

AB VERGİ UYUMLAŞTIRMASI AÇISINDAN BAZI ÜYE ÜLKELERDEKİ VERGİLER

Yrd. Doç. Dr. Tufan ÇAKIR

ÖZET

Son yıllarda, vergi politikasının birlik amaçlarına olan katkısının ortak pazarın geliştirilmesi, Avrupa Para Birliği ve daha yakın ekonomik bütünleşme yoluyla olduğu anlaşılmıştır. Birliğin karşı karşıya bulunduğu birbiriyle bağlantılı üç temel soru'nun vardır.

- Üye ülkelerin vergi gelirlerinin stabilizasyonu
- Ortak pazarın sorunsuz işlemesi; ve
- İstihdamı teşvik etmek.

Ancak ortak pazarın tamamlanması için verilen hedef tarihin üzerinden sekiz yıl geçmesine rağmen hala birliğin temel hedeflerine aykırı pek çok vergi engeli mevcuttur. Vergi paketi üzerinde yapılacak çalışmanın yeterince tatmin edici olabilmesi için söz konusu engellerin ortadan kaldırılması için artan derecede önem gösterilmelidir.

ABSTRACT

In recent years, the contribution of tax policy to Community objectives has increasingly been linked to the development of the Internal Market, to EMU and to closer economic integration. Three main, interlinked and mutually reinforcing challenges for the EU were identified:

- the stabilisation of Member States' tax revenues;
- the smooth functioning of the Internal Market; and
- promoting employment.

Eight years after the target date for completion of the Internal Market, it is unacceptable that many obstacles remain to the attainment of key Community objectives. Now that the work on the tax package seems to be progressing satisfactorily, increased attention must be paid to the removal of these obstacles.

Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F., Maliye Bölümü - ESKİŞEHİR

GİRİŞ

Avrupa komisyonu 23 Mayıs 2001'de AB'nin gelecekteki vergi politikasına dair kapsamlı bir strateji ortaya koydu. Buna göre komisyon, birlik vergi politikasının Lisbon Avrupa Konseyi'nde belirlenen, 2010 yılı itibariyle AB'yi dünyanın en rekabetçi ekonomisi yapma gibi daha geniş AB hedeflerini destekleyecek şekilde düzenlenmesini istemektedir.² Arttırılmış vergi eşgüdümü üye devletlere bu amaçta yardımcı olabilecektir. KDV ve Özel Tüketim Vergisi'nde büyük çapta bir harmonizasyon gerekiyken , diğer vergi alanlarındaki eşgüdüm çalışmaları bir harmonizasyonu beraberinde getirmemiştir. Komisyon Ortak Pazar dahilinde iş gören birey ve firmaların karşılaştıkları vergi problemlerine daha fazla odaklanma eğilimi göstermektedir. Yakında kurumlar vergisi alanında vergi engelleri ve etkinsizlikleri ile ilgili birçok eşgüdüm hareketi seçeneği, alkol ve motorlu taşıt vergilemesiyle ilgili raporları yayınlayacaktır. Komisyon ilerleme sağlayabilmek amacıyla, üye ülkelerin vergi kuralları ve uygulamalarından birlik sözleşmesiyle çelişenleri hakkında yasal düzenlemelere gitme konusunda daha etkin davranacağını da belirtmiştir.

Yukarıda belirlenen genel amaçları gerçekleştirecek araçlar üzerinde tartışılırken sıkça sorulan bir soruda AB vergi harmonizasyonunun üye ülkeler açısından bir zorunluluk mu yoksa bir temennimi olduğudur.

Üye ülkelerin vergi sistemlerinde birlik içindeki kişilerin tümünün aynı şekilde vergilendirilmesini sağlayacak bir harmonizasyona da gitmenin de gerekli olmadığı ortadadır. birlik kurallarına uyum sağladıklarını kanıtladıkları sürece kendi tercihlerine göre en uygun olan vergi sistemini kullanmakta özgürdürler. Kamu harcama düzeyleri de ,vergi gelirleri ile finanse edildiklerinden, gelirin

2

giderleri karşılama düzeyine bağlı olarak söz konusu milli kararlar üzerinde etkili olabilmektedir. Şunun da altını çizmekte yarar vardır ki pek çok vergi alanında geniş oranda farklılaşan üye ülke vergi sistemleri ve milli tercihlerinin varlığı nedeniyle bir uyumlaştırmaya gitmenin gerekliliği ve isteği yoktur. Ancak üye ülkelerin tercihleri ayrı olarak ele alınmaz. Çünkü uluslar arası konuların da dikkate alınması gerekir. Bu nedenle AB vergi uyumlaştırması OECD gibi uluslar arası alanlarda bir üye ülkenin konumunun sağlamlaşmasına da yardım edecektir.

I. BAZI AB ÜYE ÜLKELERİNDEKİ VERGİ YAPILARI

Ülkelerin vergi yapıları ve yükleri birbirlerine göre farklılaşmaktadır.

2000 Yılında Avrupa'da Vergi Yükleri (% GSH)

1.	İsveç	54,1	8.	Avusturya	44,9
2.	Danimarka	53,1	9.	İtalya	44,5
3.	Finlandiya	47,5	10.	Almanya	41,6
4.	Belçika	46,6	11.	Portekiz	37,9
5.	Fransa	46,3	12.	İspanya	36,2
6.	Hollanda	45,9	13.	İngiltere	35,9
7.	Lüksemburg	45,6	14.	İrlanda	34,1
	ORTALAMA	42,6			

Kaynak: AB internet sitesi dokümantasyon bölümü
<http://europe.eu.int/scadplus>

1. ALMANYA³

Alman anayasası vergilendirme yetkisini Federal hükümetle eyaletler arasında paylaşmıştır. Almanya'da Gelir Vergisi ve KDV'nin yanında bir diğer önemli vergide yerel olarak toplanan "Ticaret Vergisi'dir". Alman yerel yönetimleri de ticari faaliyetlerde bulunan tüzel kişiliklerden bu vergiyi toplayarak kendilerine kaynak yaratmış olurlar. Alman KDV oranı %16'yla Avrupa ülkeleri arasında en düşük olanlardan birisidir. Buna rağmen KDV hasılatı diğer yüksek oranlı ülkelerden fazladır. Bunun en büyük nedeni vergi yapısının İtalya'daki gibi kaçınmaya neden olmaması ve İngiltere'deki gibi dar temelli olmamasıdır.

Toplam vergi gelirin %40 kadarını sosyal güvenlik kesintileri oluşturmaktadır. Bu toplam içinde gelir vergisi %28-30, KDV %15-17 gibi bir pay alır. Yerel olarak toplanan ticaret vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %4'tür. Bu oranın düşük olmasının nedeni tüzel kişilik olmayan, anonim şirket statüsü taşımayan şirket oranının Alman ekonomisi içinde büyük yer kaplamasıdır.

Almanya'daki yapıya bağlı olarak hükümet düzeyleri arasında vergi gelirleri paylaşılmaktadır. toplam gelirin idareler arasında paylaşılan kısmı %94'tür. Kalan %6 ise AB'ye verilir. Bazı vergiler yalnızca bir idareye bağlanmıştır. Federal hükümet özel tüketim vergilerini, tekelleşmelerini, diğer çeşitli tüketim ve transfer vergilerini; Eyaletler motorlu taşıt, veraset ve bira vergilerini; Yerel Yönetimler ticaret emlak ve yerel tüketim vergilerini toplamaktadır. Ayrıca Almanya'da az gelir elde eden eyaletlerle çok gelir elde edenler arasındaki eşitsizliği düzeltmek için yatay bir dağıtım mekanizması da vardır.

³ Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, Dialogue With Citizens: Germany, <http://europe.eu.int/scadplus/citizens/en/de/1080.htm>

1.1.Gelir Vergisi

Gelir vergisinin en büyük kısmını ücretlerden alınan gelir vergisi oluşturur. Burada gelir vergisi, Sosyal Güvenlik kesintileriyle birlikte, ücretlinin maaşından kesinti yoluyla alınır. Çalışmaya başlamadan önce her çalışan bir vergi kimlik kartı (Lohnsteuerkarte) alır. Eğer birden fazla işiniz varsa birden fazla kart almanız gerekir.

Maaştan yapılan kesintileri bir ön ödeme olarak kabul edebiliriz. Genel beyan 31 Mayıs'a kadar yapılır ve çalışanın ödemesi gereken fazla bir vergi varsa öder, alacak doğmuşsa devletten alır.

Vergi artan oranlıdır. Bu oranlar vergi kategorisine göre artar (Steuerklasse). Bu kategoriler evlilik çocuk ve bazı diğer faktörler göz önüne alınarak belirlenmiştir. Her sınıf farklı vergi oranlarıyla vergilendirilmektedir. İlk vergi dilimi için %0'lık bir oran varken, en yüksek gelir dilimi %48,5 oranında vergilendirilir.

Buna ek olarak "dayanışma vergisi" adı altında bir fon payı kesintisi (gelir vergisinin %5,5'i) ve eğer mükellef bir kiliseye kayıtlıysa %8 ila 9 arasında bir kilise vergisi alınır.

Gelir vergisinde aşağıdaki kaynaklar vergilendirilir;

- Tarım, ziraat ve ormancılık kazançları
- Ticari kazançlar
- Serbest meslek kazancı
- Ücretli meslek kazancı
- Menkul sermaye iradı
- Gayrimenkul sermaye iradı
- Diğer kazançlar

İzin verilen bazı indirimler

- Kazancın elde edilmesi için yapılan profesyonel giderler
- Özel harcamalar, mükellefler ev harcamaları içinde indirimde bulunabileceklerdir.
- Olağandışı meydana gelen harcamalar; geçim, eğitim, sakatlık, hastalık ve çocuk bakım masrafları.

- Emlak vergileri, kültürel ve sosyal amaçlı yapılan bağışlar
- Çocukların eğitimi için yapılan harcamalar

Evli çiftler birlikte, ortak bir beyanname verirler. Ancak dilerlerse ayrı ayrıda beyanname verebilirler. Geliri olan çocuklarsa anne, babalarıyla birlikte ortak beyanname veremezler.

1.2. Şirketlerin vergilendirilmesi

Kurumlar vergisi dağıılmamış kazançlarda %40 iken dağıtılanlarda %30'du ancak hükümet 2001 yılından sonra oranı dağıtılan ve dağıılmayan ayırımında bulunmayarak %25 olarak belirlemiştir.

Anonim şirketler ve ortaklıklar ile ticaret, alım ve satımla uğraşan tüm gerçek kişiler ayrıca ticaret vergisinin de mükellefidirler. Bu vergi yerel otoriteler tarafından alınır ve oranı yine onlar tarafından belirlenir. Ancak genelde oranı ödenecek gelir vergisinin %15 ila %20,5'i arasındadır. Ticaret vergisi için kişisel gelir beyannamesinde gösterilen gelire bazı ekleme ve çıkarmalar yapılarak ticaret vergisi matrahı bulunur⁴.

Ortaklıklar için belirli bir istisna sınırı bulunur, bunun üzerine artan kısım için artan oranlı bir tarife uygulanır.

1.3. Veraset ve intikal vergisi

Miras bırakılan yada bağış yapılan miktarlar 4 başlık altında vergilendirilir. 1- Arazi ve Binalar 2- Ticari Haklar 3- İşle İlgili Gereç 4- Diğer Kıymetler, Mücevher gibi. Vergi oranları mirasçının yada bağış yapılan kişinin yakınlık derecesine göre değişir. Eşler arasında evin el değiştirmesi vergi dışıdır. Yakınlık derecesine göre belli bazı indirim yapma hakkı tanınmıştır. Örneğin miras bırakanın eşi kendisinin başka bir geliri olmadığını ispat ederse ilave bir indirimde daha bulunabilir.

4

1.4.Sermaye Verisi

1 Ocak 1997'den beri servet ve varlık vergileri kaldırılmıştır.

1.5.Motorlu Taşıt Vergisi

Kayıtlı araç sahiplerinden alınan bir vergidir. Verginin miktarı aracın yaşına, dizel yada benzinle çalışmasına, katalizörünün olup olmamasına göre değişir. Vergi daireleri her yıl aracın sahip olduğu detaylara göre vergiyi belirler.

1.6.Emlak, Arazi Alım Vergisi

Emlak, arazi alınırken bir kereye mahsus ödenen, arazinin toplam değerinin %3,5'i kadar bir vergidir.

1.7.Emlak, Arazi Vergisi

Verginin matrahı, arazi veya emlakın 1 Ocak 1964'teki değerine, İdarenin %300 ila %600 oranları arasında bir ilave yapması sonucu bulunur. Emlak vergisi bu belirlenen oranın %0,35'i olarak hesaplanır. Vergi her yıl idarece belirlenen değer üzerinden saptanır.

1.8. Kilise Vergisi

Eğer mükellef ulusal bir kilisenin üyesiye, kilise ve eyalete bağlı olarak, kilise vergisi gelir vergisinin %8 veya %9'u kadar kesilir. Adı kilise vergisi olmasına rağmen eyalet tarafından kesilir. Eyalet yönetimlerinin ücretlilerin maaşından pay almasını sağlayan bir mekanizmadır. Gelir vergisinden düşülebilen özel harcamaların içinde sayılır.

2. AVUSTURYA⁵

Avusturya Vergi Sistemi genel yapı olarak Alman Vergi Sistemine benzemektedir. Ancak Avusturya'da diğer birlik üyesi ülkelerle vergi yapısını uyumlaştırmak amacıyla hiçbir yerel ticaret vergisi uygulanmamaktadır.

2.1.Gelir Vergisi⁶

Gelir vergisinde kanun geliri yedi kaynağa ayırmıştır; Ticari olmayan gelir türleri (ticari, zirai, serbest meslek kazancı) Ticari olmayan gelir türleri (ücret, menkul sermaye iradı, kiralama ve leasing gelirleri ve diğer gelirler).

Yıllık 8.720 €'nun altında ücret geliri, 6.975 €'nun altında diğer gelir türlerinde gelir elde edenler gelir vergisi ödemezler. Devletin yaptığı çocuk yardımları, işsizlik maaşları ve sigorta kuruluşlarının yaptıkları ödemeler vergilendirilmez. Sosyal güvenlik kesintileri Avusturya'da indirilebilmektedir. İşverenler bir ücretlinin ödeyeceği vergiyi hesaplarırken bazı ilaveleri yapmak zorundadırlar;

- Eğer ücretli işyerine ait bir aracı kullanıyorsa, aracın kullanım şekline bağlı olarak 510 €'yu geçmeyecek şekilde idarece önceden belirlenmiş bir tutar.
- Eğer ücretli aracını işyerinin park yerine park ediyorsa aylık 14,53 €.
- İkramiyeler
- Eğer ücretli işyerine ait bir lojmanda kalıyorsa, kaldığı binaya göre değişen bir tutar.

Verginin oranları ilk 3.640 € için %0 iken 50.870 € ve daha fazlası için %50 olmaktadır.

⁵ Avusturya Maliye Bakanlığı Halkla İlişkiler Departmanı Yayını, Austrian Tax Book 2002 Advice For Tax Payers. <http://www.bmf.gv.at>

⁶ Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, Dialogue With Citizens: Austria. <http://europe.eu.int/scadplus/citizens/en/at/1080.htm>

Vergi matrahının vergi oranlarıyla çarpılmasıyla elde edilen tutarda devletin hak tanıdığı kredi miktarlarının düşülmesiyle ödenecek vergi hesaplanmış olur. Yani vergiden düşülebilecek kredi miktarları matrahtan değil hesaplanan tutardan düşülecektir. Bunlar; Standart vergi kredisi (yıllık 887 € miktarı temel olmakla birlikte artan gelir dilimleri için azalan miktarda bir vergi kredisi uygulaması söz konusudur), yabancı ücretli vergi kredisi, ulaşım vergi kredisi, emekli aylığı vergi kredisi, eşi olmayıp çocuk bakmakla yükümlüler için vergi kredisi, nafaka geliri vergi kredisi, çocuk vergi kredisi.

Vergi idaresi ayrıca işverenlerin matrahtan indirebilecekleri çeşitli giderleri ayrıntılı şekilde belirleyip her birini ayrı ayrı tablolar halinde düzenlemiştir. Örneğin evle iş arasındaki mesafeye göre indirilebilecek tutarlar, hangi ülkede işle ilgili bir seyahat yapılmışsa ona göre değişen tutarlar bu tablolarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde ise verginin oranı kazancın türüne, kazancı sağlayan kuruluşa, kuruluşun uyruğuna göre farklı oranlar alabilir. Ancak beyanname verilmesi durumunda bu stopajlar indirilebilecektir. Hisseler ve ticari olmayan haklar en az bir yıl, gayrimenkul en az 10 yıl elde tutulmuşsa (ev olarak kullanılanlarda 2 yıl) verginin konusu içine girmezler.

2.2.Kurumlar Vergisi

Avusturya kurumlar vergisinin oranı %34 oranında tesbit edilmiştir. 1989'dan bu yana olan uygulamada yabancı şirketlerdeki payların %25'inden fazlasını satılması belli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Avusturya'daki şirketlerden elde edilen kar payları ise yabancı şirketlerden elde edilenlerin yarısı kadar vergi oranlarına tabidir.

2.3.Katma Değer Vergisi

Avusturya standart KDV oranı %20'dir. Gıda, sağlık, ulaşım, telekomünikasyon alanlarında %10 ve %12'lik indirilmiş oran uygulanmaktadır.

2.4.Veraset ve İntikal Vergisi

Vergi oranı miras veya hediye miktarı, yakınlık derecesine göre %2 ila %60 arasında değişir. Yakınlığın derecesine göre 100 € ila 10.000 € arasında değişen miktarlarda indirim uygulanabilir.

2.5.Sosyal Güvenlik Kesintileri

Avusturya'da sosyal güvenlik kesintileri üç tip sigortayı içinde barındırmaktadır (emeklilik, sağlık, hayat). Bütün ücretliler maaşlarından bu kesintiye tabidirler. Bu kesintinin miktarı maaşın tutarına göre değişir, en fazla 3.000 € olabilir. İşveren kesintiyi yapar kendi payını da katıp idareye öder.

2.6.Emlak Vergisi

1989 yılında kaldırılmıştır.

2.7.Emlak Transfer Vergisi

Emlak işlemleri KDV'den muaftır. Ancak emlak satışlarında satın alınan satış fiyatının %3,5'i kadar emlak transfer vergisi öder.

2.8.Sermaye Transfer Vergisi

Sermayenin o yıl artan kısmı üzerinden %1 oranında ödenen vergidir.

3. DANİMARKA⁷

Danimarka'da toplanan verginin GSH'ya oranı %50 civarındadır. Vergilerin dünya çapında en yüksek miktara ulaşmasının nedeni kamu sektörünün ekonomi içindeki payının çok büyük

⁷ Danimarka Maliye Bakanlığı Elektronik Dokümantasyon Merkezi, Tax in Denmark; An Introduction to The Tax System – For New Citizens, Central Customs and Tax Administration, Ekim 2001, <http://www.skat.dk>

olmasıdır. Eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik konularında özel teşebbüs fazla etkin değildir.

Danimarka idari yapı olarak 14 il ve 275 belediyeden (yerel kurul) oluşur. Vergi devlet, il özel idareleri, belediyeler arasında paylaşılır.

Kişisel gelir vergisi hasılatı bakımından en önemli vergidir. Vergi gelirin %50'sini oluşturur. 1998 yılında kesinleşen vergi geliri 648 milyar DKK (yaklaşık 90 milyar dolardır).

3.1. Gelir Vergisi

Toplam vergi oranı;

- Merkezi idarenin hesapladığı oran
- İl özel idaresinin uygulayacağı oran
- Belediyelerin uygulayacağı oran
- Kilise vergisinin toplamıdır. Ücretlilerin maaşlarından yapılan kesintiler buna dahil değildir. Bu kesintiler vergi hesaplanmadan önce matrahtan düşülebilir.

Merkezi idare tarafından hesaplanan vergi artan oranlı bir şekildedir. Ayrıca 18 yaşından büyük mükellefler için 33.400 DKK (yaklaşık 4.500 \$) bir en az geçim indirimi bulunmaktadır. İndirim hakkının tümü yada bir kısmı istendiğinde mükellefin eşine kullandırılabilir. Bu durum eşlerden biri çalışmıyorsa çalışanın eşinin indirim hakkının tümünü kullanabileceği anlamına gelir. Üç ayrı gelir grubu için farklı oranlar belirlenmiştir. Merkezi idare alt vergi grubundan %5,5 ,orta vergi grubundan %6 ,üst vergi grubundan %15 oranında vergi alır⁸.

İl ve belediye vergileri mükelleflerin ikamet ettikleri yere göre değişir. (%27,1 ile %32,5 arasında)

8

Danimarka'daki vergi tavanı uygulanmasına göre devlet ve yerel yönetimlerin uyguladığı verginin oranı kişisel gelirin %59'unu aşamaz. Ancak ücretlilerden yapılan kesintiler ve sermaye gelirlerinden yapılan kesintiler buna dahil değildir. %59'luk vergiye %8 oranında bir ön kesintiyi eklersek toplam vergi yükü %62,7 olmaktadır.

Gelir vergisinin uygulamasında bireyler bir vergi kartı bir de kendilerine uygulanacak indirimleri gösteren bir vergi indirim kartı alırlar. Bunu çalıştıkları yere verirler. İşverenler bunlara bakarak çalışanın vergisini hesaplarlar. Mart –Nisan aylarında mükellefe kendisinin ödediği vergiyi uygulanan indirimleri gösteren bir mektup gelir. İtirazı varsa Mayıs ayının başına kadar başvurup, yeni vergisini hesaplatmalıdır.

- İş Piyasası Kesintisi; Ücretli çalışanlardan ve işsizlik maaş alanların gelirlerinden, üzerinden herhangi bir indirim yapılmadan önce işveren veya devlet tarafından stopaj yoluyla kesilen vergidir. Bu kesinti %8 oranında uygulanır.
- Kilise Vergisi; Kilise üyesi olanlarda yerel idarenin kiliseler için yaptığı kesinti.
- Sermaye Kazançları; Kişisel tasarruf ve yatırımların pozitif bir getirisi olmuşsa, bu miktar kişisel gelir vergisi hesaplanırken matraha eklenir.
- Emlak Kıymet Vergisi; Danimarka'daki binaların vergi değerleri her yıl yerel idareler tarafından saptanır. Eğer gelir vergisi mükellefin bir veya birden fazla gayrimenkulu varsa bunların değerinin bir kısmı, yıllık olarak gelir vergisi matrahını arttırmak üzere matraha eklenir.
- Ücretlilerden Ek- emeklilik Fonu Kesintileri; Bu fonu işveren yatırır. Aylık miktarın 1/3'ünü ücretlinin maaşından keser.

2/3'ünde kendisi tamamlar. Mükellef tüm gün çalışan bir ücretliyse aylık olarak 75 DKK'lık (10 \$) bir kesintiyle karşı karşıya kalır. Bu kesintiler emekli olduğunda normal emekli aylığıyla birlikte geri döner.

- Özel Emeklilik Tasarruf Fonu Kesintileri; Gelirin %1'i oranında bir emeklilik kesintisidir. Geri ödenir.
- Tatil Ödemesi; Ücretlilere net maaşlarının %12,5'i oranında devlet ek bir ödemede bulunur, bu bir hesapta toplanır. Ücretli tatile çıkacağı zaman bu parayı kullanır.

3.2.Kurumlar Vergisi⁹

Kanuni ve iş merkezi Danimarka'da bulunan tüm kurumlar dünya çapında elde ettikleri tüm kazançları üzerinden vergilendirilirler. Danimarka'da 70.000 kadar şirket vardır. Vergi vergilendirilebilir karın %30'u olarak hesaplanır. Ayrıca fon payı, yerel vergi, sermaye vergisi ödemezler. Danimarka'da şirketler kurumlar vergisi matrahından yaptıkları yatırımın tümünü indirebilirler.

3.3.Emlak, Arazi Vergisi

Her yıl yerel idarelerce saptanan değer üzerinden hesaplanır.

3.4.Veraset ve İntikal Vergisi

Yakınlık derecesine göre bir vergilendirme vardır.

3.5.Katma Değer Vergisi

KDV beyan üzerinden alınır. Danimarka'da 400.000 civarında KDV mükellefi vardır. Diğer Avrupa ülkelerinden farklı olarak Danimarka %25'lik tek bir KDV oranına sahiptir. İndirilmiş oran

⁹ Ned Shelton, Danish Taxation 2002, 7 Ekim 2002, http://www.sheltons_tax.dk

uygulaması yoktur. Ancak eğitim, finansal hizmetler, sigorta, yolcu taşımacılığı ve gazeteler KDV'nin konusuna girmezler.

3.6. Yeşil Özel Tüketim Vergisi

Bu vergide çevre kirliliğine yol açan mallar artan oranda vergilendirilir.

4. İTALYA¹⁰

İtalya vergilendirme bakımından dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşan bir sisteme sahiptir. Dolaysız vergiler; IRPEF (gerçek kişi mükelleflerden alınan gelir vergisi), IRPEG (kurumlar vergisi), IRAP (bölgesel mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi)'den oluşmaktadır. Doğrudan vergilendirme 1988'de yürürlüğe girmiş bulunan "Testo Unico" isimli, içinde yukarıda sayılan tüm vergilerin birleştirildiği bir vergi kanunuyla idare edilmektedir. Dolaylı veriler ise KDV, tescil vergisi, bağış ve ianeler üzerinden alınan vergiler, gümrük vergileridir.

4.1. IRPEF (Gelir Vergisi)

Testo Unico kanuna göre tam ve dar mükellefin ayrımı yapılmıştır. 2001 yılı için bu kanunda, %18,1'den başlayıp %45,1'e kadar artan oranlı bir tarife uygulanması öngörülmektedir. Ancak devlet buradaki maksimum oranı %45'ten %38'e düşürmeye (2003 yılından itibaren) çalışmaktadır¹¹.

4.2. IRPEG (Kurumlar Vergisi)

Kurumlar vergisi 2001 yılından itibaren %36 oranına düşürüldü ve 2003 yılı için %35 oranına düşürülmesi planlanmaktadır. Zararlar takip eden beş yıl içinde mahsup edilebilir. Vergilendirilebilir kazanç;

¹⁰ Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, Dialogue With Citizens: Italy, <http://europa.eu.int/scadplus/citizens/en/it/1080.htm>

¹¹ Italian Taxation System: A Primer For Foreigners, http://www.scaonline.it/html/primer_uk.html

ticari kazanç, emlak ve binalardan gelirler, olağandışı karlar, sermaye kazançları ve işletmenin aktifinin elden çıkarılmasıdır.

4.3. IRAP (Bölgesel Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi)

IRPEF ve IRPEG geliri doğrudan vergilendirmelerine rağmen IRAP mal ve hizmetlerin değerleri üzerinden alınır. Mal ve hizmet hangi bölgede üretilmişlerse oranın yerel idaresince vergilendirilir. Serbest meslek erbabı ve yerli yabancı firmalar bu verginin mükellefidir. Mal ve hizmetin üretimi birkaç bölgeyi birden ilgilendiriyorsa bu soruna Testo Unico çeşitli çözüm yolları da getirmiştir.

- Serbest meslek erbabı %3,25 ile %5,25 oranı arasında vergilendirilirken, yerli yabancı firmalar ürettikleri mal nedeniyle bölgesel idareye %4,25 ile %8,5 oranları arasında IRAP öderler.
- %36 oranında kurumlar vergisi ödeyecek olan bir firmanın %4,25 civarında bir yerel vergiyle birlikte vergi yükü %50'lere çıkmaktadır.

4.4. Sosyal Güvenlik Kesintileri¹²

Ücretlinin yatıracığı sosyal güvenlik kesintisinin miktarı; maaşın %30-37'si kadarı işveren tarafından, %9'u işçi tarafından yüklenilmektedir. Serbest çalışanlar için gelirlerinin %10 – 13'üne isabet eden, üst limiti yıldan yıla değişen bir sosyal güvenlik kesintisi söz konusudur.

4.5. Katma Değer Vergisi

Standart KDV oranı %20'dir. %10'luk indirilmiş oran zirai, sağlık, imar, turist, enerji, ulaşım gibi alanlarda, %4'lük en düşük oran yiyecek, ilaçlar, et ürünleri, inşaat malzemelerinde uygulanır. Eskiden lüks mal ayrımı da vardı fakat bu kaldırıldı.

¹² Italian Taxation System: A Primer For Foreigners,
http://www.scaonline.it/html/primer_uk.html

4.6.Sermaye Kazançları

Testo Unico sermaye kazançlarını da gelirin unsuru saymıştır. Yeni gelen rejimle yatırımlardan elde edilen kazançlar yatırım kazancı sağlayan kuruluşlarca veya kişilerce stopaja tabi tutulacaktır. Bunun oranı %27 ile %12,5 arasında değişmektedir. Bu stopaj daha sonra indirilecektir. Beyanname vermeyen mükelleflerse bu orandan vergiyi ödemiş olacaklardır.

4.7.Veraset ve İntikal Vergisi

Vergi %3 ile %33 gibi değişen oranlarda, istisnalardan sonra kalan miktara uygulanır.

4.8.Emlak Satış Vergisi

Emlak satılırken %5 ila %30 arasında ödenen vergi.

4.9.Belediye Vergisi

Ticari amaçlı kullanılan gayrimenkul üzerinden alınan vergidir. Emlakin değerinin %0,4 ila %0,7'si arasında değişen oranlarda alınır.

II. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI¹³

1. AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİLENDİRMEYE YAKLAŞIMI

Vergi politikası tüm Avrupa Birliği (AB) ülkeleri için çok önemli bir yere sahiptir. Herhangi bir AB üyesi ülkede izlenen vergi politikasında yapılacak değişiklik yalnızca o ülkeyi değil aynı zamanda AB'ye üye diğer ülkeleri de yakından etkileyeceği unutulmamalıdır. Bundan dolayı AB üyesi ülkelerin vergi

¹³ Yapılan çalışma Avrupa Birliği Komisyonu'nun "Europe on the move (2000)" serisinin "Tax policy in the European Union" isimli çalışmasından derlenmiştir. Çalışmanın ana amacı 1 Ocak 2002 tarihinde Avrupa Para Birliği üyesi ülkelerde ekonomik entegrasyonun son halkası olan Euro'nun tüm ekonomik aktivitelerde kullanılmaya başlayacak olmasına paralel olarak Avrupa Birliği'nde vergi politikalarında yapılması düşünülen yenilikleri ortaya koymaktır.

politikalarını oluştururken birbirlerinden farklı davranmaları beklenemez.

AB üyesi ülkeler arasındaki entegrasyon sürecinin ortaya çıkardığı önemli bir gelişme de üye ülkeler arasındaki rekabetin iyice artmasıdır. Bu durumda herhangi bir üye ülkenin vergi oranlarını diğerlerinden daha yukarı tutmaya çalışması kuşkusuz rekabet avantajı yönünden büyük bir sakıncayı doğuracaktır. AB üyesi ülkelerin bu gerçekler ışığında vergi politikalarını belirlerken birbirlerinden bağımsız davranmaları pek düşünülemez.

AB'nde vergi politikaları küçük yerel yönetim farklılıkları ile birlikte tüm üye ülkelerle ortak belirlenmektedir. Fakat burada unutulmaması gereken önemli nokta, AB üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken AB'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasından bağımsız davranamayacaklardır.

Roma Antlaşmasının 269. Maddesine göre topluluğunun bütçesi tamamen kendi kaynakları ile finanse edilecektir. Bugün için AB'nin bütçesini oluşturan kaynaklar canlı hayvancılıktan alınan vergiler, gümrük vergileri, Katma Değer Vergileri (KDV), ve Gayri Safi Milli Hasıla'ya (GSMH) bağlı kaynaklardır. AB'nin vergi politikalarını oluştururken temel olarak kabul ettiği Roma Antlaşmasından bağımsız hareket etmesi düşünülemez.

AB'nde tek bir Pazar yaratılması yönünde büyük çabalar olmasına rağmen yine de vergi kanununda üye ülkeler arasında tam bir uyumlaştırılmanın yapıldığı söylenemez. AB'nde vergi politikasının koordinasyonunun sağlanması yönünde atılan adımlar çok yavaş yürütülmektedir. Bunun en büyük nedeni ise AB üyesi ülkelerin ekonomilerindeki kompleks yapı ve Roma Antlaşmasında yer alan vergi yükümlülükleri ile ilgili düzenlemelerin değişime pek açık olmamasıdır.

Roma Antlaşmasının 90. maddesinde yer alan hükme göre, vergide ayrımcılık yapılması engellenmektedir. Üye ülkelerde

uygulanacak vergi yapısındaki ayrımcılıklar doğal olarak ulusal malların diğer üye ülkelerden satın alınacak mallara karşı bir avantaj üstünlüğüne sahip olmasına neden olacaktır. Ayrıca Roma antlaşmasınının 93. maddesinde AB üyesi ülkelerin vergi yapılarının uyumlaştırılmasının gerekliliği üzerinde durulmaktadır. Bu yönde Katma Değer Vergisi (KDV) AB üyesi ülkeler arasında uyumlaştırılması büyük oranda başarılan vergidir. KDV'nin üye ülkeler arasındaki uyumlaştırılması büyük oranda 1977 yılında tamamlanmıştır. KDV'nin tüm AB üyesi ülkelerde tam anlamıyla uyumlaştırılması, 1992 yılında tamamlanmıştır.

AB konseyi, AB'nde vergi ayrımcılığının ne şekilde oluşabileceğini belirgin olarak ortaya koymuştur. AB konseyi AB Adalet Divanına vergideki ayrımcılığın önlenmesi amacıyla tam yetki vermiştir. Özellikle AB'nde uygulanan KDV'nde ki ayrımcılığın önlenmesi için etkin kanunlar mevcuttur.

Dolaysız vergi alanında yapılan çalışmalar, emeğin, yerleşme hakkının ve servis sunma haklarının herhangi bir ayrımcılığa maruz kalmamaları amacıyla titizlikle yürütülmektedir. Özellikle AB'ndeki yargı sisteminin dolaysız vergide herhangi bir ayrımcılığa müsaade etmeyecek yapıda olmasına büyük özen gösterilmektedir.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ VERGİ SİSTEMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU

2.1. Dolaylı Vergiler

1997 yılı verilerine göre toplanan dolaylı vergilerin miktarı 1 trilyon EURO olarak gerçekleşmiştir. (Bu oran AB GSMH' sının yaklaşık % 13.8'ine eşittir) Her yıl için AB dolaylı vergilerdeki bu oranı sabit tutmaya çalışmaktadır. AB'nde dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar ilk olarak sermaye vergisi alanında olmuştur. Burada ana amaç üye ülkelerdeki şirketlerin artan sermayelerine uygulanan dolaylı vergi oranlarının uyumlaştırılması idi.

1986 yılından beri yapılan ticari işlemlerden sermaye vergisinin alınıp alınmaması tamamen üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Eğer herhangi bir üye ülke ticari işlemlerde sermaye vergisini uygulamaya karar verse bile bu oran %1'i geçmeyecek şekilde olmalıdır. Şirket birleşmeleri ve yan tarifeleri gibi ticari işlemler otomatik olarak sermaye vergisinin dışındadır. Özellikle şirket kayıtlarından herhangi bir verginin alınması yasaklanmış durumdadır. Bu gün için AB'nde dolaylı vergi alanında özellikle KDV'nde ve özel tüketim vergisinde uyumlaştırma alanında büyük çalışmalar vardır.

2.1.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda ilk olarak 1970 yılında yürürlüğe girmiştir. KDV'nin uygulanmaya konmasındaki temel neden ithalat ve ihracatla yaşanan olumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır. Katma Değer Vergisinin diğer bir özelliği hem üretim hem de ürünün dağıtım sırasında uygulanabilir olmasıdır. Katma Değer Vergisi diğer vergi çeşitlerinin yaratmış olduğu olumsuz yöndeki etkileri nötr hale getirmesi yönünden de çok önemlidir. AB vergi yasaları gereğince KDV her üye ülkede yapılan aynı türdeki ticari işlemler için aynı oranlarda uygulanmaktadır.

Üye ülkeler arasında uygulanan KDV oranlarının uyumlaştırılması AB'nde malların serbest dolaşımının tam olarak sağlanması açısından çok önemlidir. Bu yönde yapılan bir uyumlaştırma sonucunda herhangi bir üye ülkeden alışveriş yapan tüketiciler kendi ülkelerine döndükleri zaman tekrar vergilendirilmeleri söz konusu olmayacaktır. Fakat burada AB'nde üye ülkeler arasında KDV oranlarının Uyumlaştırılma aşamasında bazı istisnalar söz konusudur.

Tüm bu gelişmelere rağmen AB'nde KDV sisteminde tam anlamıyla genel bir uyum sağlamak istenmesine rağmen yine de her üye ülkenin farklı hukuk yapısında olmasından dolayı bu alanda

zorluklar devam etmektedir. AB kanunlarına göre tüm AB üyesi ülkelerde ikinci el ürünlere, sanat ürünlerine, antikalara ve koleksiyon ürünlerine aynı oranda KDV uygulanmaktadır. Aynı durum yatırım amacıyla satın alınan altın için de geçerlidir.

2.1.2. Özel Tüketim Vergisi

Tüketim vergisi konusundaki genel düzenleme 1993 yılında gerçekleşmiştir. Tüketim vergisi ürünün üç aşamasında uygulanmaktadır. Bunlar; işlenmiş tütün, alkollü içecekler, ve madeni yağlar. Üye ülkeler söz konusu ürünler ile taşıma araç kayıtlarına veya seyrüsefer alanında istedikleri gibi vergi uygulayabilmektedirler.

2.2. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergilerin toplam değeri 1997 yılı verilerine göre 1 milyar EURO olmuştur. AB'nde dolaysız vergilerin üye ülkeler arasında uyumlaştırılması amacıyla herhangi bir çalışma yapılmamıştır. AB'nde dolaysız vergi alanında uyumlaştırma yapılmadığından dolayı meydana gelen çifte vergileme ve sınır ötesi ticarete yaşanan olumsuzluklar alanında ciddi bir tepki ortaya konmamıştır. AB Komisyonu 1995 yılında yerleşik olanlar ve olmayanların sorumlu olmaları gereken gelir vergisi konusundaki farkların neler olacağını ortaya koymuştur.

Kurum vergisinin rekabete etkisinin neler olacağı yönündeki çalışma 1962 yılında yapılmıştır. Yapılan çalışmada rekabet ortamında yaşanacak olumsuzlukların en alt seviyede olmasını sağlayacak vergi oranlarının belirlenmesi üzerinde durulmuştur.

1975 yılında AB'nde kurum vergi sisteminin uyumlaştırılması yönünde yapılan çalışmalar başarısızlıkla sonuçlanmıştır. AB üyesi ülkeler ekonomik entegrasyonun en başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için vergi toplamada birlikteliğin yaratılmasının kaçınılmaz bir gereke olduğunu ortaya koymuşlardır.

AB'nde tek pazarın yaratılması (özellikle Euro'nun faaliyete girmesi ile) nihai hedef olduğundan Birlik üyesi birden fazla ülkede faaliyet gösteren firmaların vergilendirilmesinde büyük karmaşaların ortaya çıkacağı bilinen bir gerçektir. 1990 yılında AB Konseyi iki önemli kararla bu duruma çözüm getirmeye çalışmıştır. Bu yönde alınan kararlar aşağıdaki gibidir:

- Şirketlerin üzerindeki vergi yükünün hafifletilerek sayı olarak şirketlerin artışı sağlamak,
- Farklı Birlik üyesi ülkede faaliyet gösteren şirketlerin çifte vergilendirilmesinin kesin olarak önlenmesi amacıyla gerekli tedbirlerin acilen yürürlüğe konulması.

Ayrıca AB üyesi ülkeler kendi aralarında yapmış oldukları anlaşma ile (90/436/EEC) farklı üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin çifte vergilenmeye maruz kalmalarını önlemek için ortak hareket etmişlerdir.

Üye ülkelerde uygulanmakta olan veri yapılarındaki farklılıklar Birlik içindeki rekabetin etkinliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. AB Komisyonu 1990 yılında Hollanda Finans Bakanının başkanlığında bir komite oluşturarak üye ülkelerdeki mevcut vergi farklılıklarının Birlik içerisindeki rekabeti ve yatırım olasılıklarını ne şekilde etkilediğini incelemesini istemişlerdir. Ayrıca AB Komisyonu, komiteden üye ülkeler arasındaki vergi farklılıklarından dolayı meydana gelen sorunların en acil şekilde ortadan kaldırmak amacıyla vergide üç alanda uyum çalışmalarını yoğunlaştırmıştır. Bunlar; vergi oranları, vergi dilimleri, ve vergi toplama yönetimi. Komitenin tüm hedefi kurum vergi sisteminin tüm üye ülkeler arasında tam anlamıyla uyumlaştırılmasını sağlamaktır. Böylece kurumların çifte vergilendirilmeden muaf tutulmaları sağlanabilecek ve sonuç itibarıyla kurumların çifte vergilendirilmeden dolayı fiyat belirlemede yaşadıkları olumsuzluklar da ortadan kalkmış olacaktır.

SONUÇ

AB'nin vergi sisteminde tıpkı AB'nin birleşme sürecinde yaşanan diğer konulardaki entegrasyon sürecinin bir benzerini yaşamaktadır. AB üyesi ülkelerinin vergi konusunda yapmayı hedefledikleri entegrasyonu en başarılı şekilde gerçekleştirmek için bir bütün halinde hareket etmeleri kaçınılmaz bir ihtiyaçtır. AB'nin vergi alanında yapacağı reformların en iyi başarıyı gösterebilmesi için sosyal reformların da birlikte yaşanması gerekmektedir.

AB'de vergi alanındaki entegrasyonu en iyi şekilde yapılması amacıyla aşağıdaki çalışmalar gerçekleştirilmiştir:

- Üye ülkelerin direkt vergiler konusunda sürekli olarak veri alışverişinde bulunmalarını sağlamak,
- Tüketicilerin ve işletmelerin diğer bir üye ülkedeki hakları konusunda tam anlamıyla bilgilendirilmelerini sağlamak,
- Ulusal vergi sistemlerinin AB'nin genel hedeflerinin gerçekleştirecek bir şekilde yapılanmasını sağlamak ve böylece ekonomik ve parasal birliğin bir realite olmasına alt yapı hazırlayabilmek,
- AB'de ki endüstri yapısının uluslararası rekabete tam olarak uyumunun sağlanması.
- AB'nin yeni üyelerle genişlemesini sağlamak,
- AB'nin vergi toplama sistemindeki olumsuzlukların ve özellikle vergi kaçakçılığını önleyici tedbirlerin alınması.

Dolaylı vergiler alanında yüksek oranda bir vergi uyumlaştırılması gereklilik arz etmektedir. Sözleşme böyle bir uyumlaştırmayı temin etmektedir (Madde 93), çünkü dolaylı vergiler

ortak pazar dahilinde malların serbest dolaşımı ve hizmetlerin serbest arzına hızlı bir şekilde engeller getirebilecek türdedirler. Ayrıca rekabette de bozulmaya neden olabilirler. bu nedenle bu alanda bugüne kadar pek çok düzenleme ve yönetmelikler getirilmiştir. Komisyonun hukuki stratejisi genel olarak KDV'ye dayanmakla birlikte çevre ve enerji vergilerini de kapsamaktadır.

Kişisel gelir üzerinden alınan vergilerinde ele alınması gerekmesine rağmen bu konuda hakim olan görüş, bu tür vergilerde düzenlemelere gitmenin üye ülkeler arasında AB çapında şimdikinden daha ileri bir entegrasyonun sağlanmasının zamana bırakılması görüşüdür. Ancak üye ülkeler her zaman için birlik sözleşmesinin temel hükümleri olan ayırıcılık yapmama ve işçilerin birlik dahilinde serbest dolaşımına mani olacak düzenlemelerde bulunmama kurallarına uyacaklardır. Ayrıca sınır ötesi vergi ayrıştırılması ve ortak pazarın dört temel özgürlüğünün uygulamasının önündeki engellerin kaldırılması için bu vergilerde düzenlemelere gidilmesi ilerisi için gerekli gibi görünmektedir.

Hareket halindeki vergi konularının doğrudan vergilendirilmesinde ise gerekli olan eşgüdüm yapılan çeşitli düzenlemelerle sağlanmıştır. Bunlar: tasarruflardan sağlanan gelirlerde bilgi alışverişi; kurumlar vergisi alanında pek çok yönetmelikle (Birlik sözleşmesinin 94. maddesi uyarınca hazırlanan) sağlanan eşgüdüm; ticaret vergilerinde getirilen hareket kuralları; patent ve faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili getirilen yönetmelikle yapılan önerilerdir. Ve ayrıca bunların yanında ileride daha büyük düzenlemelere gitmek de gereklidir. Sözleşme (94. maddesinde) ele alınması gereken doğrudan vergileme kurallarının çerçevesini "Ortak Pazar'ın kurulmasına yada işleyişine doğrudan etki eden" hükmüyle belirlemiştir. Komisyon. üye ülkelerin özerkliklerine saygılı bir şekilde, ortak pazar dahilindeki doğrudan vergi engelleri ile ilgili, özellikle kurumlar vergisi alanında olanlar, neler yapılabileceğini incelemektedir. Şu kesindir ki kurumlar vergisi alanında yapılacak düzenlemeler çifte vergilendirme veya kasıtsız vergilendirmeme gibi yukarıda saydığımız vergi engellerini de ortadan

kaldıracaktır. Bir tarafta ortak pazarın işleyişini tehdit eden vergi ayrıştırmalarını, diğer tarafta da vergi rekabetinin olumlu etkilerini göz önüne alan bir çözümlenme yapılmalıdır. Bu alanda vergilendirme düzeyi, özerklik ilkesine göre, üye ülkelerin tercihlerine bırakılmıştır.

Son birkaç yıllık AB düzeyinde vergi eşgüdümüne uygulamada bakıldığında belirgin bir iyileşmenin sağlandığı görülebilir. Ancak ortak pazarın tamamlanması için verilen hedef tarihin üzerinden sekiz yıl geçmesine rağmen hala birliğin temel hedeflerine aykırı pek çok vergi engeli mevcuttur.

Komisyonun görüşü, en azından temel vergi konularında oylama kuralı olarak nitelikli çoğunluk kuralına geçilmesinin zorunlu olduğudur. Ancak yasal yapıda bir düzenlemeye gidilmediğinden şimdilik oybirliği kuralı geçerliliğini koruyacaktır. Genişlemenin de etkisi göz önünde bulundurulduğunda, yasa tasarılarında oybirliği kuralına ulaşmanın zorluğu nedeniyle birlik vergi alanında düzenlemede bulunurken bazı alternatif girişim yolları da geliştirmelidir.

KAYNAKÇA

AB İnternet Sitesi Dokümantasyon Bölümü,
<http://europe.eu.int/scadplus>

Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, **Dialogue With Citizens: Austria**, <http://europe.eu.int/scadplus/citizens/en/at/1080.htm>

Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, **Dialogue With Citizens: Denmark**, <http://europe.eu.int/scadplus/citizens/en/dk/1080.htm>

Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, **Dialogue With Citizens: Germany**, <http://europe.eu.int/scadplus/citizens/en/de/1080.htm>

Avrupa Birliği Bilgilendirme Broşürü, **Dialogue With Citizens: Italy**, <http://europe.eu.int/scadplus/citizens/en/it/1080.htm>

Avrupa Birliği Komisyonu'nun "Europe on the move (2000)"serisinin "Tax policy in the European Union",2000.

Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitesinin Konseye Sunduđu Bildiri Metni, **Communication (COM (2001) 260)**, 23.05.2001

Avusturya Maliye Bakanlığı Halkla İlişkiler Departmanı Yayını, **Austrian Tax Book 2002 Advice For Tax Payers**, <http://www.bmf.gv.at>

Danimarka Maliye Bakanlığı Elektronik Dokümantasyon Merkezi, **Tax in Denmark; An Introduction to The Tax System – For New Citizens**, Central Customs and Tax Administration, Ekim 2001, <http://www.skat.dk>

Horwath Uluslararası Vergi Danışmanlığı Sitesi, **Taxation in Germany**, <http://www.horwath.de/htmlpage/taxation/index.htm>

Italian Taxation System: A Primer For Foreigners, http://www.scaonline.it/html/primer_uk.html

Italy Taxes Finance and Economy For Investors- The WorldWide- Tax, <http://worldwide-tax.com/italy/itaecono.htm>

Shelton, Ned , **Danish Taxation 2002**, 7 Ekim 2002, http://www.sheltons_tax.dk

