tercihler kuramı

1. Refah ekonomisi, sosyal refah fonksiyonu

2. Özgürlükler ve haklar kuramı

661 Bu konuların geniş bir İncelemesi için bkz. Arın 1995: 63-67.

3. Çevre

Vb.....

F. Kamu maJlannın arzında etkinlik:
proje değerlendirme ve fayda/maliyet analizi

II. Gelir dağılımı

A. Refah devleti

B. Gelir transferleri ve sosyal yardımlar

C. Sosyal sigorta

D. Gelir dağılımında adalet

E. Spesifik sosyal hizmetler ve yardımlar

1. Eğitim

2. Sağlık

3. Analık

4. Emeklilik

Vb.....

F. Spesifik toplum gruplarına yönelik arz

1. Kadınlar

2. Çocuklar

3. Yaşlılar

4. Bölgeler

Vb.....

Kaynak: Arın 1995

3. Oylama sistemleri

Vb....

C Kapitalist devlet kuramı

1. Tekelci devlet kapitalizmi

2. Devletin mali krizi

V. Vergileme

A. Vergileme ilkeleri

B. Optimum vergileme

C. Vergi yapısı

D. Spesifik vergiler

E. Vergi Hukuku

F. Vergi idaresi

G. Parafiskal gelirler

Biz bu çalışmada ders programlanın sımflandınrken ve değerlendirmesini yaparken kamu ekonomisi kavramını ve kapsamım benimsedik, yani disiplinin en geniş kapsamım çerçeve olarak aldık. Kamu ekonomisi kapsamı içindeki konulannın listesi Tablo(2)'de yer almaktadır. Bu listeyi yaparken Musgrave ve Kolm'un sınıflandırma yaklaşımlanndan yararlandık. Buna ek olarak, dünyada kamu ekonomisi alanında verilen eğitimin içeriğini ve Türkiye'deki eğilimleri de dikkate aldık; konunun hızla çeşitlendiği bu alanda görece aynntılı bir sınıflandırmayı geliştirdik. Bu tabloda yer alan konulann hepsi dünyadaki ders programlannda bir şekilde yer almaktadır.

IV. Maliye Ders Programlarının Yapısı

Ek Tablo'dan elde edilen verilerden ve bu verilerden türetilmiş Tablo (3) ve Tablo (4)'den çok sayıda gözlem yapılabilir. Biz yukarıdaki yaklaşımımız çerçevesinde önemli gördüğümüz eğilimleri vurgulamak istiyoruz:

1. Dersler her kurumda yanyıllıktır. 1995'de görülen tek istisna olan İÜİF de tüm derslerde yarıyıllık sisteme geçmiştir.

2. Bölümlerin toplam ders sayısı genellikle ya artmıştır ya da pek değişmemiştir. Ders sayısı en çok artan ve bölümler arasında rekor düzeye ulaşan bölüm ANAÜ'dir. Ders sayısının artışında seçimlik ders sayısının artışının rolü vardır. Ders sayısı en çok azalan bölüm İÜİF olmuştur. 1995'de yıllık olan ve iki dönem okutulan dersler yanyıllık olmuş ve toplam ders saatleri genellikle azaltılmıştır. 1995'den sonra açılan maliye bölümlerinde ders sayıları genellikle daha düşüktür

3. 1995'de seçimlik ders sistemi uygulayan bölümler istisnai idi. Bazı bölümlerde sunulan güzel sanatlar, resim, müzik ile beden eğitimi dersleri seçimlikti. Bunlar dışında seçimlik ders sistemi sadece iki bölümde son iki yarıyılda son derece sınırlı olarak uygulanmaktaydı. Dokuz Eylül Ü.nde 7. ve 8. yarıyıllarda dört ders arasından bir ders, Çukurova Ü.nde 7. ve 8. yarıyıllarda iki ders arasından bir ders seçme olanağı vardı. 2002'de ise seçimlik ders sistemi uygulamayan AMS, MAR ve OGZ olmak üzere sadece 3 bölüm vardır. Öte yandan, seçimlik ders sistemini görece daha zenginlikle uygulayan bölüm sayısı ANA, AÜSBF, DEÜ, KTÜ, İÜİF olarak sadece birkaç tanedir. Tablo (3)'deki bölümlerin toplam ders sayıları da bunu göstermektedir. Bu konuda en büyük atılımı Anadolu Üniversitesi yapmıştır. Ama bu durum 96 adet ders sunma ile sonuçlanmıştır. Özellikle iktisat, işletme ve maliye dersleri konusunda çok çeşitli seçme olanağı sunulmaktadır. Diğer bölümler ve özellikle 1995'den sonra program yapan bölümler ise 1995'deki gibi, ilk yarıyıllarda ya da son yarıyıllarda az sayıda ders ile son derece sınırlı uygulamaktadırlar.

4. Tablo(4) bütün maliye bölümlerinde verilen derslerin toplamının ders grupları arasındaki dağılımını göstermektedir. 2001-2 ders yılında maliye bölümleri toplam 1176 adet lisans dersi sunmaktadır. Toplam ders sayısı yedi bölümün ders programlarının eklenmesiylel995'e göre yüzde altmış dolayında artmıştır. Buna karşılık, 1995 yılındakiyle kıyaslandığında ders gruplarının ağırlığında pek küçük değişiklikler olmuştur. Bu demektir ki yeni maliye ders programlan ve yeni maliye bölümlerinin programları eski bölümlerin neredeyse birer kopyası olmuş ve ders ağırlıklanını değiştirecek farklı yaklaşımlar izlememişlerdir. İktisat ve hukuk derslerinin ağırlığındaki küçük azalışa karşılık genel ve işletme ders gruplarının payında küçük artışlar olmuştur.

Tablo (3): Maliye Ders Programlarındaki Ders Grupları

	Den Grupları								
	Yabancı Dil,Sanat	Mat.IsUt. Bilgisayar	Sosyal Bilimler	Hukuk	Iflelme	iktisat	Kamu Ekonomisi Sayış	Toplam Ders Toplam %	Kamu Ekonomi s
Bdlumkr									
I.AdnanMenderes Ü.Nazi İli İİB(AMS)*	X 3	X 7	X 2	X 6	X 10	X 11	X 13	X S2	<&X 25
2. Afyon Kocatepe Ü. İİBF (AKT)	S 3	14 6	0 2	S 7	12 II	10 g	18 21	67 58	27 36
3. Akdeniz Ü.ÎİBF(AK)*	X 16	X 9	X 1	X 5	X 7	X 12	X 13	X 63	X 21
4. Anadolu Ü. İİBF (ANA)	7 6	6 7	4 6	6 4	10 22	11 22	25 29	69 96	36 30
S. Ankara Ü. Siyasa! Bilgiler Fakültesi (AÜSBF)	2 (4	6 10	3 4	9 10	6 9	13 16	9 11	53 SS	19 n
6. Celal BayarÜ. İİBF (CB)	6 S	5 6	1 1	6 6	7 7	10 11	IS 16	53 55	34 29
7.ÇanakkaleOnsekiz Mart Ü. Biga tİBF(ÇOM*)	X 9	X 7	X 1	X 8	X 10	X 11	X 10	X 56	X 18
8. Çukurova Ü. tÎBF(ÇO)	0 2	7 7	1 1	4 5	5 5	12 12	17 22	46 54	37 41
9. Dokuz Eylül Ü. lIBF(DE)	10 14	4 7	1 1	7 a	6 8	16 14	21 22	65 74	32 30
10. Dumlıpınar Ü. İİBF (DP)*	X 2	X 3	X 1	X 3	X 6	X 5	X 2	X 22	X 10
M. Erciye* Ü. (İBF(ERC) •	X 6	X 14	X 2	X 7	X 9	X 11	X 22	X 71	X 31
12. Gazi Ü. IİBF(GZ)	10 5	4 3	1 1	9 S	12 S	8 15	13 21	62 61	29 34
13. Hacettepe Ü. IİBF(HT)	19 22	9 10	0 0	6 ti	g g	14 12	12 12	68 70	18 17
14. İstanbul Ü. İktisat Fakültesi (1ÜİF)	4 6	9 8	7 s	7 7	12 8	26 14	28 22	93 75	30 29
15. Karadeniz Teknik 0. İİBF (KTU)	« 6	8 14	1 4	7 6	7 6	12 II	n 22	70 69	24 32
16. Marmara Cl. IİBF(MAR)	2 1	S S	3 2	1 0	9	2 2	20 zo	61 62	33 32
17. Osmangazi Ü. IİBF(OGZ*)	X 10	X 7		6	8	8	X 23	X 63	X 37
18. SUleyman Demirel Ü. İİBF(SD)*	X 2	X 10	t	S	7		X 16	X 52	X 31
19. Uludağ Ü. İİBF (ULU)	1 2	6 6	1 1	6	9	1 1	21 27	54 58	39 47
Yükseköğretim Kurul uÇerçeveProgr.	0	S	5	3	2	1	22	1	36

* 1995'den sonraki maliye ders programları

".Dumlupıınar Ü. İİBF henüz sadece dört yarıytl için ders programı yapmıştır.

Ders programlan tablosu ilk bakışta maliye programlannın disiplinlerarası bir sosyal bilimler yapısı gösterdiği izlenimini yaratmaktadır. Fakat bu yapı dengeli değildir. Yabancı dil, ve matematik, istatistik, ekonometri, bilgiişlem gibi kantitatif araçlar hemen her kurumda sunulmaktadır. Bizim incelememizde ele alınmayan Türkçe ve Atatürk İlkeleri ve înkilaplan Tarihi dersleri de dikkate alınırsa, derslerin dörtte biri genel derslerden oluşmaktadır. Sosyal ve siyasal bilimler derslerinin sayısı son derece düşüktür ve az sayıda bölümde verilmektedir. Derslerin yansı kamu ekonomisi de dahil iktisat derslerinden oluşmaktadır. İşletme dersleri de katıldığında maliye programlannın üçte ikisi bu üç gruptan oluşmaktadır. Ders programlannda hukuk ve işletme derslerinin ağırlığı yüzde 25'tir. İşletme, hukuk ve iktisat dersleri bütün bölümlerde birbirine benzer şekilde yoğundur. Bu ağırlıklar dünyada iktisat programlarında görünmeyen şekilde yüksektir[662].

Tablo(4): Ders Gruplarının Ağırlığı

Ders Grupları	1995 Ders Sayısı	2001 Ders Sayısı	1995 Ders Grubu Ağırlığı	2001 Ders Grubu Ağırlığı
Yabancı dil, sanat vb.	77	137	%10.4	%11.2
Matematik,istatistik ekonometri, bilgisayar	83	149	11.2	12.7
Sosyal bilimler	23	40	3.1	3.4
Hukuk	83	126	11.2	10.7
İşletme	101	167	13.6	14.6
İktisat	155	213	20.9	18.1
Kamu ekonomisi	219	344	29.6	29.3
Toplam	741	1176	100.0	100.0

5. Elbette bölümler arasında ders dağılımı farklılıklar göstermektedir. Fakat bölümlerde rastlanma sıklığı açısından programlar görece az sayıda ders üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ek Tablo'da tablonun son sütununda yer alan ve her dersin kaç bölümde verildiğini gösteren bilgilere göre, bölümlerin çoğunda yer alan dersler vardır ve genellikle 5 hukuk, 6 işletme, 7 iktisat, 12 kamu ekonomisi dersi verilmektedir. Kısacası, az sayıda ders dışında bölümler arasında benzerlikler fazladır.

662 Bu konuda bkz. Arın 1995: 63-74.

6. Kamu ekonomisi grubundaki derslerinde dengeli bir dağılım yoktur. Tablo(l)'deki kamu ekonomisi alanının çeşitliliği Ek Tablo'da Türkiye'deki maliye ders programlarında görülmemektedir. Kamu ekonomisi derslerinin yansından çoğu kamusal kurumlar, vergileme ve mali denetim konulanndadır. Derslerin on tanesi yaygın olarak okutulmaktadır. Diğer dersler bölümlere yayılmıştır. 2001-2'de toplam 344 kamu ekonomisi dersinin, yani çok sayıda farklı dersin farklı bölümlere dağılımı, bölümler arasında onu farklı kılacak şekilde ders gruplan temelinde alt ihtisaslaşma olduğu, bölümün kendine özgü yaklaşım farklılığı olduğu anlamına da pek gelmemektedir. Ek Tablo'nun en alt saürlannda ve Tablo(3)'ün en son sütununda her bölümün verdiği toplam ders sayısı ve kamu ekonomisi derslerinin sayısı ve ağırlığı ile ilgili veriler gösterilmiştir. Kamu ekonomisi bakımından ihtisaslaşma yoğunluğu bölümlere göre çok farklıdır. Genel eğilim 1995'den 2002'ye bu yoğunluğun küçük bir ölçüde düşme eğilimi göstermesidir. Kamu ekonomisi derslerinin toplam dersler içindeki oranı 2001'de yüzde 15 (AÜSBF) ile yüzde 47 (ULU) arasında değişmektedir; daha çok sayıda bölümde yüzde 30'lar dolayındadır. Tablo(5)'e göre bütün bölümlerin ortalaması yüzde 30'dur. En düşük yoğunluklar AÜSBF, HT, AK, ÇOM'dadır ve bu ihtisas oranlan alt dal veya disiplin seçmeyi olanaklı kılan herhangi bir iktisat bölümünden pek farklı değildir. En yüksek yoğunluklar ULU, ÇO, OGZ, AKT, GZ üniversitelerindedir. Diğer bölümlerdeki yoğunlaşma ortalamaya yakındır.

Öte yandan, kamu ekonomisi ihtisaslaşma yoğunluğu farklılıklan farklı bölümlerin kendine özgü alt yoğunlaşma alanlan olduğu anlamına gelmemektedir. Dünyadaki eğilim gelir dağılımı, sosyal politikalar, mali siyaset, spesifik kamu hizmetleri, sosyal gruplann durumu, sosyal adalet, sosyal tercihler, çevre, refah devleti, sosyal güvenlik vb. konulara ağırlık vermek iken, Türkiye'deki maliye bölümleri bu konulara istisnai olarak yer vermektedir. Bölgeleri, spesifik hizmetleri ve spesifik toplumsal gruplan konu alan dersler yoktur. Bu durum 1995'den 2002'ye değişmemiştir. Az sayıda bölüm kamu ekonomisinin bazı alt dallannda bir ölçüde ihtisaslaşıyor görünmektedir. Örneğin İÜİF kollektif üretim, GZ, MAR, ANA, ERC vergileme, ANA mali denetim, CB uluslararası maliyede ihtisaslaşmış görünmektedir. Sonuncusu hariç, alt ihtisaslaşma da geleneksel maliye alanlanna sıkışmaktadır.

7. Son olarak, YÖK'ün ertesinde bölümler kurulurken şablon oluşturmak üzere geliştirilen ve 2002 yılında da varolduğu YÖK yetkililerince ifade edilen çerçeve program ile bölümlerde uygulanan programlar karşılaştınlabilir (Bkz. Tablo (3), (4), Ek Tablo). YÖK programının ihtisaslaşma yoğunluğu ortalamadan yüksektir. Bu oranın üzerinde sadece iki bölüm vardır. YÖK programındaki kamu ekonomisi ile ilgili dersler çok daha çeşitlidir. Çerçeve programda 42 dersin 22'si zorunlu, 20'si serbest ders olarak tanımlanmıştır. 1995'de, önerilen zorunlu derslerin sadece 13'ü

bölüm programlarında vardır. Serbest derslerin 7'si hiçbir kurum tarafından verilmemekte, 13'ü ise bir veya iki bölüm tarafından verilmektedir. Buna karşılık, YÖK'ün önermediği çok sayıda ders programlarda yer almıştır. Kısacası, maliye bölüm programlan çerçeve programdan dolayı bir şablona uyarak birbirine benzemiş değildir. Benzeşme belli bir şablona uymaktan çok alt dallardaki dengesiz yoğunlaşmanın birbirine benzemesindendir.

Sonuç

Türkiye üniversitelerinde mevcut 19 maliye bölümü lisans ders programlan, son yıllarda Batı'nın akademik dünyasında gelişmiş ve çeşitlenmiş "kamu ekonomisi" alanının zengin kapsamına sahip değildir. Ders programlan daha dar kapsamlı ve daha eski "kamu maliyesi" bileşimine daha yakındır, hatta yer yer bundan bile dar olabilmektedir. Bu durumun zaman içinde de pek değişmediği görülmektedir. Maliye ders programlannın ihtisas dalındaki yoğunluğu esas olarak ve ağırlıkla geleneksel kamu maliyesi alanlarını, vergi, bütçe, mali denetim konulannı kapsamaktadır. Bazı bölümlerin ise olağan bir iktisat bölümünden pek köklü farkı yoktur. Seçimlik ders sisteminin gelmesi ihtisas alanına yeni ve çeşitli modern bir kapsam getirmek yerine daha çok geleneksel alanlarda ders çeşitlenmesi ile sonuçlanmıştır. Bu yapısıyla maliye bölümleri kamu ekonomisinin her alanında donanımlı öğrenci yetiştirmek yerine bir iktisat/işletme/hukuk/maliye kanşımı gerçekleştirmeye çalışmıştır. Fakat bu bileşim öğrencinin seçme özgürlüğünün sınırlı kaldığı bir"birleşik" diploma programına dönüşmüştür. Bu haliyle biçimsel olarak çeşitlilik, içerik olarak geleneksellik göstermektedir.

Ek Tablo: Türkiye Üniversitelerinde Maliye Ders Programları: 1994-1995 ve 2001-2002 Akademik Villan

DERS GRUPLARI	ÜNİVERSİTELER 1	2	3	4	5	A	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm Sayısı
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AUSBF	CB	ÇOM	ç o	DE	DP"	ERC	GZ	HT	tÜİF	KTÜ	M AR	OGZ*	SD*	ULU	YÖK	
I. GENEL																					
A. Yabancı DİL Sanal																					
Yabancı Dil	X 1,2	1-6 1,2	X 1-4	1,2 1,2	1,2 1-8	1,2 1-4	X 1,2	1,2	1-6 1,2,3	X 3,4		1-4 U , 3	1-1,6 1-4	1-4 U	1-6	1,2 2	X 1..2		1 1,2		11 17
Mesleki Yabancı Dil	X 8		X 5-8	5			X 6,7,8		5 1,2,3			3-8 4,5									3 5
İleri ingilizce											X 1S.2S				1S.2S						**0** 2
Çeviri											X 3S.4S				3S.4S						**0** 2
Okuma Becerileri													1,2								**0** 1
İngilizce İş Yazışmaları											X 5S,6S				7S						**0** 2
Yazma Becerileri													2								0 1
İngilizce Konuşma											X 7S.8S										0 2
Sözlü iletişim Becerileri													3		8S						0 2
Sanat Tarihi				1,2 S													X IS^S				**1** 2
Güze] Sanatlar						1.2 1S.2S			1S-4S				1S-7S 1S-7S	İSJS	2,3						2 5
Resim			X 1S.2S		1S.2S				1S−1S												1 2
Müzik			X 1S,2S	S	1S.2S		X 1S.2S		1S-4S												1 **4**
Beden Eğitimi		1,2 1	X 1S.2S	1,2 İS	1S.2S	1S.2S	X 1S.2S		2S-4S 1S-4S			1-3	1S-7S 1S-7S	IS.2S	2,3		X 1S.2S				7 10
Tiyatro			X 1S.2S																		**0** **1**
Halk Dansları				S																	0 **1**
Türk Süsleme Sanatı																	X IS.2S				0 2
Bahçe Bakımı ve Seracılık																	X 1S.2S				O 2
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 3	8 3	X 16	7 6	2 14	6 8	X 9	0 2	10 14	X 2	X 6	10 *	19 22	4 6	S 6	2 **1**	X 10	X 2	1 2	0 X	

B.Matroıalik, tttatktlk, BUgitayar. Arazine* Yöntemleri vb.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Botum
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	**Icir u**	KTÜ	MAS	OGZ	SD"	ULU	YÖK	Sayısı
Matematik	X 1	U 1	X \2	\2 U	1.2	1.2 1.2	X 1		u	X 1.2	X u	1.2 1			u	1.2	X u	X	1 1	U	10 18
Mali Matematik	X 2	2S													5	2	X 2	X 2	2	2	2 6
İktisattılar İçin Matematik	X												U 1.2			2				4	4 2
İstatistik	X 3,4	3,4 3.4	X 3,4	3.4 2	3 3	3,4 3.4	X 2.3	3.4 3,4	3	X 3	X 3.4	3,4 3	1.2	3.4 3.4	3,4 3.4	4 4	X 3.4	X 2,3	3,4 3.4	3,4	11 19
Uygulamalı İstatistik					6S																0 1
Ekonometri	X 6	6	X 5,6	8	7,8 7,8S			5,6	6		X 7S.8S	7S	5.6 5,6	6 5.6S	6 7S.8S	7 7		X 4	6	5	10 10
Bilgisayar		1-8 3	X 5,6	S 3,4	8 3S.4S	4 2,6	X 2,3,4	2 3	3 2,3.4		X IS.2S		3,4 1.2	3,4	3,4 1S.2S	3,4 3,4	X 3	X 1	4 4		II 11
Programlama (Bilişim)								5	8S				4 3,4	5S.6S			X 4	X 4			1 6
Muhasebede Bilgisayar Kullanımı				S							X 7S				7S			X 8			0 3
İnternet Kutlanın»											X 7S				7S						0 2
WEB Sayfası Tasannu											X 8S				8S						0 2
Arastuma Yöntemleri	X 8	7		ıs				4			X 6				6 6	6		X 8S	3 3S	3	2 9
Seminer			8		7S.8S																0 2
Bitirme Tezi							X 8				X 7S.8S				7,8						0 3
Bölümlerdeki Dos Sayısı	X 7	l4 6	X 9	6 7	6 10	5 6	X 7	7 7	4 7	X 3	X l4	4 i	9 10	9 8	8 M	î S	X 7	X 10	6 6	8	

II. SOSYAL BİLİMLER

A. Sosyal Bilimler

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	II	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Botta
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	m	KTC	MAR	o c z	SD	ULU	YÖK	SiYS»
Bilim Felsefesi														4S							0 1
Bilimsel Düşünce											X 3S				3S						0 2
Uygarlık Tarihi/ Kültür Tarihi				S										4S							0 2
Sosyal Bilimlerde Yöntem														\a 2S		3 1				3	2 2
Sosyoloji {Toplumbilim)	X 3	1	X 2	1 2	1 1			1 1		X 3	X 1	1 1			1	1,2 2	X 1	X 1	1 1		6 14
iktisat Sosyolojisi														2							1 1
Psikoloji	X 4	2		2			X 1													1	1 3
Sosyal Psikoloji						2 2			1 1											U	2 2
İktisat Psikolojisi														IS							0 1
Demografi															S					I	0 1
Halkla İlişkiler				S																	0 1
Türkiye'nin Toplumsal Yapısı				S																	0 1

B. Siyasal Bilimler

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Botum
	AMS"	AKT	AK"	ANA	AÜSBF	CB	COM*	ç o	DE	DP*	ERC	GZ	HT	tfjİF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YOK	Sayısı
Siyaset Bilimine Girit				S	«									2	2 2				3		2 4
Siyasal Düjünce					2 *2*																1 1
Siyasal Olaylar Tarihi														İS							0 1
Uluslararası ilişkiler				4	«									3 3S							1 3
Devlet Sistemleri																				S	c c
Türkiye'nin Yönetim Yapısı				4												4					1 1
Yönetim Bilimi				3	3																
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X /	0 2	X 1	4 6	3 4	1 1	X 1	1 1	1 1	X 1	X 2	1 1	0 0	7 8	1 4	3 2	X 1	X 1	1 1	5	

m. HUKUK -

	1	2	3	4	S	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS"	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM"	CO	DE	DP"	ERC	GZ	HT	It'İF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayısı
Hukukun Temel Kavundan	X 1	1 1	X 1	I 1	1 1	1 I	X 2	1 2	1 1	X	X 1	1 1		I	1 I	1 1	X 1	X 1	1		10 18
Anayasa Hukuku	X 2	2 2	X 2	2	*2* *2*	1 1	X 2	2 4	2 2		X 43	1 1		1 3S	2 4S	2 2	X 2	X 2		2	12 16
Borçlar Hukuku	X 3	2 2S	X 3	2 2	3 3	3 3	X 3	6S	3 2.3		X 2	2 2		3.4 3	2 2	4 4	X 2	X 3	5 5	3	11 18
İdare Hukuku	X 5	3 63	X 3		3 3		X 3.4	3 Ss	7		X 5S	3		6t	7 Ss	3.4 3		X S	4 4 .		7 15
İdare Hukuku ve idari Yana											X 2	2							4		1 1
Medeni Hukuk						2 2			2			2 2				3 3			2 2		6 5
Eşya ve Miras Hukuku					4 4									SS							0 1
Ticaret Hukuku	X 6	3 4	X 4	3 3	7,8 5	6 6	X 5	SS ss	6 4	*X* 4	X 3S.4S	3 3	5,6	5.6 S	5,6 3S.4S	5,6 5,6	X 3,4	X 3.4	6	4	12 18
Kıymetli Evrak Hukuku						7 7			7 5									X *6*	6		2 4
İcra iflas Hukuku				4				5	5			8			8						5 0
Ceza Hukuku					5 *SS*		X 5					8 6S	3	4S		5 5					3 6

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	II	12	13	14	IS	16	17	18	I9	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	FR<	GZ	HT	ICİF	KTC	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayısı
Ceza Yargı Hukuku					6 6S							8							7		3 1
Bankacılık Hukuku																8					1 0
Kambiyo e Gümrük Hukuku				5					SS							8 8					2 2
1; ve Sosyal Güvenlik Hukuku	X 7	5S		S			X 8					2JS				7	X 6	X 7S	6		0 9
Temel Hak ve ÖzaürlüklerHuk.		İS																			0 1
Avrupa Birliği Hukuku					8S																0 1
Sermaye Piyasası Hukuku					7S																0 1
İsletme Hukuku								3													0 1
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 6	5 7	X 5	6 4	9 10	6 6	X 8	4 S	7 8	X 3	X 7	9 8	6 6	7 7	7 6	11 10	X 6	X 8	6 6	3	

IV. İSLETME

	1	2	3	4	S	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	1S	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK'	ANA	AÜSBF	CB	(.'OM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	İÜİF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YOK	Sayısı
İşletme	X 1	1	X 1	1	2 S		X	1	u u	X 1	X 2	1	2 2	1,2 1	1 2	1 1	X u	X 1	\2	\2	12 17
GeneL Muhasebe	X 2,3	1.2 2	1.2	1 1	3.4 3.4	1,2	X u	2 1.2	2 u	X la	X 1	3,4 2,3	\a 12	2,3		\a 12	X U	X u	12 12	3,4	12 17
Muhasebe						1,2		3	3			3,4		3,4 3							4 2
Yönetim ve Organizasyon		3		s	3					X 2		2									1 4
Envanter ve Bilanço	X 6	6S		2 2			X 3.4		3		X 3S		4		3S	3 3			3 3		4 9
Malı Tablolar		3		4 S			X 6		7		X 8	5 6	4 4		8S		X 3	X 6	3	5	4 10
Mali Analiz	X 6	6,7		5	7S	3 3			7			7			5	6 5			4 4	6	8 5
Mali Denetim											X 8					8					0 2
Kurumlarda Hesap İsleri															7						1 0
Ortaklık Muhasebesi												5 4			4						2 1
Maliyet Muhasebesi	X 4	5 5S	X 4	S	6 6	5 5	X 5	7S 5S.6S	4 4	X 3	X 4S	6 5	S 5	S,6 6	6 4S	6 5	X S	X 3	6 5	6	11 19

	1	2	3	4	5	6	T	8	9	10	11	12	13	14	ıs	16	17	18	19	20	Böifen
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	c o	DE	DP*	ERC	GZ	HT	IÜ1P	k t C	MA»	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayın
Sökerler Muhasebesi		4 4S	X 3	4 S	S S	4 4	X 4			X 4			7 7				X 4		4 4	S	6 10
Yönetim Muhasebesi					8S							6				6 6		X 4			2 3
Muhasebe Organizasyonu		8 7.8																			1 1
İhtisas Muhasebesi				S																	0 1
Muhasebe Denetimi		8	8	6 S									8								1 4
Fuariama		S		7 S							X 3S			6 SS	15					6	3 4
Endüstriyel pBJJ1*11ffM				S																	0 1
Pazarlama Anatumalan	X 7			S																	0 2
istetme Finansmanı	X S	4	6	4 S	6 6			7S	6S		X ıs	3S	3 J	7.8 78			X 4	X s		7	6 11
Uhulararası Finansman Teknikleri				s																	0 1
İsletme Yönetimi	X 7	3		s		3,4 3.4	X 3				X 3S			7	ıs	1 1				8	4 7
Cretim Yönetimi				s																	0 1
SaOfgficu Yönetimi				S																	0 1
Stratejik Yönetim														8S							D I
Finansman Yönetimi				s																	0 t
Uluslararası Finansal Yönetim				s																	0 1
Personel Yönetimi İnsan Kaynaklan	4							6				8S								3	0 3
la Değerlendirmesi				s																	0 1
Tüketici Davranışları				s																	0 1
Mesleki Vizyon																			7S.8S		0 2
Kooperatifçilik				s																	0 I
Bölümlerdeki Dm Sayısı	X 10	12 11	X 7	10 22	6 9	7 7	X 10	5 S	6 8	X 6	X 9	12 S	8 8	12 8	7 6	1 9	X 8	X 7	8 9	12	

V. İKTİSAT

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	İS	16	17	18	19	20	Bolum
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÛSRF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT		KTO	MAR	OGZ	SD	ULU	YOK	Sayun
İktisada Giriş	X 1	1.2	X "T2	u 1,2	1.2 12	12 12	X 12	1,2 12	1,2 Ü	X 12	X	12 Ü	12 12	u u	1 12	12 12	X 12	X 1	U 1,2	12	12 19
Mikroiktisal	X 2	3	X 3	3,4 3		3 3	X 3	3,4 3,4			X 3	l	l	3,4 3	2 3	3,4 3	X 3	X 3	3 3	3	11 17
MakroiktUat	X 3	4	4	4 4	*	4 4	X 4	3,4 3,4	J		X 4	l	J	3,4 4	3 4	4 4	X 4	X 2	4 4	4	12 17
İktisadi Analiz	3.4			s						X 3,4						8 8					1 3
Kantitatif İktisat														3,4 3S							1 1
Çalıama Ekonomisi				S	4 4S				6S		X SS	6S		3,4 2S	SS						2 7
Para Teorisi/Politikası	X 4	5.6 5.6	X 7	7 S	7 7	5,5	X 8	5 6	4 4		X 5.6S	6 5	8 8	5.6 5	4 6S	6	X S	X 4	S 5	6,7	4 17
Türkiye Ekonomisi	X 7	8 8	X 8	6 S	7 7	8 8	X 7	7S 8	7S 7S		X 5S	8S	8	5,6 4S	5S	7, 6.7	X 8	X 4	8 8	7	10 17
İktisadi Düşünce Tarihi				S	5	6 6		5	7S 7S			4	4 4	7,8		7 7		X 3			6 8
İktisat Tarihi				s									3 3	1 1							2 3
Türk tktisai Tarihi				s										3,4 4							1 2
İktisadi SUtemler				s		7															1 2
tktUadi Planlama			X 8S		5 5				SS			5	7 7	7,8	6					5	6 3
İktisadi Büyüme			X 5		5 6S								6 6		6						3 3
İktisadi Kalkınma	X 6		X 6		8 8		X 7	7S 8	7S 8S			8 8S	7 7	7.8	4 7S	6 6			7,8	S	9 10
İktisadi Kalkınma ve Planlama						7 7			7					8							2 2
İktisat Politikası				s				7	5 5			5S			6						2 4
Doğal Kaynaklar Ekonomisi		5		7										12 2							3 1
Tanm Ekonomisi	X 4			S									7						8		1 2
Endüstriyel Ekonomi				s																	0 1

	1 AMS*	2 AKT	3 AK*	4 ANA	5 AÜSBF	6 CB	7 ÇOM*	8 ÇO	9 DE	10 DP*	11 ERC	12 GZ	13 HT	14 **ICİF**	15 KTU	16 MAR	17 OGZ	18 SD	19 ULU	20 YÖK	**Bölüm Sayısı**
Girişimcilik		X 3		S																	0 2
Sermaye Piyasası				S		8	X 8	8S	8S 8S		X 6S	6.7S			6 6S	8 8	X 7				4 9
Bankacılık ve Mali Kurumlar	X 6		X 8	S	5 SS				5 J	X 4S						8		X 6		5	2 8
Uluslararası iktisat	X 6	5,6 5S.6S	X 5,6	7,8 S	6,7 6.7	7 7	X 5	5,6 5,6	8 8		X 5S.6S	6 6S	5,6 5,6	8 6	4 5S.6S	5 5	X 6	X 6	7.8 7	7	12 18
Dış Ticara Politikası									SS 6S												1 1
Uluslararası Para Sistemleri				S		*S*			8S						7						4 0
Dünya Ekonomisi				S			X 7														0 2
Uluslararası İktisat Kuruluşları				8																	0 1
Finansal Liberalizalion ve Uluslararası Fon Atımları					8S																0 1
AB İktisadiyatı					7S																0 1
AB ve Türkiye Ekonomisi				S			X 8					SS									0 3
Radikal Ekonomi														5S							0 1
Yenilik Ekonomisi												8									0 1
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 11	10 S	X 12	11 22	13 16	10 11	X 11	12 12	16 14	X 5	X 11	8 15	14 12	26 14	12 11	12 12	X 8	X 8	11 7		

VI. <u>KAMU EKONOMİSİ</u>

A. Genel

	1 AMS*	2 AKT	3 AK*	4 ANA	5 AÜSBF	6 CB	7 COM*	8 ÇO	9 DE	10 DP*	11 ERC	12 GZ	13 HT	14 İÜİF	15 KTÜ	16 MAR	17 OGZ	18 SD	19 ULU	20 YÖK	Bolum Sayısı
Maliyeye Giriş/ Kamu Maliyesi	X 3	3 2	X 3,4	3 3,4	3 3	3 3	X 4	3,4 1,2	3 3	X 3,4		3.2 2	3 3	3,4 *i*	I	[illegible]	X 3,4	X 2	3,4 3,4	*3*	11 17
Maliye Teorisi	X 4	4			4 4S	[illegible]		5.6	4 4		X 3,4	4 [illegible]	4 4	5,6	[illegible] 3,4	3,4 3,4	• ~				9 9
Kamu Ekonomisi	X 5	[illegible] 6	X 5.6	7,8 5,6	6 6	[illegible]	X 5,7	[illegible] 5,6	6 6		X 5	6.7 6	5,6 5,6	[illegible]	5 5	5,6 5,6	*X*	X 5	6 6	*6*	9 17
Kamu Kesimi Analizi														= 5							0 1

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	II	12	13	14	15	16	17	18	19	20	**Bölüm**
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	**tMF**	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	**Sayısı**
Maliye Kınamı Düşün" Okul lan								SS													0 1
Maliye Tarihi		7 5,7		5,6 5				7S	4 4		X 7S	3		5,6 7	3 7S		X 7	X 4	2 2	4	7 10
Malı Araştırmalar		7,8 8		S																	1 2
Günce) Mali Sorunlar				S				8 8				6S									1 3
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 3	6 5	X 4	5 7	3 3	2 3	X 3	3 9	4 4	X 2	X 4	6 3	4 4	6 3	4 4	4 5	X 5	X 3	4 4	2	

B. Kollektif Tüketim, Kamu Mallan, KoUektif Üretim

1. KoUektif Tüketim, Kamu A r a n ı ÖrgntirDmnİ ve **kamu** Kuramları

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	îütF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayuı
Kamu İktisadi Teşebbüsleri			X 7	S		6 6		8 8	= 8		X 7S		7 7	7,8 7		7 7		X 7	7 7	6	6 11
Mahalli İdareler Maliyesi	X 6	6 6	X 7	8 8	6 6	6 6		5 7	6 6		X 6	- 5S	8 8	5,6 6	6 6	7 7	X 6	X 6	5,6 5	6	11 7
Türkiye'nin Mali Yapısı	X 6								5 7S					= SS	5 =		X 7.8		4S	3	2 5
Kamu Maliyesi Uygu lamaları				5.6					î						5						2 0
Karşılaştırmalı Mall Kurumlar				6							X 4S	5 =	5		= 4S						2 2
İktisadi Gelişme ve Malı Sinem				-								7.8	-	7,8 7					8	8	2 2
Uluslararası Malive		6 7		6 S		8		6			= SS	8 8		= SS	7 SS	6 6	X 8		6 6	8	8 9
Uluslararası Maliye Ve Mali Kurumlar	X 8	= 6				8 8		= 7S	7 7									X 8		7	2 6
AB ve Maliye Politikası								SS													0 1
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 3	2 3	X 2	5 3	1 1	4 3	X 0	3 4	4 4	X 0	X 4	i 2	3 2	6 5	4 3	3 3	X 4	X 3	4 5	5	

2. Spesifik Kamu Mallın Analizi

Devlet Mallan												7									1 0
Beşeri Kaynaklar Ekonomisi																				7	1 0
Beşeri Gelişme														7S							0 1
Çevre Ekonomisi		1S												6S							0 2
Bölümlerdeki Den Sayısı	X 0	0 I	X 0	0 Û	0 d	0 a	0 0	0 0	D 0	0 0	0 0	0 0	D 0	D 2	D 0	0 0	0 0	0 0	0 0	1 0	

3. Kamu Kesiminde Etkinlik

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	İS	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	İÜİF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayısı
Proje Değerlendirmesi-Fayda/Maliyet Analizi	X 8		X 8	S	8 8	8 8		6 8	8 8			7 7S		7S 8			X 8		7 7	8	7 11
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 0	0 0	X 1	! 1	1 1	1 1	0 0	1 1	1 1	X 0	0 0	1 1	0 0	1 1	0 0	0 0	X 1	0 X	1 1	t	

C. Gelir Dağılımı

Refah Ekonomisi																				S	0 0
Sosyal Politika/ Sosyal Siyaset		5 3S		7					8					12 1			5		3 3	2	î i
Sosyal Güvenlik				S												8 8		X 7S	6		1 3
Gelir Dağılımı, Gelirler Politikası				S								7S									0 2
İstihdam ve İssizlik				S																	0 1
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 0	1 1	X 0	1 3	0 0	0 0	0 0	2 0	0 1	X 0	X 0	0 1	0 0	2 1	0 0	1 1	X 1	X 1	1 2	2	

D. MakroİktfsatPolitikası

Maliye Politikan	X 7,8	7 7	X 7	5,6 7.8	8 S	7.8 7.8	X 8	7	7 3 7.8		X 7.8	8 7	8 8	7.8 7,8	8 7.8	8 S	X 7.8	X 7.8	7* 7.8	7*	12 17
Devlet Borçlan	X 5	7 57	X 8	5 3		7 7		5 5,7	6 6		X 7	4 4		5 6	7 7	6 6	X 7	X 5	5,6 5,6	4	» 14
Ktnıu Gelirleri Ekonomisi												7									1 0
Bötömlenkki Dets Sayısı	X 3	2 3	X 2	3 3	1 1	3 î	X I	2 2	3 3	0 0	X 2	3 2	1 1	3 3	2 3	2 2	X 2	X 3	4 4	3	

E. Vergileme

	1 AMS*	2 AKT	3 AK*	4 ANA	5 AÜSBF	6 CB	7 COM*	8 CO	9 DE	10 DP*	II ERC	12 GZ	13 HT	14 IÛİF	İS KTÜ	16 MAR	17 OGZ	18 SD	1» ULU	20 YÖK	Botum Sayısı
Mali Hukuk								5 3.5.67S													1 2
Vergi Hukuku	X 5	5,6 5,6		X 5	7,8 7,8	5,6,7 5,6,7	X 4	5	6,7 6,7		X 5.6	4	5.6 5.6	5,6 4	5,7,8 5.6	5,6 5,6		X 5.6	5 5,6	4	11 14
Vergi Hukuku Temel Ökeleri		5 3.4S															X 5				1 2
Türk Vergi Sistemi	X 7		X 6,7	7 5.6S		7	X 6	6 6,7			X 7,8	5		5,6 5	7 7,8	7,8 7,8	X 5,6	*X* 7	4	5	7 12
Vergi Usul Hukuku									5 S			4							7 7		2 4
İsletmelerin Vesgkadiıilmeai														8 8		8 8	X 8				2 3
Vergi Tekniği				S																	0 1
Vergi Uygulamaları	X 8			8			X 5,6		8 8		X S	8			S 8	8 8					3 8
Kanalaşonnalı Vergi Sistemleri				S																	0 1
Vergi Teorisi ve Politikası				7							X ss	7S			85						0 4

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	II	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	ÇOM*	CO	*DE*	DP*	ERC	CZ	HT	İÜİF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YOK	Sayısı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler												5									0 1
Dış Ticaret Vergileri												6									0 1
Senet ve Harcama Vergileri												6									0 1
İktisadi Gelişme ve Vergileme												8									0 1
Vergi İdaresi																					0 1
Purafiskal Yükümlülükler						6		6 7S	7S 7S		X 8S				8S				7 3S	8	4 5
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 8	*i* 4	X 2	1 7	2 2	5 3	X 4	4 7	5 5	X 0	X 7	2 7	2 2	5 4	5 7	6 7	X 4	X 3	3 S	3	

F. Mali Siyaset

	1	2	3	4		6	7	«	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	ÇOM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	İÜİF	KTC	MAR	OGZ	SD	um	YÖK	Sayısı
Maliye Sosyolojisi									8S							3 4				2	1 2
Sosyal Seçim																				8	0 0
Kamusal Tercihler														8							0 1
Kamu Hukuku						*4* 4		X 1											3		1 3
Kamu Yönetimi			X 4	3 S	7 7					X 4				3.4 4		4					3 6
Kamu Personeli Yönetimi																				6	0 0
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 0	0 0	X 1	1 1	1 1	1 1	X 0	0 1	0 1	0 1	0 0	0 0	0 0	*2* *1*	0 0	I	X 0	0	?	3	

G. Bütçe

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	ÇO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	tt1F	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayısı
Bütçe	X 5	5.6 5	X 5	5.7 5.6S	5 5	6 5	X 5	5 5	5 5.6		5,6	5 3	7 7	5.6 6	5 5,6	5 5	X 5.6	X 5	5 5.6	5	12 IS
Devlet Muhasebesi				7,8							4S	6		6	4S				6 6	6	4 3
Hazine İşlemleri						5 5			6		7S				7S					6	2 3
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 0	2 1	X 1	4 2	1 1	2 2	X 1	1 1	2 2	X 0	X 4	2 1	I 1	3 1	1 4	1 1	X 2	X 1	2 3	3	

F. Mali Deoetim

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	II	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	ÇOM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	İÜİF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayısı
Mali Denelim	X 7				6S				7		X 7		8		8 7	7		X 7	S S	7	5 5
Vergi Denetimi				6					7												1 0
Muhasebe Denetimi				6																	1 0
Vergi *Ceza* Hukuku		7 7		5 7										5S			X 7				*2* *4*
Mali Yargı					8	8			8			7						X 8			0 5
Mali Yargı Vergi Uyaulamalan	X 8			6		8		6	8			7 8		7,8 7		7	7		8	7	8 4
Vergi Yargısı		7 8		7 8			X 7									7 7	X 8				3 5
Mali Ceza Hukuku																			7		0 1
Kamu Alacakları Takip ve Tahsili												7		7S					S		0 3
Vergi İcrası		8		7													X 7				1 3
Bölümlerdeki Ders Sayısı	X 2	2 3	X 1	6 3	0 2	1 1	X 1	1 0	2 2	X 0	X 1	1 3	1 0	2 2	1 t	3 1	X 4	X 2	*2* 3	2	

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Bölüm
	AMS*	AKT	AK*	ANA	AÜSBF	CB	COM*	CO	DE	DP*	ERC	GZ	HT	İÜİF	KTÜ	MAR	OGZ	SD	ULU	YÖK	Sayısı
Bölüm Toplam Ders Sayısı	X 52	67 58	X 63	69 96	48 64	53 55	X 56	46 54	65 74	X 22	X 71	62 61	68 70	93 75	70 69	61 62	X 63	X 52 '	54 58	61	12 19
Bölümlerde Kamu Ekonomisi Ders Sayısı	X 13	18 21	X 13	25 29	9 11	18 16	X 10	17 22	21 22	X 2	X 22	18 21	12 12	28 22	17 22	20 20	X 23	X 16	21 27	22	12 19
Kamu Ekonomisi/ Toplam Der. Sayısı Oraoı-%	X 25	27 36	X 21	36 30	19 17	34 29	X 18	37 41	32 30	X 10	*X* 31	29 34	18 17	30 29	24 32	33 32	X 37	X 31	39 47	36	12 19

Not- Tablonun hücrelerindeki ilk rakamlar 1995 yılına, ikinci rakamlar 2001 yılına sınır.
X-1995 yılında bölümde ders programı olmaması
= Dersin olmaması

Kaynaklar

Anadolu Üniversitesi, İİBF Maliye Bolümü, **Türkiye 1. Maliye Eğitimi Sempozyumu.** 22-24 Nisan 1985. Anadolu Üniversitesi Yayınlan No. 157, Eskişehir, 1986.

Arın, Tülay (1995), "Dünyada ve Türkiye'de Maliye Eğitimi: Kamu Ekonomisi Konusunun Kapsamı ve Ders Programlan", **İ. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,** No: 11-12-13 (Nisan-Temmuz-Ekim 1995), s. 63-86.

Kolm, S-C. (1987), "Public Economics", **The New Palgrave Dictionary of Economics,** J. Eatwell, M. Milgate, P. Newman (ed.), Volume 3, The Macmillan Press, London. pp. 1047-1055.

Musgrave, R. A. (1987). "Public Finance", **The New Palgrave Dictionary of Economics,** J. Eatwell, M. Milgate. P. Nevvman (ed.), Volume 3, The Macmillan Press, London. pp.1055-1061.

Yükseköğretim Kurulu Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, **2002 Öğrenci Seçme Sınavı Kılavuzu.**

Yükseköğretim Kurulu Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, **2000 Yükseköğretim Programlan ve Kontenjanları Kılavuzu .**

TARTIŞMALAR

BAŞKAN

Çok teşekkür ediyorum. Şimdi yaklaşık 25 dakika gibi bir zamanımız var. Ben Panele katılan değerli arkadaşlarla da temas ettim. Şöyle bir yöntem uygulamak doğru olacak sanıyorum. Herkes bu eğitimin bu denemenin içinden geldiği için, sınırlı olmakla beraber soru veya kısa bir değerlendirme imkanı vermeyi düşündük. Üç dakikayı geçmesin istedik çünkü zamanımız çok kısıtlı malesef. Kürsü de hazır, sırayla söz almak isteyen kürsüye gelip, ama üç dakika içerisinde yorum ya da soru biçiminde kime sormak istiyor ise konuşmasını yapsın. Yalnız özel ricam üç dakika geçilmesin. Çünkü bir hayli konuşmacı olacak. Buyrunuz efendim.

KONUŞMACM

Teşekkür ediyorum. Konuşmacılardan hiç birisi zannediyorum değinmediler ve şöyle bir araştırma bekliyordum ben yani biz hangi kesime ne için öğrenci yetiştiriyoruz. Maliyeci mi yani Maliye Bakanlığı'na mı yetiştiriyoruz, muhasebeci, mali müşavir, yeni meslekler çıktı şimdi yeminli mali müşavir, bunlar için mi yetiştiriyoruz? Bunun cevabım Sayın Arın çok güzel verdi, ilk günden beri, özel okullarda bu bölümler niye açılmıyor? İşte bunun cevabı burada, neden pazarlama bölümü açıyorlar neden finasman bölümü açıyorlar? Çünkü bu içerikteki eğitim programlarından yetişenleri piyasa talep eiyor. Demek ki bizim Maliye Bölümlerimizin içöeriklerinden yetişen öğrencilerimizi piyasa talep etmiyor. Piyasa talep etmediğine göre de piyasa talebine hareket eden özel okullar bu bölümleri açmıyorlar. O halde biz programlarımızı yenileyeceğiz. Neye göre, efendim bilimsel tarafı ayn, biz bir de meslek Öğretiyoruz. Bilimsel derslerimiz olabilir, ileriye dönük bir süre şeyler. Sayın Ömer Faruk Batırel temas ettiler, artık dünya bir globalizasyona girdi bu içerikli dersler falan bunlar olacak pek tabi ama bir de öğrencilerimiz değil mi çalışmak için, iş bulmak için hangi kesimlere gidecekler. Efendim bir sürü imtihanlar açılıyor, bu imtihanlarda neler soruluyor acaba bunlara baktık mı? Bunlara göre bir program yaptık mı? Çok teşekkür ediyorum efendim.

BAŞKAN

Teşekkür ederim efendim.

KONUŞMACI-2

Efendim hepinizi saygı ile selamlıyorum. Şimdi bir kaç nokta var bu tanımlar yönünden. Bir devlet ağırlıklı sentez bilim olrak maliyeyi düşünürsek biraz daha geniş kapsamlı ele alma imkanı var. Yalnız ben 20-30 evvel gördüğüm şeyleri tekrarlamaktan ve ondan sonra üzüntü ile yerimde durmaktan bir hayli müştekiyim. Doğrudur bir talep meselesi sözkonusudur ama bizi esasında devlet talep ediyor. Devlet kendisini düzeltemedi. Dünkü oturumda, bizim 30 sene evvel program bütçenin gelişi sırasında tartıştığımız bir takım konuların yeniden gündeme geldiğini ve çok fazla da bir mesafe alınamadığını gördük. Şimdi yeniden bir hamle yapıyoruz. Yani bir takım şeyleri yapıyoruz, sonra terk ediyoruz. Bundan 20 sene evvel bir amliye fakültesi kuruldu 20 sene önce değil 24 sene evvel, 20 sene önce de vefat etti. Bunun içinde bir yönü mali ekonomi bir yönü mali hukuk bir yönü maliye palnlama şeklindeydi. Bugünkü interdisiplinel yaklaşımlar içinde baktığımda o günün programında planlama, programlama, programlama teknikleri, bilgi kuramı, bilgi işlem sistemleri, 24 sene evvelki hadiseler, felsefe, gelir ve giderlerin analizi, bunların kuramları ile ilgili bütün bağlantılar vardı. Çok geniş bir kapsamda bu ders alışları vardı. Aşağı yukarı İkiyüzlük bir ders paketi üç bölüm arasında. Biz bunu beğenmedik, söndürdük ve hiç sorgulamadık. Ne oluyor ne bitiyor falan diye, kapandı gitti. Bu gün için artık bir anlamı yok, bizim yaşımızda artık bunkan yeniden kovalamaya artık müsait değil. Onun için ben herhangi bir arkadaşıma bir şey sormayacağım ama çok da dar anlamda tanımlamayalım. İnterdisiplinel bir ortamdayız yeni bazı bir şeyler getirmemiz lazım, alt yapılar, enerji politikaln falan yani bunlar 24 sene evvelki programda vardı. Ve bugün devlet bazı işleri yapamıyor, planlayamadığı için yapamıyor. Bunu bir hatırlatmak istedim. Saygılarımı sunarım.

BAŞKAN

Teşekkür ederim. Efendim başka söz almak isteyen. Söz alacaklardan şu anda belirteyim bir ricam olacak kürsüye geldiklerinde lütfen herkes için tanıma imkanını vermek üzere isim ve ve kayıt için de tabi ki çünkü deşifre edilecek bu bantlar isimlerini belirtme fırsatım verirlerse bize memnun olurum. Teşekkür ederim efendim.

TURGAY BERKSOY

Marmara Üniversitesi: Hepinize saygılar sunuyorum. Bugünkü panelde zannederim üç temel görüş ortaya çıktı. Bu görüşlerden bir tanesi maliye bölümleri çağdaş gelişmeye, bilimdeki çağdaş gelişmeye ayak uyduramıyor, o nedenle içeriklerinin maliye bölümlerinde verilmesi gereken derslerin içeriklerinin geliştirilmesi ve zengin-

lesürümesi. İkinci görüş; hayır hali hazır programlarda uluslararası boyuttaki çağdaş tüm gelişmeler kapsanıyor, o nedenle bu bağlamda bir değişikliğe gerek yok. Üçüncü görüşte maliye bölümleri acaba hala ülkemizde varlığını sürdürmeye devam etsinlermi? Bunu tartışalım görüşü. Bence en fazla gözden kaçan ve özellikle üzerinde ağırlıkla durulmayan görüş, bu sonuncu görüş oldu. Çünkü pek çoğumuzun bildiği gibi bir süredir bu konuda bir tasan yada bir görüş geliştirilmeye başlanıyor bir süredir, bunu pek çok arkadaşımız meslekdaşımız biliyor. Yüksek Öğretim Kurumu bu hali hazırdaki yedili iktisadi idari ilimler fakültesi içindeki yedili bölüm şaplonu içerinde işte malum,iktisat, işletme, uluslararası ilişkiler, kamu yönetimi vesaire. Buradaki üç bölümün ekonometri, maliye ve çalışma ekonomisi bölümlerinin uluslararası standartlara Anglosakson standartlara uymadığı gerekçesi İle belki belli bir süreç içinde o konuda bilmiyorum ve de bu konudaki araştırma boyutunun ne düzeyde olduğunu henüz bilemiyorum ama bu üç bölümün zaman içinde belki ya sayısının indirilmesi, toplam bölüm adeti olarak sayısının indirilmesi ve belli bir süreçte tamamen kaldırılmasını planlıyor. Bu bağlamda Sayın Başkan çok doğru ve güzel bir şekilde işaret etti, o nedenle ben de çok kısaca söyleyeceğim; bu konuda iki şey düşünmek lazım; birincisi evet uluslararası standartlar evet Avrupa Birliği standartı, globalizasyon, işte Anglosakson standartların getirdiği düzey ama bir taraftanda ülkemizdekitalep ve ülkemizin ihtiyaçları. Bunu özellikle dikkate almamız gerektiğini düşünüyorum. İkinci olarakta bunu da Sayın Arın ifade etti yanılmıyorsam; Avrupa standartları, Avrupa Birliği standartlarında yüksek öğretim bir arz ve talep sorunu şeklinde. Belki orada taleple arz arasındaki denge Türkiye 'deki taleple arz arasındaki denge gibi değil. Türkiye ' de hala yüksek öğretim çağına gelen ya da bu olnağı yakalayan öğrencilerin çok önemli bir kısmı bu olanağa sahip değiller. Bu nedenle bu şekliyle bunun bir daha değerlendirilmesi ve düşünülmesi gerektiğini düşünüyorum. Kimler tarafından? Öncelikle tabbi ki bizler tarafından yani biz maliyeciler tarafından değerlendirilmesini istiyorum. Bu bana şu konuda da bir fikir verdi; belki önümüzdeki sene inşallah düzenleyeceğimiz sempozyumda bu maliye bölümlerinin varlığını ve bu varlığı sürdürmesi konusunda neler yapması gerektiği meselesini kendi aramızda belki daha detaylı bir şekilde, belki toplam bir günlük bir şeyde bir toplantıda değerlendirip bu konudaki kararlan kendimiz verip, bu konuda bir kamuoyu oluşturma konusunda bir güç birliği yapmamızın gerekli olduğu düşündüm. Hepinize çok teşekkür ederim.....

BAŞKAN

Söz venneye devam edeceğim efendim fakat tam Turgay Bey'in konuşması sırasında benim eklemem gereken bir iki nokta bulunduğunu da hatırladım. Şimdi maliye

bölümlerinin varlığının gerek olup olmadığı diğer benzer bölümlere kıyasla başarılı olup olmadığı önce bir değerlendirmek gerekiyor efendim. Talep olunup olunmadığı böyle bir hizmetin değerlendirilmek gerekiyor. Bu gereksinme muhtemelen tüm Türkiye çapında karşılanmalı diye düşünürüm. Bir geniş araştırmayla ama mesela bizim siyasal bilgiler fakültesinde hemen herkesin bildiği fakülteyi tanıyan herkesin bildiği bir takımkendi araştırmalarımızdan çıkardığımız bazı sonuçlar var. Biliyorsunuz bu YÖK'ün şablonu biz hiç istemeden, haberimizde olmadan nıülkeden alınmıştır. Ona bir iki eklenti yapıldı ama bu açıdan de anlamlı şu nada da sanıyorum maliye bölümleri içerisinde en yüksek puanlı alan bölümdür, o açıdan da anlamlı. Şimdi Siyasal Bilgiler Fakültesinin Öbür bölümleriyle maliye bölümüne gelen öğrenciler arasında puanlama açısından büyük bir fark yoktur yani en çok puanla alanda değildir mesela işletme bölümü biraz daha fazla puanla alıyor genel olarak. Ama bütün bölümler içerisinde sınavlardaki başarı itibariyle en başarılı bölüm görülüyor. En başarılı bölüm görülüyor kamu kesimi artı özel kesim başarısı itibariyle. Ee elimizde doğrusunu isterseniz değerlendirme açısındanda şu anda sınav sonuçlan dışında pek fazla bir şey yok. Bu açıdan bu sonucun dikkatle değerlen irilmesi gerekiryani maliye bölümüne gerek varrm? Yokmu?programlar nedir? Değildir diye düşünürken, bu sonucun dikkatle değerlendirilmesi lazım.Çalışma ekonomisinden,uluslararası ilişkilerden iktisat bölümünden açık farkla ve hatta işletme bölümünden, kamu yönetimi bölümünden daha başarılı sonuçlar almaktadır.Bunun bir anlamı olmak gerekir diye düşünüyorum ama bu yeterli bulunmazsa, bu aldığınız sonuçlar yanlıştır değerlendirmemiz yanlıştır diyor ise o zaman bir seçenek getirilmeli. Bu sadece belli bir okul için değil, bütün bölümer için yapılmalıdır diye düşünüyorum. Teşekkür ederim. Şimdi söz almak isteyen. Buyurunuz efendim.....

İBRAHİM ATİLLA ACAR

Süleyman Demirel Üniversitesi: Ben iki başlık halinde sorumu yöneltmek istiyorum. Birinci başlığım Sayın Hocamız Burhan Şenatal Hocamıza olacak. Öncelikle maliye bölümlerinin başarısı nasıl ölçülecek? Evet kaymakamlık, müfettişlik, hakimlik, mali müşavirlik sınavlarında elde ettikleri basanlarla mı? Yoksa şu anda MKS DMS gibi sınavlardaki başanlarıylamı? Bu sınavlan incelemiş biri olarak söylüyorum; ortalama dörte ayrılmış, yüzde yirmi civarında iktisat, işletme, maliye ayınmı var, otuz otuziki civarında maliye sorusu var. Bu otuzlu soru grubundanda biz öğrencilere muhtemelen hepsini yaptırabiliriz ama bunun dışında öğrencilere aynı zamanda yirmi kadar anayasa hukuku doğrudan anayasa metninden sorular geliyor. Bunun dışında diğer hukuk biliminden de sorular geliyor. O zaman biz kurum sınavlarına öğrencilerimizi hazırlayacaksak hukuk ağırlıklı bîr yaklaşımıma gitmek zorun-

da kalmayacak mıyız? Devamında yine Burhan Şenatalar Hocamızın vermiş olduğu Örneği açıklamak için söylüyorum; 1999 yilimn başında Sayın Rektörümüz Hocamızda bilir; YÖK'ün bütğn üniversitelere yollamış olduğu üniversitedeki öğretim elemanları ve derslerin dğerlendirilmesiyle ilgili bir broşür, bilgi yöneltmelik şeklinde bir yazı vardı; bu yazının içeriğinde Öğrencilerin öğretim elemanalannı değerlendirmesi, notlandırması aynı zamanda bunun öğrencilerin bağımsız bir şekilde bu değerlendirdikten sonra zarflar içerisinde idareye teslim edilmesi ve idareninde bu çerçevede hem öğretim elemanım hem dersin niteliğini ve içeriğini belirlemesi söz konusuydu. Bunu biz gördük; şu anda Hocamız kendileri uyguladıklarını söylediler ama acaba böyle bir setin yaygınlaşması Türkiye'de maliye eğitiminin gelişmesine katkısı olabilir mi? Yine son olarak Burhan Hocamıza aynı meyanda bir soru sormak istiyorum; benim elimde en az maliye kitaplarından Hasan Saka Hocamızın bir kitabı var, kendisi öldümü bilmiyorum 1936 yılına ait. 1946'da Noymark'ın... Efendim hocam, öldü mü? Allah rahmet eylesin... Affedin artık ben çok bilmiyorum, şu anda aklıma geldi onun için söyledim. 1936 yılındaki maliye kitabıyla, Noymark'ın 1946 yılında basmış olduğu kitap ve şu anda bizim uygulamış olduğumuz öğrencilerimize okutmuş olduğumuz kamu maliyesi kitapları arasında bunu nasıl anlarsınız ama hiç bir fark yok özellikle Noymark'ın maliyeye dahil tetkikler kitabı hem bütçe kitaplarının ana referansı niteliğinde hem kamu maliyesi kitaplarının ana referansı niteliğinde. Yani biz biraz içerikleri yenilesek daha iyi olmayaca mı? Mesela küçük bir örnek vermek istiyorum İsmail Türk hocamızın maliye politikası kitabını bilirsiniz. Katma değer vergisi ile ilgili şöyle şu kadarlık bir yer vardır. Cümle aynen şu şekilde geçer yani son baskısında da aynı bu şekildedir, bazı müşterek pazar ülkelerinde uygulanan nihai tüketiciden alınan tüketim vergisidir şeklinde bir cümle var biz bütün vergi sistemini buna oturtmuşken, maliye politikası derslerinde halen okuttuğumuz kitabın özelliği bu şekilde olunca bira düşünmek gerekmez mi? Ben Tülay Hanım Hocamızı da bir soru soracağım, Sayın Başkanımız izin verirse.

BAŞKAN

Devam edebilirsiniz. Yalnız fazla uzatmayalım lütfen.

İBRAHİM ATİLLA ACAR

Uzatmıyacağım hocam. Şimdi derslerin genel içeriğini verdik. Şimdi maliye politikası derslerinde, hocam derslerde çok sık karşılaştığımız sorun olarak ben bunu aktarmak istiyorum, maliye ekonomisi kitaplarındaki bilgiler biraz daha kapalı ekonomiye dayalı bilgiler değil mi? Mesela enflasyon var, vergileri arttırın, harcamaları kı-

sın, enflasyon bitsin türünden ifadeler. Deflasyon var şunu yapın. Böyle pereperat şeklinde ortaya sunulan teklifler, acaba bugünün ekonomik gelişmeleri karşısında nasıl uygulanabilir? Şu anda Aykut Erekman Hocamızın söylediğine bir tamamlayıcı nitelikte olması aşamasıyla söylemek istiyorum, artık uluslararası pazarlama ya da pazarlama söz konusu değil ulusların pazarlanması söz konusu biz örnek verirken öğrencilerimiz hep şundan şikayetçi oluyor, niye Alman örneğini veriyorsunuz? Niye Amerikan örneğini veriyorsunuz? Hocam biz de bir şey yok mu? Demek ki o ülkeler hem kendi mali yapılarıyla hem de şirket yapılarıyla kendilerini ispat ediyorlar ki biz bunu pazarlayabiliyoruz ve yeni gelişmeler içerisinde mesela küreselleşme ve kurumsal yapısı, tahkim anlaşmaları, maya anlaşmaları, çevre, elektronik ticaretin kamu ekonomisine etkileri, bu tür dersler konu olarak, özellikle de içerikte bir standart yakalanarak 19 maliye bölümü uygun müfredat, uygun bir nitelikli eleman yakalam, uygun bir elemanı yakalayabilir mi? 160 puanla başlıyor minimum Türkiye'de maliye eğitimini kazanan öğrencilerin puanlan 190 puan şuanda Ankara Siyasal'm en yüksek puanı ama işletme bölümleri için ben şunu söylemek istiyorum onların en düşük puanlan 175-180 aralığında başlıyor, onlar ortalama 200 puana kadar yükseliyorbu da şu demek yani biz öğrencilerimizi üniversitelere alırken, üniversitelere talep ederken aralarda ya da sonlarda ya da tesadüfen gelmiş öğrencilerle de biraz muhatap oluyoruz. Maliye bölümlerinin daha iyi tanıtılması konusunda, ben İçeriklerin düzenlenmesi konusunun yerinde olacağını düşünüyorum. Bunu da Tülay Hanım Hocamıza iletiyorum, teşekkür ediyorum.

BAŞKAN

Teşekkür ederim efendim. Oğuz Bey söz istiyordu.

OĞUZ OYAN

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi. Teşekkür ederim efendim. Bu 17. sempozyumda hiç söz almadım bari sonunda alayım dedim. Efendim şimdi bu arz-talep meselesi iki yönden ele alınabilir bir konu. Bir tanesi piyasa düzenleyecekse öğrencilerin bu bölüme olan talebi açısından bakmak lazım. Bu bir piyasa ayıklamasına yol açmıyor. Niye, çünkü Türkiye'de hangi bölümü açrsanız açın, 19 değil 39 tane maliye bölümü açarsanız öğrenci bulursunuz çünkü orada bir şey var, talep fazlalığı zati var yani. Dolayısıyla o ölçmüyor. Eğer ölçebilseydi, biz geşilmiş bir ekonomi, nüfus artışı olmayan bir ülke olsaydık o zaman zate 19 bölüm kendiliğinden 9'a inerdi muhtemelen ama kendiliğinden inmiyor. Dolayısıyla burada bölüm sayısı optimum kaç olamsı gerektiği Türkiye'de meselesini öğrenci talebiyle ölçmemiz

mümkün değil. O nedenle bir kere burada acaba başka kriterler getirmeli miyiz. Ben maliye bölümleri kapatılması kanısında değilim yani iktisatlar birleştirilmesi. Maliye bölümleri kalmalıdır ama bu kadar çok sayıda kalmalımıdır, sorusuna yeni ölçütlerle cevap aramalıyız. Piyasa talebine gelince, piyasa tabi sadece özel piyasa değil kamusal piyasamnda yani kamu ekonomisi açısından talep var. Biraz önce Sayın Uluatam söyledi, Siyasal Bilgiler açısından böyle bir sorun yok. Aslında belki hiç bir bölüm açısından böyle bir sorun yok. Her mezun bir işe giriyor ama kimisi bankacı oluyor maliye bölümünü bitirdikten sonra kimisi muhasebeci oluyor. Kendi alanları bu değil, bu bölüm buna dönük bir bölüm değil, kimisi de gerçek anlamda Maliye bakanlığı'na ya da benzer bölümlere giriyor. Dolayısıyla sadece iş bulma kriteri değil bu ana sınavlardaki başarı ölçütü dikkate alınmalı. Dolayısıyla burada birinci meselemiz eğitim planlamasının yapılmasıdır. Türkiye'de eğitim planlaması yapılmıyor. Bu şuna benzer 95 yılında gümrük birliğine giriyoruz diye Hazine inanılmaz bir Hazine Teşvik Dairesi inanılmaz teşvikler dağıttı. Türkiye şuanda dünyayı besleyecek iplik kapasitesine sahip. Bu kadar plansız bir ekonomide eğitimin planlı olması düşünülemezdi. Ama öyle gözüküyor ki 19 tane maliye bölümü ülke için fazla. Yani burada anti-popüler bir konuşma yaptığımı biliyorum, böyle her bölümün temsil edildiği bir ortamda ama bunu gerçekten düşünmeliyiz. Lisans üstü işbirliği açısından düşünmeliyiz çünkü YÖK'ün şimdiki yöntemi daha çok merkez üniversitelere taşra üniversitelerinden öğrenci yollamak biçiminde gelişiyor. Bu merkez üniversitelerin yükünü arttıran bir olay ama onlara ilave öğretim elemanı desteği getirmeden yükünü arttınyoruz. Dolayısıyla bunu bir şekilde düşünmeliyiz. Bir başka konu, merkez üniversiteler yani örneğin Ankara, istanbul gibi birden çok üniversite olan kentlerde lisan üstü programlan muüaka tek programa indirgenmeli ve üniversiteler arası bir prog... (kaset a yüzü sonu)... (b yüzü başı)... çok güzel kamu ekonomisinin ders içeriği vermiş ama orada bir alan varki o alan muhtemelen sadece iki bölümlü okutulu yordur, bilmiyorum. Kamu finansmanı krizini bir regülasyon teorisi, bir tekelci devlet kapitalizmi çerçevesinde okutan bölüm var mıdır? Yani sisteme eleştirel bakan bir analiz nerde, nasıl yapılıyor? Bu olmadığı sürece kavrama, yani bu krizlere kavrama imkanımız ne kadar var. Teşekkür ederim.

BAŞKAN

Teşekkür ederim Sayın Oyan. Buyrunuz efendim. Bundan sonra yalnızca bir kişiye söz verebileceğim efendim, tamam, kusura bakılmasın çünkü süremiz sınırlı biliyorsunuz, herkes hareket etmek için zamanına bakmak zorunda.

KONUŞMACı

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Efendim benim değerlendirmek istediğim konu yine taleple ilgili, eğitime yönelik talep. Aykut Hocamız da değindi. Özhan Hocamız da değindi. Ama karşı yönde de Burhan Hoca Avrupa normlarında uygun eğitim yapmak gerektiğini belirtince de oturum başkanımız esas bizim ölçütlerimiz önemli mevcut talep ne olmalı ki dedi. Bu konuya ilişkin kişisel olarak şunları düşündüm. Değişik sektörlerde biliyoruz talep uyanlabiliyor, istenilen yöne çekilebiliyor. Madem bir entegrasyon hareketi içindeyiz ve özellikle değişen teknolojik ortamda, uluslararası ortamda çok yakın işbirliği içindeyiz, dolayısıyla Burhan Hocanın dediği Avrupa normlarına uygun eğitim noktasına talep yönlendirilebilir. Mevcut talebi analiz etmiyor muyuz, etmeye çalışıyoruz. En azından Sayın Relrtörümüz konuşmalarında belirli ölçüleri de mezunlara yönelik olsun, öğrencilerimize yönelik olsun, yaptığımız ufak çapta da olsa araştırmadan söz etti ancak son düzenlemelerimiz, maliye programlarını yaparken, mevcut sınavlarda neler soruluyor, bizden öğrenci talep edenler acaba ne gibi bilgilerle talep ediyor, yakalamaya çalıştık. Mezunlara yönelik işte 162 dedi Sayın Rektörümüz, yeterli değil her yıl bunu çok genişleterek, mezunlar bazında piyasada güçlüklerle karşılaşınca hangi konularda eksiklikleri Varsa bize iletmeleri ve bizim her geçen gün programlarımızı daha düzenlememiz gereği açık. O yüzden hem mevcut talebi hem mevcut talebi uluslararası normalara yönlendirme gibi bir üniverster kesim olarak vazifelerimiz var. Özellikle küçük ve orta büyüklükteki teşebbüsler dünyaya açılırken bu gelişme ortamına ayak uyduramazsa yine üniversite hocalarından danışmanlık alarak, nasıl şansımız olur, nasıl ayakta dururuz diyorlar. Dolayısıyla onların taleplerinin ne olması gerektiğine yönelikte yine bizden ses çıkması lazım. Bunu söylerken arz-talep ilişkisini aklıma hep o fıkra geliyor, gümrükte kaçak saatlerle yakalanan kişi gibi, souyorlar bir bavul dolusu saat ne, kuş yemi diyor. Ne biçim kuş yemi diyince de, ben koyarım ister yerler ister yemezler diyor. Biz öğretim üyeleri olarak, biz mevcut bölüm olanaklarına ve kişisel konularımıza uygun eğitim programı yaparsak yanlış olacağı açık. Her birimiz genel olarak maliye hocası olduğumuza göre en azından şu anda YÖK'ün şablonuda Doçentlik dalındaki uzmanlığı sadece maliyeye bağladı bilyorsunuz. Anahtar kelime olarak mali hukuk, maliye teorisi veya bütçe geçiyor. Biz de gerekirse her birimiz daha fazla çalışarak mevcut talebe uygun, olması gereken talebe uygun dersleride yürütmek gerekir diye düşünüyorum. Bir de Burhan Hocanın konuşmasında değindiği hususla ilgili sormaya çalışacağım bir konu var, kendisinin değerlendirmelerini almak isterim. O da çok ders adlarına kadar diyebileceğimiz dalda uzmanlık konularında sertifika olsun hatta diploma dereceleri olduğunu belirtti konuşmasında. Bu kadar yoğun diploma dereceleri veriliyorsa ki konuşmasında yer vererek herhalde bizim sistemimize yansıması gerektiğini vurgulayarak söyledi. O biraz dik-

katimi çekti, kendisinin değerlendirmesini demin ki çapta almak isterim, çünkü daha önce maliye örnek değişik yüksek lisans dallarında verirken artık yavaş yavaş üniversiter sistemde o değişik mali hukuk, maliye teorisi ana dallarında derece verirken, yüksek lisanla sadece maliye yüksek lisansını yeğeler olduk, çünkü bütün bu dereceler bir yerde öğretim elemanlarını da daha da ihtisaslaştınp o dallarda dereceye götürüyordu. Şimdi tam tersine bir gelişme var. Hatta Ömer Faruk batırel Hoca da maliyeyi hiç parçalmamak lazım diye yer verdi. Dolayısıyla bu ikilemde sayın hocamızın değerlendirmesini almak istedim. Son değineceğim ufak konu da YÖK şablonu maliye konusunda. Ben de üniversitemizde gerek açık Öğretimin içinde bulunan maliye programı gerek idari bilimlerin maliye programı düzenleme aşamasında meslektaşlarımla birlikte çalıştım ama böyle şablonu görmedim. Belki 1982'de böyle bir şablon var idi, çok eski, bundan sonra bu tamamiyle biz öğretim üyelerinin, bilim dalındaki öğretim üyelerinin kendi taktirlerine bağlı. Hatta senatodan da usulen geçer, biz tamamiyle karar veriyoruz diye düşünüyorum ama sıksık YÖK şablonu meselesini hem Özhan Hoca hem Tülay Hoca söyledi. Buna karşılık olmadığını yanılmıyorsam hocamız söyledi. Çok teşekkür ediyorum. Saygılar.....

Prof. Dr. TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU

Çok teşekkür edİyoryum Sayın Başkan. Ben Prof.Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu Anadolu Üniversitesi ve Osman Gazi Üniversitesi öğretim üyesi olarak çalışıyorum. Ve halen emekli bir öğretim üyesiyim, bir süre önce emekli oldum ancak hiç bir şekilde derslerim azalmadı, eğitim yüküm azalmadı. Şunun için söz aldım, bir hayat dersi Maliye kongresi, Maliye Sempozyumunda, benim derslerim özellikle muhasebe ve vergi alanında şu anda. Emekli olduğum zaman sicil Özetime baktım önce mali hukuk anabilim dalında profesör olarak atanmışım. Aradan uzunca bir süre geçtikten sonra muhasebe anabilim dalına profesör olarak atanmışım. Ancak zannediyorum on yıl kadar Önce Maliye Sempozyumunun olduğunu bir gazete haberi olarak gördüm. Esasında öğreniyoruz ki Anadolu Üniversitesi değerli arkadaşım Aykut Herekmen'in değerli teşebbüsüyle bu değerli sempozyumlar organize edilmekte. Ama ben bir süre önce bir sempozyum haberi, bir gazete haberi olarak öğrendiğimde çok ilgimi çekti, aman ben de katılayım diye. Arkadaşlardan rica ettim. Hayır dendi sen muhasebecisin maliye sempozyumuna katılazmasın. Marmara Üniversitesi'nde arkadaşlara rica ettim, ben de geleyim, işte ilgileniyorum, yararlanırım. Hayır dediler muhasebecisin, maliye sempozyumuna katılamazsın. Değerli arkadaşım Aykut, üç senedir dışarıda da çalışıyor ve hayatın gerçeklerini gördü. Bütün mesele bölümlerin kendi içine kapanmasıdır. Maliye bölümü ise iktisat olmaz, muhasebe olmaz, vergi hukuku az olur, bu şekilde bir yapılanma oluştu. Bu bakımdan meydana sun-

duğumuz öğrenciler, hür maliyeci, çok tanınmış iktisatçılar olabilirler ileri ama sadece sınırlı birkaç konuda ihtisaslaşıyorlar, bu bakımdan başarılı olamıyorlar. Deddiğim gibi piyasanın ihtiyaçları var, püre iktisatçı istemiyor piyasa, piyasada yaralanabilecek insan istiyor. Niçin sınavlarda siyasal bilgiler fakültesinin maliye bölümü öğrencleri başarılı olabiliyorlar? Hep yaygın bir kanı vardır; işte jüriler eskilerden oluşmuştur, pek buna katılmıyorum, gerçek payı olmakla beraber ama kururmlar kafası çalışan genç insanlar arıyorlar, kafası çalışması çok önemli. Eğer o standartı açabiliyorsa sonra özel eğitimlerle bunları geliştirip kısa süreli yararlı hale getirebiliyorlar. Onun için biz bu kapıltan çıkmamız gerekiyor. Üniversitede yaşıyoruz, iktisat bölümü, canım, maliyet muhasebesi okunurmu? Bir genel muhasebe, muhasebeye girişle iktisat mezunu çıkabiliyor, hayatta ne olabiliyor? Bunlar çok önemli sorunlar. Eğitim programlan hazırlanırken tabii bölümlerin kaldınlması gündeme gelir, başarısız olarak bugünkü durum tanımlanıyor,görülüyor, bu şekilde değerlendiriliyor. Haklı olmayabilir ama haklı tarafları var. Bu bakımdan konuları görüşürken çok kıskançça yapılmış programları terk edip bunları zenginleştirmek ve sunduğumuz kişileri bu doğrultuda eğitmek durumdayız. Teşekkür ederim bu imkanı verdiğiniz için...

NURİALAN

Danışytay Başkanı

Söz hakkı sınırlandınldıktan sonra sayın yöneticiden söz istememin nedeni bende oluşan bir hukuki terettütü huzurlarınıza sergilemek içindir. Benim üniversite mevzuatıyla ilgim senelerce yüksek öğretim kanunu ve personal kanunundan doğan uyumsuzluklara bakan 5. dairede önce üye sonrada başkan olarak çalıştım. 8-10 sene kadar önce bu görevi iş yoğunluluğu gereğiyle başka bir daireye devretmek zarıreti hasıl oldu. Bir sene öncesine kadarda üniversite özerkliliğiyle ilgili henüz yazma imkanı bulamadığım bir çalışma yaptım. Bu özerkliği tesbit etmek isterken YÖK yasasında yüksek öğretim kuruluna ve yürütme kuruluna verilen yetkileri tesbit etmekle işe başladım. Orada size şuan da zaman yönünden açıklamak durumunda olmadığım fakat bir çok üniversite mensubu arkadaşımın malesef farkında olmadığı çok önemli yetkilerin YÖK yürütme kanununda olduğunun tesbit ettim. Bu arada Sayın Ömer Faruk Baturel'in ve daha sonra buradan konuşan bir arkadaşımızın yok dediği şablon programın sanıyorumki 6. maddede var olduğunu tesbit ettim. En son okuduğum , en son elimde mevcut olan YÖK mevzuatında ve sanıyorum 6. maddede şöyle bir hüküm var; yüksek öğretim kuruluna üniversitesitedeki programlan ve içeriğini ve tam olarak hükümüne hatırlayamıyorum, tesbit etme yetkisi var. Yine Sayın Hocamızın söylediği gibi aynı yetki senatoda da var ve bu tedahül eden bu iki

yetkinin uygulamada nasıl kullanıldığını Öğrenmek için de rektör arkadaşlarımla konuştum. Onların ifade ettikleri şu; YÖK asgari ders saatlerini tesbit eder, Üniversite senatoları bu temel üzerinde kendi programlarım hazırlarlar. Fakat yanımda metin olmadığı için ısrarlı olamıyorum ancak bu konuyu gündeme getiren arkadaşlarım YÖK yasası içerisinde bu hükmü araştırmalarım ve sonuca varmalarını diliyorum. Ancak arkadaşlarımız yok dediğine göre ben şöyle bir yorum yapmak istiyorum; demekki YÖK aslında kendisine ait olmayan bu yetkiyi uzun zamandan beri fiilen kullanmıyor ve bunu senatolara bırakmış durumda. Bu benim için memnuniyet verici bir durum olarak değerlendiriyorum . Teşekkür ederim.....

BAŞKAN

Çok teşekkür ederiz Sayın Alan'a... Efendim burada toplantıyı bitirken Panel'e katılmış olan her konuşmacıya 4-5 dakika süreyi aşmayan son bir söz verme durumundayım. Gene söz alış sırası itibariyle son konuşmaları yapacaklar.

Prof.Dr. BURHAN ŞENATALAR

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Yanlış duymadıysam 4 artı 5 dakika dediniz; o süre içinde bitirmeya çalışacağım. Şimdi zaman kısıtı dolayısıyla belki çok ayrıntılı giremediğimiz bazı konularda tartışmalar oluyor; birkaç tanesini hiç olmazsa temizlemek ihtiyacım duyuyorum. Bir tanesi ülkemizin ihtiyaçları başka Avrupa Birliği standartlan başka. Şimdi tabiiki ülkemizin ihtiyaçlanna göre düşünmek zorundayız. Ülkemizin ihtiyaçları ile Avrupa standartlannın veya Avrupa gidişatımn örtüştüğü yerleri aydınlığa çıkarmaya çalışıyoruz. Burada temel çıkış noktası olarak bir sorun olduğunu ben sanmıyorum. Program ve bölüm konusu şeyden başlayayım, değerli meslekdaşım Nezih Barcan'ın; şimdi benim söylemeya çalıştığım şu; diploma kelimesi orada ben çok hızlı gittiğim için açamadım. İngiliz sisteminde lisans diploması bahcelor arkasından yüksek daha doğrusu lisansüstü sertifika programı vardır, diploma programı vardır. Yani diploma kelimesinin oradaki anlamı masterdan biraz daha aşağı lisanstan biraz yukan bir şeydir. Dolayısıyla, bachelor var, sertifika var, diploma var, master var, doktora var. Şimdi benim söylemeye çalıştığım şey şudur; Türkiye'de biz bölüm eşittir program gibi bir anlayışla gidiyoruz. Yani maliye bölümlerimiz arasında üç tane farklı programı olan herhangi bir bölüm varmı? Yok. Söylemeye çalıştığım şey şu; bu böyle kondu diye 20 yıldır biz normali bu diye düşünmeye başladık. 1980 öncesine gidelim; Ankara Siyasal'da veya başka yerlerde, İstanbul İktisatta maliye kürsüsü vardı, maliye bölümü yoktu. Ankara'da mali şube adı altında gidiyordu, İstanbul'da maliye kürsüsü diğer kürsülerle birlikte maliye is-

tatislik, maliye siyaset bilimi, iktisat bilmem şu yani tam bugün çift ana dal dediğimiz meseleyi uyguluyordu. Biz bunu kaldırdık, biz kaldırmadık, tepeden kaldırıldı. Tepeden kaldırıldı 20 yıl geçince Özal çok haklı, alıştık, normali bu zannediyoruz. Normali bu değil. Şimdi dolayısıyla benim kanahatimce biz sanki sıfırdan başlıyor gibi hepsini düşünelim. Ben Marmara Üniversitesinin veya Ankara Üniversitesinin maliye bölümünü kapatması gerektiğine inanmıyorum. Ama inanmamak demek bu tartışmayı hiç yapmayalım kardeşim demek değil. Yapmak zorundayım; en basit şu gerekçeyle yapmak zorundayım; yarın Öğrencilerimizi biz Avrupa'nın bir üniversitesine gönderdiğimiz zaman, eş değerlik tartmaya başladığı zaman maliye bölümü diye bir bölüm lisansta bizde yok kardeşim diyecek, iktisat diye bişey var diyecek. Şimdi buna hazırlıklı olmam lazım en azından.

İkinci bir mesele; Süleyman Demirelden arkadaşım, genç arkadaşım çok güzel sorular sordu. Kitaplarla ilgili... Şimdi dünyada şuanda okunan kitaplarla ilgili maliye ekseni değiştimi değişmedimi. Benim izleyebildiğim kadarı dünya genelinde Rossenn, Hymenn, Colleny Maçken Monro, Sticless, Racbenda Chaa, 10 taneyi bulmaz. Baba Maliye Kitabı, feministler kızmasın ana maliye kitabı onu bulmaz; bunların hangisi Türkçe'ye çevrilmiştir? Bir tek Sticless, Allah razı olsun Ömer Faruk Batırel başka hiçbiri yoktur ve bu kitaplara baktığımız zaman özellikle İngiltere'de çok yaygın olarak kullanılan Colleny, Monro. Birinci büyük bölümü piyasa başarısızlığı. İkini bölümü kamusal seçiş, üçüncü vergilendirme, dördüncü bölümü refah devleti. Aynen Tülay Ann'a katılıyorum. Bakın chapterlan, gelir eşitsizliği, yoksulluk, sosyal sigorta ve refah devleti, sosyal politika, emeklilik sigortası ve yaşlanma, sağlık hizmetleri, eğitim ve yetiştirme. Bir sonrası regulasyon ve devletin sınırlan; chapterlarını söylüyorum; özelleştirme ve sosyal mülkiyet, regulasyon ve rekabet politikası, çevre, federal sorunlar ve Avrupa Birliği. Şimdi kamu maliyesinin kapsamı en ciddi biçimde genişlemiştir. İktisad zaten yayılmacı bir daldır; iktisat içinde de en yayılmacı dal kamu maliyesidir. Dolayısıyla bu gerçeğe göre yeniden yapılamamız gerekmektedir. Tülay Arın yüzde yüz haklı; standart, klasik maliye kitaplarının içinden chapterlan çıkardık, ders yaptık. Yüzde ellisi yaptığımızın budur, eğri oturup doğru konuşalım, bu doğru bir şey değil, bunu değiştirmemiz lazım. Değerli arkadaşım İbrahim Bey'di yanlış hatırlamıyorsam; maliye bölümleri nasıl değerlendirilecek? Bakın bunun cevabına ben şu anda sahip değilim. İngiltere'deki sistemde değerlendirmede zaten deniyorki; her bölüm önce misyonunu, amaçlarını ve sayısal hedeflerini koysun, biz onu ona göre değerlendirelim. Ben bölüm olarak oturacağım,diyeceğimki; benim hedefim budur, alt amaçlarım bunlardır, sayısal hedeflerim bunlardır vesaire. Ben önce kendimi değerlendireceğim, sonrada dış değerlendirmeciler gelecek beni değerlendirecek. Şimdi dolayısıyla ben eğer meslek sınavlarında başarılı olmak benim birinci meselemse Ölçmek çok kolay ama başka

hedeflerim varsa o zamanda onu ölçmenin kantitatif kriterlerini arayacağım. Dolayısıyla burada yapılması gereken nedir? Sayın oturum Başkanımız dediki, haklı olarak bu konuda dedibazı şeyler yapılacak, kimse söylemedi. Bir iki mütevazi şeyler söyleyeceğim; haaa sunuda söyleyeyim, dünyanın şurasında veya burasında maliye bölümü olabilir ama yaygınmı ve geleceğin bölümü mü geçmişin bölümümü, ona bakmak lazım . Yoksa Sovyetler Birliğinde sağlık üniversiteside vardı, ekonomi üniversiteside vardı, ben şimdi kalkıp şeymi diyeceğim, ekonomi üniversitesi vardır dünyada, bizde ekonomi üniversietesi kuralım. Avrupa Birliğine giden bir ülkenin bakış açısı bu olmak zorunda. Şimdi ne yapabiliriz? Bakın İstanbu'daki meslekdaşlanma basit bir toplantı söyleyeceğim, 3 Haziran günü İstanbul'da Üniversite Öğretim Üyeleri Derneğinin düzenlediği bir akreditasyon toplantısı var; ODTÜ, İTÜ, BOĞAZİÇİ Üniversite rektörleri konuşacaklar, esas olarak mühendislik akreditasyonu. Çünkü maliyede iktisatta akreditisyon uluslararası düzeyde yok, işletmede var, iktisatta yok. Ama bize bir fikir verecek; akreditisyona nasıl bakılıyor, nasıl hazırlanıyor, nasıl gidiliyor, kime gidiliyor o bakımdan katılabilecek arkadaşlarıma öneririm. Daha uzak bir tarih 12-Eylül günü İstanbul'da bendenizin düzenlediği bir yüksek öğretim toplantısı var. Üç Alman gelecek, üç Türk konuşmacı katılacak. Biri TUBA başkanı. Ordada değerlendirme konuları konuşulacak. Değerlendirmenin, her değerlendirmede olduğu gibi input tarafları var, output tarafları var. Output taraflarını ölçmek, tanımlamak daha zor ama input tarafları biraz daha kolay. Biz ne yapabiliriz? Biz şunu yapabiliriz mesela;Maliye bölüm başkanlarımız oturabilir, bakmak istediğimiz input kriterleri neler, bakmak İstediğimiz output kriterleri neler. İnput kriterlerinden çok önemlileri kütüphane, labaratuar, yabancı dil, kantitatif derslerimiz v.s. ama çok önemli bir taneside şu öğrenci, öğretim elemanlen oranları. Şmdi bakın Türkiye'de kaç tane maliye öğrencisi var. YÖK'ün resmi istatistiği 2000-2001 ders yılı bir önceki ders yılı, bütün Türkiye'de 11.000.000 den fazla maliye öğrencisi var. Ankara'da 1871, Bursa'da 1689, İstanbul'da 1907, İzmir'de 1008, Trabzon'da 1194 bir önceki öğretim yılı artı, eksi biraz yanılgı olabilir. Buna karşılık bütün Türkiye'de öğretim üyesi sayısı 100 kadar maliye dallarında. Şimdi sınıf büyüklüğü, öğrenci-öğretim üyesi oranları bunlar input girdileri, input ölçüleri. Bunlarla ilgili oturup döküm yapabiliriz, tartışabiliriz. Oğuz Oyan'a yüzde yüz katılıyorum. Maliye bölümlerinin hepsinin kapatılması aklımın ucundan geçmez, ama bütün bölümlerin yeniden değerlendirilmesi bir zorunluluktur, bazılarının çok küçük olan, aşırı yükü olan ve yaptığı işe kendiside tam yüzde yüz bir güven duymayan bölümlerinde kimi işletme ile birleşir, kimi çalışma ekonomisi ile birleşir, kimi ekonometri ile birleşir bundada büyük bir facia görmek yanlıştır. Aynca hakkımızda yok. Benden bir önce konuşan sayın meslektaşıma yüzde yüz katılıyorum. Çok kapanarak kaybederiz. Çok kapanmış durumdayız zaten. 5 kişilik maliye bölümleri, 6

kişilik maliye bölümleri çok kapanmak demektir. Bunların hepsini tartışmamız gerekir diye düşünüyorum. Çok teşekkür ederim.

Oturum Başkanı

Teşekkür ederim sayın Şenatalar

KATILIMCI

Tabi iş sonunda geliyor kaliteye dayanıyor. Benimde Anadolu Üniversitesinde neler yaptığımızı anlatırken bütün temel felsefe buna dayanmıştı. Eğer biz Avrupa standartlarında, Amerika standartlarında eğitim öğretim yapacaksak, üniversitelerimiz o düzeyde olacaksa ilkönce yani belli bir kaliteyi tutturacaksak ilkönce altyapımızı tamamlamak zorundayız. Bütün üniversitelerin bu alt yapıyı tamamlaması gerekiyor ki burada öğretim üyesinin üniversitelere, üniversitelerin öğretim üyeleri.....