

**ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL
VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİNİN AVRUPA
BİRLİĞİ-TÜRKİYE AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Emrah FERHATOĞLU
(Doktora Tezi)
Eskişehir 2005

**ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL
VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİNİN AVRUPA
BİRLİĞİ-TÜRKİYE AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Emrah FERHATOĞLU

**Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Fazıl TEKİN**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eskişehir, 2005**

DOKTORA TEZ ÖZÜ

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE
ETKİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE AÇISINDAN İNCELENMESİ

Emrah FERHATOĞLU

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat 2005

Danışman: Prof. Dr. Fazıl TEKİN

Ülkeler geçtiğimiz son yirmi yılda yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerin neden olduğu sermaye ve işgücünün hareketliliğinin artması ile teknolojiye yaşanan gelişmelerle birlikte ekonomi politikası alanındaki geleneksel araçlarını kaybetmişlerdir.

Vergi yükümlülerinin bu dönemde portfolyo ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını düşük vergi yüküne sahip ülkelere kaydırabilmeleri imkânına kavuşmaları, yatırımcılara vergi yüklerini düşürme konusunda yeni olanaklar yaratmıştır. Ülkelerin yabancı sermayeyi çekebilmek için düşük vergi yüküne neden olan çabaları literatürde vergi rekabeti olarak tanımlanmaktadır.

Günümüzde Avrupa Birliği ülkelerinin uluslararası vergi rekabeti politikalarını incelemek ve bu politikaların ulusal vergi sistemlerine etkilerini ortaya koymak bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerin ulusal vergi sistemleri ve politikaları üzerindeki etkileri transfer fiyatlama, manipülasyonları, yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkiler ve vergi idaresi, elektronik ticaret ve vergileme üzerindeki etkisi ile uluslararası vergi rekabeti olmak üzere dört başlık altına inceleme konusu yapılmıştır. Bölümün sonunda, uluslararası vergi rekabeti ile yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerin diğer sonuçları arasında ilişki kurulmuştur.

İkinci bölümde, vergi rekabeti teorileri ile 1970'li yıllarda beliren vergi rekabeti uygulamalarına ve zarar verici vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmalar

inceleme konusu yapılmıştır. Bölümde ilk olarak, vergi rekabeti teorilerinin temeli olarak kabul edilen Tiebout Kuramının çözümlenmesi yapılmaktadır. Bölüm, basit vergi rekabeti modelinin genişletmeleri ile sürmekte, uluslararası vergi rekabeti uygulamaları ve zarar verici vergi rekabetine karşı OECD ve Avrupa Birliği tarafından alınan önlemlerin incelenmesiyle tamamlanmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde ise Avrupa Birliği'nde vergi rekabeti inceleme konusu yapılmıştır. Vergi rekabetinin ülkelerin ulusal vergi sistemlerine etkileri Birliğe yeni katılan üye ülkeler da dikkate alınarak incelenmiş, Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa Birliği ülkeleri karşısındaki durumu analiz edilmiştir.

ABSTRACT

Due to the increasing economic relations in the international arena in the last two decades, governments have been losing their traditional tools of economic policy. This development is mainly due to increase in the mobility of capital and labor and the developments in the technology.

Since the tax payers have ability to shift their portfolio and direct investment funds to the low tax countries, the opportunity as a lower tax base provides an important avenue for the investors. Having known this, in the last two decades, the governments tended to provide several tax-incentives scheme to attract foreign capital. In the literature, the countries efforts to attract foreign capital, by means of offering lower tax burden, is defined as international tax competition.

This study answers two questions. On the first hand, the study examines the actual tax competition policies followed by the EU countries. On the second hand, this study sheds some lights on the possible effects of the tax competition over the tax system of individual countries tax system.

The study consists of three chapters. In the first chapter, by using narrative approach, we explain the effects of the increasing economic relations on the national tax systems and the policies. The chapter analyzes the development, in the international relations and the tax system according to their effects over four issues. These are transfer pricing manipulations, increasing economic relations and tax administration, electronic commerce and its effects on taxation and international tax competition. At the end of the chapter, the study establishes the link between international tax competition and other issues of increasing international economic relations.

In the second chapter, the study reviews both tax competition theories and review the issues over the harmful tax competition surfaced in the 1970s. The chapter, firstly, explains the Tiebout Theory from which other tax competition models have been evolved. The chapter explains the extensions of the Tiebout model in the literature. The chapter ends with review of implementation of international tax competition and measures taken against to harmful tax competition by OECD and the European Union.

In the last chapter, the study investigates tax competition in the European Union Countries. Moreover, the study explains the effects of tax competition among European Union members and the effects of tax competition over their tax system. The study also explores the possible effects of tax competition over the new members. Finally, the chapter analyzes the condition of the Turkish Tax System relative to European counterparts.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Emrah FERHATOĞLU'nun "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi" başlıklı tezi **14 Nisan 2005** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye** Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

- Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.Fazıl TEKİN**
- Üye : **Prof.Dr.Nihat EDİZDOĞAN**
- Üye : **Prof.Dr.Fethi HEPER**
- Üye : **Prof.Dr.Melih ERDOĞAN**
- Üye : **Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI**

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	vi
ÖZGEÇMİŞ	vii
TABLolar LİSTESİ	xv
GRAFİKLER LİSTESİ	xvii
KISALTMALAR	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLERİN YOĞUNLAŞMASININ ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

1. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLAMASI MANİPÜLASYONLARININ ÖNEMİNİN ARTMASI	7
1.1. Transfer Fiyatlaması ve Gelir Transferi.....	7
1.2. Transfer Fiyatlamasının Önemi	8
1.3. Piyasa Fiyatı İlkesi.....	11
1.4. Transfer Fiyatlaması Yöntemleri	12
1.4.1. Serbest Piyasa Fiyatlarıyla Karşılaştırma Yöntemi	13
1.4.2. Satış Fiyatı Yöntemi	14
1.4.3. Artı Maliyet Yöntemi.....	14
1.4.4. Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi	14
1.4.5. Kâr Bölme Yöntemi.....	15
1.4.6. Net Kâr Yöntemi.....	16
1.5. Tercih Edilen Transfer Fiyatlaması Yöntemleri	16

1.6. Şirketler Tarafından Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi.....	18
--	----

2. YOĞUNLAŞAN ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER VE VERGİ İDARELERİ..... 20

2.1. Vergi Yükümlüsünün Tanımlanması ve Tespit Edilmesi.....	21
2.2. Vergi Yükümlülüğünün Hesaplanması.....	22
2.2.1. Ulusal Hukuk Sistemlerinde Vergi İdarelerinin Mali Bilgilere Erişimi.....	23
2.2.2. Uluslararası Alanda Vergi İdarelerinin Mali Bilgilere Erişimi.....	24
2.3. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları.....	26
2.3.1. Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (MAP).....	27
2.3.2. Gelişmiş Fiyat Anlaşmaları (APA).....	27
2.3.3. Tahkim (Hakemlik).....	28
2.3.3.1. Avrupa Birliği Anlaşması.....	29
2.3.3.2. Amerika Birleşik Devletleri Yaklaşımı.....	29
2.3.3.3. OECD Model Anlaşması.....	29
2.4. Uluslararası Alanda Verginin Cebren Tahsili.....	30

3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ..... 30

3.1. İnternet ve Elektronik Ticaret.....	32
3.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi.....	34
3.3. Elektronik Ticaretin Vergi Sistemlerine Etkileri ve Neden Olduğu Sorunlar.....	36
3.3.1. Gelir ve Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret.....	38
3.3.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Elektronik Ticaret.....	38
3.3.1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler ve Elektronik Ticaret.....	40
3.3.2. Vergi İdaresi Açısından Elektronik Ticaret.....	42
3.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Göz Önüne Alınması Gereken İlkeler.....	42
3.4.1. Tarafsızlık.....	42

3.4.2. Sadelik ve Basitlik	43
3.4.3. Etkinlik.....	44
3.4.4. Esneklik	44
3.4.5. Çifte Vergilendirmenin Önüne Geçilmesi	45
3.4.6. Diğer İlkeler.....	45

4. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ

SİSTEMLERİNE ETKİSİ	46
4.1. Uluslararası Vergi Rekabetinin Tanımı	47
4.2. Uluslararası Vergi Rekabetinin Amaçları.....	50
4.2.1. Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları için Vergi Rekabeti	51
4.2.2. Portfolyo Yatırımları için Vergi Rekabeti	53
4.2.3. Mali ve Ticari Faaliyetler için Vergi Rekabeti	53
4.2.4. Kalifiye İşgücü için Vergi Rekabeti	55
4.3. Uluslararası Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleri	56
4.3.1. Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları	56
4.3.2. Vergi İdarelerinin Uygulamaları.....	57
4.3.3. Elektronik Ticaretin Olanakları	57

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ REKABETİNİN TEORİK TEMELLERİ

1. VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE UNSURLARI.....	61
1.1. Yatay ve Dikey Vergi Rekabeti	61
1.2. Yararlı ve Zarar Verici Vergi Rekabeti	62

2. BASİT VERGİ REKABETİ MODELİNİN TEMELİ: TIEBOUT

KURAMI	65
2.1. Tiebout Kuramının Varsayımları	66
2.2. Tiebout Kuramının İşleyişi	67

2.3. Tiebout Kuramının Geliştirilmesi	68
2.3.1. Tiebout Kuramına İlaveler: Wildasin (1989).....	68
2.3.2. Tiebout Kuramına İlaveler: Richter ve Wellisch (1996)	69

3. BASİT VERGİ REKABETİ MODELİ VE BÖLGELERARASI VERGİ REKABETİNİN DENETİM ALTINA ALINMASI..... 70

3.1. Rekabetçi İdareler Genelinde Toplam Sermaye Stokunun Değişken Olması.....	73
3.2. Birden Fazla Vergi Türü Kullanılması	74
3.3. Yabancı Firmaların Varlığı	74
3.4. Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	75
3.5. Net Vergi Yükünün Düşürülmesi Bakımından Kamusal Mal Niteliğindeki Ara Mallar.....	77
3.6. Kamu Mallarının Üretiminde Dışsal Fayda.....	78
3.7. Büyük Bölgeler Sorunu	79
3.7.1. Büyük Bölgeler Arasında Vergi Rekabeti	80
3.7.2. Küçük ve Büyük Bölgeler Arasındaki Vergi Rekabeti (Asimetrik Vergi Rekabeti)	80
3.7.2.1. Ulaşım Maliyetlerinin Olmadığı Varsayımı Altında Asimetrik Vergi Rekabeti	81
3.7.2.2. Ulaşım Maliyetlerinin Olduğu Varsayımı Altında Asimetrik Vergi Rekabeti	82
3.8. Basit Vergi Rekabeti Modeline Yapılan Diğer Eklemeler	83
3.9. Bölgelerarası Vergi Rekabetinin Denetim Altına Alınması	84

4. KAMU TERCİHİ TEORİSİNDE VERGİ REKABETİ..... 85

4.1. Leviathan ve Faydacı Devlet Özellikleri ile Vergi Rekabeti	86
4.2. Ayakla Oylama Sistemi ve Vergi Rekabeti	87
4.3. Rant Kollama, Mali Yetki Devri ve Vergi Rekabeti	88

5. VERGİ REKABETİNİN UYGULAMA BİÇİMLERİ.....	89
5.1. Vergi Cennetleri.....	89
5.1.1. Vergi Cenneti Kavramı ve Tanımı.....	90
5.1.2. Vergi Cennetlerinin Nitelikleri.....	94
5.1.2.1. Düşük Düzeyde Vergi Uygulanması ya da Hiç Vergi Uygulanmaması.....	94
5.1.2.2. Yabancı Ülkelerin Vergi İdareleriyle Mali Bilgilerin Paylaşımına Yanaşılmaması.....	95
5.1.2.3. Vergi Düzenlemelerinin ve İdari Uygulamaların Şeffaf Olmaması.....	95
5.1.2.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması.....	96
5.1.3. Vergi Cennetlerinin Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Etkileri.....	96
5.2. Tercihli Vergi Rejimleri.....	99
5.2.1. Sıfır ya da Düşük Vergi Oranı Uygulanması.....	99
5.2.2. Tercihli Vergi Rejimlerinin Ülkenin Vergi Sisteminden Ayrı Tutulması.....	100
5.2.3. Saydamlıktan Yoksunluk.....	101
5.2.4. Bilgi Paylaşımından Kaçınma.....	102
5.3. Zarar Verici Olarak Nitelendirilen Vergi Rekabetine Karşı Yürütülen Çalışmalar.....	105
5.3.1. Zarar Verici Olarak Nitelendirilen Vergi Rekabetine Karşı OECD Tarafından Yürütülen Çalışmalar.....	105
5.3.2. Zarar Verici Olarak Nitelendirilen Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği Tarafından Yürütülen Çalışmalar.....	109
5.3.2.1. Kurumlar Vergisi Alanındaki Çalışmalar ve Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğü.....	111
5.3.2.2. Tasarrufların Vergilendirilmesi Alanındaki Çalışmalar.....	113
5.3.2.3. Bağlı Şirketler Arasındaki İşlemlerin Vergilendirilmesi Alanındaki Çalışmalar.....	116

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ.....	120
1.1. Ülkelerarası Vergi Rekabetinin Vergi Gelirlerinde Gerilemeye Neden Olması	121
1.1.1. Avrupa Birliği'nde Vergi Yükünün Gelişimi	121
1.1.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Rekabeti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisi	124
1.1.2.1. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi	124
1.1.2.2. Avrupa Birliği'nde Nominal Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi	126
1.1.2.3. Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi	131
1.1.3. Avrupa Birliği'nde Tasarruflar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Rekabeti	135
1.2. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Vergi Rekabetinin Düşük Kamu Malı Üretim Düzeyine Neden Olması	137
1.2.1. Avrupa Birliği'nde Kamu Malı Üretim Düzeylerinin Gelişimi.....	138
1.2.2. Avrupa Birliği'nde Kamu Kesimi Borç Stokunun Gelişimi.....	140
1.3. Avrupa Birliği'nde Vergi Yapısının Değişimi.....	141
1.4. Avrupa Birliği ile Amerika Birleşik Devletleri Arasındaki Vergi Rekabeti .	145
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİSİ	147
2.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Rekabeti Araçları ve Kullanımları.....	147
2.1.1. Serbest Bölgeler ile Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Vergi Kolaylıkları	148

2.1.1.1. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları	148
2.1.1.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgelere Tanınan Vergi Avantajları	148
2.1.1.2.1. 5084 Sayılı Kanun Öncesi Serbest Bölgelere Tanınan Vergi Avantajları	148
2.1.1.2.2. 5084 Sayılı Kanun ile Serbest Bölgelere Tanınan Vergi Avantajları	149
2.1.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Tasarrufların Vergilendirilmesi	151
2.2. Uluslararası Vergi Rekabetinin Türk Vergi Sistemine Etkisi	152
2.2.1. Türkiye’de Genel Vergi Yükünün Gelişimi	152
2.2.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi	154
2.2.3. Türkiye’de Nominal Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi	156
2.2.4. Vergi Rekabeti Karşısında Kamu Malı Üretim Düzeyinin Gelişimi	159
2.2.4.1. Türkiye’de Kamu Yatırım Harcamalarının Gelişimi	159
2.2.4.2. Türkiye’de Kamu Kesimi Toplam Borç Stokunun Gelişimi	161
2.2.5. Türkiye’de Vergi Yapısının Değişimi	162
2.3. Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi	167
SONUÇ	170
EKLER	176
KAYNAKÇA	181

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Amerika Birleşik Devletleri'nin Gerçeğe Aykırı Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Uğradığı Vergi Kayıpları ve Dış Ticaret Ortakları (2001).....	10
Tablo 2: Tercih Edilen Transfer Fiyatlaması Yöntemleri	17
Tablo 3: Elektronik Ticaretin Gelişimi	34
Tablo 4: Cep tel/İnternet/Elektronik Ticaret Karşılaştırması	35
Tablo 5: OECD ve Avrupa Birliği'ne Göre Zararlı Vergi Rekabetinin Ölçütleri.....	103
Tablo 6: Avrupa Birliği'nde Gerçek Kişilerin Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi	116
Tablo 7: Bağlı Şirketler Arasındaki Telif Bedelleri ve Faiz Ödemeleriyle İlgili 2003/49/EC No lu Direktifle Öngörülen Geçiş Dönemleri	117
Tablo 8: Avrupa Birliği'nde Vergi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2002).....	122
Tablo 9: Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2002)	125
Tablo 10: Avrupa Birliği'nde Nominal Kurumlar Vergisi Oranları (% , 1980-2005)	128
Tablo 11: Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranları (% , 1995-2002)	133
Tablo 12: Avrupa Birliği'nde Kamu Yatırım Harcamalarının GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1971-2005)	139
Tablo 13: Avrupa Birliği'nde Kamu Kesimi Borç Stokunun GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1990-2005)	140
Tablo 14: AB-15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Dağılımı (% , 1995-2002)	143
Tablo 15: Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2001).....	153
Tablo 16: Türkiye'de Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2001, Milyar TL)	155
Tablo 17: Türkiye'de Nominal Kurumlar Vergisi Oranları (1950-2005).....	157
Tablo 18: Türkiye'de Kamu Yatırım Harcamalarının GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1980-2003, Milyar TL)	160

Tablo 19: Türkiye’de Kamu Kesimi Toplam Borç Stokunun GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1980-2002, Milyar Dolar)	162
Tablo 20: Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayırımına Göre Vergi Gelirleri (% , 1980-2002)	164
Tablo 21: Türkiye’de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (% , 1965-2001)	165

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranının Gelişimi (1995-2002).....	134
Grafik 2: Avrupa Birliği'nde Vergi Yapısının Gelişimi (1995-2002)	144
Grafik 3: Türkiye'de Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2001)	156
Grafik 4: Türkiye'de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (% , 1965-2001).....	166

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AB-10	: Mayıs 2004'te Avrupa Birliğine Üye Olan 10 Ülke
AB-15	: Mayıs 2004 Öncesi Avrupa Birliği Üyesi 15 Ülke
AB-25	: Mayıs 2004 Sonrası Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BM	: Birleşmiş Milletler
DM	: Alman Markı
ECOFIN	: Avrupa Birliği Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi
FATF	: Mali Eylem Görev Grubu
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
Mük.	: Mükerrer
NAFTA	: Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması
ITIO	: Uluslararası Vergi ve Yatırım Örgütü
OECD	: Uluslararası Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SK	: Sayılı Kanun
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı

GİRİŞ

Geçtiğimiz yirmi yıl ulusal ekonomiler ve vergi sistemleri için hızlı gelişmelere sahne olmuştur. Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması nedeniyle uluslararası sermaye hareketlerinin ve kambiyo mevzuatlarının serbestleşmesi; ülkelerin birden fazla ülke ile üretim, ticaret ve mali ilişkiler kurabilmelerine fırsat vermiş, benzer özelliklere sahip ve aynı coğrafyada bulunan ülkeleri ekonomik güçlerini birleştirici yoğun bölgesel ilişkiler kurmaya yöneltmiştir.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin bu seyri, bir ülkenin mali piyasasında meydana gelen bir bozulmanın ya da uygulamaya konan bir mali önlemin bu ülke ile yoğun ilişki içerisinde olan diğer ülkeleri etkiler hale getirmiştir. Yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerle birlikte sermayenin ve işgücünün dolaşım kabiliyetinin artması ile teknolojiye yaşanan gelişmeler, vergi yükümlülerinin birden fazla ülkeye yayılmış ekonomik faaliyetlerden elde ettikleri kazançlardan dolayı katlandıkları vergi yüklerini minimize etme imkânlarını arttırmıştır. Uluslararası transfer fiyatlaması manipülasyonları, elektronik ticaretin yaygınlaşması, tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri vergi yükümlülerinin yararlandığı yeni dünyanın imkânlarıdır.

Bu gelişmelerden, temelleri sermaye hareketlerinin ve kambiyo işlemlerinin sıkı kontrol altında olduğu dönemlerde atılan ulusal vergi sistemleri ve politikaları belirgin biçimde etkilenmiştir. Özellikle uluslararası transfer fiyatlaması manipülasyonları, vergi idarelerinin değişen ve gelişen ekonomik çevreye uyum sağlama gereği, teknolojik gelişmenin sürüklediği elektronik ticaretin gelişmesi ile uluslararası hareketliliğe erişen emeğin ve özellikle sermayeyi çekebilmek için ülkelerin

giriştikleri vergi alanındaki rekabet ulusal vergi sistemlerinin ve politikalarının yeniden biçimlendirilmesini gerekli kılmıştır. Bu yeniden biçimlendirme sırasında ülkeler, yeni düzenin ortaya çıkarttığı tehditlerden korunmak, diğer taraftan da bunlardan faydalanma çabası içerisine girmişlerdir. Örneğin, ülkeler, uluslararası transfer fiyatlaması manipölasyonlarından dolayı vergi kaybına uğramamak için yasal düzenlemelere yönelirken, bu yolla dünya genelinde elde ettiği kazancı üzerindeki vergi yükünü minimize etme amacında olan çok uluslu şirketlerin işlemlerini kağıt üzerinden yürüttüğü finansal hizmet merkezi haline gelme çabası içerisinde de olabilmektedirler. Bunun dışında ülkeler, ülke içerisindeki uluslararası sermayeyi tutabilmek ya da daha fazlasını çekebilmek vergi indirimlerine ya da vergi yükümlülerine avantaj sağlayacak idari uygulamalara yer verebilmektedirler.

Yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkiler, 1981 yılında A.B.D.'de başlayan ve sonraki yıllarda diğer gelişmiş ülkelerde de görülen uluslararası hareketliliğe erişen sermayeyi çekebilmek amacıyla gerçekleştirilen vergi indirimlerine neden olmuştur. Vergi indirimleri özellikle kurumlar vergisi çerçevesinde nominal oran indirimleri ve efektif vergi oranına etki eden istisnalar, muafiyetler, indirimler gibi vergi yükümlüsüne avantaj sağlayan hükümlerin genişletilmesi biçiminde yapılmıştır. Uluslararası alanda hareket kabiliyetine kavuşan sermayeyi çekebilmek için ülkelerin uyguladıkları vergi indirim politikaları dünya genelinde yatırım ve ticaret sapmalarına yol açacağı endişesiyle akademik ve politik çevrelerde tartışılır olmuştur. Özellikle bölgesel yakınlaşmalarda ülkelerin aldığı bu mali kararların diğer ülkeleri yakından etkiler nitelikte olması, Avrupa Birliği çerçevesinde bu önlemlerin değerlendirilip, sonuçlarının tahmin edilmesini gerekli kılmıştır.

Avrupa Birliği ülkelerinin uluslararası alanda rekabet güçlerini arttırmak için yöneldiği vergi indirim politikalarının ulusal vergi sistemlerine etkisinin Türkiye'yi de göz önüne alarak incelendiği bu çalışmada, vergi rekabeti olarak nitelendirilen uluslararası vergi sorununun akademik ve politik çevrelerde öngörülen olası sonuçlarının izlerini ortaya koymak amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde küreselleşmenin sonuçlarından olan uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının ulusal vergi sistemleri ve politikaları üzerindeki etkilerine değilmiştir. Bu kapsamda, uluslararası transfer fiyatlaması manipölasyonları,

elektronik ticaret karşısında vergileme, değişen küresel ekonomik ortamda vergi idarelerinin durumu ve uluslararası vergi rekabeti konuları inceleme konusu yapılmıştır. Ulusal vergi sistemleri ve politikaları karşısında tehdit olarak görülen bu unsurların uluslararası vergi rekabeti ile ilişkisi kurulmuştur.

Uluslararası vergi rekabetinin değişen ekonomik ortamda taşıdığı ekonomik önemin çalışmanın birinci bölümde vurgulanmasından sonra ikinci bölümde uluslararası vergi rekabetinin teorik temelleri ve uygulama biçimleri inceleme konusu yapılmıştır. Yapılacak olan bu incelemede, yerel idareler arasındaki vergi rekabeti başlangıç noktası olarak kabul edilecek, bu alandaki çalışmaların varsayım ve bulgularından yararlanarak uluslararası vergi rekabeti hakkında çıkarımlara ulaşılmıştır. Teorik inceleme, vergi rekabetinin yararlı mı, yoksa zarar verici mi olduğunun tartışılması ile başlamış, vergi rekabeti teorisinin temeli olarak kabul edilen Tiebout Kuramı ile sürdürülmüştür. Tiebout Kuramı'na ve sonrasında buna dayandırılarak oluşturulan basit vergi rekabeti modelinin ve bu modele yapılan varsayım eklemeleriyle uluslararası vergi rekabetinin teorisi açıklanmaya çalışılmıştır. Teorik incelemenin tamamlanmasının ardından vergi rekabetinin günümüz dünyasında uygulama biçimleri olarak nitelendirilen vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri inceleme konusu yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde değinilen vergi rekabeti modellerinin ülkeler için öngördüğü sonuçların ve vergi rekabetinin izlerinin Avrupa Birliği ve Türkiye açısından tartışılması ise üçüncü bölümün konusunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamayacak ölçüde azalması, vergi yükünün sermaye üzerinden işgücü ve tüketim üzerine kayması ve toplam borç stokunun artması gibi vergi rekabetinin belirtileri Mayıs 2004'te Birliğe katılan 10 yeni ülke ile birlikte Avrupa Birliği ve Türkiye'de karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bölümde, özellikle Avrupa Birliği'nin 2004 genişlemesi sonrasındaki vergi politikasının nasıl geliştiği; Birliğin eski üyelerinin yeni üye ülkelerin vergi politikalarına bakış açıları ayrıca vurgulanmış, siyasal bütünleşme amacıyla olan bu ekonomik Birlikte vergi rekabetinin geleceği tartışılmıştır. Türk vergi sisteminin önemi artan uluslararası vergi rekabeti karşısındaki durumu ve nasıl olması gerektiği, alınması gereken önlemlerin neler olduğu da Avrupa Birliği ülkeleriyle karşılaştırmalı olarak inceleme konusu yapılmıştır.

Avrupa Birliği'nde vergi politikası açısından yaşanan bu gelişmeler karşısında Türkiye'nin izlediği politikanın tartişılması ise nc bölümün ikinci alt başlığını oluşturmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nin yoğunluğu artan uluslararası vergi rekabeti karşısındaki durumu ve nasıl olması gerektiği, alınması gereken önlemlerin neler olduğu inceleme konusu yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLERİN YOĞUNLAŞMASININ ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, büyük hacimdeki uluslararası ticaret ve sermaye akımları ekonomik faaliyetlerin küresel bir hal almasına neden olmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin politika belirleyicileri, ekonomi politikasının sürekli olarak önem kazandığı görüşünde hemfikirdirler. Küreselleşme ulusal ekonomilere yeni bir takım fırsatlar tanırken beraberinde bazı riskler de getirebilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler kimi zaman küreselleşme nedeni ile kendi ekonomik tercihlerinin, sınırlarının ötesinde belirlendiğine şahit olabilmektedir. Ancak gelişmiş ekonomiler de, örneğin A.B.D., uluslararası boyutta oluşan ekonomik koşulları dikkate almak zorunda kalmaktadır. Ancak yine de ekonomi politikaları uluslararası boyutta önem kazanırken ülkeler politika belirlemedeki bağımsızlıklarını sürdürmektedir.¹

Ulusal ekonomi politikası belirlenirken ülkelerin dikkate aldığı, ticaret politikası, yatırım politikası, sosyal güvenlik politikası ve vergi politikası küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte uluslararası boyut kazanmıştır. Küreselleşme sadece ulusal ekonomi politikası unsurlarının uluslararası nitelik kazanmasına neden olmamış, aynı zamanda ulusal düzeyde politikalar arasındaki ince çizginin ortadan kalkmasına da neden olmuştur.

Örneğin vergi politikası küreselleşmeden etkilenen unsurlardan sadece birisidir. Küreselleşme yatırımcılara çeşitli faydalar sağlayarak refah artışına yol açabilir. Fakat aynı zamanda daha hareketli faktörlere vergi yükünü kaydırarak

¹ Jeffrey Owens, "Globalisation: The Implications for Tax Policies", **Fiscal Studies**, Vol. 14, No 3 (Aug 1993.), s. 21.

şirketlerin vergilendirilmesini ve denetimini daha da zorlaştırabilir. Başka bir ifadeyle, dünya ekonomisindeki küreselleşme, ticaretteki liberalizasyon ve sermayenin denetimden uzaklaşma süreci ve iletişim/ulaştırma teknolojilerindeki hızlı gelişim sadece uluslararası mal, hizmet, sermaye ve işlem hareketliliğini kolaylaştırmamış, aynı zamanda bu faktörlerin ulusal vergilere tabi tutulmasını da güçleştirmiştir.² Bu nedenle küreselleşme, ulusal vergi sistemlerinde, vergi politikalarında ve uluslararası vergi düzenlemelerinde yeni koşullara bağlı olarak bir takım değişiklikler yapma zorunluluğunu gündeme getirmiştir. Bu önlemlerin başında, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranlarında indirimler yapılması gelmektedir. Bunların gerçekleştirilmesi vergi temelli ticaret ve yatırım sapmalarının önüne geçilmesi bakımından son derece önemlidir.³

Vergi politikasının küreselleşmenin sürüklediği uluslararası ticaret üzerindeki etkisi kesindir. Bu nedenle vergi sistemlerinin tercihli vergi rejimleri vasıtasıyla belirli ekonomik birimler için avantajlar taşımaması, vergi engelleri yaratmaması, malların, hizmetlerin, üretim faktörlerinin küresel ekonomide serbest dolaşımı bakımından önemlidir.

Vergi sistemlerinin, vergi politikalarının ve uluslararası vergi düzenlemelerinin uluslararası ticaret ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımı üzerindeki etkisi bu kadar belirgin iken, küreselleşmenin de vergi sistemleri, vergi politikaları ve uluslararası vergi düzenlemeleri üzerindeki etkisi göz ardı edilmemelidir.

Vergi sistemleri, vergi politikaları ve özellikle uluslararası vergi düzenlemeleri küreselleşmeden ve piyasa serbestleşmesinden en çok etkilenen unsurlardandır. Günümüzün vergi düzenlemelerinin temelleri kambiyo kontrollerinin, sermaye denetiminin ve teknolojinin, sermayenin serbest dolaşımına sınırlama getirdiği bir dönemde atılmıştır. Sermayenin dolaşımındaki bu engeller, vergi idarelerini uluslararası mali etkileşimlerin olası etkilerinden korumuştur.⁴

Hazırlanan çalışmanın birinci bölümünde uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının ulusal vergi sistemleri üzerindeki etkileri transfer fiyatlaması

² Filiz Giray, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı 206 (Nisan 2003.), s. 125.

³ "Tax Competition", **Financial Times** (Apr 29, 1998, London), s. 23.

⁴ Jeffrey Owens, "Taxation in a Global Environment", **The OECD Observer**, No 230 (Jan 2002), s. 15.

manipülasyonları, vergi idaresinin durumu, elektronik ticaretin neden olduğu sorunlar ve uluslararası vergi rekabeti başlıkları altında incelenecektir.

1. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLAMASI MANİPÜLASYONLARININ ÖNEMİNİN ARTMASI

Küresel ekonomik faaliyetlerin arttığı günümüzde önemi artan çok uluslu şirketler kendilerine ya da bağlı şirketlerine ev sahipliği yapan ülkeleri çeşitli yönlerden etkilemektedir.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde çok uluslu şirketlerin yürüttüğü sınır ötesi ekonomik faaliyetler; ekonomik, politik ve yasal altyapıyı etkilemektedir. Bu uluslararası ekonomik faaliyetler, ülkeleri uluslararası vergi düzenlemelerini gözden geçirmeye zorlamaktadır. Bu düzenlemeler, ülkelerarası, başka bir ifadeyle farklı gelir idarelerinin yetki sınırları arasındaki gelir transferlerini ve vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirmek için son derece önemlidir.

Çok uluslu şirketler vergi politikalarındaki, transfer fiyatlaması düzenlemelerindeki, gümrük vergilerindeki, kur risklerindeki ve kâr aktarım mekanizmalarındaki sınırlamaların açıklıklarından faydalanmak isteyebilirler. Çok uluslu şirketlerinin bu çabasının nihai amacı dünya genelindeki vergi sonrası kârlarını maksimize etmektir.

Çok uluslu şirketlerin bu çabası gelir transferi biçiminde ortaya çıkan transfer fiyatlaması manipülasyonları aracılığı ile gerçekleşir. Bu manipülasyonlar bazı ülkelerde vergi gelirleri özellikle de kurumlar vergisinde aşınmalara neden olabilir.

1960'lı yıllarda da özellikle bazı gelişmekte olan ülkeler yabancı yatırımları teşvik etmek amacıyla transfer fiyatlaması manipülasyonlarını göz ardı etmiştir.⁵

1.1. Transfer Fiyatlaması ve Gelir Transferi

Transfer fiyatlaması; bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını kendi bölümleri ya da kolları arasında transfer ederken kullandığı fiyattır.⁶

⁵ Susan C. Barkowski, "Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries", *The International Journal of Accounting* Vol. 32, No. 3 (1997), s. 322.

Bir ülke içerisinde faaliyet gösteren bir işletmenin alt şirketleri arasında ya da bölümleri arasında olabileceği gibi, alt şirketleri ve bölümleri farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde de olabilir.

Bir ülke içerisindeki transfer fiyatlaması ayrı vergilendirme yetkisine sahip bölgeler arasında gerçekleştirildiğinde, uluslararası transfer fiyatlandırmasındaki problemlerle karşılaşılır.

Transfer fiyatlamasının önemi, transfer fiyatındaki herhangi bir değişikliğin, gelirin ve dolayısıyla verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğinden kaynaklanmaktadır.⁷ Çok uluslu şirketler, varlık amaçlarına uygun olarak; gelirin yüksek oranda vergiye tabi olduğu ülkelere düşük oranda vergiye tabi olduğu ülkelere aktarma motivasyonu ile transfer fiyatlaması manipülasyonlarına başvurabilmektedirler.

Örneğin vergi oranının %30 olduğu MDCN ülkesinde ilaç sektöründe faaliyet gösteren çok uluslu SimS şirketinin vergi oranının %10 olduğu DRG ülkesinde yine aynı sektörde faaliyet gösteren alt şirketi SimP, ilaç yapımında kullanılan hammaddeyi piyasa fiyatına göre yüksek fiyattan MDCN şirketine sattığında MDCN yüksek giderleri nedeniyle vergi matrahını azaltmış olacaktır. Buna karşılık, SimP şirketi düşük vergi oranı nedeniyle elde ettiği yüksek gelirden dolayı SimS şirketinin bu satış işleminin olmadığı duruma göre daha az vergi ödemiş olacaktır. Böylece MDCN, dünya genelindeki vergi yükünü azaltmış olacaktır.⁸

1.2. Transfer Fiyatlamasının Önemi

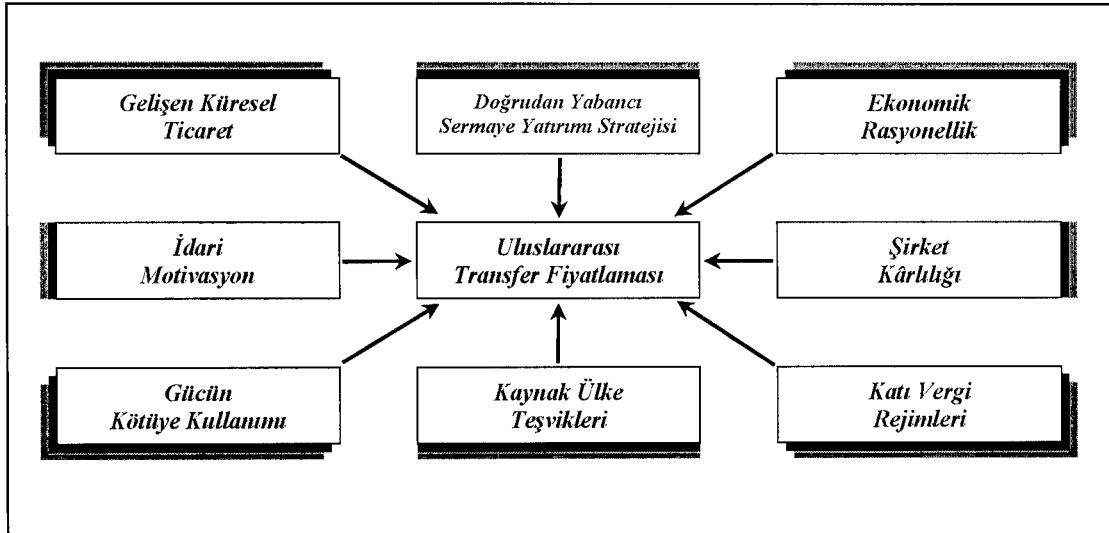
1960'lı yılların başından itibaren neden olduğu olumsuzluklar nedeniyle ülkelerin vergi ve gümrük idarelerince izlenmeye başlanan uluslararası transfer fiyatlaması manipülasyonlarının sürükleyici güçleri Şekil 1'de gösterilmiştir.

⁶ Mehmet Aktaş, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", **Yaklaşım**, Sayı 130 (Ekim 2003), s. 40.

⁷ Berk Dicle, "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", **Vergi Dünyası**, Sayı 163 (Mart 1995), s. 25.

⁸ "Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again", **Professional Pricing Society Web Page**, http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm (Erişim: 16.07.04).

Şekil 1: Uluslararası Transfer Fiyatlaması Manipülasyonlarının Sürükleyici Güçleri



Kaynak: Jamie Eliot and Clive Emmanuel, "International Transfer Pricing: Searching Patterns", *European Management Journal* (Vol. 18, No. 2, 2000), s. 217.

UNCTAD tarafından 1991 yılında yapılan bir çalışmaya göre dünya genelinde 44.500 çok uluslu şirket faaliyet göstermektedir. Bu şirketlerin ise kendilerine bağlı olarak faaliyet gösteren 275.000 şirket olduğu tahmin edilmektedir. Çok uluslu şirketlerin bağlı şirketlere 1994 yılında yaptığı transferlerin toplamı 8,4 trilyon dolar ve dünya genelindeki uluslararası ticaretin önemli bir kısmının bağlı şirketler tarafından gerçekleştirildiği düşünülürse transfer fiyatlamasının önemi anlaşılabilir. Özellikle ilaç, otomotiv ve elektronik sektöründe uluslararası ticaret hacminin %50'si bağlı şirketler arasında gerçekleşmektedir.⁹ Ernst & Young tarafından çok uluslu şirketler üzerinde yapılan bir incelemeye göre, transfer fiyatlaması sorunları çok uluslu şirketlerin %93'ü tarafından günümüzün en önemli uluslararası vergi sorunlarından biri olarak nitelendirilmiştir.¹⁰

Farklı ülkelerde bulunan bağlantılı şirketlerin arasındaki mal ve hizmet alışverişinde belirlenen transfer fiyatı, faaliyetin bulunduğu ülkenin hükümeti veya vergi idaresi tarafından gerçekçi bulunmaz ise bu durum çeşitli sorunlara yol açacaktır. Örneğin, uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı

⁹ Eliot ve Emmanuel, a.g.e., s. 216.

¹⁰ "Transfer Pricing is the Most Important Tax Issue According to Ernst & Young Survey", **Businesswire Web Page**, http://home.businesswire.com/portal/site/google/index.jsp?ndmViewId=news_view&newsId=20031105005731&newsLang=en (Erişim: 26.10.03).

şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu şirketin kârını ya da ödeyeceği vergiyi düşürebilir. Örneğin Pak ve Zdanowicz tarafından 2002 yılında yapılan bir araştırmaya göre Amerika Birleşik Devletleri 2001 yılında dış ticaretinde gerçeğe aykırı transfer fiyatlaması nedeniyle yaklaşık 53,1 milyar dolar vergi kaybına uğramıştır.¹¹

Tablo 1: Amerika Birleşik Devletleri'nin Gerçeğe Aykırı Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Uğradığı Vergi Kayıpları ve Dış Ticaret Ortakları (2001)

2001 Toplam Dış Ticaret	Vergi Kaybı (%34) (Milyon Dolar)	Gelir Transferi (Milyon Dolar)
Dış Ticaret yapılan Bütün Ülkeler	53,117	156,225
Dış Ticarete Yüksek Paya Sahip ilk 25 Ülke	49,073	144,332
Japonya	12,225	35,957
Kanada	4,967	14,608
Fransa ve Almanya	4,640	13,646
Meksika	3,459	10,175
İngiltere	3,003	8,833
Hollanda	2,628	7,731
Çin	2,416	7,107
Fransa	1,753	5,157
Filipinler	1,691	4,973
Tayvan	1,507	4,431
Güney Kore	1,504	4,423
Singapur	1,057	3,108
Hong Kong	1,010	2,969
İtalya	952	2,800
İrlanda	904	2,660
Malezya	755	2,221
Avustralya	626	1,840
Brezilya	609	1,792
Hindistan	606	1,781
Belçika	593	1,745
İsveç	589	1,732
İsviçre	487	1,433
Tayland	456	1,342
İsrail	360	1,057
Venezüella	275	809

Kaynak: Simon J. Pak ve John S. Zdanowicz, U.S. Trade With The World: An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due To Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports, <http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>, (Erişim: 14.09.03).

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kendi kaynaklarını ülkelerarasında diğer ülkeler aleyhinde yeniden oluşturması ya da dağıtması, ilgili

¹¹ Simon J. Pak ve John S. Zdanowicz, U.S. Trade With The World: An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due To Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports, <http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>, (Erişim: 14.09.03).

ülkelerin yalnızca egemenlik güçlerinin zayıflamasına değil, ayrıca milli gelire, işsizlik oranına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine olumsuz etkide bulunur.¹²

1.3. Piyasa Fiyatı İlkesi

Transfer fiyatlaması manipülasyonları küreselleşen dünya ekonomisinde ülkelerin vergi gelirlerini yakından ilgilendirdiği için özellikle Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avrupa Birliği gibi çok uluslu işletmelerin yoğun olarak faaliyet gösterdiği ekonomilerde ciddi yasal düzenlemelere başvurulmasına neden olmuştur. Özellikle OECD tarafından yapılan düzenlemeler, gelişmiş ülkelerin pek çoğu tarafından benimsenmiştir.¹³

Piyasa fiyatı ilkesi (emsallere uygunluk ilkesi) uluslararası bir transfer fiyatlaması standardıdır. Bağımsız şirketler arası işlemlerde, fiyat (transfer fiyatı) piyasa koşullarına göre belirlenir. Çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketleri arasındaki ticarete ise fiyat, bu şirketlerin vergi sonrası kârlarını maksimize etme çabasıyla bağımsız şirketler arasındaki fiyata benzer şekilde her zaman için piyasa koşullarında belirlenmeyebilecektir. Birbirine bağlı şirketler arasındaki işlemlere uygulanan transfer fiyatının piyasa fiyatını yansıtmaması, bağlı şirketlerin vergi matrahlarını ve bağlı işletmelerin faaliyette buldukları devletlerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyebilecektir.¹⁴

OECD Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinde kavramsal açıklamasına yer verilen piyasa fiyatı ilkesi, karşılaştırılabilir işlemleri ve karşılaştırılabilir bir ortamda bağımsız işletmeler arasında oluşan piyasa fiyatını baz alarak faaliyet kârlarının yeniden ayarlanmasını öngörür.¹⁵

Piyasa fiyatı ilkesi, ülkeler tarafından kabul edilen ayrı tüzel kişilik yaklaşımının bir sonucudur. OECD üyesi ülkeler tarafından benimsenen bu ilkeye göre

¹² TOBB, Vergilendirmede **Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi** (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mayıs 2001), s. 22.

¹³ Aktaş, **a.g.e.**, s. 42.

¹⁴ Billur Yatılı Soydan, "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**, Sayı 91, (Nisan 1996), s. 108.

¹⁵ Soydan, **a.g.e.**, s. 109.

çok uluslu şirketler grubunun bünyesinde yer alan şirketler çifte vergilendirme riskini minimize edebilmek için ayrı bir tüzel kişilik olarak ele alınır.¹⁶

Piyasa fiyatı ilkesine karşı geliştirilen transfer fiyatlaması standardı ise global oranlama (global formulary apportionment) ilkesidir.¹⁷ Bu ilkeye göre bir çok uluslu şirket kârının tamamı, şirket nerede faaliyet gösterirse gösterebilir, bütün bağlı şirketlerine bölüştürülür.¹⁸

Bu yöntemi savunanlara göre, bu idareye kolaylık ve vergi yükümlülerine belirlilik sağlayacaktır.¹⁹ Ancak, entellektüel sermaye ile araştırma ve geliştirmenin farklı vergilendirme yetkisi alanlarında bulunan çok uluslu şirketlere bağlı alt şirketler arasında nasıl bölüştürüleceği sorunu ülkelerarasında ihtilaflara neden olabilir. Bu gibi sorunlar global oranlama yönteminin sağlıklı işleyebilmesi için hangi değişkenlerin modele dahil edileceği, özellikle alt bağlı şirketlere ev sahipliği yapan gelişmekte olan ülkeler bakımından son derece önemlidir ve ülkelerarasında anlaşmazlığa neden olabilecektir.²⁰ Nitekim bu gibi sebeplerle OECD üyesi ülkeler, bu ilkeyi piyasa fiyatı ilkesine alternatif olabileceği görüşünü desteklememektedirler.

1.4. Transfer Fiyatlaması Yöntemleri

Transfer fiyatlamasına ilişkin olarak ilk yasal düzenlemeler Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılmıştır. Bundan sonra çeşitli ülkeler ve özellikle OECD tarafından yapılan düzenlemeler de Amerika Birleşik Devletleri'ndeki düzenlemeleri esas almıştır.

Transfer fiyatlaması ile ilgili OECD'nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için hazırladığı "Transfer Fiyatlaması Rehberi"nde yer alan ilkeler hemen hemen bütün gelişmiş ülkeler tarafından benimsenmiştir. Hazırlanan rehber, ilk olarak 1979 yılında

¹⁶ Aktaş, a.g.e., s. 42.

¹⁷ Global oranlama yöntemi olarak Soydan (1996) tarafından yapılan çeviri benimsenmiştir.

¹⁸ John Neighbour, "Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length", **OECD Web Page**, OECD Centre for tax Policy and Administration, http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/transfer_princg:_Keeping_it_at_arms_length.html, (Erişim: 02.10.02).

¹⁹ Soydan, a.g.e. s. 116.

²⁰ John Neighbour, "Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length", **OECD Web Page**, OECD Centre for tax Policy and Administration, http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/transfer_princg:_Keeping_it_at_arms_length.html, (Erişim: 02.10.02).

yayımlanmıştır. OECD Mali İlişkiler Komitesi tarafından onaylanan çalışma 1995 ve 1999 yıllarında çeşitli revizyonlarla yeniden basılmıştır.²¹

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki transfer fiyatlaması düzenlemeleri Gelir Yasasının 482 numaralı kısmında (Internal Revenue Code, Section 482) yer almaktadır. Buna göre transfer fiyatlamasında benimsenebilecek karşılaştırılabilir işlem yöntemi (comparable uncontrolled transaction-CUT), karşılaştırılabilir kâr yöntemi (comparable profits method-CPM) ve kâr bölüşüm yöntemi (profit-split method) olmak üzere belli başlı üç yöntem mevcuttur. OECD ve Amerika Birleşik Devletleri tarafından geliştirilen transfer fiyatlaması yöntemleri OECD düzenlemeleri temel alınarak, karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

1.4.1. Serbest Piyasa Fiyatlarıyla Karşılaştırma Yöntemi

Serbest piyasa fiyatlarıyla karşılaştırma yönteminde (comparable uncontrolled price – CUP), grup içerisinde transfer edilen mal ve hizmetler için uygulanan fiyat ile grup dışında gerçekleştirilen bir transferde geçerli olan fiyat karşılaştırılır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için grup içerisinde transfere konu olan malların, hizmetlerin ya da satış koşullarının grup dışında gerçekleştirilen benzer işlemlerle tamamen aynı olması gereklidir. Farklı olması durumunda, farklılığın fiyata etki eden sayılabilir ya da ölçülebilir bir unsurdan kaynaklanması gerekir.²² Grup içinde gerçekleştirilen transferde geçerli olan fiyatla grup dışında gerçekleştirilen emsal bir transferde geçerli olan fiyat arasında bir fark bulunduğu takdirde, bu durum grup içi işletmelerin ticari ve mali ilişkilerine hakim koşulların emsallere uygun olmadığını ve serbest bir işlem fiyatının kontrollü işlem için de geçerli olması gerektiğini gösterir.

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki düzenlemeye göre karşılaştırılabilir işlem yönteminde (comparable uncontrolled transaction-CUT) bir çok uluslu şirketin kendisine bağlı şirketlerle arasındaki işlemlerde, kendisine bağlı olmayan bir şirketle aynı nitelikteki bir işlem sırasında oluşan fiyat benimsenir. Örneğin, bu yöntemde, ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir çok uluslu şirket patent hakkını elinde bulundurduğu bir

²¹ Aktaş, a.g.e., s. 36

²² “Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again”, **Professional Pricing Society Web Page**, http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm (15.12.03).

ilacın üretim lisansını başka bir ülkede kendisine bağlı faaliyet gösteren bir şirkete sattığında satış fiyatı, aynı üretim lisansını başka bir ülkede faaliyet gösteren bağımsız bir şirkete sattığı fiyatla aynı belirlenir.²³ Emsal bir işlemin tanımlanması durumunda uygulanması basit bir yöntemdir.

1.4.2. Satış Fiyatı Yöntemi

OECD tarafından oluşturulan satış fiyatı yönteminde (resale price method), grup içi transfer edilen bir mal ve hizmetin grup dışına ya da nihai tüketiciye satışında uygulanan fiyattan uygun bir kâr marjı indirilir. Kâr marjının indirilmesi sonucunda bulunan transfer fiyatı grup içi transfer işleminde geçerli olması gereken “piyasa fiyatı”dır.

1.4.3. Artı Maliyet Yöntemi

Esasları OECD tarafından artı maliyet yönteminde (cost plus method), satış fiyatı yöntemine benzer bir biçimde fakat ters yönlü bir şekilde transfer fiyatı belirlenir. Buna göre grup içi transfere konu olan bir mal ve hizmetin alış fiyatına (maliyetine) piyasa koşullarının ve üstlenilen işlevlerin ışığında uygun bir kâr marjı eklenerek transfer fiyatına ulaşılır. Bu yöntem, yarı mamul malların bağlı işletmeler arasında satılmasında ve hizmet ifalarında etkilidir.²⁴

1.4.4. Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi

Amerika Birleşik Devletleri tarafından geliştirilen bu yöntemde, aynı koşullar altında benzer iş faaliyetinde bulunan çok uluslu şirketlerden bağımsız faaliyet gösteren şirketlerin (grup dışı şirketlerin) objektif kârlılık ölçüsüne dayanılarak grup içi işlemlerin emsallere uygunluğu değerlendirilir.²⁵

²³ **EcommerceTax Web Page**, http://www.ecommercetax.com/doc/020302_box1.htm, (Erişim: 13.05.03).

²⁴ Soydan, **a.g.e.**, s. 114.

²⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-II”, **Vergi Dünyası**, Sayı 215 (Temmuz 1999), 28.

Örneğin, ileri teknoloji ürünleri üreten Amerikan DevCo şirketi, bu teknolojiyi bağlı şirketi olan ManuCo'ya kullandırmaktadır. ManuCo şirketi de DevCo şirketine bu teknolojiyi kullanma karşılığı olarak %5 kâr payı ödemektedir. Karşılaştırılabilir kâr yönteminde, ManuCo'nun kârlılık düzeyi emsal şirketlerin ve genel sektörel kârlılık düzeyleriyle karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda ManuCo'nun kârlılık düzeyi emsal şirketlere göre yüksek bulunursa DevCo'ya ödenen %5 kâr payı düşüktür sonucuna varılır.²⁶

1.4.5. Kâr Bölme Yöntemi

OECD düzenlemelerine göre kâr bölme yönteminde grup içi işlemlerden elde edilen kâr, bu işlemlerle işletmenin bölümleri arasında, grup dışı işlemlerden elde edilen kârın işletmenin ilgili bölümleri arasında bölünmesi temel alınarak paylaşılır. İşlemlerin grup içinde gerçekleştirilmesi, işletme bölümlerinin katkılarının grubun toplam kârına etkisi bilinemediğinden ayrı temelde değerlendirilememektedir. Bu nedenle elde edilen kâr işletmenin bölümleri arasında bu şekilde bölüştürülür.

Birbirine fazlasıyla iç içe geçmiş grup içi işlemlerde bunların ayrı ayrı değerlendirilmesi mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlarda, bağımsız şirketler bir tür ortaklık kurulmasına ve kârın bölüşümüne karar verebilirler. Kâr bölme yönteminde (profit split method – PSM), aynı tür bir işleme girişirken bağımsız bir işletmenin gerçekleştirmeyi bekleyeceği kâr paylaşımı temel alınmaktadır. Kâr bölme yönteminde ilk olarak, grup içi işletmeler arasında paylaşılacak olan grup içi işlem kârı belirlenmektedir. İkinci aşamada ise işlem grup dışı, bağımsız şirketler arasında gerçekleşiyormuş gibi kâr bölüşülür.

Bu yöntemde, bir veya daha fazla sayıdaki grup içi işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararındaki dağıtımın emsallerine uygun olup olmadığı değerlendirilir. Bu değerlendirme, kontrol altındaki her vergi yükümlüsünün faaliyet kârı ya da zararına yaptığı katkının göreceli değerine göre yapılır.²⁷

²⁶ **EcommerceTax Web Page**, http://www.ecommercetax.com/doc/020302_box1.htm. (Erişim: 13.05.03).

²⁷ Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 29.

Örneğin bir Amerikan şirketi olan NulonUSA, Nulon adını verdiği bir ürün geliştiriyor ve bu ürünü Avrupa piyasasına satması için üretim lisansını kendisine bağlı Avrupa’da faaliyet gösteren NulonEUR şirketine satıyor. Kâr bölüşüm yöntemine göre, NulonEUR’un NulonUSA şirketine ödediği lisans bedeli NulonEUR’un kârı göz önüne alınarak belirlenecektir. İlk aşamada, emsal şirketler göz önünde bulundurarak NulonEUR şirketinin Nulon’un lisansını elinde bulundurmasının şirket kârlılığına katkısı hesaplanır. Hesaplanan bu kâr NulonEUR şirketinin NulonUSA şirketine ödediği kâr payı (Nulon lisansının bedeli kâr payı şeklinde ödenmektedir) öncesi kârdır. Grup içi verilerden Nulon’un Avrupa’da satışa sunulması maliyetlerinin 1/3’ünün NulonUSA, 2/3’ünün ise NulonEUR tarafından yüklenildiği kabul edildiğinde NulonEUR’un kâr payı öncesi kârının 1/3’ü (Nulon lisansının elde bulundurulmasının getirdiği kârlılık) lisans bedeli olarak NulonUSA şirketine aktarılacaktır. Transfer fiyatı, Avrupa pazarından elde edilen kârın 1/3’ü olarak belirlenecektir.²⁸

1.4.6. Net Kâr Yöntemi

Net kâr yönteminde (transactional net margin method), emsal şirketlerin kâr düzeyleri, işletmenin kendi bölümleri arasındaki işlemlerde piyasa fiyatının uygulanmasına kaynak oluşturur. Net kâr yönteminde grup dışı işlemlerde vergi yükümlüsünün karşı karşıya kaldığı satış maliyetleri ve satış tutarları dikkate alınır.²⁹

1.5. Tercih Edilen Transfer Fiyatlaması Yöntemleri

OECD’nin hazırladığı *Transfer Fiyatlaması Rehberine* göre, piyasa fiyatı (arm’s length) ilkesini temel alan yaklaşımlardan hiç biri diğerine göre üstün değildir. Bir işlem için uygun olan bir transfer fiyatlaması yöntemi başka bir işlem türü için uygun olmayabilir.

²⁸ **EcommerceTax Web Page**, http://www.ecommercetax.com/doc/020302_box1.htm, (Erişim: 13.05.03).

²⁹ “Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again”, **Professional Pricing Society Web Page**, http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm (15.12.03).

Borkowski (1997) tarafından yapılan ve 47 Birleşmiş Milletler üyesi ülkeyi³⁰ kapsayan araştırmaya göre, ülkelerin %67'si serbest piyasa fiyatlarıyla karşılaştırma yöntemi, satış fiyatı yöntemi ya da artı maliyet yöntemini benimsemiştir. %20'yi karşılayan kısım ise kâr bölme yöntemi ve net kâr yöntemiyle birlikte diğer yöntemlere de transfer fiyatlaması düzenlemelerinde yer vermektedirler.

Tablo 2: Tercih Edilen Transfer Fiyatlaması Yöntemleri

Transfer Fiyatlaması Yöntemleri	Düşük Gelir	Orta Gelir	Yüksek Gelir	Toplam
Geleneksel Metod ³¹ , tercih belirtilmiş	6	4	4	14 %31
Geleneksel Metod, tercih belirtilmemiş	2	7	7	16 %36
Geleneksel Metod + Net Kâr Metodu	2	2	1	5 %11
Geleneksel Metod + Net Kâr Metodu + Kâr Bölme Metodu	0	1	0	1 %2
Global Bölüşüm İlkesi (Global Formulary Apportionment)	1	0	2	3 %7
Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (MAP) ³²	0	2	2	4 %9
Gelişmiş Fiyat Anlaşmaları (APA) ³³	0	1	0	1 %2
Çok Uluslu İşletmelerin Faaliyet Göstermediği Ülke	2	0	0	2
Toplam	13	18	16	47 %100

Kaynak: Susan C. Barkowski, "Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No. 3 (1997), s. 326.

Araştırmayı kapsayan 47 ülke içerisinde yer alan Malezya, diğer ülkelerden farklı olarak piyasa fiyatı ilkesi yerine global bölüşüm ilkesini benimsemiştir ve yasal transfer fiyatlaması düzenlemelerine yer vermemiştir.

³⁰ Ülkeler, Dünya Bankası'nın sermaye başına gelir kriterine göre 3 gruba ayrılmıştır. Buna göre 696 Dolara kadar gelire sahip olan ülkeler düşük, 696 ile 8625 Dolar arası gelire sahip olan ülkeler orta, 8625 Dolardan yüksek olan ülkeler ise yüksek gelir grubuna dahil edilmiştir.

³¹ Serbest piyasa fiyatlarıyla karşılaştırma yöntemi, satış fiyatı yöntemi artı maliyet yöntemini kapsamaktadır.

³² Uluslararası vergi uyuşmazlıklarında en çok başvurulan uyuşmazlık çözümleme yöntemidir.

³³ Özellikle transfer fiyatlaması alanındaki uluslararası vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmede kullanılan yöntemdir.

Ülkelerle yapılan karşılıklı vergi anlaşmaları içerisinde transfer fiyatlaması hükümlerine yer veren Macaristan, Papua Yeni Gine, İtalya ve Slovenya, bu uygulamanın transfer fiyatlaması yöntemlerine göre vergi matrahlarının ülkelerarasında daha iyi dağıtacağını savunmaktadırlar.³⁴

1.6. Şirketler Tarafından Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi

Piyasaların küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini minimize etmek amacıyla transfer fiyatlandırması uygulamalarına önem vermelerine neden olmuştur. Ülkelerdeki transfer fiyatlaması düzenlemeleri ise, çok uluslu şirketlere vergi kaybına neden olmayacak şekilde fiyatlandırma esasları alternatifleri sunmaktadır. Bu düzenlemelerden farklı olarak uygulanan transfer fiyatlaması esasları vergi kaybına neden olmaları nedeniyle çeşitli yaptırımlara konu olabilmektedir.³⁵

Şirketler farklı transfer fiyatlaması yöntemlerini değerlendirirken, transfer fiyatlaması uygulaması nedeniyle katlanacağı vergi yükünü, bu uygulamaya kurum uygulamalarının uyumu için harcanacak zaman ve para ile düzenlemelere uyulmaması durumunda karşı karşıya kalınacak vergi cezasını dikkate almak durumundadırlar.

OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi vergi yükümlülerinin grup içerisindeki işlemleriyle ilgili transfer fiyatlamasında piyasa fiyatı ilkesine uygun olması konusunda önerilerde bulunur. Ayrıca söz konusu rehber, gerçeğe aykırı transfer fiyatlamaları, başka bir ifadeyle transfer fiyatlaması manipülasyonları nedeniyle uygulanacak cezalar konusunda dikkatli bir üslup kullanmakta, üye ülkelere uygulanacak cezalar konusunda adil olmaları ve vergi yükümlülerine aşırı yükler getirmemelerini tavsiye etmektedir.³⁶

Transfer fiyatlaması manipülasyonları nedeniyle kimi ülkeler vergi düzenlemelerinde var olan genel hükümlerden yararlanırlarken kimileri de gerçeğe

³⁴ Barkowski, **a.g.e.**, s. 326.

³⁵ Robert Feinschreiber, **Transfer Pricing Methods: An Applications Guide** (John Wiley & Sons, February 2004), s. 5.

³⁶ Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları** (Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004), s. 7.

aykırı fiyatlandırmalar nedeniyle özel hükümlere yer vermiştir. Bazı ülkelerdeki düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.³⁷

Avustralya vergi sisteminde transfer fiyatlaması manipülasyonları nedeniyle uygulanacak cezalarla ilgili özel hükümlere yer verilmiştir. Cezaların oranı %0 ila %50 arasında farklılaşabilmektedir.

Avusturya vergi sisteminde ise transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla ilgili özel hükümlere yer verilmemiştir. Ancak, örtülü kazanç dağıtımları ya da örtülü sermaye piyasa fiyatı ilkesine göre belirlenecek fiyattan farklı ise söz konusu uygulama transfer fiyatlaması manipülasyonu olarak kabul edilir. Bu fark, bir vergi incelemesi sırasında ortaya çıkmış ise, matrah farkı üzerinden vergi hesaplanır ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Belçika vergi sistemi de transfer fiyatlaması manipülasyonlarına vergi cezalarına ilişkin olarak genel hükümleri uygulamaktadır. Vergi cezaları oranları matrah farkının %0 ila %200'ü olmaktadır. Bu oranlar vergi yükümlüsünün vergi kaçırma konusundaki kastı ve özensiz davranışlarına göre farklılaşabilmektedir. Gerçeğe aykırı transfer fiyatlaması konusunda geçerli ceza oranı ise bu işlem nedeniyle gerçekleşen matrah farkına uygulanır. Ayrıca bu matrah farkı üzerinden gecikme faizi de hesaplanır.³⁸

Kanada vergi sisteminde ise geçeğe aykırı transfer fiyatlaması manipülasyonları nedeniyle özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre %10 oranında vergi cezasının yanında gecikme faizi de hesaplanmaktadır.

Almanya vergi sisteminde, transfer fiyatlarıyla ilgili beyan edilen belgelerin yetersiz veya işlemle ilgisiz olduğuna karar verilirse %5 ila %10 arasında değişen oranlarda 5.000 Euro'dan az olmamak koşuluyla ek vergi, %6 olarak da gecikme faizi hesaplanmaktadır.

İsveç'te transfer fiyatlaması manipülasyonlarında kullanılmak üzere hazırlanmış vergi ceza düzenlemelerine yer verilmemiştir. Bu işlemlere %10 ila %40 arasında değişen oranlardaki genel ceza oranları uygulanmaktadır. Ancak genellikle

³⁷ Ernst & Young, **Transfer Pricing Global Reference Guide** (Ernst & Young International Tax Services April 2004), s. 8-59.

³⁸ Aynı, s. 8-59.

transfer fiyatlaması manipülasyonlarında matrah farkının %40'ı kadar ceza hesaplanmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise gerçeğe aykırı transfer fiyatlamasının neden olduğu vergi matrahı farkının %20 ila %40'ı arasında değişen oranlarda vergi cezası uygulanmaktadır.³⁹

2. YOĞUNLAŞAN ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER VE VERGİ İDARELERİ

Vergi idaresinin değişen ve gelişen ekonomik koşullara uyumlu olması, vergi sisteminin ve politikasının değişen koşullar içerisinde niteliklerinin belirlenmesi konusunda birincil etken olmaktadır.

Bu yargıyı daha iyi ortaya koyabilmek için eski çağların toprak mülkiyetini temel alan vergi sistemleri ile günümüzün vergi sistemlerini karşılaştırmak yararlı olabilecektir. Eski çağların söz konusu vergi sistemleri, toprak mülkiyetinin izlenebilmesinin ve kayıt edilebilmesinin mümkün olması nedeniyle vergi idaresi tarafından kolayca uygulanabilmiştir.

Günümüzün vergi idarelerinin karmaşıklaşan ekonomik çevreye ve ilişkilere bağlı olarak karşı karşıya kaldığı durum, eski çağlardan daha zordur. Günümüzün vergi idarelerinin karşı karşıya kaldığı ekonomik durum temelde üç önemli değişikliğe bağlanabilir.⁴⁰ Bunlardan ilki, yeni gelir kaynakları gerektiren kamu harcamalarının milli gelir içerisindeki payına karşılık gelen artışlardır. İkincisi, hemen hemen bütün bireylerin bir şekilde vergi idaresi ile ilişki halinde olup vergi yükümlüsü haline gelmesidir. Özellikle vergi yükümlüsü sayısındaki artışlar günümüzün vergi idarelerinin çalışma biçimlerinde köklü değişikliklere neden olmuştur. Üçüncü gelişme ise, vergi idaresinin yeni uygulamaya konan vergiler ve karmaşık bir hal alan istihdam ile aile yapısıyla baş etmesi gerekliliğidir. Özellikle, vergi yükümlülüğünün belirlenmesindeki güçlük, vergilendirilecek birimde aile esasından birey esasına geçilmesine neden olmuştur. Bununla birlikte işgücü hareketliliğindeki artışlar istihdam yapısının daha

³⁹ Aynı, s. 8-59.

⁴⁰ Mervyn King, *Tax Systems In The 21st Century*, Keynote Speech to the Jubilee Symposium of the Fiftieth Congress of the International Fiscal Association, Geneva, 5 September 1996.

karmaşık bir hal almasına neden olmuştur.⁴¹ Bu üç faktörün dışında bilgi teknolojisinde meydana gelen gelişmelerin ekonomik işlemlerin ve satılan ürünlerin biçimini değiştirmesi de vergi idaresinin günümüzde karşı karşıya kaldığı önemli bir sorundur. Firmaların müşterilerine sattıkları ya da bir ülkeden diğer bir ülkeye yol alan bilgisayar programları, eğlence ya da eğitim ve bilgi hizmetlerinin (dijital ürünleri) her türlüünü vergi idarelerinin izlemesi güçleşmiştir.

Vergi idaresinin konu içerisindeki önemi küreselleşme ile birlikte sadece ülkelerarasındaki duvarların değil, vergi idareleri arasındaki duvarların da yıkılmasından kaynaklanmaktadır. Vergi idareleri günümüzde artan kamu harcamaları karşısında artan kamu geliri ihtiyacı ve ülkelerarasında hareketliliği artan matrahlar ile vergi yükünü minimize etmeye çalışan vergi yükümlüleriyle karşı karşıya kalmaktadır.⁴² Konu; önemi gereği vergi yükümlüsünün tanımlanması ve tespit edilmesi, vergi tarhiyatı, uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesi ve vergi tahsili gibi dört önemli başlık altında incelenecektir.

2.1. Vergi Yükümlüsünün Tanımlanması ve Tespit Edilmesi

Yurtiçinde ekonomik faaliyette bulunan vergi yükümlülerinin izlenmesi ve yeni yükümlülerin kayıt altına alınması vergi idareleri için verginin tabana yayılması bakımından son derece önemlidir. Ancak, küreselleşen ekonomik çevreyle birlikte uluslararası hareketliliğe kavuşan işgücü, vergi idarelerinin bu klasik görevini yerine getirmesini zorlaştırmaktadır. Verginin kaynakta kesim yöntemiyle tahsil edilmesi kısmen de olsa bu sorunu ortadan kaldırmakta ise de sınırlılıkları söz konusudur.

Dar mükelleflerin tespit edilmesi ve kaynakta kesim yöntemiyle yükümlendirilmesi özellikle kısa süreli iş maksadıyla ülkeye giriş yapanlarda sağlıklı uygulanamamaktadır. Vergi yasalarına göre dar mükelleflerin ülkeye girmesi ve gelir

⁴¹ Mervyn King, **Tax Systems...**

⁴² "Modernisation of Tax Administration in an Intergrated Region: Strategies and Techniques", <http://www.caricom.org/archives/cota/17cotageneralassembly/modernisationtaxadministration.pdf> (Erişim: 07.10.03), s. 11.

elde etmesini sağlayacak bir ekonomik faaliyette bulunduktan sonra ülkeyi terk etmesi çoğu zaman vergi idaresi tarafından tespit edilememektedir.⁴³

Bu sorunlara karşı dar mükelleflerle belli bir değerden fazla sözleşme yapanların bunu vergi idaresine bildirmesi zorunluluğu getirilebilir. Bununla birlikte yerleşik olmayanlardan daha sonra bir ekonomik faaliyet sonucu ortaya çıkabilecek bir yükümlülük için peşin vergi hesaplanabilir.

2.2. Vergi Yükümlülüğünün Hesaplanması

Günümüz vergiciliğinin temel tarh yöntemi olarak kabul edilen beyan yönteminde, yükümlü vergi matrahı ile ilgili tüm bilgileri toplayıp matrahı ve ödeyeceği vergiyi kendisi hesaplamaktadır.

Beyan yönteminin sağlıklı olarak uygulanabilmesi için yükümlüleri kontrol edebilen, etkin olarak çalışan bir vergi idaresine ihtiyaç vardır.

Çok uluslu şirketlerin önem kazandığı küresel ekonomide vergi idarelerinin de küresel örgütlenmeye önem vermeleri gerekmektedir. Uluslar üstü bir vergi yapısının olmayışı bunun gerçekleştirilmesini vergi idareleri arasında koordinasyonu öngören anlaşmalarla sağlanmasını zorunlu kılmıştır. İki taraflı vergi anlaşmalarının *bilgi değişimi ve paylaşımı* ile ilgili hükümleri bu amaca yöneliktir.⁴⁴

İki taraflı vergi anlaşmaları iki açıdan bu amacı gerçekleştirme konusunda etkisiz kalmaktadır. Bunlardan birincisi, iki taraflı vergi anlaşmalarının iki ülkeyi esas alırken çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede örgütlenip faaliyet göstermesidir.⁴⁵ Bu nedenle, bu alandaki işbirliği iki taraflı *vergi anlaşmaları ağı* ile sağlanmaktadır.

⁴³ Lee Burns, "International Aspects of Tax Administration", http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03), s. 2.

⁴⁴ Lee Burns, "International Aspects of Tax Administration", http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03), s. 2.

⁴⁵ Örneğin IBM dünya genelinde 50 farklı ülkede faaliyetlerini sürdürmektedir.

İkincisi, birçok ülkenin iki taraflı vergi anlaşması yapmadığı vergi cennetlerinde çok uluslu şirketlerle ilgili vergi bilgilerine ulaşamamasından kaynaklanmaktadır.⁴⁶

Gelişmekte olan ülkelerse, bilgi edinme konusunda ilave bir takım güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Örneğin bu ülkelerin geniş kapsamlı iki taraflı vergi anlaşmaları ağı mevcut değildir. Ayrıca kaynakları yetersiz olan vergi idaresinin bilgi toplama konusunda etkin çalışabildikleri söylenemez.

Vergi yükümlülüğünün hesaplanmasında vergi idaresinin mali bilgilere erişiminin önemli bir rolü vardır. Geleneksel tarh yönteminde (vergi yönetiminin doğrudan doğruya kendi takdirine dayalı tarh yöntemi) ya da beyan yönteminde bu unsurun önem derecesi değişmemektedir. Geleneksel tarh yönteminde mali bilgilere erişim vergi yükümlülüğünün artmasına neden olurken, beyan yöntemi vergi idaresinin vergi yükümlüsü tarafından beyan edilen matrahı kontrol etmesini sağlar.

Ulusal bağlamda, vergi idaresinin yükümlüye ait bilgileri üçüncü şahıslardan isteme yetkisi de bulunmaktadır. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, vergi idaresinin bu ve buna benzer yetkilerinin sınırları uluslararası bir anlaşma olmaması durumunda ulusal sınırlarla kısıtlanacaktır. Küresel ekonomi düşünüldüğünde ise vergi yükümlülerinin özellikle kıyı bankacılığı merkezlerindeki *gizlilik yasalarından* yararlanarak mali bilgilerini vergi idarelerinden saklamaları mümkün olabilmektedir.⁴⁷

2.2.1. Ulusal Hukuk Sistemlerinde Vergi İdarelerinin Mali Bilgilere Erişimi

Birçok ülkede vergi idareleri ulusal hukuk düzenlemelerinden aldıkları güçle vergi yükümlülerine ait mali bilgileri araştırma, izleme ve denetleme yetkisine geniş olarak sahiptirler. Genel olarak bu yetki, vergi idarelerine vergi yükümlülerine ait yapılara giriş yetkisi olarak açıklanabilecek *erişim yetkisi* ve yükümlüden ya da üçüncü kimselerden *bilgi isteme yetkisi* olarak ikiye ayrılabilir. Daha önce de değinildiği gibi,

⁴⁶ Şennur Hoşyumruk, Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1459, Eskişehir 2003), s. 20.

⁴⁷ Lee Burns, "International Aspects of Tax Administration", http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03), s. 2.

bir ülkenin hukuk düzeninin sınırları ülkenin sınırlarıyla belirlendiğinden vergi idarelerinin de erişim ve bilgi isteme yetkileri de vergi anlaşmaları ya da uluslar üstü bir vergi yapısı olmaması durumunda ulusal sınırlarla sınırlı olacaktır. Başka bir ifadeyle vergi idarelerinin ulusal hukuk düzenlerinden almış oldukları bilgi edinme yetkileri olarak da nitelendirilen yetkileri dar vergi yükümlüleri ya da yabancı kaynaklı gelirler bakımından tamamen olmasa da sınırlandırılmıştır.

Vergi idareleri bilgi edinme konusundaki yetkilerini yurt dışındaki gelir kaynaklarına ilişkin mali bilgilere ulusal sınırlar içerisindeki gibi doğrudan doğruya ulaşamadıklarından, yurt içindeki vergi yükümlülerinden yabancı kaynaklardan elde ettikleri gelirlere ilişkin mali bilgileri ibraz etmelerini isteyebilirler. Bu durum, vergi idaresinin bilgi edinme yetkilerinden olan bilgi isteme yetkisinin ulusal hukuk düzeninde düzenleniş şekliyle yakından ilintilidir. Örneğin, vergi idaresi, kişilerden idareleri ve denetimleri altında bulunan yurt dışında faaliyet gösteren vergi yükümlülerine ait bilgileri ibraz etmelerini isteyebilir.⁴⁸ Bu durumda vergi yükümlülerinin kıyı bankacılığı merkezlerinde yürütmüş oldukları ekonomik faaliyetler ulusal vergi idaresi tarafından öğrenilmiş olabilecektir. Bir ana şirketin yurt dışında faaliyet gösteren yavru şirketine ait mali bilgileri vergi idaresine verme yükümlülüğü altında tutulması buna örnek gösterilebilir.

2.2.2. Uluslararası Alanda Vergi İdarelerinin Mali Bilgilere Erişimi

Küreselleşen ekonomide daha önce de belirtildiği gibi vergi idarelerinin de hareketli üretim faktörlerini izleyebilmesi için buna uygun olarak yapılanması gerekmektedir. Uluslar üstü bir vergi yapısının olmadığı durumda, vergi idarelerinin hareketli üretim faktörlerini izleyebilmesi ancak uluslararası alanda sağlanacak işbirliği ile gerçekleşebilecektir. Vergi idareleri arasındaki işbirliği esas olarak ikili vergi anlaşmalarının bilgi değişimi hakkındaki hükümlerine dayanmaktadır. Ancak, ikili vergi anlaşmalarının bu işlevi de iki şekilde sınırlandırılmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi anlaşmalarının genelde iki ülke tarafından imzalanırken, çok uluslu işletmelerin ikiden fazla ülkede faaliyetlerini sürdürebilmesidir. Ancak bu eksiklik de ikili anlaşmalar ağı

⁴⁸ Ancak bu noktada vergi idaresi altında bulunmanın ne anlama geldiğinin iyi yorumlanması gerekli olabilecektir. Bu bakımdan idare, *yasal idare* ya da *fiili idare* olarak iki biçimde yorumlanabilir.

ile çözümlenebilmektedir. İkinci olarak, ülkelerin çoğunun yabancı kaynaklı vergi matrahlarıyla ilgili mali bilgilerin saklandığı vergi cennetleriyle ikili anlaşmalar yapmamalarıdır. Bu konuyla ilgili olarak *vergi cennetleri* ile ilgili başlıkta OECD'nin yürüttüğü çalışmalara yer verilecektir.

Ülkelerin ulusal vergi düzenlemeleri genellikle vergi yükümlüleri ile ilgili bilgilerin vergi idaresi tarafından üçüncü şahıslara açıklanmasını, belirli istisnalar dışında, engelleyici hükümler taşımaktadırlar. Özel bazı düzenlemelerin olmadığı durumda, vergi idarelerine getirilen bu sınırlama, vergi idarelerinin vergi yükümlüleri hakkındaki mali bilgileri bir başka ülkenin vergi idaresine de vermesini engelleyebilecektir. Bu durum, vergi idarelerinin vergi yükümlülerinin yabancı kaynaklardan elde etmiş oldukları gelirleri tespit etmesine ya da dar yükümlülerin gelir bilgilerine tam anlamıyla ulaşmasına engel olabilecektir.⁴⁹

Eğer ülkelerarasında ikili bir vergi anlaşması yapılmışsa, ülkeler bu anlaşmanın bilgi değişimi konusundaki hükümlerinden yararlanarak vergi yükümlülerinin mali bilgileri hakkındaki tüm bilgilere ulaşmak isteyeceklerdir. Ancak, anlaşmaya taraf olan vergi idareleri tarafından paylaşım açılan mali bilgilerin sadece vergisel amaçlarla kullanılması önemlidir. Eğer anlaşmaya taraf ülkelere birinin ya da her ikisinde iç hukuk düzenlemeleri mali bilgilerin paylaşımı konusunda katı ya da söz konusu mali bilgi vergi yükümlüsünün yürüttüğü üretim faaliyetinin sürecini açıklıyorsa veya ticari sır niteliğinde ise bilgi değişimi konusuna bazı sınırlamalar getirilebilir.⁵⁰

Ülkelerarasındaki etkin bilgi değişimi, vergi idarelerinin ekonomik faaliyetleri izleyebilmesi kadar yapılan vergi anlaşmalarının hükümlerini tam olarak uygulayabilmesi bakımından da önemlidir.⁵¹

İkili vergi anlaşmalarına göre bilgi değişimi; otomatik bilgi değişimi, idarenin talebi üzerine bilgi değişimi, spontane bilgi değişimi ya da iki idarenin eş zamanlı yürüttüğü vergi incelemeleri sırasındaki bilgi değişimi şeklinde olabilir.

⁴⁹ Lee Burns, "International Aspects of Tax Administration", http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03).

⁵⁰ **International Bureau of Fiscal Documentation Web Page**, <http://www.ibfd.org>, (Erişim: 18.12.03).

⁵¹ OECD, "OECD Realises New Provisions for Exchange of Information Between Tax Authorities", **OECD Web Page**, http://www.oecd.org/document/63/0,2340,en_2649_33767_33623679_1_1_1_37427,00.html, (10.08.04).

Otomatik bilgi değişiminde, anlaşmaya taraf ülkelerin taleplerine bakılmaksızın yükümlülere ilişkin mali bilgiler ilişkili oldukları ülkenin vergi idaresiyle paylaşılır. Dar yükümlülere ülke içerisinde faiz ya da kâr payı şeklinde gerçekleştirilen ödemelerin yükümlünün yerleştiği olduğu ülkeye bir bilgi talebi olmaksızın iletilmesi buna örnek gösterilebilir. *İdarenin talebi üzerine bilgi değişiminde* ise belirli bir yükümlüye ait bilgiler diğer vergi idareleriyle ancak talep gelmesi durumunda paylaşılır. Vergi idaresinin yürüttüğü bir vergi incelemesi sırasında ulaştığı bilgilerin anlaşmaya taraf olan diğer ülkeye ulaştırması *spontane bilgi değişimi* olarak nitelendirilebilir.⁵²

OECD Model Vergi Anlaşmasının 26. maddesi anlaşmaya taraf olan vergi idarelerinin karşılıklı bilgi değişimleri ile ilgilidir. Bu hükümlerle, anlaşmaya taraf ülkelerin bilgi değişimine engel olarak görülebilecek ulusal yasalarında bulunan vergi mahremiyetinin korunmasıyla ilgili düzenlemeler devre dışı bırakılmıştır.⁵³

2.3. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları

Geleneksel olarak vergi yükümlülere ve vergi idaresi arasında gerçekleşen vergi uyuşmazlıkları uluslararası alanda özellikle transfer fiyatlaması konusunda vergi idareleri arasında daha rastlanırlı bir durumdur.

Transfer fiyatlaması konusunun vergi uyuşmazlıkları bakımından önemi, transfer fiyatlaması manipülasyonlarının küresel, buna karşılık vergi sistemlerinin ulusal olmasından kaynaklanmaktadır.

Transfer fiyatlamasından kaynaklanan vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıklar “karşılıklı anlaşma prosedürü” (mutual agreement procedure-MAP) ile çözümlenebilmektedir.

Karşılıklı anlaşma prosedürü uygulanmasının ön koşulu ise daha önceden iki ülke arasında bir vergi anlaşmasının imzalanmış olmasıdır.

⁵² Jenny E. Ligthart, “Taxing Cross-Border Savings Income in a Globalising World”, <http://center.uvt.nl/staff/ligthart/defacto.pdf>, (Erişim: 18.06.04); Ayrıca Bkz. **International Bureau of Fiscal Documentation**, <http://www.ibfd.org>, (Erişim: 18.12.03).

⁵³ Lee Burns, “International Aspects of Tax Administration”, http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03), s. 6.

2.3.1. Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (MAP)

İki taraflı vergi anlaşmalarının birçoğu, anlaşmanın vergi yükümlülerine uygulanması sırasında hükümetler arasında çıkabilecek bir vergi uyuşmazlığının çözümü için karşılıklı anlaşma prosedürünü desteklemektedir.⁵⁴ Karşılıklı anlaşma prosedürü, anlaşmaya taraf olan ülkelerarasında karşılıklı müzakereler sürecini kapsar.

OECD Model Anlaşmasının 25. maddesi *karşılıklı anlaşma prosedürü* ile ilgilidir. Söz konusu madde, ülkelerarasındaki uyuşmazlıkların çözümünde üç durum saptamıştır.⁵⁵

- Özel Durum Prosedürü: Anlaşmaya taraf olan ülkeler, anlaşmanın kapsamı dışındaki bir durum hakkında çözüm için müzakereler yaparlar.

- Yorumlayıcı Prosedür: Anlaşmaya taraf olan ülkeler, vergi anlaşmasının farklı yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak için müzakere sürecini başlatırlar.

- Yasal Prosedür: Anlaşmaya taraf olan ülkeler, anlaşmanın kapsamadığı durumlardaki çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak için karşılıklı danışmalarda bulunurlar.

Karşılıklı anlaşma prosedürünün ülkelerarasında işlemesi, vergi yükümlülerini süreç dışında bırakması ve ülkelerarasında bir uzlaşmanın sağlanması zorunluluğunu içermesi bu yöntemin eleştirilen yönleridir.

2.3.2. Gelişmiş Fiyat Anlaşmaları (APA)

Karşılıklı anlaşma prosedürünün eksik yönleri, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde yeni yöntemler geliştirilmesine neden olmuştur. Bu yöntemlerden biri de gelişmiş fiyat anlaşmalarıdır. (Advanced Price Agreements - APA)

⁵⁴ “Arbitration in International Tax Matters”, **The World Business Organization Web Page**, http://www.iccwbo.org/home/statments_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp, (Erişim: 05.10.03)

⁵⁵ Lee Burns, “International Aspects of Tax Administration”, http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03), s. 11.

Gelişmiş fiyat anlaşmaları, uluslararası transfer fiyatlaması alanında, transfer fiyatının doğru olarak tespit edilebilmesi için uygun yöntemler ve uygulamalara yer verilmesi için kullanılmaktadır.

Gelişmiş fiyat anlaşmaları özellikle vergi yükümlüsünü uyumsuzluğun giderilmesi sürecine dahil etmesi bakımından önemlidir. Gelişmiş fiyat anlaşmaları, anlaşmaya bağlı olarak belirli bir zaman aralığını kapsayabilir. Bu zaman aralığında vergi yükümlüleri transfer fiyatlaması denetimlerinden de muaf tutulurlar. Ayrıca uyumsuzlukların bu yöntemde hızlı bir şekilde çözümlenmesi yöntemin artısıdır.

Vergi yükümlüsünün doğrudan doğruya uyumsuzluğun ortadan kaldırılması prosedürünün içinde yer alması vergi idarelerine de maliyet avantajı sağlamaktadır. Aynı zamanda gelişmiş fiyat anlaşmalarına katılan çok uluslu şirketlerin denetimden muaf tutulması da vergi idarelerinin sınırlı kaynaklarını da bu yolla tüketmesine engel olmaktadır.

2.3.3. Tahkim (Hakemlik)

Uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesinde tahkim uygulaması fazla karşılaşılan bir yöntem olmamasına karşılık, son zamanlarda gündeme gelmektedir. Tahkim müessesesi, her iki vergi dairesi ile birlikte vergi yükümlüsünün de uyması gereken kararın oluşturulması süreci olarak tanımlanabilir. Tahkim müessesesinin bir uluslararası vergi uyumsuzluğunda nasıl işletileceği OECD Model Anlaşması, Avrupa Birliği anlaşması ve diğer bazı anlaşmalarda (A.B.D., Almanya) çeşitli hükümlerle düzenlenmiştir. Özellikle karşılıklı anlaşma prosedürü ile tahkim müessesesi arasındaki ilişki dikkat çekicidir. Uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümünde öncelik karşılıklı anlaşma prosedürüne verilmektedir. Eğer anlaşma çözülemezse her iki tarafın da onayı ile hakemlik müessesesi işletilir.⁵⁶

⁵⁶ Lee Burns, "International Aspects of Tax Administration", http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03), s. 13.

2.3.3.1. Avrupa Birliği Anlaşması

Birliğe üye ülkeler 1990 yılında belirli uluslararası vergi uyuşmazlıklarını czme kavuşturabilmek için anlaşmaya varmışlardır.⁵⁷ Söz konusu anlaşma uluslararası vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak hakemlik müessesinin sınırlarını çizmektedir. Avrupa Birliği Anlaşması, çok taraflı bir vergi anlaşma içerisinde erevesi çizilen hakemlik müessesinin çeşitli ülkelerarasındaki ikili anlaşmalarda da uygulanabileceğini göstermiştir.⁵⁸

2.3.3.2. Amerika Birleşik Devletleri Yaklaşımı

Amerika Birleşik Devletleri yapmış olduğu ikili vergi anlaşmalarında hakemlik müessesesine ilişkin hükümlere yer vermektedir. Özellikle A.B.D.-Almanya Anlaşmasıyla birlikte Kanada, Hollanda, Fransa, Kazakistan, İsviçre ve Meksika ile yapılan anlaşmalar buna örnek gösterilebilir. A.B.D. Model Anlaşmasında ise hakemlik müessesesine ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. A.B.D. yaklaşımının dikkat çekici yönleri arasında hakemlik müessesinin zorunlu olmayışı ve uyuşmazlığın giderilmesi sürecine iki ülke yetkililerinin yanında vergi yükümlüsünün katılabilmesi yer almaktadır.

2.3.3.3. OECD Model Anlaşması

OECD Mali İşler Komitesi'nin hakemlik müessesesine yaklaşımı zaman içerisinde değişikliğe uğramıştır. 1984 yılındaki Komitenin Transfer Fiyatlaması ve çok Uluslu şirketlerle ilgili raporda, hakemlik müessesinin uluslararası vergi uyuşmazlıklarında kullanılması için gerekli şartların oluşmadığı belirtilmiştir. Ancak 1984 yılından günümüze kadar geçen sürede yaşanan gelişmeler, hakemlik müessesinin uluslararası vergi uyuşmazlıklarında uygulanabileceği konusunda Komiteyi alışma yapmaya yöneltmiştir. Günümüzde OECD, tahkim müessesesini ifte

⁵⁷ EC Convention on the Eliminate of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, 90/436/EEC.

⁵⁸ "Arbitration in International Tax Matters", **The World Business Organization Web Page**, http://www.iccwbo.org/home/statments_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp, (Erişim: 05.10.03).

vergilendirmeyi ortadan kaldırmaya yönelik bir çözüm olarak görmektedir (OECD Model Anlaşması md 25).⁵⁹

2.4. Uluslararası Alanda Verginin Cebren Tahsili

Vergi idareleri, tahsil edemedikleri vergi alacaklarını ancak kendi yetki sınırlarında, bir başka ifadeyle ülkesi sınırları içerisinde yasalardan doğan yetkileriyle cebren tahsil edebilirler. Üretim faktörlerinin, özellikle emeğin hareketliliğe kavuştuğu günümüzde vergi idarelerinin yetkilerinin *yere*l nitelik taşıması ülkelerarasında özellikle bu konuda işbirliği yapılmasını gerekli kılmıştır. Nitekim OECD Model Anlaşması'nın 27. maddesi de tahsil edilemeyen vergi alacaklarının tahsilini düzenlemektedir.

3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Bilgi teknolojisinin hızlı bir gelişme gösterdiği geçtiğimiz yüzyılda, teknolojik yenilikler; işgücünün, ticari malların, paranın ve bilginin hareket yeteneği üzerinde belirgin etkiler bırakmıştır. Özellikle malların fiziki varlıklarının (temeli atoma dayanan) bilgiye (bit) dönüşmesi (dijitalleşme-sayısallaşma), ticari malların akımının bunun karşılığında da ödemelerin dijitalleşmesine yol açmıştır.⁶⁰

Elektronik ticaret, gerek kişisel düzeyde, gerekse kurumsal düzeyde ticari nitelikteki faaliyetlerle ilgili olarak elektronik ortamda yapılan tüm işlemleri kapsamaktadır. Bu işlemler metin, ses ve görüntünün dijital hale getirilerek işlenmesi ve işlenilmesi esasına dayanmaktadır.⁶¹

⁵⁹ "Arbitration in International Tax Matters", **The World Business Organization Web Page**, http://www.iccwbo.org/home/statments_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp, (Erişim: 05.10.03).

⁶⁰ Yuichi Hiramatsu "Electronic Commerce: Trend and Future", **Oki Technical Review**, Number 2, Volume 67 (September 2000), s. 3. <http://www.oki.com/en/otr/downloads/otr-183-02.pdf> (Erişim: 24.06.04).

⁶¹ Niyazi Cangir, "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım**, Yıl 6, Sayı 69, (Eylül 1998), s. 53.

Elektronik ticaret kavramı farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bir tanıma göre “iki veya daha fazla taraf arasında mal ve hizmet değişimini içeren işlemlerin elektronik araçlarla ve tekniklerle yapılması” şeklinde tanımlanmaktadır.⁶²

Bir başka tanıma göre ise elektronik ticaret, ticari işlemlerin bir network üzerinde yüksek teknolojiden yararlanarak gerçekleşmesidir.⁶³

Daha kapsamlı bir tanıma göre “elektronik ticaret, ticaretle ilgili bütün elektronik işlemleri kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle, elektronik ticarete sunulan mal ve hizmetler bunların karşılığında yapılan ödemeler elektronik olarak gerçekleşir. Bu anlamda, elektronik ticaret farklı şirketler arasında, şirketlerle devlet kurumları arasında ya da şirketlerle bireyler (kullanıcılar) arasında gerçekleşebilir.⁶⁴ Bununla birlikte, aynı biçimde devletle birey arasındaki ilişkilerde de e-devlet uygulamaları bağlamında dijitalleşme söz konusu olabilmektedir.

Elektronik ticaret üç bölüme ayrılabilir. İlk bölüm reklâm⁶⁵ ve bilgi arama faaliyetini kapsamaktadır. İkinci bölüm satın alma ve ödeme, üçüncü bölüm ise dağıtım başka bir ifadeyle tüketiciye satın aldığı malın ulaştırılmasıdır. Elektronik ticarete ilke olarak bütün mallar ve hizmetler network üzerinden pazarlanır ve satın alınır. Satın alınan malın teslim edilmesi, yani tüketiciye ulaştırılması ise satın alma ve reklâm aşamalarıyla karşılaştırıldığında daha sınırlı özelliklere sahiptir. İlke olarak, elektronik ticarete satın alınan malın tüketiciye ulaştırılması, malın dijitalleştirilerek internet aracılığı ile elektronik olarak iletilmesinden ibarettir. Yazılım, elektronik kitap, müzik eserleri ve video ürünlerinin ticareti ile bilgi, mali ve hukuki danışmanlık hizmetlerinin satışı buna örnek gösterilebilir. Bunun dışında da reklâm ve satış aşamalarının elektronik ortamda gerçekleşmesi ancak malın dijitalleşmeden tüketiciye ulaşması mümkün olabilmektedir. Kitap, otomobil ya da bilgisayar parçalarının ve her türlü fiziki

⁶² **Aym**, s. 53.

⁶³ Hiramatsu, **a.g.e.**, s. 5.

⁶⁴ “Electronic Commerce: A New Factor for Consumers, Companies, Citizens and Government” **Ministry of the Economy, Finance and Industry Web Portal (France)**, http://www.finances.gouv.fr/commerce_electronique/lorenz/anglaise/rapporte.htm, (Erişim: 06.10.03).

⁶⁵ Satıcılar açısından reklâm verme, reklâmın yer aldığı siteye bir ödeme yapılması anlamına gelmektedir. Bilgi arama faaliyeti ise tüketicilerin satın almak istedikleri mallar ile ilgili bilgi toplama çabalarını kapsamaktadır. Tüketiciler açısından da bakıldığında, satıcılar tarafından verilen reklâmlar ürün hakkında bilgi edinilmesi bakımından kritik öneme sahiptir.

malın internet üzerinden sipariş verilerek satın alınması buna örnek gösterilebilir.⁶⁶ Aşağıda bazı elektronik ticaret örneklerine yer verilmiştir:⁶⁷

- Tüketicilerin kitap, CD, şarap, elektronik malzeme gibi her türlü malı izleyebilecekleri ve sipariş verebilecekleri on-line kataloglama ve reklam hizmetleri,
- Tüketicilerin kişisel bilgisayarlarına doğrudan doğruya internet aracılığı ile elektronik olarak ulaştırabilecek her türlü yazılım,
- Kullanım amacına göre fiyatı farklılaşabilecek ve tüketiciye elektronik olarak ulaştırılabilecek fotoğraflar,
- On-line olarak hazırlanan ve tüketicilerin doğrudan doğruya internet aracılığı ya da diğer telekomünikasyon araçlarıyla ulaşılabilecekleri bilgi bankaları,
- Tüketicilerin bir üyelik bedeli karşılığında internet üzerinden yararlandıkları hukuki, mali, sağlık vb. konularındaki danışmanlık hizmetleri,
- Özel donanım ve altyapı gerektiren ve genellikle büyük şirketler ve kurumlar tarafından kullanılan video konferans hizmetleri,
- Müşterilerine bazı bankacılık hizmetleri sunan menkul kıymetleri ticaretini konu edinmiş şirketlerin internet üzerinden sunduğu hizmetler.

3.1. İnternet ve Elektronik Ticaret

Telefon, faks ve televizyon gibi araçlar ticari işlerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Televizyon üzerinden ürünlerin reklâmı yapılmakta, telefon veya faksla sipariş edilmekte ve kredi kartı ile ödeme yapılabilmektedir. İnternet gibi bir açık ağın gelişmesi elektronik ticarete başka bir boyut kazandırmıştır. İnternet, zaman ve mekan sınırlaması olmadan, sınırlandırılmamış sayıda insanı, karşılıklı iletişim ve etkileşim içine sokmakta ve bir ticari işlemin tüm süreçlerini gerçekleştirebilmektedir.

⁶⁶ Ludger Schuknecht ve Rosa Pérez-Esteve, "A Quantitative Assesment of Electronic Commerce", **World Trade Organization Economic Research and Analysis Division**, Staff Working Paper ERAD-99-01 (September 1999), s. 2.

⁶⁷ Walter Hellerstein, "Electronic Commerce and Challenge for Tax Administration", **World Trade Organization** (Committee on Trade and Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, Genova, 22 April 2002), s. 3
http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc, (Erişim: 23.07.04).

Elektronik ticaretin gelişimi iletişim teknolojilerinin gelişimini izlemektedir. Telgrafın icadı bir anlamda, internete giden yolun ilk kilometre taşı sayılmaktadır. Mors alfabesinin dili ile bugün bilgisayarların kullandığı binary kodu arasında hemen hemen hiçbir fark bulunmamaktadır. Daha sonra 1876 yılında Bell tarafından telefon icat edilmiştir. Günümüz bilgisayarlarının haberleşmesinde hala telefon kullanılmaktadır.

Küresel iletişim 1957 yılında SSCB'nin ilk uydu olan Sputnik'i uzaya fırlatmasıyla başlamıştır. Buna paralel ABD, ARPA'yı (Advanced Research Projects Agency) kurmuştur. Amaç, bir nükleer savaş sırasında güvenli askeri haberleşmeyi sağlamaktır. İnternet için en büyük adımlardan biri bu olmuştur. İnternetteki data transferleri küçük paketler halinde yapılmaya başlanmıştır.

İnternetin doğum yılı 1969 yılıdır. ABD, Savunma Bakanlığı bünyesindeki ARPANET ağ iletişim sistemini başlatmıştır. İlk merkez UCLA Üniversitesi'nde kurulmuştur. Bunu Stanford Üniversitesi izlemiştir. İnsanlar ağ üzerinden iletişime başlamıştır. Elektronik posta (e-mail) geliştirilmiştir. 1973 yılında ARPANET'e İngiltere'den ve Norveç'ten iki üniversite bağlanmıştır. Bunlar ilk küresel bağlantılar olarak tarihe geçmiştir.⁶⁸

Seksenli yılların sonlarında internet ticarileşmeye, özel şirketler internet erişim hizmeti satmaya başlamıştır. Alışveriş merkezleri ve bankalar internette şube açmaya başlamıştır.

1991 yılında nükleer araştırma merkezi CERN'de çalışan Tim Berners-Lee, World Wide Web'i (www) geliştirmiştir. Dünyanın her yerindeki bilgiye artık internet üzerinden ulaşmak mümkün hale gelmiştir.

1990'lı yılların sonlarında internete girmek için mutlaka bilgisayar sahibi olma zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Web televizyonları piyasaya çıkmıştır. Artık televizyonlardan da internete erişebilmektedir. Daha sonraki aşamada ise cep telefonları ile internete bağlanabilmek mümkün hale gelmiştir.⁶⁹

⁶⁸ Yusuf Çilkoparan, "Elektronik Ticaret ve Vergi", **Vergi Dünyası**, Sayı 243 (Kasım 2001), s 212.

⁶⁹ **Aynı**, s. 213.

3.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi

Daha önceki başlık altında da değinildiği gibi elektronik ticaretin gelişimi internetin gelişimine bağlı olarak 1995'lerden sonra gerçekleşmiştir. Gartner Group tarafından 1999 yılı sonunda yayınlanan raporlar, Amerika Birleşik Devletlerinin halen dünyadaki elektronik ticaret işlem hacminin %80'nine sahip olduğunu göstermektedir.

Dünyada firmalararası elektronik ticaret; toplam elektronik ticaret hacminin %90'ını oluşturmaktadır. Aslında işlem sayısı olarak irdelendiğinde firma-tüketici arasındaki elektronik ticaret işlemi çok daha yüksektir, ancak, firma-firma arasında bir seferde yerine getirilen işlemin parasal hacminin büyüklüğü yukarıda değinilen oranın yükselmesine neden olmaktadır.

Elektronik ticaretin gelişimi konusunda yayınlanan başka bir çalışma 1999'daki işlem hacminin, her yıl yaklaşık %100 katlanarak 2004'e kadar yükseleceğini göstermektedir

Tablo 3: Elektronik Ticaretin Gelişimi

Yıllar	Firma-Firma İşlem Hacmi (Milyar \$)
1999	145
2000	403
2001	953
2001	2.180
2003	3.950
2004	7.290

Kaynak: <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/ba3.html>, Erişim: 11.09.2002.

Elektronik ticaretin gelişimini, internet erişimi ve cep telefonunun gelişimine paralel olarak ülkeler itibariyle izleyen bir başka araştırmaya göre İsveç, gerek internet erişimi gerek cep telefonunda en ön sırada yer alırken, ABD internet erişiminde İsveç'in hemen ardında, cep telefonunda da dördüncü sırada yer almaktadır. Ancak elektronik ticaret işlemleri incelendiğinde ABD'nin açık bir farkla tüm ülkeleri geride bıraktığı görülmektedir. (Tablo 4).

Tablo 4: Cep tel/Internet/Elektronik Ticaret Karşılaştırması

Ülke	Cep tel*	Internet(%)	E-Ticaret**
Fransa	28	10	9.20
Almanya	21	15	16.30
İtalya	50	8	5.40
İsveç	55	48	86.00
İngiltere	32	23	26.00
ABD	25	43	112.00

Kaynak: <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/ba3.html>,

Erişim: 11.09.2002.

* Nüfusa oranı olarak.

** Kişi başına ABD \$'ı olarak.

Bunun en önemli nedeni elektronik ticaret'i geliştirme maksadıyla devlet tarafından uygulanan destekleme politikalarıdır. Örneğin 1997 yılından itibaren kamu alımlarının elektronik ticaret yoluyla yapılması yönünde ABD yönetiminin kararı bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde her 5 işletmeden 3'ünün elektronik ticaret ile tanıştığı belirtilmektedir.

1999 yılında 170 Milyar \$ olarak gerçekleşen global elektronik ticaret işlem hacminin, 2004 yılında 8 Trilyon \$ seviyesine ulaşması beklenmektedir.

5 Milyar \$ olarak gerçekleşen 1999 yılı web reklam cirosunun ise 2004 yılında 45 Milyar \$ rakamına ulaşacağı tahmin edilmektedir.

2004 yılında 500 Milyon rakamını aşacağı düşünülen internet kullanıcılarının günde ortalama 9 adet pazarlama içerikli e-posta alacakları öngörülmektedir.

1999 yılında internette alışveriş yapan 20 milyon tüketici sayısının, 2004 yılında 75 Milyona erişmesi beklenmektedir.⁷⁰

⁷⁰ **Küçük ve Orta Boy İşletmeler Bilgi Ağı Web Sayfası**, <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/ba3.html>, (Erişim: 24.10.02).

3.3. Elektronik Ticaretin Vergi Sistemlerine Etkileri ve Neden Olduğu Sorunlar

Elektronik ticaretin yaygınlaşması, vergi sistemlerini ve vergileme esaslarını genel kabul görmüş ticaret ilkelerine ve kalıplarına göre oluşturmuş vergi idarelerini vergi gelirlerini korumaya yönelik önlemler almaya zorlamaktadır. Ülkeler tarafından alınacak önlemlerin ekonomik birimlerin ekonomik ya da teknolojik tercihlerinde farklılaşma yaratacak şekilde olmaması, ticaretin sürekli gelişmesi, iş hacminin ve etkinlik düzeyinin artması bakımından önemli olabilecektir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi günümüzde önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Özellikle elektronik ödeme sisteminin gelişimi elektronik ticaretin vergilendirilmesini daha da güçleştirmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir biçimde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden birisi de elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu küresel ticaret şeklinin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığını farkına varmamalarıdır. Elektronik ticaret ile vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânları artmıştır.⁷¹

OECD, internet üzerinden gerçekleştirilen elektronik ticaretin vergi sistemlerinin işleyişi üzerindeki etkilerini altı başlık altında toplamıştır.⁷²

Bunlardan birincisi, özel ve kamusal iletişim sistemlerindeki gelişmeler ve bu sistemlerin güvenli olup, işletilmesinin pahalı olmaması, bu araçlar üzerinden yürütülen ticaretin hızla yayılmasına neden olmuştur. Ayrıca elektronik ticaretin başlangıç aşamasında çok büyük sermaye gerektirmemesi de küçük ve orta ölçekteki işletmelerin bu alanda faaliyetlerini arttırmasında etkili olmuştur. Bunun dışında elektronik ticaretin ulusal sınırları tanımaması sınır ötesi ekonomik faaliyetlerin çok uluslu şirketler yanında küçük ve orta ölçekteki işletmeler tarafından da yürütülebilmesine imkân tanımıştır. Ulusal sınırlarla çevrili ticaretin bilgi teknolojisiyle birlikte ulusal sınırları

⁷¹ TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi** (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mayıs 2001), s. 12.

⁷² Hellerstein, **a.g.e.**, s. 4.

aşması, çalışma esasları ulusal sınırlara göre belirlenmiş vergi idarelerinin yeniden örgütlenmesini gerekli kılmıştır.⁷³

İkinci olarak, internet, satış ve dağıtım süreçlerindeki aşamaların azalmasına neden olmuştur. İnternet üzerinden gerçekleşen elektronik ticaretle satıcılar ürünlerini doğrudan doğruya tüketicinin kişisel bilgisayarına herhangi bir komisyoncu ya da satış elemanına gereksinim duymaksızın ulaştırabilme imkânına kavuşmuşlardır. Örneğin bir yazılım firması ürünlerini, bir havayolu firması biletlerini, bir finansal kuruluş da aracı kuruluşlar olmadan finansal hizmetleri doğrudan doğruya müşterilerine sunabilmektedirler. Elektronik ticaretin bu özelliği, gelir getirici faaliyet ile coğrafi sınırlar arasındaki bağlantının kopmasına neden olmuştur. Başka bir ifadeyle dünyanın herhangi bir yerindeki satıcı, ürünlerini gelişmiş bir pazarlama ağına gerek duymaksızın dünyanın herhangi bir yerindeki tüketiciye ulaştırabilme imkânına kavuşmuştur.⁷⁴

Dijital ortamdaki bilgilerin şifrenmesi alanındaki gelişmeler, internet üzerinden iletilen bilgilerin güvenliğini arttırmıştır. Böylece, internet üzerinden gerçekleştirilen bir işlemin sadece ilgilileri tarafından görüntülenmesi sağlanmıştır.

Dördüncü olarak, elektronik ortamda gerçekleşen işlemlerin öneminin artması, özellikle çok uluslu şirketlerde bağlı şirketlerin fonksiyonlarının transfer fiyatlaması manipülasyonlarının tespit edilmesi açısından diğerlerinden ayırdedilmesini zorlaştırmıştır.

İnternet, bir şirketin uluslararası faaliyetlerinde yararlandığı organizasyon yapısının seçiminde esneklik getirmiştir.

Son olarak, internet, yürütülen ekonomik faaliyetlerin parçalara ayrılmasına neden olmuştur. Satıcının ya da müşterinin bulunduğu yerin elektronik ticaretin gerçekleşmesi bakımından önemli olmaması, bir ekonomik faaliyetin nerede gerçekleştiğinin tespit edilmesini güçleştirmiştir.⁷⁵

Elektronik ticaretin vergileme üzerindeki etkileri ve neden olduğu sorunlar, gelir ve harcama vergileri (vergi türleri) ile vergi idaresi açısından ayrı ayrı incelenecektir.

⁷³ Aynı., s. 6.

⁷⁴ Hellerstein, a.g.e., s. 6, Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler** (Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, İstanbul 2003), s. 39.

⁷⁵ Hellerstein, a.g.e., s. 8

3.3.1. Gelir ve Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret

Elektronik ticaretin vergi hukuku açısından neden olduğu sorunlar, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yerin tespit edilmesi konusu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Elektronik ticaretin coğrafi sınırları tanımaması, vergilendirilmek istenen ekonomik faaliyetin nerede gerçekleştiği ve hangi ülkenin hükümlerinde bulunduğu sorunlarını gündeme getirmiştir.⁷⁶ Söz konusu sorun, gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler açısından ayrı ayrı inceleme konusu yapılmıştır.

3.3.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Elektronik Ticaret

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir.⁷⁷ Vergilendirme yetkisi, egemenliğin sağlandığı toprak parçası olarak nitelenen ülke ile sınırlı iken elektronik ticaretin coğrafi sınırlarını tanımaması vergilendirme açısından bazı sorunlara neden olabilmektedir.⁷⁸

Vergilendirme yetkisi, vergi yasalarında *ikametgâh ilkesi* ve *kaynak ilkesi* olarak kendisini gösterir.

Bir kimsenin bulunduğu ülkede belli bir süreden fazla oturması ya da kurumların iş ya da kuruluş yerlerinin bulunduğu ülkenin belirlenmesi kurumlar ya da gelir vergisi bakımından *kuruluş yeri ilkesi* veya *ikametgâh ilkesinin* basit ifadesidir. Kişinin ya da kurumun ikametgâhının tespit edilmesi, elektronik ticaret açısından bazı sorunlara neden olabilmektedir. Vergi hukuku açısından ikametgâh ilkesinin uygulanması, genellikle, bir kişinin belli bir süre için bir ülke sınırları içerisinde kesintisiz olarak bulunması şeklinde uygulanmaktadır. Ancak günümüzün teknolojik olanakları, bireyle buldukları ülkeyi terk etmeden bir başka ülkenin egemenlik

⁷⁶ Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 39.

⁷⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku** (Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 1999), s. 33.

⁷⁸ ATO, **Tax and Internet**, Discussion Report of ATO (Australian Taxation Office) Electronic Commerce Project, August 1997, s. 45.

alanında ekonomik faaliyette bulunma imkânı tanımaktadır.⁷⁹ Bu bakımdan, ikametgâh ilkesine dayanılarak tanımlanmış bir vergilendirme yetkisi düşünüldüğünde, vergi yükümlüleri elektronik ticaretin imkânlarından yararlanarak elde ettikleri geliri yerleştiği oldukları daha düşük bir vergi yükünün bulunduğu ülkelere kaydırma eğilimi içerisinde olabileceklerdir.⁸⁰

Vergilendirme yetkisinin kaynak ilkesine göre tanımlandığı vergi sistemlerinde gelirin kaynağı, bir devletin ancak ülkesi sınırları içerisindeki ekonomik faaliyetleri vergilendirebileceği şeklindedir.⁸¹ Kaynak ilkesine göre vergilendirme yetkisinin etkin olarak tespit edilmesi söz konusu gelirin özelliklerine ve gelir kaynağının belirlenmesine bağlıdır. Özellikle kurumlar vergisi söz konusu olduğunda, elektronik ticaret gelirin kaynağının tespit edilmesini güçleştirmektedir. Uluslararası vergi anlaşmalarında, kurumlar vergisinde kaynak ilkesine göre vergilendirme yetkisinin tespit edilmesinde *işyeri* kavramı önemli bir yere sahiptir. Bununla birlikte gelişen teknoloji, elektronik ticarete belirli bir işyerine bağlı kalmaksızın ekonomik faaliyette bulunma imkânı tanımıştır.⁸²

İşyeri, bir işletmenin ticari faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen yürütüldüğü sabit bir mekân olarak tanımlanabilir. *İşyeri* kavramının tanımlanmadığı durumda, bir şirketin mal ve hizmetlerinin satıldığı ülkede vergiyi doğuran olay da doğmayacaktır. Sabit bir “mekân” kavramı ise bir işletmenin ekonomik faaliyetlerini yürüttüğü yer ile coğrafi bağıyla ilgilidir. Başka bir ifadeyle ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü yerdeki fiziki olarak var olma durumudur.⁸³ Ancak, elektronik ticaretin, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile işletmenin fiziki varlığı arasındaki bağın kopmasına neden olması vergi yükümlülüğünün tespit edilmesi bakımından *işyeri* kavramının elektronik ticaret açısından yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmıştır.

⁷⁹ Recai Dönmez, “Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1-2 (1998), s. 415-452.

⁸⁰ Hellerstein, a.g.e., s. 8.

⁸¹ Chun Wei Huang, “Source Taxation of Electronic Commerce Transactions: An Appropriate Claim?” <http://www.acc.ncku.edu.tw/chinese/course/lecture92/chunwei/SourceTaxationofElectronicCommerce.doc> (Erişim: 12.04.04), s. 5.

⁸² Jinyan Li and Jonathan See, “Electronic Commerce and International Taxation” http://www.isuma.net/v03n01/li/li_e.shtml, (Erişim: 12.04.04).

⁸³ Jinyan Li and Jonathan See, “Electronic Commerce and International Taxation” http://www.isuma.net/v03n01/li/li_e.shtml, (Erişim: 12.04.04).

İşyeri ölçütlerini internette faaliyet gösteren işletmelere uygulamak kuramsal olarak mümkün olmakla birlikte bazı güçlüklerle karşılaşılabilir. Örneğin, zaman ve yer bakımından sabit bir sunucu üzerine konuşlanmış ve üzerinden ticari bir faaliyetin yürütüldüğü bir web sitesinin işyeri olarak nitelenmesi mümkündür.⁸⁴

Elektronik ticarete kullanılmak üzere programlanmış bir şekilde çalışan bilgisayar donanımından oluşan sunucunun (server) yeri, o faaliyet için işyeri olarak nitelendirilebilir. Ancak, belli koşullar altında işyeri olarak nitelendirilebilen sunucunun bulunduğu yer ile bu donanım aracılığı ile depolanan web sitesinin işlemlerini sağlayan yazılım ve web sayfasının içeriğini oluşturan verileri birbirinden ayırmak yararlı olabilecektir. Yazılım ve veri bileşiminden oluşan bir web sitesinin tek başına *maddi varlık* özellikleri göstermemesi onun işyeri sayılmamasına neden olur. Başka bir ifadeyle, bir bilgisayar donanımı ile bir mekâna bağlı olmaksızın sadece yazılım ve veri yığınınından ibaret olan web sitesinin işyeri olarak nitelendirilmesi mümkün görünmemektedir. Bununla birlikte yazılım ve veri yığınlarının bir web sitesi olarak işlemlerine imkân tanıyan sunucunun bulunduğu yer işyeri olarak nitelendirilebilecektir.⁸⁵

Ekonomik faaliyetlerini bir web sitesi aracılığı ile internet ortamına taşıyan şirket ile web sayfasının çalışmasını sağlayan sunucuyu işleten web sayfasının farklı şirketler olması durumunda, sunucu ile web sayfası arasındaki ayırım önem kazanır.

3.3.1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler ve Elektronik Ticaret

Elektronik ticaret, vergi yüklenicilerinin, mal ve hizmet ihtiyaçlarını buldukları ülkenin dışından temin etmelerini kolaylaştırmıştır. Bu durum, gümrük idarelerinin bu gibi işlemleri tespit edememesi varsayımı altında vergi idarelerinin harcamalar üzerinden alınan vergileri toplamasını zorlaştırmıştır.

⁸⁴ Dönmez, a.g.e., s. 415.

⁸⁵ “Clarification on The Application of The Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to The Commentary on The Model Tax Convention on Article 5”, OECD Committee on Fiscal Affairs, 22 December 2000, s. 5.

Elektronik ticaretin harcamalar üzerinden alınan vergiler üzerindeki etkileri ulusal düzeyde düşünüldüğünde katma değer vergisi (özellikle Avrupa Birliği ülkelerinin uygulamalarından kaynaklanan sorunlar) tartışılmaktadır.

Avrupa Birliği ortak katma değer vergisi mal ve hizmet teslimleri için vergi oranı, teslim yeri ve ödeme şekilleri açısından farklı esaslar belirlemiştir. Verginin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin tanımına bakıldığında bazı istisnalar dışında (örneğin elektrik teslimleri) fiziki ürünler verginin konusunu oluşturan mallar olarak nitelendirilmiştir. Bunun dışında, internet üzerinden teslimi yapılan yazılım gibi dijital ürünler mal yerine hizmet olarak nitelendirilmektedir.⁸⁶

Avrupa Birliği ortak katma değer vergisi sisteminde, mal teslimleri söz konusu olduğunda varış yeri ilkesi geçerlidir. Varış yeri ilkesinde, tüketim, malın arz edildiği yerde vergiye konu olmaktadır. Hizmetlerde ise kaynak ilkesi benimsenmiştir. Tüketim, hizmetin ifa edildiği yerde⁸⁷ vergilendirilir. Bu durumda, dijital ürünlerin hizmet olarak nitelendirilmesi nedeniyle bunların Avrupa Birliği'ne ithal edilerek nihai tüketiciye sunulması katma değer vergisinin konusuna girmemekte, buna karşılık Avrupa Birliği'nde ihraç edilen dijital ürünler vergilendirilmektedir. Böylece, ithal edilen dijital ürünlere Birlik kaynaklı dijital ürünlere göre bir vergi avantajı sağlanmış olmaktadır.⁸⁸ Dijital ürünlerin satışında Avrupa Birliği yerleştiği olan satıcıların bu rekabet dezavantajı 2002 yılında kabul edilen ve 1 Temmuz 2003'de yürürlüğe giren Direktif⁸⁹ ile sona ermiştir. Buna göre, dijital ürünlerin tesliminde hizmetin ifa yeri tüketicinin bulunduğu yerdir.⁹⁰

⁸⁶ Peter R. Merrill, International Taxation of E-Commerce, **The CPA Journal** (November 2001), s. 32

⁸⁷ Hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı sabit bir yer veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya genellikle ikamet ettiği yerdir. Bkz Sixth Council Directive of 17 May 1977 on The Harmonization of The Laws of The Member States Relating to Turnover Taxes - Common system of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment, **Official Journal of European Communities** (L 262 , 15/10/1977), s. 0044.

⁸⁸ Merrill, **a.g.e.**, s. 32.

⁸⁹ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002, **Official Journal of European Communities** (L 128/41, 15/05/2002).

⁹⁰ Council Regulation No 792/2002 of 7 May 2002, **Official Journal of European Communities** (L 128/1, 15/05/2002).

3.3.2. Vergi İdaresi Açısından Elektronik Ticaret

Vergi idaresi teknolojinin sunduğu avantajlardan yararlanarak işlemlerin çabuk ve verimli yapılmasını sağlarken internet ortamının birçok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özelliklere sahip olması ve vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam oluşturması nedeni ile kaynaklanacak vergi kayıplarını da en aza indirecek bir vergi sistemi kurma arayışı içerisine girmiştir. Elektronik ticaret hacminin genişlemesi, ülkelerin vergi idarelerinin bu alanda yeni düzenlemeler yapmalarını gerektirmektedir. Vergi idarelerinin görevi gerçek kişi veya kurumlarca, gelir elde edildiği anda ve yerde, o işlemi vergisel açıdan tam anlamıyla kavrayabilmektir. Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerde, vergiyi doğuran olayın varlığını ortaya koyabilmek oldukça zor olmaktadır.⁹¹

3.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Göz Önüne Alınması Gereken İlkeler

1998 yılında Ottawa'da elektronik ticaret ile ilgili olarak OECD tarafından düzenlenen konferansta, elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel çerçeve kuralları oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu toplantıda, elektronik ticaret, vergilendirilme konusunda geleneksel yollarla yapılan ticaretten farklı görülmemiş ve bu nedenle de mal ve hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin genel kuralları olan tarafsızlık, sadelik ve basitlik, etkinlik ve adalet, esneklik, idare ve uyum maliyetlerinin düşük olması ve çifte vergilendirilmeden kaçınılması gibi prensiplerin, elektronik ticarete konu olan ürünler için de geçerli olması kabul edilmiştir.⁹²

3.4.1. Tarafsızlık

Elektronik ticaret üzerine konulacak vergiler, elektronik ticaret ile elektronik olmayan ticaret yapanlar arasındaki rekabet eşitliğini devam ettirmelidir. Başka bir ifade ile elektronik ortamda mal ve hizmet sunanlar geleneksel bir şekilde mal ve hizmet

⁹¹ Türkiye Bilişim Şurası Web Sayfası, <http://www.bilisimsurasi.org.tr/listeler/tbs-e-ekonomi/Feb/att-0012/01-vergi-grup.doc>, (Erişim: 24.10.02).

⁹² Murat Çak, *Dünya'da ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi* (İstanbul Ticaret Odası Yayınları No: 2002-6, İstanbul 2002), s. 84

sunanlardan farksız bir şekilde vergilendirilmelidir⁹³. Vergileme elektronik ticareti saptırmamalıdır ve engellememelidir. Vergi sistemi, ticaret tipleri arasında ayırım yapmamalıdır. Vergi sistemi, işlemlerin yerini veya doğasını değiştirecek teşvikler oluşturmamalıdır. Teslim şekline bakılmadan elektronik ticaret geleneksel ticaretten daha yüksek veya daha düşük vergi oranlarına veya daha büyük uyum yüklerine konu olmamalıdır. Ayrıca, elektronik ticaret ithalatları, ülke içi elektronik ticaretten daha yüksek oranlarda vergilendirilmemelidir. Vergileme elektronik ticaret şekilleri arasında ve geleneksel ve elektronik ticaret arasında tarafsız ve adil olmalıdır. Aynı işlemleri gerçekleştiren vergi yükümlülere aynı vergilere konu olmalıdır. Böylece, düşük oranlı vergiler veya elektronik ticaretin vergisiz olması önerileri iki ekstrem durum ifade eder ve her ikisi de uygun değildir. Elektronik ticaretin tamamen vergisiz olması tarafsızlık ilkesini ihlal eder. Elektronik ticareti vergilemek için önerilen ve elektronik ortamda transfer edilen bilgiyi esas alan “bit” vergisi ise etkin ve adil değildir; çünkü, 100 bit veriden oluşan bir elektronik mesaj 100 birim vergiye tabi olurken büyük karlar getiren 100 bit mesaj da 100 birim vergiye tabi olmaktadır. Daha da kötüsü, eğer mesaj kişisel bir mektupsa vergi yine 100 birim olacaktır. “Bit” vergileri vergi politikası ilkeleri ile tutarlı değildir ve vergi idarecileri, vergi politikasını belirleyenler ve vergi yükümlülere tarafından kabul görmemektedir. Bu konuda en basit ve doğru yaklaşım tarafsızlıktır. Bu ise, elektronik ticaretin geleneksel ticaret gibi aynı mevcut vergilere konu olmasını ifade etmektedir.⁹⁴

3.4.2. Sadelik ve Basitlik

Elektronik ticaretin vergileme rejimi sade ve şeffaf olmalıdır. Vergilemenin yükümlülere ve vergi idaresine getireceği külfet en az düzeyde tutulmalı ve yapılan işlemin vergisel sonuçları önceden bilinebilmelidir.⁹⁵

Vergi sistemi önceden belirlenen gelirleri tahsil edebilecek yeterlilikte olmalıdır, ayrıca uygulaması da basit olmalıdır. Bütün taraflar için maliyet ve külfet

⁹³ Walter Hellerstein, “Transaction Taxes and Electronic Commerce: Designing State Taxes That Work in an Interstate Environment”, *National Tax Journal*, (September 1997), s. 593.

⁹⁴ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, *Vergi Sorunları*, Sayı 126 (1999), s. 104.

⁹⁵ Niyazi Cangir, “Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi-II ” *Yaklaşım*, Yıl 6, Sayı 70, (Ekim 1998), s. 57

minimum olmalıdır.⁹⁶ Elektronik ticaret vergilendirilecekse bu ticarete uygulanacak vergiler açık ve istikrarlı olmalıdır. Böylece vergi yükümlüleri kurallara uyabilir ve bunları kararlarında dikkate alabilir. Elektronik ticarete konulan vergiler uygulanabilir olmalıdır. Bir verginin anlaşılması zor, uyum yükü aşırı ise ve vergi yönetim maliyetleri kabul edilebilir değilse, bu vergi etkin bir biçimde gelir artırıcı olmayacak ve vergilemenin mali amacına hizmet etmede başarısız olacaktır.

Uygulanmakta olan vergi sistemleri oldukça karmaşıktır. Bu sistemler elektronik ticaretten önce oluşturulmuştur ve elektronik ticarete tümüyle uygun değildir. Elektronik ticaret yapan firmalar geleneksel ticaret yapanlara göre daha avantajlıdır. Firmalar, elektronik ticaret yapanların rekabet avantajına sahip olacakları bir vergi sisteminin devamını savunmazlar. Çünkü, bilgisayar ortamında ticaret yapanların müşterileri elektronik alım satımlar üzerindeki vergiden illegal bir şekilde kaçınabilmektedirler.⁹⁷

3.4.3. Etkinlik

Vergileme rejimi etkin olmalıdır. Bu özelliğin sağlanması için de değişikliklere açık, esnek ve dinamik bir yapı tercih edilmelidir. Elektronik ticaretin temel altyapısını oluşturan bilişim teknolojisindeki değişim hızı dikkate alındığında, durağan bir yapı ile sorunun çözümlenemeyeceği ortadadır. Elektronik ticaret de vergileme uygun zamanda uygun vergi miktarı sağlamalıdır. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli minimize edilmeli ve karşı tedbirler risklerle orantılı olmalıdır⁹⁸. Elektronik ticaretin vergilenmesinde ülkelerin bu faaliyetlerden adil bir pay almaları temin edilmelidir.⁹⁹

3.4.4. Esneklik

Bu prensibe göre vergi sistemi, teknolojik ve ticari alandaki gelişmeleri kavrayabilecek, bu sayede ortaya çıkabilecek yeni gelir unsurlarını vergilendirebilecek,

⁹⁶ **YmmNet Web Sayfası**, <http://www.ymm.net/vergirehberi/e-ticaretin-vergilendirilmesi.htm> (Erişim 24.10.02)

⁹⁷ David Hardesty, "E-Commerce Commission Calls for a New Tax System", <http://www.ecommercetax.com/doc/090799.htm>, (Erişim: 23.10.02).

⁹⁸ Günaydın, a.g.e., s. 104.

⁹⁹ Cangir, Ekim 1998, a.g.e., 57

pozitif bir esnekliğe sahip olmalıdır. Geleneksel ticaretin bu yeni şeklinin vergi gelirlerinde bir aşınmaya sebep olmaması için, vergi sisteminin esnekliği yüksek vergilerden oluşturulması gerekmektedir. Bu amacın gerçekleştirilmesi, vergi sistemini oluşturan mevcut vergilerin konularının elektronik ticaretten elde edilen gelirleri de kapsayacak şekilde gelişmesi ile sağlanacaktır.¹⁰⁰

3.4.5. Çifte Vergilendirmenin Önüne Geçilmesi

Elektronik ticaretin vergilendirmesinde çifte vergilendirmeme ilkesine uymak önem taşımaktadır. Çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilke olup elektronik ticaretin gelişmesi ile doğrudan ilgilidir.

İş çevreleri, özellikle elektronik ticaretin sınır ötesi işlemleri kolaylaştırması ile ülkelerin tutarsız vergileme hakkı isteme riskini artıracak konusu ile ilgilenecektir ve yükümlüler çifte vergilemeye konu olacaklardır. Çifte vergileme olayı ise bu ticareti önemli ölçüde engelleyecektir. Tutarlı vergileme ilkelerinin, tanımların ve kavramların benimsenmesi ile bu problemlerin birçoğu ortadan kalkacaktır. Elektronik ticaretin vergilemesinde çifte vergileme ilkesine uyma büyük önem taşımaktadır. Çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilkeler arasında ilk sırada olmalıdır. Çünkü, çifte vergileme olasılığı elektronik ticaretin gelişmesini başka bir vergi faktöründen daha fazla engelleyecektir.

3.4.6. Diğer İlkeler

Yukarıda belirtilen ilkelerin yanı sıra, oluşturulacak vergi sisteminde tüketici gizliliği sağlanmalı ve sürdürülmelidir. Elektronik ticarete gizliliğin sürdürülmesi satıcılar ve hükümetin bilgiyi istenmeyen bir şekilde kullanabileceğinden korkan tüketiciler için önemlidir. Satıcılar, tüketicilerden topladıkları bilgiyi nasıl kullandıkları konusunda çok duyarlıdırlar. Yabancı ülkelerdeki kanunlar özel bilginin kullanımı ve transferi üzerine katı sınırlamalar koymaktadırlar. Bundan dolayı, bir vergi sistemi bir tüketicinin özel bilgi vermeme hakkını dikkate almak zorunda kalacaktır. Vergi sistemi

¹⁰⁰ Çak, a.g.e., s. 85.

bu şekilde şekillenmelidir. Satıcılara mümkün olduğunca eşit muamele edilmelidir. Sistem, satışın nasıl yapıldığına dayalı bir ayırım yapmamalıdır. Dış satıcılara karşı ayrımcı uygulamadan kaçınılmalıdır. Katmerli bir şekilde kontroller minimize edilmelidir. Sistem, teknolojik olarak uygulanabilir olmalı, uluslararası ölçekte olmalı ve uluslararası ticaret üzerine etkisi dikkate alınmalıdır. Vergilendirme koşullarının ortak tanımları yapılmalıdır. Sistemi basitleştirmenin önemli unsurlarından biri ortak tanımlamaları kullanma ve benimsemedir. Aynı mal ve hizmetler için farklı tanımlamalar yapmak iş çevresini olumsuz etkileyecektir. Neyin vergiye tabi olduğu ve kimin muafiyet kapsamında olduğu tam olarak belirlenmelidir. Yapılacak bütün düzenlemeler ise Anayasaya uygun olmalıdır.¹⁰¹

Geleneksel ticaretle ilgili olarak hükümetlere rehberlik eden vergileme ilkeleri elektronik ticaretle ilgili olarak da rehber olmalıdır. OECD mali işler komitesi, teknolojik ve ticari çevredeki bu gelişmeler aşamasında mevcut vergileme kurallarının bu prensipleri yerine getirebileceğine inanmaktadır. Bu yaklaşım, elektronik ticaretle ilgili olarak yeni idari ve yasal tedbirlere veya mevcut tedbirlerdeki değişikliklere, bu tedbirlerin mevcut vergileme ilkelerinin uygulamasını desteklemek ve elektronik ticaret işlemlerine ayrımcı bir vergi koymamak şartlarıyla engel olmaz. Ancak, ülkelerarasındaki elektronik ticaretten elde edilecek verginin adil paylaşımını, çifte vergilemeden sakınmayı ve kasıtlı olmayan vergi koymamayı başarmak için yapılacak olan düzenlemeler ülkelerin mali özerkliğine zarar vermemelidir.¹⁰²

4. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının bir sonucu da uluslararası vergi rekabetinin ulusal vergi sistemlerini çeşitli açılardan etkilemesidir. Bu başlık altında uluslararası vergi rekabetinin tanımı, amaçları ve sürükleyici güçleri açıklanacaktır.

¹⁰¹ David Hardesty, "E-Commerce Commission Calls for a New Tax System", <http://www.ecommercetax.com/doc/090799.htm>, (Erişim: 23.10.02).

¹⁰² Günaydın, **a.g.e.**, s. 105.

4.1. Uluslararası Vergi Rekabetinin Tanımı

Bireylerin çalıştığı, yatırım yaptığı; kurumların ise araştırma-geliştirme, üretim faaliyetleri ile faaliyet yerlerini serbestçe seçtiği küreselleşen ekonomik yapıda, bireylerin ve kurumların ekonomik faaliyetleri üzerinde vergi faktörü ile birlikte birçok ekonomik faktör etkili olabilir. Bu anlamda, uluslararası vergi rekabeti, bir ülkenin kendi sınırları içerisinde ekonomik faaliyetlerde bulunan birey ve kurumların seçimlerini etkileyen diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerine karşılık vermesi olarak tanımlanabilir.

Başka bir ifadeyle uluslararası vergi rekabeti, ekonomik bütünleşme ve gittikçe artan finansal hareketliliğin sonucu olarak, ülkelerin sermaye hareketliliğini sağlamak ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulamasıyla rakiplerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir.¹⁰³

Bir başka tanım da uluslararası vergi rekabetinin sonuçları açısından ileriye sürülmüştür. Bu tanıma göre vergi rekabeti, bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyetin üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak ölçüde kısmen ya da tamamen vazgeçmesidir. Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, bir faaliyeti ülkeye çekme ya da elde tutma çabası olarak tanımlanabilir.¹⁰⁴

Vergi rekabetinin etkinlik sonuçları göz önüne alınarak yapılan bir tanıma göre ise, vergi oranlarının ve bunun karşılığında kamu malı üretim düzeyinin çok düşük olduğu, refah artışının ise ancak ilave kamu malı üretimi ile sağlanacağı durumu ifade eder.¹⁰⁵

Başka bir tanıma göre ise “küreselleşme, vergi yükümlülerinin üretkif faaliyetlerinin yerlerini düşük vergi yükü bulunan ekonomilere kaydırmasına olanak

¹⁰³ Giray, a.g.e., s. 126; İsmail Engin, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu** (17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMÖB Yayınları – 185, Ankara), s. 181.

¹⁰⁴ William B. Barker, “Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions”, **Northwestern Journal of International Law & Business**, 22: 2 (Winter 2002.), s. 172.

¹⁰⁵ John Douglas Wilson, “A Theory of International Tax Competition”, **Journal of Urban Economics**, 19 (1986), s. 297

tanıdığından ülkelerin aşırı vergi toplamasına engel olmaktadır. Bu olgu aynı zamanda vergi rekabeti olarak da bilinir”¹⁰⁶.

Bütün bu tanımların ışığında, uluslararası vergi rekabetini, farklı vergilendirme yetkisine sahip idarelerin yabancı sermaye çekebilmek, yerli sermayeyi ise kaçırmamak için cazip vergi hükümleri uygulamaları bakımından rekabet içerisinde bulunmaları şeklinde tanımlayabiliriz.

Finansal piyasalardaki denetimin azalması, ticaret engellerinin kaldırılması ve iletişim maliyetlerinin düşmesi; küreselleşmenin sürükleyici güçleri olan ticaret hacminde, sermaye akımında, işgücü hareketliliğinde ve teknoloji transferi hızında büyük gelişmeler yaşanmasına neden olmuştur.

Küreselleşme, bütün dünya toplumları için yeni olanaklar yaratırken şirketleri ve devletleri rekabet yeteneklerini geliştirme konusunda zorlamaktadır. Özellikle şirketler, etkinlik ve verimliliklerini artırma konusunda çaba harcarken kamu yönetimleri de girişim maliyetleri ile kamu hizmetleri düzeyi ve kalitesi arasında dengeli olmaya çalışmaktadır.¹⁰⁷

Küreselleşmenin arttırdığı yoğunlaşan ekonomik entegrasyon ortamında, kişiler ve şirketler yerleştiği oldukları ülkenin dışında da refahlarını maksimize edebilmektedir. Bunun sonucu olarak, yüksek vergi yükü olan ülkeler sermaye ve işgücü çıkışı nedeniyle büyük ekonomik kayıplara uğrayabilmektedirler. Bu nedenle ülkeler, şirketlere benzer bir şekilde vergi sistemlerini ve vergi politikalarını üretim faktörlerinin hareketlilik kazandığı değişen ekonomik çevreye uyum sağlayacak şekilde düzenleme çabası içerisine girmişlerdir.

Örneğin İrlanda, 1980’li yılların başında uygulamaya koyduğu düşük vergi politikası ile dikkat çekici bir ekonomik başarı yakalamıştır. 3,8 milyon nüfusa sahip bu ülke, son birkaç yıl içerisinde Japonya ve İtalya’dan daha fazla doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmeyi başarmıştır.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Daniel J. Mitchell, “An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy”, **Background**, The Heritage Foundation, No 1395 (18 September 2000), s. 1.

¹⁰⁷ Michael Vanden Abeele, “Taxes Without Borders”, **Taxation and Customs Union Speeches** (World Tax Conference, Tapma U.S.A., Sunday, 27 February, 2000), http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/speeches/vda_en.htm (Erişim: 16.10.03).

¹⁰⁸ Chris Edwards, “Tax Competition Spurs Globalization”, **USA Today** (March 2003), s. 26.

Uluslararası hareketliliğe erişen üretim faktörlerinin bulunduğu bir ekonomik ortamda vergi düzenlemeleri üretim yerinin seçiminde, fonların plase edildiği yerin seçiminde ve nitelikli işgücünün dolaşımında ve ikamet yerlerinin seçiminde etkili olabilmektedir.¹⁰⁹

Bir ülkenin uluslararası alandaki rekabet gücünü vergiler bu şekilde etkilerken, vergi dışındaki bazı unsurlar da ülkenin rekabet gücü üzerinde etkili olabilecektir. Bu vergi dışı faktörler özellikle yatırım yerinin seçiminde ve mali kararlarda etkili olmaktadır:

- Nüfus, gelir düzeyi ve gelir dağılımı ile komşu ülkelere olan ulaşılabilirlik düzeyi tarafından etkilenen piyasa büyüklüğü,
- Fiziksel altyapı ile sağlıklı haberleşme ağı,
- Mali piyasalar ve bankaların gizli kayıt sistemleriyle de ilişkili yasal düzenlemeler,
- Esnek ve kalifiye beşeri sermaye,

Bu faktörler, bir yatırımın uzun dönemde verimliliğini etkileyecek ve vergilerden de etkili olabilecek unsurlardır.

Yatırım için gerçekleşen rekabette anahtar role sahip bir başka faktör de vergi sistemi dışında gerçekleşen doğrudan kamu yardımlarıdır. Bu yardımlar doğrudan yardım, kredi kolaylıkları, ucuz bina tedariki gibi çeşitli şekillerde olabilmektedir ve bir ülkeye giren yabancı sermaye miktarını doğrudan etkileyebilecek unsurlardır.¹¹⁰

Ancak vergi dışı faktörlerin doğrudan veya dolaylı olarak kamu harcamalarına bağlı olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Bu nedenle vergi dışı faktörlerin, vergi geliri düzeyi ile kamu harcamaları düzeyi arasındaki ilişkisi göz ardı edilmemelidir. Bir ülkede düşük vergi yükü ve düşük kamu harcaması düzeyi her zaman için yüksek vergi yükü ve yüksek kamu harcaması düzeyine (iyi durumdaki bir altyapıya ve beşeri sermayeye yönelmiş) tercih edilebilir. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir başka nokta ise her zaman için düşük vergi yükü ve yüksek kamu harcaması düzeyi bileşiminin her bileşime tercih edilebileceğidir. Kamu harcaması düzeyi ve yabancı

¹⁰⁹ Owens, 1993, a.g.e., s. 26

¹¹⁰ Aynı, s. 26

yatırım miktarını etkileyen vergi dışı faktörler arasındaki ilişki bu kadar önemliyken, vergi rekabeti alanındaki çalışmaların çoğu kamu harcamaları düzeyi ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ele almamaktadır.

Bir ülkede yatırım kararı vermeye etki eden diğer vergi dışı faktörler ise kültür ve lisan benzerliği (bu kısmen İngiltere'den çıkan sermayenin büyük bir kısmının neden A.B.D.'ye yöneldiğini kısmen açıklayabilir) ile siyasi istikrar ve risksiz yatırım ortamıdır.

Ülkeler vergi rekabetine doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla girişebilecekleri gibi ticari ve mali faaliyetler ile nitelikli iş gücü için de girişebilirler.

Vergi rekabetine konu olan sermaye de kendisini temelde üç şekilde gösterebilir:¹¹¹

- Ülkenin iç dinamikleriyle birleştiğinde refah artışlarına neden olabilen *doğrudan yabancı sermaye yatırımları*.

- Yatırımları finanse etmek için kullanılan, ulusal sermaye piyasasının güçlenmesinde etkin olabilen ve küçük ülkeler açısından önemli olan *finansal sermaye*.

- Çok uluslu şirketlerin kârlarını arttırmak için giriştikleri kurum içi işlemlerle ortaya çıkan *finansal hareketler*.

Vergi rekabetine girişen ülkeler sermaye stoklarını arttırma amacını güderken, artan sermaye stoku vergi gelirlerinin artmasına, yeni iş olanaklarının doğmasına ve verimlilik artışlarına neden olabilmektedir.¹¹²

4.2. Uluslararası Vergi Rekabetinin Amaçları

Ülkelerin vergi rekabetine girişmesinin amaçları; doğrudan yabancı sermaye ve portfolyo yatırımlarını çekebilmek, mali ve finansal faaliyetlerin merkezi olabilmek ve kalifiye işgücünü çekebilmek başlıkları altında incelenebilir.

¹¹¹ Lüder Gerken, Jörk Märkt ve Gerhard Schick, "Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU", *Intereconomics*, 36, 5 (September/October 2001), s. 244.

¹¹² Gerken ve diğerleri, *a.g.e.*, s. 275.

4.2.1. Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları için Vergi Rekabeti

Küreselleşme ve bunun sonucu olan sermayenin artan hareketliliği, ülkelere yatırımları kendilerine çekme konusunda bir takım olanaklar tanımaktadır. Çok uluslu şirketler bu olanaklardan faydalanarak vergi yüklerini minimize etmeye çalışmaktadır. Çok uluslu şirketlerin bu çabası, ulusal vergi idarelerinin değişen küresel ekonominin koşullarıyla uyum sağlayamaması ile birleştiğinde ticaret ve yatırım sapmalarına neden olmaktadır. Bu durum, sermaye üzerindeki vergi yükünün daha az hareketli üretim faktörü olan işgücüne ya da dev çok uluslu şirketler üzerindeki vergi yükünün küçük ve orta büyüklükteki ulusal şirketler üzerine kaymasına neden olmaktadır.¹¹³

Ülkelerin doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kendilerine çekmede neden vergisel araçlardan yararlandıklarını ekonomistler şu gerekçelere bağlamaktadır:

- Dışsallıklar, bilgi yetersizlikleri, uzun vadeli planlar yapamamaktan kaynaklanan piyasa yetersizliklerinden.

- Değişen ekonomik koşullara uyum sağlamak için gerekli yapısal düzenlemeleri teşvik etme gerekliliği (bölgesel gelişim dahil).

- Makroekonomik karar (yatırım zamanlaması).

Ayrıca bunlara bir de ülkenin rekabetçi yapısını geliştirmesi de eklenebilir.

Vergi teşvikleri ve kurumlar vergisindeki yasal oran akademik ve politik alanda üzerinde durulan önemli konulardandır. Aslında bu iki nokta bir vergi sisteminin doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için gerekli özelliklerden yalnızca ikisidir. Doğrudan yabancı sermaye yatırımları için yapılan vergi rekabeti kurumlar vergisi hasılatı üzerine olumsuz etkiler bırakabilir.¹¹⁴ Doğrudan yabancı sermaye yatırımları için yapılan vergi rekabetinin kurumlar vergisi hasılatı üzerindeki olumsuz etkilerini Uluslararası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyesi ülkelerde de gözlemek mümkündür. Söz konusu ülkelerde son yirmi yıl içerisinde kurumlar

¹¹³ Reint Gropp ve Kristina Kostial, "FDI and Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?", **Finance & Development** (Jun 2001, 38, 2), s. 10.

¹¹⁴ Vergi rekabetinin zarar verici olduğunu öne süren çalışmalarda da vurgulanan bu öngörü çalışmanın üçüncü bölümünde inceleme konusu yapılacaktır. Bu alanda İrlanda'nın kurumlar vergisi oranlarında yapmış olduğu indirimler karşısında kurumlar vergisi yükünün yıllar itibarıyla seyri dikkat çekicidir.

vergisi yasal oranlarındaki indirimlere bağılı olarak kurumlar vergisi hasılatlarında sert düşüşler söz konusudur. Ancak bir görüşe göre söz konusu ülkelerdeki kurumlar vergisi hasılatındaki bu düşüşü tamamen vergi rekabetine dayandırmak, konjonktürel dalgalanmaları dikkate almamak hatalı olabilecektir.¹¹⁵

Bir yatırımcı, yatırım kararıyla ilgili olarak bir ülkedeki kazançlar üzerinden alınan vergilerin yanında kendi kazancını bunun dışında etkileyecek vergileri de göz önüne alır. Sermaye üzerinden alınan bu tür vergilerden bazıları kurum servet vergileri, ticari varlıklar ve değerler üzerinden alınan vergilerdir. Kurumların varlıkları üzerinden alınan vergiler bazı ülkelerde, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisinden daha önemlidir.¹¹⁶

Bir görüşe göre de ülkelerin doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmede vergi sistemlerindeki teşviklerin ve kurumlar vergisi yasal oranı kadar o ülkenin vergi yasalarının uygulama başarısı da önemlidir. Bir vergi sisteminin yüksek vergi yükü nedeniyle ortaya çıkan *engelleyci-caydırıcı etkisi* etkin olmayan bir vergi uygulaması ile azalabilir. Buna karşılık yatırımlar için elverişli bir vergi sistemi ise işlemlerin katı ve yoğun bir biçimde uygulanması ya da kuralların sık değişmesi nedeniyle avantajını kaybedebilir.¹¹⁷

Bahsedilen özellikler bir vergi sisteminin sahip olması gereken “normal” özellikleridir. Birçok ülke belirli yatırım türleri için belirli-özel vergi rejimleri uygulayabilmektedir. Bu özel vergi rejimleri; indirilmiş vergi oranları, vergi istisnaları (hızlandırılmış amortisman dahil), vergi kredileri ve vergi tatilleri şeklinde olabilir.

Yukarıda değinilen bütün faktörler bir vergi sisteminin *yatırım ikliminin* belirleyicileridir. Ortak Pazar ve Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) öncesinde doğrudan yabancı sermaye akımlarını büyük ölçüde vergi dışı faktörler etkilemekteydi. Ancak uluslararası alandaki ticaret birliklerinin yaygınlaşması ile birlikte ortadan kalkan vergi dışı sınırlar, doğrudan yabancı sermaye akımları için vergisel faktörlerini en önemli unsur haline getirmiştir. Bu sonuç, Ruding Komitesi tarafından da yapılan çalışmanın sonuçları tarafından da desteklenmektedir. Yapılan çalışmada üreticilerin %48’i üretim yerinin seçiminde vergileri baş unsur olarak

¹¹⁵ Aynı, s. 8.

¹¹⁶ Aynı, s. 10.

¹¹⁷ Aynı, s. 10.

nitelendirmiştir. Üreticilerin %72'si ise vergilerin üretim kararıyla doğrudan etkili olduğunu vurgulamıştır.¹¹⁸

4.2.2. Portfolyo Yatırımları için Vergi Rekabeti

Uluslararası alanda sermaye hareketlerinin önündeki engellerin ve döviz kontrollerinin kaldırılması uluslararası yatırımcılara yabancı ülkelerde üretime yönelik yatırım yapma imkanının yanında yabancı tahvil, hisse senedi, hazine bonusu, döviz veya yerli para cinsinden mevduat hesapları aracılığı ile de yatırım yapma imkanı tanımıştır. Ülkeler bu türlü yabancı yatırımları da çekebilmek için vergisel araçlardan yararlanabilirler.

4.2.3. Mali ve Ticari Faaliyetler için Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, doğrudan yabancı sermaye ve portfolyo yatırımları için olabileceği gibi mali ve ticari faaliyetler için de olabilmektedir. Bu ticari ve mali faaliyetlerden bazıları:

- Çok uluslu şirketlerin kanuni iş merkezi ile faaliyet merkezlerinin seçimi,
- Tahsis merkezleri,
- Mali holdingler,
- Kıyı Bankacılığı (Off Shore) merkezleri,
- Sigorta şirketleri,

Bu faaliyetlerin ortak özelliği belirli bir yere bağlı olmamalarıdır. Yeni teknolojiler ile iletişim alanında yaşanan gelişmeler, vergi dışı engellerin kaldırılması, çok uluslu şirketlere iş merkezlerinin yerini seçme konusunda geniş seçenekler vermiştir. İşte bu seçeneklerin değerlendirilmesinde, ülkelerin kontrolü altında bulunan vergiler anahtar role sahiptir.

- Yapılan araştırmaya göre vergiler aşağıdaki faaliyetler üzerinde etkili olurlar:

¹¹⁸ Aynı, s. 10.

- Mali merkezler (katılımcıların %70'i),
- Koordinasyon merkezleri (katılımcıların %57'si),
- Ar-Ge merkezleri (katılımcıların %41'i).

Çok uluslu şirketlerin belirli bir bölgede ya da dünya genelinde elde ettikleri vergi sonrası gelirlerini maksimize etmeye çalıştıkları dikkate alındığında bu sonuçların sürpriz olmaması gerekir.¹¹⁹

Finansal işlemlerin coğrafi hareketliliğe sahip olması, ülkeleri bu konuda bir rekabete itmekte ve bu rekabet bazı durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona neden olmaktadır.¹²⁰ Selektif vergilere sahip bu ülkelerin sayıları arttığından normal vergi sistemine sahip ülke olarak nitelendirilmeye başlanmışlardır. Alınan bu selektif vergisel önlemler “basitlik” ya da “vergi matrahının tespitinde karşılaşılan teknik sorunlar” ın bir sonucu olarak yansıtılır. Bu selektif vergisel önlemler çok uluslu şirketlerin mali ya da ikincil hizmetlerini tek merkezde toplayabilme kabiliyetine erişmelerinden sonra cazip bir hal almıştır. Vergi planlama literatüründe bu gibi vergisel önlemler vergi kolaylığı olarak kabul edilmektedir.

Ülkeler, çok uluslu şirketlerin yasal iş merkezlerinin kendi ülkesinde kurulması için bu gibi vergisel avantajlar tanıma yoluna başvurabilmektedirler. Vergisel açıdan ülkeler, kurumlar vergisinden çok yüksek tutarda hasılat sağlamazlar ancak çok uluslu şirketler tarafından ödenen servet vergileri ve bunların çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden stopaj yoluyla ödedikleri vergilerin hasılatı yüksektir. Ayrıca bu durum, istihdam üzerinde de olumlu etkilere sahiptir.¹²¹

Çok uluslu şirketlerin bir ekonomiye katkısının doğrudan etkileri dolaylı etkilerinden daha azdır. Örneğin birçok uluslu şirket yasal merkezi ve iş merkezinde en az on işçi çalıştırır. O ülkenin çok uluslu şirketlere ve yatırımcılarına olanak sağlaması ülkeye bir “uluslararası merkez” imajı verirken mali sektörün gelişmesine de yardımcı olur.

¹¹⁹ Owens, 1993, *a.g.e.*, s. 23.

¹²⁰ Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, *Vergi Dünyası*, Sayı 238 (Haziran 2001), s. 90.

¹²¹ *Aynı*, s. 92

Konuya kurumlar vergisi hasılatındaki kayıp açısından yaklaştığımızda ise söz konusu gelir kaybının ya da vazgeçilen kurumlar vergisinin tutarının yukarıdaki kazançlarından daha düşük olduğu kesindir.

Ülke açısından konuya yaklaşıldığında çokuluslu şirketlerin yatırım yapmadığı durumda, durum tamamen terse dönmektedir. İstihdam kayıplarının yanı sıra çok uluslu şirket tarafından ödenen kurumlar vergisi, servet vergisi işçilerden kesilen stopaj bakımından da kayıp söz konusudur.

4.2.4. Kalifiye İşgücü için Vergi Rekabeti

Küreselleşmenin neden olduğu ve geçtiğimiz yüzyıldan farklı olan bir diğer durum da işgücü hareketliliğinde ülkelerarasında farklılaşan gelir vergisi oranlarına bağlı olarak yaşanan gelişmedir.

Küreselleşmenin biçimlendirdiği günümüzün ekonomisinde ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek ve uluslararası finans merkezi olabilmek için vergi rekabeti içerisinde olabildikleri gibi, nitelikli işgücü istihdam edebilmek için de vergi rekabetine girişebilmektedirler.

Ancak, vergi rekabeti alanındaki tartışmalar işgücünün uluslararası alandaki hareketliliğini yok varsayarak sermaye üzerine yoğunlaşmıştır. Bu varsayım da kısmen doğrudur. Günümüzün alt ve orta gelir grupları, vatandaşı oldukları ülkenin dışında yeni bir hayat arayışına girme konusunda isteksizdirler. Vergi yükü, özellikle toplumun orta ve alt gelir kesimleri için yeni bir ülkeye yerleşmenin nedeni olarak yeterince önemli gözükmemektedir.¹²²

Örneğin, günümüzde, üye ülke vatandaşlarının ülkelerarasında serbest dolaşım hakkına sahip olduğu Avrupa Birliği'nde sadece Birlik nüfusunun %1,5'ünü oluşturan 5,5 milyon Avrupalı vatandaşı olduğu ülkenin sınırları dışında yaşamaktadır. İnsanların bulunmaktan zevk aldıkları yerde yaşama isteği çoğu durumda yüksek vergi yükünden kaçarak yabancı bir ülkede yaşama çabasından üstün gelmektedir.¹²³

¹²² Matthew Bishop, "Globalisation and Tax: Getting Personal", **The Economist** (Jan 29, 2000, Iss. 8155) s. 20.

¹²³ Bishop, **a.g.e.**, s. 20.

Ancak bir ülkenin elit ve yüksek gelir kesimini oluşturan girişimci, bilim adamı ve sanatçılar ile çok uluslu şirketlerde çalışanların¹²⁴ toplumun diğer kesimlerine göre yurtdışında yaşama ve çalışma eğilimleri toplumun orta ve düşük kesimine göre daha fazladır.¹²⁵

İletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ve ekonomik entegrasyonların artmasıyla işgücünün dünya genelinde hareketliliği şüphesiz artacaktır. Özellikle Avrupa Birliği'nde, bir serbest meslek çalışanı İngiltere'den Almanya'ya, İspanya'ya ya da başka herhangi bir ülkeye giderek mesleğini hiçbir engelle karşılaşmadan icra edebilmektedir.¹²⁶

4.3. Uluslararası Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleri

Sermayenin ülkelerarası hareketliliğinin ve kambiyo kontrollerinin ortadan kalktığı günümüz dünyasında vergi sistemlerinin karşı karşıya kaldığı transfer fiyatlaması manipülasyonları, vergi idaresi güçlükleri ve elektronik ticaret uluslararası vergi rekabeti üzerinde de etkili olabilmektedir.

4.3.1. Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları

Çok uluslu şirketlerin dünya genelinde elde ettikleri kurum kârını vergi yükünün düşük olan ülkelere kaydırma eğiliminde olmaları, uluslararası fonları çekme amacıyla olan ve vergi yükü düşük ülkelerin uluslararası alanda kabul gören transfer fiyatlaması yöntemlerini benimsememesine neden olabilmektedir. Böylece, uluslararası sermayeyi çekebilmek amacıyla ayrıcalıklı vergi hükümleri uygulayan ülkeler bu önlemlere ilave olarak transfer fiyatlaması manipülasyonlarına imkân tanıyan düzenlemelerle çok uluslu şirketlerin kârlarını kendilerine çekme eğilimi içerisinde olabilmektedirler.

¹²⁴ Çok uluslu şirketler, kazançları üzerinden ödedikleri vergiyi minimize edebilmek için kuruluş ve faaliyet yerlerini seçebilmektedir.

¹²⁵ Owens, 1993, *a.g.e.*, s. 25

¹²⁶ Ancak burada kültür ya da lisana ilişkin engelleri göz ardı etmemek gerekir.

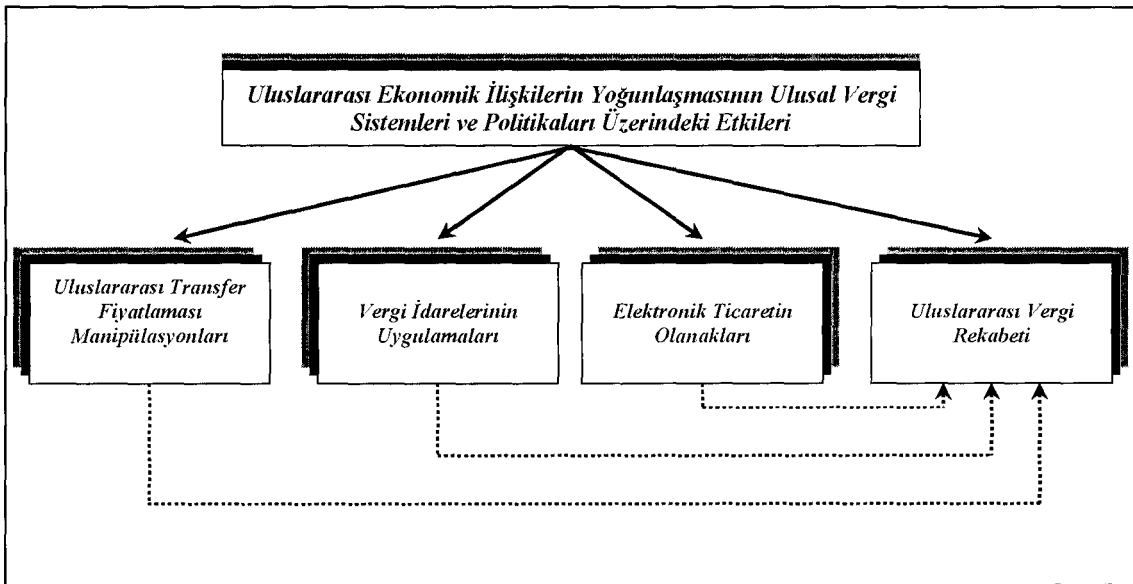
4.3.2. Vergi İdarelerinin Uygulamaları

Vergi idaresinin ve işleyişinin vergi rekabeti açısından önemi, bilgi paylaşımı ve idari uygulamalardaki şeffaflık konularında yoğunlaşmaktadır. Vergi idareleri, çalışmanın ikinci bölümünde “vergi rekabetinin uygulama biçimleri” başlığı altında da ayrıntı olarak açıklandığı üzere yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla mali bilgileri diğer vergi idareleriyle paylaşmaktan kaçınabilecekleri gibi, vergi yükümlüleriyle özel bir takım anlaşmalar yaparak bu yükümlüler için özel vergi uygulamaları benimseyebilmektedirler.

4.3.3. Elektronik Ticaretin Olanakları

Elektronik ticaretin vergi rekabeti açısından önemi, işyeri kavramı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çok uluslu şirketler, bilgi teknolojisinin gelişmesiyle birlikte, vergilendirme yetkisinin sınırlarını işyeri kavramına göre belirleyen ülkelerin pazarlarında fiziki bir işyerine sahip olmaksızın ürünlerini pazarlama imkânına kavuşmuştur. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından teknolojik alt yapı imkânlarının geliştirilerek çok uluslu şirketlerin pazarda faaliyet göstermeye çekilmesi önemli olabilecektir.¹²⁷

Şekil 2: Uluslararası Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleriyle İlişkisi



¹²⁷ Bu konudaki tartışmalar için bkz. Reuven S. Avi-Yonah, “Taxation and E-Commerce”, <http://www.otpr.org/WP2001-13paper.pdf> (Erişim: 15.07.03).

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının ulusal vergi sistemleri ve politikaları üzerindeki etkileri aynı zamanda bu etkilerden biri olan uluslararası vergi rekabetinin başarıyla sürdürülmesi için gerekli araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ REKABETİNİN TEORİK TEMELLERİ

Yabancı kambiyo mevzuatlarının serbestleşmesi ve sermayenin uluslararası alandaki hareketliliğinin artması 1980'li ve 1990'lı yıllarda ülkelerin ekonomi ve maliye politikalarını yeniden gözden geçirmelerine neden olmuştur. Sermayenin uluslararası alanda dolaşım kabiliyetinin artması, dünya genelinde kaynak tahsisini iyileştirerek firmaların ve tüketicilerin daha düşük fiyattan daha çok seçenekle karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Bununla birlikte, sermayenin dolaşım kabiliyetinin artması ülkelerin üretim faktörleri için rekabete girmesine neden olmuştur. Özellikle uluslararası hareketliliği olan vergi matrahları, özellikle de sermaye için rekabet önem kazanmıştır.

Uluslararası alanda dolaşım kabiliyetine sahip üretim faktörleri için girişilen vergi rekabetinin hız kazanması, konuyla ilgili politika belirleyicileri ve bilim adamlarını vergi matrahının daralması, kişiler arasındaki gelir dağılımının değişmesi ve düşük düzeyde kamu malı üretimi gibi vergi rekabetinin olası olumsuz sonuçları hakkında çalışma yapmaya yöneltmiştir.¹²⁸

Uluslararası ekonomik entegrasyonların hız kazanması sonucunda ortaya çıkan bu tartışmalar ülkelerin vergi politikalarında yeni arayışlar içerisine girmelerine neden olmuştur. Vergileme ile ilgili ulusal firmalar ve hanehalkları ile ilintili geleneksel argümanlar yerini vergi politikalarının ülkelerarası uygulama sorunlarına bırakmıştır. Ülkeleri, uluslararası nitelik kazanan bu sorunlara yaklaşımları ise büyük ölçüde bu

¹²⁸ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page** (Working Paper), <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

alandaki teorik çalışmalar tarafından etkilenmektedir. Bu çalışmalarda, farklı idari birimler (idari özerkliğe sahip yerel idareler ile bağımsız devletler) arasındaki vergi rekabetinin sonuçları ile vergi rekabetinin aksine idari birimler arasında uyumlu vergi politikaları uygulanmasını öngören *vergi koordinasyonunun* maliyetleri karşılaştırmalı olarak incelenmektedir.¹²⁹

Vergi rekabeti ile ilgili teorik tartışmalara değinilecek olan bu bölümde, ilk olarak vergi rekabeti kavramı ve unsurları üzerinde durulacaktır. İkinci olarak günümüzün belki de etkileri ve sonuçları en çok tartışmalı uluslararası vergi sorunlarından vergi rekabetini açıklamaya çalışan ve farklı varsayımlarla etkilerini analiz eden modeller üzerinde durulacaktır. Tiebout kuramını temel alan *basit vergi rekabeti modelinden* başlanarak teori revizyonları da gözden geçirilecektir. Bölümün sonunda ise günümüzde vergi rekabetinin gerçekleşme biçimleri olarak kabul edilebilecek vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özelliklerine ve bunlara karşı uluslararası alanda alınan önlemlere değinilecektir.

Vergi rekabeti ile ilgili farklı modellerin incelenip, bir “teori özeti” sunulmaya çalışılacak olan bu bölümde hareketli üretim faktörleri için gerçekleştirilen rekabetin çıkış noktası olarak bir ülkenin yönetim yapısı içerisinde yer alan *yerel idare (ya da bölge)* düzeyi benimsenmiştir.¹³⁰ Başka bir ifadeyle, ülkelerarası vergi rekabeti ve ulusal vergi sistemlerine etkisi açıklanırken, yerel idareler arasında gerçekleşen, hareketli üretim faktörleri için yapılan vergi rekabetinin esaslarından, yasalarından ve çıkarımlarından hareket edilecektir. Çalışmada sıkça kullanılan *idare* kavramına üniter ya da federal devlet sistemi içinde yer alan bütün yerel idare türlerini ve küreselleşen dünyada vergi rekabetine girişen devletleri karşılaması amacıyla, *bölge* kavramına ise *idarenin* egemenliğindeki hizmet alanını karşılaması amacıyla yer verilecektir.

¹²⁹ Carlo Perroni and Kimberley A. Sharf, “Tiebout with Politics: Capital Tax Competition and Constitutional Choices”, *The Review of Economic Studies*, 68, 234 (Jan 2001), s. 133.

¹³⁰ Çalışmanın içeriği bakımından üniter ya da federal devlet yapısının bir öneminin olmadığı kanısındayız. Nitekim, yerel idareler arasındaki vergi rekabetinden hareketle ülkelerarasındaki vergi rekabetinin sonuçlarını ve etkilerini inceleme konusu yapan, konuyu Avrupa Birliği gibi ekonomik entegrasyon örneğini ele alarak inceleyen çalışmalar bulunmaktadır. Örneğin Oates (2001), Zodrow (2003), Soransen (2004), Alfano (2004), Dehejia ve Genschel (1998).

1. VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE UNSURLARI

Federal devletler ve küreselleşmenin neden olduğu ekonomik entegrasyonlar düşünüldüğünde merkezileşme ve yerelleşme olgularıyla birlikte vergi rekabeti kavramını yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olmak üzere iki ayrı başlık altında ya da uygulama şekline ve ekonomik sonuçlarına göre yararlı ve zarar verici vergi rekabeti olarak inceleyebiliriz.

1.1. Yatay ve Dikey Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı (mobil tax base) üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi şeklinde açıklanabilir.¹³¹

Literatürde idareler arasındaki vergi rekabeti, üretim faktörlerinin, firmaların ve bireylerin bölgeler arasındaki hareketliliğine dayandırılmaktadır. Üretim faktörlerinin ve ekonomik birimlerin bu hareketliliği ise idareleri faaliyetlerinde daha etkin olmaya zorlarken, kaynakların yeniden tahsisi amacıyla toplanan vergilerin etkinliğini azaltabilmektedir.¹³²

Yatay vergi rekabetinde, üretim faktörlerinin ve bireylerin hareketli olması, idarelerin etkin kaynak tahsisini sağlaması ancak fayda vergilerinin uygulandığı varsayımı altında geçerli olabilir. Başka bir ifadeyle, eğer vergiler ekonomik birimlerin elde ettiği faydalara eşit ise, Tiebout, ekonomik birimlerin en fazla tercih ettikleri vergi-harcama bileşimini alabilmek için en uygun idare sınırlarına göç edeceklerini iddia eder. Bu göçün sonucunda ise etkin kaynak tahsisi sağlanmış olacaktır.¹³³

Ancak, yatay vergi rekabeti konusu göz önüne alındığında, idareler fayda dışı vergilere yönelme eğilimindedirler. Elde edilen faydaları yansıtmayan fayda dışı vergiler, idareler arasında sermayenin ve ekonomik birimlerin dağılımı ile idarelerdeki

¹³¹ Timothy J. Goodspeed, Çeviren: İsa Sağbaş, "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Fedarelizim", **Maliye Dergisi**, Sayı 139 (Ocak-Nisan 2002), s. 3.

¹³² Pierre Salmon, "Decentralization and Supranationality: The Case of the European Union", **International Monetary Fund Web Page**, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/salmon.pdf>. (Erişim: 02.10.03).

¹³³ Goodspeed, **a.g.e.**, s. 2.

kamu mallarının üretim düzeyi gibi çeşitli etkinsizliklerin kaynağı olarak gösterilebilir.¹³⁴

Farklı yönetim kademeleri arasındaki vergi rekabeti olarak tanımlayabileceğimiz dikey vergi rekabeti, yatay vergi rekabetinin aksine sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin bölgelerarası hareketliliğine dayanmamaktadır.¹³⁵ Dikey vergi rekabetinin konusu ise, hem merkezi idarenin hem de yerel idarenin aynı vergi kaynağını birbirinden bağımsız olarak belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma çabasıdır.

Ülkelerarası vergi rekabetinin bu çalışmanın konusunu oluşturması, tartışmaların yatay vergi rekabeti üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur.

1.2. Yararlı ve Zarar Verici Vergi Rekabeti

Uluslararası vergi rekabeti, uygulama biçimine ve ekonomik sonuçlarına göre *zarar verici vergi rekabeti* (harmful tax competition) ve *yararlı vergi rekabeti* (beneficial tax competition) olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Uluslararası vergi rekabeti konusunda çalışmalar yürüten OECD ve Avrupa Birliği'nin yararlı ve zarar verici vergi rekabeti ile ilgili geliştirdikleri ölçütler birçok uluslararası kurum, kuruluş tarafından eleştirilmekte, yaklaşımları gelişmiş-yüksek vergi yüküne sahip ülkeler lehine taraflı bulunmaktadır.¹³⁶

Zarar verici vergi rekabeti, OECD tarafından yürütülen çalışmalarda sıkça vurgulanmakta, vergi rekabetinin “zarar verici” özellikleri daha çok bu çalışmalar kaynak gösterilerek ön plana çıkartılmaktadır.¹³⁷

¹³⁴ Wallace E. Oates, “Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives”, **Regional Science and Urban Economics**, 31 (2001), s. 136.

¹³⁵ Pierre Salmon, “Decentralization and Supranationality: The Case of the European Union”, **International Monetary Fund Web Page**, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/salmon.pdf>, (Erişim: 02.10.03).

¹³⁶ Türkan Öncel ve Yenal Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri (2003), s. 6-8.

¹³⁷ Vergi rekabetinin zarar verici ya da yararlı özellikleri bu alanda yapılan çeşitli teorik çalışmalarda varsayımlara göre de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin vergi rekabetinin vergi oranlarının çok düşük düzeyde belirlenmesiyle sonuçlanacağını öne süren Wilson'a (1989) karşılık, Zodrow ve Mieszkowski (1986) vergi ihracı etkisiyle vergi oranlarının aşırı yükselebileceğini öne sürmüştür.

Uluslararası vergi rekabeti kavramının zarar verici olduğu yolundaki vurguların kaynağını oluşturan OECD çalışmalarının hareket noktasını 1998 tarihli *Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu* oluşturmaktadır. 1998 tarihli raporun ilk adımları ise 1996 yılında OECD Maliye Bakanları toplantısında atılmıştır. Bu toplantıda OECD kuruluş anlaşmasında yer alan amaçların¹³⁸ içerisinde “zarar verici” vergi rekabetinin saptırıcı etkilerine karşı önlemler geliştirilmesinin de bulunduğu kabul edilmiştir.

1998 tarihli OECD raporunda küreselleşmenin ve bunun sonucu olarak sermayenin ülkeler arasında yüksek dolaşım kabiliyetine ulaşmasının son yıllarda dünya genelinde vergi indirimlerine neden olduğu vurgulanmıştır. Rapora göre, sermaye üzerindeki uluslararası dolaşım engellerinin büyük ölçüde kalktığı günümüz dünyasında vergi yükümlülerine cazip vergi olanakları sunarak sermayeyi kendisine çekmeyi amaçlayan ülkeler, diğer ülkelerde matrah aşınmalarına ve refah kayıplarına neden olabilmektedirler.¹³⁹

1998 tarihli OECD raporu vergi rekabetinin muhtemel olumsuz etkilerini de özetlemiştir:

- Sermaye akımlarında sapmalara (vergi rekabetinin finansal sermaye akımları üzerinde *doğrudan*, reel yatırım akımları üzerinde ise *dolaylı* etkili olduğu da belirtilmiştir),

- Vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşmasına,

- Vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaşmasına,

- Vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesine,

- Vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kaymasına,

- Vergi yönetim maliyetlerinin artmasına neden olur.

¹³⁸ Bu amaçlar, OECD üyesi ülkelerde mali istikrarla birlikte yüksek sürdürülebilir kalkınma, yüksek istihdam oranı ile yüksek yaşam standartlarına ulaşmak ve dünya ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunmak; ekonomik kalkınma sürecinde üye ve üye olmayan ülkelerde sağlıklı ekonomik gelişmeyi sağlamak; dünya ticaretinin gelişmesini sağlamak olarak ifade edilebilir.

¹³⁹ Ralf Gronau, “OECD’s Harmful Tax Competition: A Concept Fades Away”, <https://groupwork.uvt.nl/pub/bscw.cgi/d526193/OECD%20Harmful%20Tax%20Competition:%20a%20concept%20fades%20away> (Erişim: 08.10.04).

Vergi rekabetinin teorik temellerine değinilecek olan bu bölümde de belirtileceği üzere vergi rekabetinin vergi gelirlerini kamu harcamalarını karşılayamayacak düzeyde azalmasına neden olması, vergi yükünün hareketli üretim faktörü olarak nitelendirilen sermayeden işgücü ve tüketime kayması, yetersiz kamu malı üretim düzeyine neden olması gibi olumsuz sonuçları da bazı teorik çalışmalar tarafından belirtilmektedir.

OECD'nin vergi rekabeti ile ilgili yaklaşımı serbest piyasa savunucuları ve aralarında Nobel ödüllü Milton Friedman ve James Buchanan'ın da bulunduğu bazı iktisatçılar tarafından eleştirilmektedir.¹⁴⁰ Bu eleştiriler OECD'nin yaklaşımını, yüksek vergi yüküne sahip ülkeler arasında gelişmekte olan ülkelerin vergi yüklerinin yükselmesiyle sonuçlanacak bir *vergi karteli* kurma çabası olarak nitelendirmektedir. Eleştirilere göre, OECD bu yaklaşımıyla sermayenin uluslararası alanda dolaşımını engellemektedir.¹⁴¹

OECD yaklaşımına karşı olarak öne sürülen yaklaşım, piyasa ekonomisindeki rekabete benzer bir şekilde vergi salma yetkisine sahip ülkeler arasındaki vergi rekabetinin daha kaliteli ve ucuz kamu hizmeti üretimi ile sonuçlanacağını belirterek vergi rekabetinin yarar sağlayıcı olduğunu vurgulamaktadır.¹⁴² Bununla birlikte ülkelerarası sermaye hareketlerinin ve ticaret engellerinin ortadan kalktığı günümüz dünyasında ülkelerin çeşitli açılardan birbirlerine karşı üstün olduğu taraflar olabilecektir. Örneğin bazı ülkeler iyi bir altyapıya, zengin doğal kaynaklara, yüksek nüfusa ya da dünya ticaretinde önemli ticaret yollarına sahip olabilir. Bu özellikler bir ülkenin rekabet gücünü arttıran avantajlar olarak nitelendirilebilir. Bu durumda belirtilen türde avantajlara sahip olmayan, yüz ölçümü ve nüfusu diğer ülkelere göre küçük, doğal kaynakları yetersiz veya kritik öneme sahip ticaret yollarını ellerinde bulunduramayan ülkelerin bu rekabet dezavantajını ortadan kaldırabilmek için mali önlemlere başvurması, normalde yatırım yeri olarak kendilerini seçmeyecek uluslararası

¹⁴⁰ Ralf Gronau, "OECD's Harmful Tax Competition: A Concept Fades Away", <https://groupwork.uvt.nl/pub/bscw.cgi/d526193/OECD%20Harmful%20Tax%20Competition:%20a%20concept%20fades%20away> (Erişim: 08.10.04).

¹⁴¹ Nitekim, OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan raporda zarar verici vergi rekabetinin uygulama biçimi olarak kabul edilen vergi cennetlerinin sermayenin uluslararası dolaşım kabiliyetini ve mali piyasaların likitidesini arttırdığı da belirtilmiştir.

¹⁴² Ralf Gronau, "OECD's Harmful Tax Competition: A Concept Fades Away", <https://groupwork.uvt.nl/pub/bscw.cgi/d526193/OECD%20Harmful%20Tax%20Competition:%20a%20concept%20fades%20away> (Erişim: 08.10.04).

yatırımcıların ilgisini çekebilmek için cazip vergi hükümleri uygulamaları şaşırtıcı olmamalıdır.¹⁴³

Vergi rekabetinin yararlı olduğu görüşü daha çok *kamu tercihi teorisi* ile ilişkilendirilmiş çalışmalarda kendisini göstermektedir. “Kamu tercihi teorisinde vergi rekabeti” başlığı altında ayrıntılı olarak inceleneceği gibi vergi rekabeti toplumun refahını politikacıların *rant kollama* faaliyetlerinin azalması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımının sağlanması nedeniyle arttırabilmektedir.

Vergi rekabetinin günümüz dünyasında, uluslararası alanda uygulama biçimine geçmeden önce konunun teorik temelleri inceleme konusu yapılacaktır. Vergi rekabeti alanında yapılan teorik çalışmaların başlangıcı kabul edilen Tiebout Kuramı ile başlayacak olan inceleme, basit vergi rekabeti modeli ve bu modele yapılan varsayım eklemeleriyle sürdürülecektir.

2. BASİT VERGİ REKABETİ MODELİNİN TEMELİ: TIEBOUT KURAMI

Vergi rekabeti ile ilgili çalışmalar Charles M. Tiebout’un 1956 yılında yayınlanan kuramına dayanır. Söz konusu kuramda, yerel idareler arasında hane halkları (seçmenler) için yapılan rekabet incelenmiştir. Tiebout kuramına göre, hane halkları yerel idareler arasında vergi ve kamu harcaması tercihlerine göre bir seçim yaparlar.

Hane halkının yapacağı seçimde belirleyici olan kriterler arasına yerel idarelerin sunduğu eğitim hizmetleri, parklar ve bahçe gibi ortak kullanım alanlarının yaygınlığı, güvenlik, ulaşım ve otopark olanakları yer alabilir.¹⁴⁴

Seçmenlerin kendilerine en uygun kamu malını sunan ve memnuniyetini arttıran yerel idarelere yerleşim eğiliminde olması, merkezi ve yerel idareler arasındaki kamu malı üretimi bakımından en önemli farktır. Merkezi idare düzeyi düşünülecek olursa, seçmenlerin tercihleri bellidir ve merkezi idare seçmenlerin bu tercihlerine göre

¹⁴³ Doğal kaynakları yeterli olmayan ve pazar olanakları da nüfusun düşük olması nedeniyle sınırlı olan ülkeler daha çok uluslararası yabancı sermayeyi dünya genelindeki vergi sonrası kârlarını maksimize etme amacıyla olan çok uluslu şirketlere transfer fiyatlaması manipülasyonları yapabilecekleri ya da yerleştiği oldukları ülkelerin vergi idarelerinden mali bilgileri saklayabilecekleri ortam sunarak çekmeyi amaçlamaktadırlar.

¹⁴⁴ Charles M. Tiebout, “A Pure Theory of Local Expenditures”, *Journal of Political Economy*, LXIV (5), 416-24 (October 1956), s. 309.

kamu harcaması düzeyini, başka bir ifadeyle kamu malı üretim düzeyini ayarlamaya çalışacaktır. Yerel idare düzeyinde ise durum biraz farklıdır. Bu düzeyde, merkezi idarenin altında birçok yerel idare faaliyet göstermektedir ve her birinin kamu malı üretim düzeyi ve bunların finansmanını sağlayacak vergi düzeyi birbirinden farklıdır. İşte, yerel idarelerin kamu malı üretim ve vergi düzeyi veri iken, seçmenler kendilerine en yüksek faydayı sağlayacak yerel idareye yerleşme eğilimindedirler. Yerel idarelerin sayısının ve çeşitliliğinin fazla olması seçmenlere kendi tercihlerine en uygun yerel idareyi seçme ve oraya yerleşme olanağı verir.¹⁴⁵

2.1. Tiebout Kuramının Varsayımları

Tiebout, kuramın sonuçlarını bir model yardımıyla açıklamıştır. Modelin varsayımları arasında

- Seçmenlerin yerel idareler arasında tam hareketli olduğu ve kendi faydalarını maksimize edecek ve tercihlerine en uygun yerel idareye yerleşme eğiliminde olmaları,
- Seçmenlerin yerel idarelerin kamu harcaması ve gelir özelliklerinin farklılığı hakkında tam olarak bilgiye sahip olduğu,
- Seçmenlerin tercih yapıp yerleşebileceği çok sayıda yerel idarenin var olması,
- Yerel idarelerin sınırları içerisindeki iş olanakları hakkındaki sınırlamalar dikkate alınmadığından bütün seçmenlerin gelirlerinin *kâr paylarından* ibaret olduğunun kabul edilmesi,
- Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde dışsallıkların olmadığı kabul edilmesi,

yer almaktadır.

Kurama göre, her bir yerel idarenin kamu hizmeti ve gelir düzeyi, idare sınırlarının optimum büyüklükte olduğu durumda, kendinden önceki yerel idarenin yöneticisinin tercihlerine uygun olarak yine o yerel idare yöneticisi tarafından belirlenir. Optimal büyüklük, bir firmanın optimal üretim tesis ölçeğinin benzeri bir şekilde tanımlanabilir. Firmanın optimal üretim tesis büyüklüğü, birim başına en düşük

¹⁴⁵ Aynı, s. 309.

maliyetle üretimi sağlayan başka bir ifadeyle ortalama maliyet eğrisinin minimum olduğu noktada belirlenir. Yerel idarenin optimal büyüklüğü de, kamu hizmetlerinin en düşük ortalama maliyetle (en düşük maliyetle) görüldüğü noktadaki seçmen sayısı olarak tanımlanabilir.¹⁴⁶

Bununla birlikte, kuramın önemli noktalarından birisi de yerel idarelerin tamamının kamu hizmeti görebilmek için minimum ortalama maliyet koşulunu gerçekleştirebilmek için gerekli seçmen sayısının altında seçmene sahip olduğunun varsayımıdır. Bu varsayım ile her yerel idare ve yerel idarede bulunan ticaret örgütleri ve diğer kurumlar daha fazla seçmeni kendi bölgelerine çekebilmek için çaba sarf etme imkânına kavuşmuş olacaktır.¹⁴⁷

Tiebout kuramında seçmenlerin hareketli olması ve yerel idarelerin yerleştiği bulunan seçmenlerin tercihlerini yansıtacak şekilde gelir ve harcama bileşimine sahip olması teorinin işleyişi bakımından son derece önemlidir.

2.2. Tiebout Kuramının İşleyişi

Kurama göre arazi sahipleri tarafından kontrol edilen yerel idareler, seçmenleri kendi sınırları içerisine çekerek ve bölgenin yerleştiği haline getirerek, toprağın vergi sonrası değerini maksimize etmeye çalışırlar. Yerel idareler bunu gerçekleştirirken bireylere yerel kaynaklardan elde edilip toplanan vergilerle finanse edilen kamu hizmetlerini sunarlar. Kuramın teorik varsayımı seçmenlerin tercih yapıp yerleşebileceği ve bir tek bölgenin seçmenlerine sunduğu faydayı tek başına değiştiremeyeceği kadar çok sayıda yerel idarenin var olmasıdır.¹⁴⁸ Bunun sonucu olarak model, özel mallar için rekabetçi piyasa modellerine oldukça benzemektedir.¹⁴⁹

Bir merkezi idare, hiçbir bireyin durumunu daha kötü yapmadan diğer bir bireyin durumunu daha iyi yapma suretiyle malları ve kaynakları etkin dağıtma konusunda esnek değildir. Buradaki vergi rekabeti, veri bir kamu malı üretim düzeyinde

¹⁴⁶ Aynı, s. 310; Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice** (McGraw Hill, Fifth Edition, Singapore, 1989), s. 448.

¹⁴⁷ Tiebout, **a.g.e.**, s. 310.

¹⁴⁸ John Douglas Wilson, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal** (June 1999, 52, 2), s. 271.

¹⁴⁹ Arazi kiralari kâr, bireylerin sağladığı (yerel idarelerin sunduğu) fayda fiyat olarak düşünülebilir.

yerel idarelerin yerel vergileri mümkün olduğu kadar düşük tutması anlamına gelmektedir. Modelde, vergi olarak *baş vergisi* toplanmaktadır. Her bireyin ödediği vergi kendisine sunulan kamu malı ve hizmetinin toplam maliyetine eşittir. Marjinal maliyetin marjinal faydaya eşit olma kuralı etkin göç kararları alınmasına yardımcı olur.¹⁵⁰

2.3. Tiebout Kuramının Geliştirilmesi

Tiebout kuramının etkinlik sonuçlarıyla ilgili geniş bir literatür bulunmaktadır. Örneğin Tiebout'un orijinal kuramına William A. Fischel (1975) ve Michelle J. White (1975) tarafından bölgelerarası hareketli firmalar eklenmiştir. Firmalar da orijinal Tiebout kuramında olduğu gibi seçmenlerin kendi tercihlerine uygun bir yer bulma çabasına benzer bir biçimde hareket ederler. Firmaların arzının sonsuz esnek ve yerel yönetimlerin kendilerine *kamusal girdiler* sağladıkları varsayılmıştır. Firmalara kendilerine sunulan kamusal girdilerine eşit düzeyde vergi salınmıştır ve bu şartlar altında etkinlik sağlanmıştır. Bu konuya izleyen başlıkta Wolfram F. Richter ve Dietmar Wellisch'in 1996 yılında yaptığı çalışmayla değinilecektir.

Bunun dışında David E. Wildasin tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada da yerel idare politikalarının neden olduğu mali dışsallıklara değinilmiştir.¹⁵¹

2.3.1. Tiebout Kuramına İlaveler: Wildasin (1989)

Wildasin, Tiebout kuramıyla ilgili olarak günümüzde vergi rekabeti modellerinde kullanılan *mali dışsallıklar* kavramına değinmiştir. Mali dışsallık, bir yerel idarenin, yerleşiklerinin refah düzeylerini arttırmaya yönelik olarak kullandığı mali politika araçlarının diğer yerel idarelerin yerleşiklerinin refah düzeylerinde neden olduğu değişiklik şeklinde kendisini gösterir. Örneğin, bir yerel idarenin sermaye üzerinden aldığı vergi oranları üzerinde yapmış olduğu bir indirim, diğer bölgelerden bu bölgeye sermaye akımına neden olacak, bu ise sermaye çıkışı yaşanan bölgelerde

¹⁵⁰ Wilson, 1999, **a.g.e.**, s. 272.

¹⁵¹ **Aynı**, s. 272.

matrah azalması nedeniyle vergi gelirlerinin düşmesine, bu ise sermaye ihraç eden idarenin yerleşiklerinin refah düzeyinin düşmesine neden olacaktır.¹⁵²

2.3.2. Tiebout Kuramına İlaveler: Richter ve Wellisch (1996)

Bölgeler arasında hanehalkının hareketliliğine göre yerel nitelikte kamusal mal üretimindeki etkinlik sonuçlarını değerlendiren oldukça geniş bir literatür bulunmasına rağmen, Wolfram F. Richter ve Dietmar Wellisch tarafından yapılan çalışma, vergi rekabeti kuramının geliştirilmesi bakımından kritik öneme sahiptir.

Richter ve Wellisch tarafından yapılan çalışmadan önceki modellerde hane halkının hareketli olduğu ve yerel idarelerin toprağın vergi sonrası getirisini (kirası) maksimize etmeye çalıştığı varsayılmıştır.¹⁵³

Richter ve Wellisch, Tiebout kuramıyla ilgili yapılan çalışmalardan farklı olarak söz konusu kuramı birkaç açıdan geliştirmişlerdir:

- Bunlardan belkide en önemlisi daha önceki çalışmalarda yer alan hareketli hanehalkına ilave olarak hareketli firmaların analize katılmasıdır.

- İkinci geliştirme, yerel kamu mallarının üretimi ile ilgilidir. Yerel idare hanehalkına yönelik kamu malı üretirken aynı zamanda firmalara kamusal nitelikte girdi temin etmektedir.

- Üçüncü geliştirme ise hanehalkı ile ilgilidir. Hanehalkı, hareketsiz hanehalkını oluşturan toprak sahipleri ve yerel idareler arasında hareketli işçiler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Toprak sahipleri kendi oturdukları bölgenin dışında da toprak sahibi olabilirler ve bu nedenle bir yerel idare içerisinde *kira bedeli* olarak sermaye akımı gerçekleşebilir. Bu durumda yerel idareler, hareketsiz olan hanehalkının faydasını da maksimize etmeye çalışırlar.

Richter ve Wellisch'in çok sayıda federe devletin bulunduğu bir federasyonda hareketli firmaları Tiebout'un orijinal kuramına kattığı modelde, firmalar kârlarını maksimize ettikleri yerel idare sınırlarında faaliyette bulunma eğilimindedirler. Çok

¹⁵² Aynı, s. 272.

¹⁵³ Wolfram F. Richter ve Dietmar Wellisch, "The Provision of Local Public Goods and Factors in the Presence of Firm and Household Mobility", *Journal of Public Economics* (60, 1996), s. 73.

sayıda yerel idarenin (federe devlet) bulunduğu bu modelde, idareler arasında tam rekabet şartları oluşmuş, bir yerel idare sınırı içerisinde kira bedeli olarak bir bedelin başka bir yerel idarenin sınırları içerisinde kaymasının önüne geçilmiş ve yerel idareler politika belirleme konusunda sahip oldukları araçları özgürce kullanabiliyorlarsa rekabet dengesi sağlanmış demektir.¹⁵⁴ Eğer bir yerel idare sınırları içerisinde *toprak kirası* olarak bir sermaye çıkışı söz konusu ise, ve bu durumda sermaye ihraç eden idare bunu engellemek için bir vergi salıyorsa, merkezi idare (federal devlet) bu başarısızlığı telafi etmek için merkezi politika araçlarını kullanabilir.¹⁵⁵ Merkezi idare, bu durumda fayda saçılmasının olmadığı durumdaki koşulları sağlamak zorundadır.¹⁵⁶ Merkezi idare tarafından yapılacak arzu edilen bu müdahalenin olmaması durumunda, yerel idareler yerel nitelikteki kamu mallarını etkin olmayan düzeyde üretecek, hareketli hanehalklarını vergi kapsamına alacak ve firmalar etkin olmayan bir düzeyde (yüksek) vergiye tabi olabilecektir.

Bir yerel idarenin sınırlarından dışarıya “toprak kirası” olarak gerçekleşen sermaye akımı, sadece etkin olmayan yerel davranış kalıbıyla ilgili değildir. Bir çok ülkede yerel idareler yetkileri dahilinde baş vergisi uygulama yetkisine sahip değildirler. Hareketli hanehalkının bir yerel idare sınırlarından bir başka yerel idare sınırı içerisine göçü dışlama maliyetine (crowding cost) neden olurken, göç eden hanehalkına bu dışlama maliyetinin ortaya çıkması nedeniyle bir marjinal maliyet fiyatlaması (marginal cost pricing) uygulanmamaktadır. Bu durumda, göç eden hanehalkları düşünüldüğünde yerel idareler eksik kamusal mal üretiminde (kamusal nitelikteki ara mallar dahil) bulunabilecekler, firmaları da etkin olmayan düzeyde vergi kapsamına alabileceklerdir.

3. BASİT VERGİ REKABETİ MODELİ VE BÖLGELERARASI VERGİ REKABETİNİN DENETİM ALTINA ALINMASI

Yerel idareler arasındaki vergi rekabeti iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi, yerel idarenin bazı vergi kaynaklarını diğer vergi kaynaklarına göre daha düşük oranda vergilendirmesi şeklindedir. Ticarete konu olan vergi kaynaklarının kişisel kullanıma yönelik vergi kaynaklarına (örneğin gayrimenkuller) göre daha düşük

¹⁵⁴ Aynı, s. 89.

¹⁵⁵ Merkezi idarelerin vergi rekabeti konusundaki koordinasyon ve düzenleme görevi ayrı bir başlık altında incelenecektir.

¹⁵⁶ Richter ve Wellisch, a.g.e. s. 90.

oranlardan vergilendirilmesi buna örnek olarak gösterilebilir. İkincisi ise, yerel idarenin kendi sınırları içerisinde yatırımları teşvik etmek amacıyla bütün vergi kaynaklarına yansiyacak şekilde ortalama vergi oranlarında bir indirim yapmasıdır.¹⁵⁷

Ancak, her iki vergi rekabeti türü açısından da yatırımların teşvik edilmesi amacıyla vergi oranlarında gerçekleştirilen indirim, yerel kamu harcaması seviyesinin de düşük düzeyde tutulmasını, kamu malı üretim seviyesinin ise düşük kamu harcaması seviyesine bağlı olarak marjinal maliyetin marjinal faydaya eşit olduğu noktadan da düşük düzeyde belirlenmesine neden olabilecektir.¹⁵⁸

Vergi rekabeti ile ilgili yapılan ilk çalışmalarda sabit sermaye stoku ve sabit işgücü arzı ile üretim yapan rekabetçi firmalara ev sahipliği yapan rasyonel yerel idarelerin bulunduğu modeller üzerinde durulmuştur. Modellerde yerel idare içerisinde kamu mallarının finansmanı, sermaye üzerinden alınan ve kaynakta kesilen vergi ile sağlanmaktadır.¹⁵⁹ İşgücü, sadece ilgili yerel idare sınırları içerisinde yaşayan ve sermaye geliri olarak sabit bir miktarda kâr payı elde eden yerleşikler tarafından arz edilmektedir. Sermayenin tam hareketliliği, yerleşiklerin istedikleri yerde yatırım yapma konusunda hiçbir kısıtlama ile karşılaşmamaları anlamına gelmektedir. Alınan yatırım kararı ve gerçekleşen üretimden sonra, üretilen mallar bireylere ve yerel yönetime arz edilir. Burada, üretilen malları nihai tüketim malı olarak talep eden bireylerin rasyonel hareket eden *temsili tüketici* tarafından temsil edildiği varsayılmıştır. Temsili tüketicinin faydası ise $U(C, G)$ olarak ifade edilebilir. Burada, C özel tüketimi, G ise kamusal mal tüketimini ifade etmektedir. Temsili tüketici bu durumda C yi işgücü ve sermayeden elde ettiği ücret ve kâr payı ile finanse etmektedir.¹⁶⁰

Modeldeki kritik varsayım, yerel idare sınırları içerisinde arz edilen kamusal malların, yine yerel idare sınırları içerisinde salınan vergilerle finanse edildiğidir.

¹⁵⁷ Wilson, 1986, **a.g.e.**, s. 296. Ayrıca daha basit bir çözümlenme için bkz. George Zodrow ve Peter Mieszkowski, Pigou, Tiebout, Property Taxation and Under Provision of Local Public Goods”, **Journal of Urban Economics** (19, 196), s. 356.

¹⁵⁸ Wilson, 1986, **a.g.e.**, s. 296.

¹⁵⁹ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, “Tax Competition: A Review of the Theory”, **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁶⁰ Wilson, 1999, **a.g.e.**, s. 273.

Bu çerçevede, sermaye üzerindeki tek vergi oranını (t) belirlemek ve temsili tüketicinin faydasını ($U(C,G)$) maksimize etmek, bütçe kısıtı ($tK(r+t)=G$) ile karşı karşıya bulunan yerel yönetim idaresinin başlıca sorunudur.¹⁶¹

Bu bütçe denkliğinde (bütçe kısıtı), (r) sermayenin vergi sonrası getirisi ki bu, bütün bölgelerde sermayenin tam hareketli olması nedeniyle aynıdır;¹⁶² $K(r+t)$ ise sermayenin talep fonksiyonudur.

Hareketli üretim faktörü olan sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmeye çalışan yerel idare, sermayenin maliyeti ($r+t$) üzerinde etkili olmaya çalışacağından sermayeden alınan verginin oranında indirim gitme eğiliminde olacaktır. Ancak, yerel idarenin bütçe kısıtı ile karşı karşıya olduğu da göz önüne alındığında, indirilen vergi oranlarına karşılık olarak kamu harcama düzeyinde de bir indirim gitmesi kaçınılmaz olacaktır.

Sonuç olarak, vergi rekabeti nedeniyle belirlenen düşük vergi oranları bütçe kısıtı nedeniyle kamu malı üretim düzeyinin etkinlik noktası altında, düşük olarak belirlenmesine yol açabilir. Bu nedenle vergi rekabeti içerisindeki idarelerin vergi oranlarını artırarak daha yüksek kamu malı üretim düzeyine ulaşması, bütün yerel idare sınırları içerisinde refah artışına yol açabilir.¹⁶³

Hareketli üretim faktörü için girişilen vergi rekabetinin bir sonucu da önceki başlıklarda değinilen ve David E. Wildasin (1986) tarafından Tiebout kuramına ilave edilen mali dışsallıkların ortaya çıkmasıdır. Yerel idare sınırlarını faktör hareketliliğine kapatmak sermaye üzerindeki rekabetten kaynaklanan mali dışsallıkların etkisini azaltmanın bir yolu olarak önerilebilirse de, yönetim giderleri ve uygulamalarından kaynaklanan güçlükler nedeniyle pek de tercih edilen bir uygulama değildir. Bunun

¹⁶¹ Aynı, s. 273.

¹⁶² Hareketli üretim faktörü sermaye için rekabet içerisinde olan çok sayıda yerel idarenin var olduğu varsayılmıştır. Çok sayıdaki yerel idarelerden hiçbiri uyguladığı bir mali politikayla sermayenin vergi sonrası getirisini (r) tek başına değiştirecek büyüklükte de değildir. Yerel idarelerin vergi sonrası sermaye getirisini tek başına değiştirebilme güçleri “büyük bölgeler sorunu” başlığı altında ayrıca incelenecektir.

¹⁶³ Wilson, 1986, a.g.e., s. 296.

ötesinde, sermaye kontrolleri, daha genel bir ifadeyle refah kayıplarına yol açabilecektir.¹⁶⁴

Basit vergi rekabeti modeline farklı bir açıdan bakıldığında, vergi oranlarının olduğu kadar kamu malı üretim düzeyi de vergi rekabeti analizlerinde stratejik değişken olabilir. Vergi oranları düzeyinin bütçe kısıtını yansıttığını düşündüğümüzde, harcama rekabetine giren bölgelerde kamu harcaması düzeyi vergi oranının stratejik değişken olarak kabul edildiği modellerden de düşük düzeyde belirlenebilir.¹⁶⁵

John D. Wilson (1986) ile George Zodrow ve Peter Mieszkowski (1986) tarafından biçimlendirilen basit vergi rekabeti modeli, bazı varsayım ilaveleri ve değişiklikleri ile çeşitli açılardan geliştirilmiştir. İzleyen başlıklarda bu model revizyonlarına değinilecektir.

3.1. Rekabetçi İdareler Genelinde Toplam Sermaye Stokunun Değişken Olması

Vergi rekabetine girişen idarelerin oluşturduğu sistem için toplam sermaye stokunun değişken olması modele eklenebilir. Basit vergi rekabetinin bu şekilde genişletilmesi tasarruflar üzerine konan ya da oranı yükseltilecek bir verginin hanehalkının tasarruf yapma eğilimini azalttığı varsayımına dayanır. Bir idarenin tasarruflar üzerindeki vergi oranını yükseltmesi ya da yeni bir vergi getirmesi, o bölge sakinlerinin tasarruf eğilimlerinin düşmesine bağlı olarak bölgedeki (ve rekabet eden idarelerin oluşturduğu sistemin genelinde) sermaye arzının azalmasına neden olabilir. Bu varsayım altına, vergi artışı nedeniyle diğer bölgelere sermaye akımında bir azalma ortaya çıkabilir. Böylece, sermaye arzının sabit olduğu durumdaki diğer bölgelere yönelen sermaye nedeniyle ortaya çıkan dışsallık, tamamen ortadan kalkmamakla birlikte etkisini sürdürmektedir denilebilir.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁶⁵ David E. Wildasin "Nash Equilibria in Models of Fiscal Competition", **Journal of Public Economics**, 35 (1989), s. 229-230.

¹⁶⁶ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

3.2. Birden Fazla Vergi Türü Kullanılması

Gerçekte idarelerin birçok vergi türünü kullanmaya yetkileri vardır. Hareketli olmayan üretim faktörüne konulacak bir verginin kamu mallarının üretimini finanse ettiğini varsaydıgımızda basit vergi rekabeti tarafından öngörülen sorunlar ortadan kalkabilir. Genişletilen modelde, hareketli olmayan üretim faktörüne getirilen verginin götürü, sermaye üzerine konulan verginin oranının sıfır olduğu varsayılmıştır. Daha gerçekçi bir varsayımla üretim hareketsiz ama esnek emek faktörü ile hareketli üretim faktörü olan sermaye aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Sermayenin sonsuz esnek, işgücünün ise sınırlı esnek olduğu bir durumda optimal vergi politikası bütün vergi gelirlerinin ücretliler üzerinden alınan vergiden karşılanmasını gerektirebilecektir. Bu durumda bile idareler çok düşük düzeyde vergi oranı belirleyecek ve düşük düzeyde kamu geliri elde edebileceklerdir.¹⁶⁷ Varsayımlar altında işleyen sisteme göre ücretler üzerindeki bir vergi artışı emek arzının ve sermaye talebinin düşmesine yol açabilecektir. Ancak, vergi artışının gerçekleştiği bölgeler için ulaşılabilir sermaye stoku ve emeğin verimliliğindeki artışa bağlı olarak işgücü arzı artacaktır. Bir dışsal fayda, yerel idarenin tamamının ücretler üzerindeki bir vergi artışı ile daha iyi duruma geleceğini gösterir. Ancak ücretler üzerindeki bir vergi artışı gibi koordinasyon gerektiren bu çabanın olmaması durumunda sermaye ve işgücü üzerindeki vergi yükü düşük, bununla birlikte kamu malı üretim düzeyi etkinlik düzeyinin altında olabilecektir.¹⁶⁸

3.3. Yabancı Firmaların Varlığı

Basit vergi rekabeti modeline yapılabilecek bir başka ilave ise yerel idare sınırlarında yabancı firmaların (sahiplerinin başka yerel idarenin yerleştiği olması) faaliyet gösterilmesine izin verilmesidir. Bu, sabit faktör gelirlerinin yerel idarenin yerleşikleri ve yabancılar tarafından paylaşıldığı anlamına gelmektedir. Eğer sermaye

¹⁶⁷ Sam Bucovetsky ve John Douglas Wilson, "Tax Competition with Two Instruments" **Regional Science and Urban Economics**, 96 (1996), s. 329.

¹⁶⁸ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

üzerinden alınan vergi, yansıtılmıyor ise, bu verginin yükü de yerli ve yabancı yerleşikler tarafından paylaşılacaktır. Bu durum *vergi ihracı* etkisinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Eğer sermaye kazançlarının tamamı sadece yabancılar tarafından elde ediliyorsa, vergi ihracı için bir teşvik ortaya çıkacak, yerel idare sermaye üzerindeki verginin oranlarını yükseltmeye çalışacaktır. Gerçekte, yabancı ve yerli yatırımcıların bir arada olması, sermaye için yapılan vergi rekabetini azaltabilecektir.

3.4. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Basit vergi rekabeti modelinde sonuç, sermayenin kaynakta vergilendirildiği varsayımıyla şekillenmiştir. Bu durum, daha çok yerel idarelerin yabancı kaynaklı gelirleri izlemesindeki güçlüklerden ortaya çıkmaktadır. Hatta bu noktada, sermayenin hareketli olması durumunda bundan elde edilen gelirin hiç vergilendirilemeyeceği de düşünülebilir. Ancak bu durum, uluslararası hareketliliğe sahip sermayenin portfolyo yatırımı olarak değerlendirilmesi durumunda kabul edilebilir. Eğer, sınır ötesi hareketliliğe sahip sermaye, portfolyo yatırımları şeklinde değil de doğrudan yabancı sermaye yatırımları biçiminde kendini gösteriyorsa elde edilen gelirin izlenmesi portfolyo yatırımlarından elde edilen gelirin izlenmesine göre daha kolay olabilecektir. Çünkü doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında portfolyo yatırımlarının tersine fiziki bir yatırım yapılması söz konusudur. Doğrudan yabancı sermaye yatırımları için gerçekleşen bu durum, hem sermaye ihraç eden hem de sermaye ithal eden ülkenin kurumlar vergisi uygulamasına imkân tanıyacaktır. Ancak her iki ülkenin de aynı kaynağı vergileme imkânına kavuşması uluslararası vergilemedeki klasik bir sorun olan *çifte vergilendirmeyi* gündeme getirecektir.¹⁶⁹

Çifte vergilendirme sorununu gidermek için hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında üç önlem kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi *mahsup yöntemi*dir. Bu yöntemde yabancı ülkede ödenen vergi, yurt içinde hesaplanan vergiden indirilir. İkinci yöntem, *indirim yöntemi* olarak adlandırılır. Bu yöntemde yabancı ülkede ödenen vergi yurt içinde vergiye konu olan matrahtan indirilir. Üçüncü yöntem

¹⁶⁹ Tamoya Ida, "International Tax Competition and Double Taxation", **Public Choice Society Web Page** <http://www.pubchoicesoc.org/papers/ida.pdf> (Erişim: 11.08.04).

ise yurt dışında ödenen verginin tamamen vergiden istisna edilmesini öngören *istisna yöntemi*dir.

Vergi rekabeti sorunu içerisinde çifte vergilendirmeyi engelleme önlemlerinden genellikle mahsup ve indirim yöntemleri inceleme konusu yapılmaktadır.

Eric W. Bond ve Larry Samuelson (1989) iki ülkeli bir yapıda vergi oranlarının stratejik kullanımını analiz etmiştir. Bu analizde, sermaye ihraç eden ve kâr paylarının çifte vergilendirilmesinin önüne geçmeye çalışan ülkelerin mahsup yöntemi ve indirim yöntemlerini kullanımları irdelenmiştir.

Eric W. Bond ve Larry Samuelson'a göre mahsup yönteminde çok yüksek olan vergi oranları sermaye akımının kesilmesine yol açmaktadır. Bu durumda sermaye ithal eden ülke her zaman vergi oranlarını sermaye ihraç eden ülkenin düzeyine çıkartmaya çalışacaktır. Çünkü bu düzeye kadar vergi gelirleri sermaye ithal eden ülkenin lehine bir durum olarak artacak, bu ülkeye olan sermaye akımında bir değişiklik olmayacaktır. Buna karşılık sermaye ihraç eden ülke de dışarıya sermaye akımının önünü kesmek için yabancı kaynaktan (sermaye ithal eden ülkeden) elde edilen gelir üzerindeki vergi oranını yükseltebilecektir. Nihai olarak, sermaye ihraç eden ülke, sermaye çıkışını engelleyebilmek için tamamen kısıtlayıcı nitelikte vergi uygulayabilecektir. Bu sonuç Eckhard Janeba tarafından Bond ve Samuelson'un ana şirketin bulunduğu sermaye ihraç eden ülkenin yabancı kaynaktan elde edilen gelirlere farklı vergi oranı uyguladığı varsayımının bulunduğu çalışması¹⁷⁰ temel alınarak test edilmiştir. Sermaye ihraç eden ülke, denge noktasında sermayenin vergi oranını sıfıra indirecektir. Ancak bu denge noktası da sermaye ithal eden ülkenin uyguladığı vergi, sermaye dağılımında sapmalara neden olabilecektir.¹⁷¹

¹⁷⁰ Bkz. Eric W. Bond ve Larry Samuelson, "Strategic Behaviour and the Rules for International Taxation of Capital", **Economic Journal**, 99 (1989), s. 1099-1111. (Kaynağı aktaran: Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁷¹ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

Eckhard Janeba'nın çalışmasına¹⁷² benzer olarak, Tomoya Ida'nın çalışmasında da vergi oranları stratejik değişken olarak kullanılmıştır.

3.5. Net Vergi Yükünün Düşürülmesi Bakımından Kamusal Mal Niteliğindeki Ara Mallar

Vergi rekabeti ile ilgili ilk yapılan çalışmalarda mümkün olduğu kadar düşük düzeyde tutulan vergi oranlarının kamusal malların finansmanında kullanıldığı varsayılmıştır. Bu çalışmalarda kamu kesiminin kamusal malların yanı sıra özel ekonomi için girdi niteliğindeki kamusal mal üretmediği varsayılmıştır. Kamusal mallar arasındaki bu ayrım dikkat edilecek kadar önemlidir. Kamusal nitelikteki ara mallar (kaliteli ulaşım ve iletişim imkânları, ucuz enerji ya da nitelikli işgücü), kamusal malların aksine özel mal ve hizmet üretiminin maliyetlerini azaltırken sermayenin marjinal verimliliğini de yükseltir.¹⁷³ Bu durum, uluslararası yatırımcılar açısından üretilen kamu mallarının niteliklerinin vergi oranı kadar dikkat edilmesi gereken bir değişken olmasına yol açar. Bu nedenle yatırımcılar için kamusal mal niteliğindeki girdiler, *net vergi yükünün* hafifletilmesi bakımından önemlidir.¹⁷⁴

Bu açıdan, vergi rekabeti içerisindeki ülkeler, stratejik değişken olarak vergi oranları yanında kamu malı üretim düzeyini de kullanabilirler. Ancak, yabancı sermayeyi çekmek amacıyla olan ve bütçe kısıtı ile karşı karşıya kalan ülkelerin idareleri, yabancı yatırımcıların tercihlerine uygun olarak kamusal nitelikteki ara mallar üretmeyi diğer kamusal mallar üretmeye tercih edebileceklerdir.¹⁷⁵

¹⁷² Bu çalışma için bkz. Eckhard Janeba, "Corporate Income Tax Competition, Double Taxation Treaties, and Foreign Direct Investment", *Journal of Public Economics*, 56 (1995), s. 311-325. (Kaynağı aktaran: Ida, a.g.e., s. 17)

¹⁷³ M. Keen ve M. Marchard, "Fiscal Competition and Pattern of Public Spending", *Journal of Public Economics*, 63 (1997), 33.

¹⁷⁴ V_{ny} 'nin net vergi yükünü, V_o 'nün ödenen vergiyi, F 'in kamu hizmetlerinden sağlanan faydayı,

G 'nin ise elde edilen geliri temsil ettiği $V_{ny} = \frac{V_o - F}{G}$ eşitliğinde, V_{ny} 'nin minimize edilmesi için,

diğer değişkenlerin sabit olduğu varsayımı altında F 'in maksimize edilmesi gerekir.

¹⁷⁵ Burada vergi rekabeti içerisinde bulunan idarelerin kamu malı üretimi açısından iki seçenekle karşı karşıya oldukları varsayılmıştır. Seçeneklerden birincisi, kendi bölgelerinin sakinlerinin refahını doğrudan yükseltebilecek kamu mal ve hizmetleri üretmek; ikincisi ise yabancı yatırımcıların ihtiyaçları doğrultusunda üretim maliyetlerini azaltıcı etkileri olan ara mallar üretmektir.

3.6. Kamu Mallarının Üretiminde Dışsal Fayda

Bir idare sınırları içerisinde üretilen kamusal malların diğer idare sakinlerinin fayda düzeylerini etkilemesi durumunda kamu malı üretim düzeyi etkin olmayan bir düzeyde gerçekleşebilir. Kamu harcamalarının birçok türü diğer idarelere dışsal fayda sağlayabilir. Örneğin CO₂ emisyonunun azaltılmasına yönelik yürütülen çabalar uluslararası çevreyi olumlu yönde etkileyebilirken, finansmanı kamu tarafından desteklenen AR-GE harcamaları diğer idarelere transfer edilen teknoloji nedeniyle de diğer idare yerleşiklerine dışsal faydalar sağlayabilir. Bir idare sınırları içerisinde genişletici maliye politikaları aracılığı ile düşürülen işsizlik, ithal mallara olan talebin artmasıyla diğer idarelerin üretim düzeylerinin artmasına yol açabilir.¹⁷⁶

Vergi rekabeti modellerine kamu harcamalarının dışsal faydalarının dahil edilmesi, *bedavacılık sorunu*¹⁷⁷ nedeniyle kamusal malların üretim düzeyinin etkinlik noktasının altında belirlenmesine neden olabilir. Her bir idare diğer idarenin kamu malları için harcama yapmalarını bekleyecektir. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında, her bir idare diğer idarelerin kamu malı üretim düzeyini dikkate alarak kendi üretim düzeyini belirleme yoluca gidebilir. Bu durumda bedavacılık sorunu, bir idarenin diğer idarelerden daha yüksek kamu malı üretim seviyesi beklmeleriyle etkisini artırabilir. Çünkü her idare diğer idarelerin dışsal fayda yaratan ve kendi bölgesinin sakinlerinin refah düzeyini artıran kamu malı üretimini bekleme eğiliminde olacaktır. Bu durum, rekabet içerisinde olan idarelerin oluşturduğu sistem genelinde toplam kamu malı üretim düzeyinin etkin nokta altında belirlenmesine yol açabilir.

Kamusal malların üretiminde dışsal fayda yayılmasının vergi rekabeti modeline dahil edilmesi, basit vergi rekabetinin olası sonuçlarından etkin olmayan düzeyde kamu

¹⁷⁶ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁷⁷ Kamusal malların üretilmesinden sonra, ortak tüketim nedeniyle bireylerin bunların tüketiminden dışlanamaması, bu kamusal mallardan yararlananların fiyat ödemek istememelerine neden olacaktır. Kamu ekonomisinde, üretilen kamusal maldan bedava olarak yararlanmak isteyen bireylerin bu davranışları *beleşçilik ya da bedava yararlanma* (free rider) olarak adlandırılır. Bir idare sınırları içerisinde üretilen kamusal nitelikteki mallarda eğer diğer idare sınırları içerisinde ikamet eden bireylere bir fayda yayılması söz konusu ise, bu bireyler finansmanına katılmadıkları bu kamusal mallar için bir bedel ödemek istemeyeceklerdir. Vergi rekabeti konusunda bu şekilde ortaya çıkabilen bedavacılık sorunu kamusal mal üretim düzeyinin etkin düzeyin altında kalmasına neden olacaktır. Bedavacılık sorunu için ayrıca bkz. Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi** (Alkım Yayınları 6. Baskı, 1998, İstanbul), s. 124

malı üretilmesinin ikinci nedeni olmasına neden olabilir.¹⁷⁸ Eğer bir bölgedeki bir ekonomik faaliyet diğer bölgenin yerleşiklerinin fayda düzeylerini arttırıyor ise o bölgenin sermaye ve firmaları çekebilmek amacıyla vergi oranlarını indirmesi anlamsız olacaktır. Uygulanan nispeten yüksek vergi oranı nedeniyle sermaye ya da firmaların diğer bölgeleri tercih etmesi, dışsal fayda yayılmaları nedeniyle vergi oranları yüksek bölgedeki yerleşiklerin refahının artmasına neden olabilecektir.

3.7. Büyük Bölgeler Sorunu

Basit vergi rekabeti modelinde çok sayıdaki idarenin bulunduğu varsayımıyla herhangi bir bölgenin tek başına bir vergi politikası belirleyerek vergi sonrası sermayenin getirisini etkileyemeyeceği belirtilmiştir. David E. Wildasin tarafından sınırlı sayıdaki idarenin belirleyecekleri vergi politikalarıyla vergi sonrası sermaye getirilerini etkileyebilecekleri şeklinde basit vergi modeli geliştirilmiştir. Basit vergi modelinde yapılan bu varsayım değişikliği modelin işleyişini değiştirmemiş, sadece rasyonel davranan idarelerin sayısında bir düşüş, idare sınırlarında ise genişleme olmuştur. Şöyle ki, sınırlı sayıdaki *büyük bölgenin* giriştikleri vergi rekabetinde de vergi oranları, sermayenin düşük vergi oranının bulunduğu idarelere kayma eğilimi nedeniyle optimum düzeyin altında gerçekleşebilir.¹⁷⁹

Vergi rekabeti ile ilgili küçük bölgeler arasındaki rekabeti konu edinen modeller yol gösterici olmasına rağmen, vergi rekabetinin sadece tanımlanan bu koşullar altında ortaya çıkmaması az sayıdaki geniş bölgelerin modele dahil edilmesine neden gösterilebilir. Basit modelin bu şekilde gerçeğe uygun olarak genişletilmesinde, sermayeden elde edilen gelir dengesini etkileyebilecek kadar büyük olan bölgeler analize dahil edilmiştir.

Ortaya çıkan bu tür bir rekabet şeklinde her bir idare, vergi oranını diğer idarelerin belirledikleri oranları veri kabul ederek belirler. Ancak vergi oranlarındaki

¹⁷⁸ Hatırlanacağı üzere basit vergi rekabeti modelinin olası sonuçlarından birisi de sermaye için rekabet içerisinde olan idarelerin, sermaye üzerindeki vergi yükünü minimize etmek için vergi oranlarında indirime gitmesi, bunun sonucunda ise bütçe kısıtı nedeniyle kamu malı üretim düzeyinin düşürülmesidir.

¹⁷⁹ Signe Krogstrup, "A Synthesis of Recent Developments in the Theory of Capital Tax Competition", **EPRU Working Paper Series**, 2004-02, http://www.econ.ku.dk/epru/files/wp/wp_04_02.pdf, s. 11, (Erişim: 01.05.04).

denge, kendisinin ve diğer idarelerin izleyeceği stratejiye göre belirlenir. Çok sayıda küçük bölgenin sermaye için vergi rekabetine girdiği durum ile karşılaştırıldığında, büyük bölgelerin vergi rekabetine girdiği durumda bir bölgedeki vergi artışının o bölgeye etkisi daha az olacaktır. Bu modellere göre küçük bölgeler arasındaki vergi rekabeti vergi oranlarını “sıfır”a doğru yaklaştırırken büyük bölgeler arasındaki vergi rekabetinde denge vergi oranı pozitif olmasına rağmen çok düşük düzeyde gerçekleşebilir.¹⁸⁰

Analize az sayıdaki “büyük” bölgenin dahil edilmesi aynı büyüklükteki az sayıdaki bölgenin rekabetinin yanı sıra “küçük” ve “büyük” bölgeler arasındaki vergi rekabetini de (asimetrik vergi rekabeti) gündeme getirmektedir. Bu nedenle konu, büyük bölgeler arasındaki vergi rekabeti ve asimetrik vergi rekabeti başlıkları altında ayrı ayrı incelenecektir.

3.7.1. Büyük Bölgeler Arasında Vergi Rekabeti

Bölgelerin vergi sonrası sermaye geliri dengesini etkileyebilecek kadar büyük olduğu durumda, ekonomi, her bölgenin stratejisinin o bölgenin faydasını maksimize ettiği durumda dengededir. Burada bir idarenin fayda maksimizasyonu için yöneldiği strateji de diğer idareler tarafından bilinmekte ve izlenmektedir. Literatür, tipik olarak vergi oranlarını stratejik değişken olarak kabul etmiştir. Bu durumda idareler vergi oranları tarafından belirlenen bütçe kısıtı ile yerleşiklerinin refahını maksimize etmeye çalışacaklardır.¹⁸¹

3.7.2. Küçük ve Büyük Bölgeler Arasındaki Vergi Rekabeti (Asimetrik Vergi Rekabeti)

Büyüklükleri birbirlerinden farklı bölgelerin sermaye için girdikleri vergi rekabetini inceleyen asimetrik vergi rekabeti modellerinde ülkelerin nüfus bakımından

¹⁸⁰ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, “Tax Competition: A Review of the Theory”, **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁸¹ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, “Tax Competition: A Review of the Theory”, **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

birbirlerinden farklı olduğu varsayılmıştır. Bölgelerin pazar olanakları farklılaşırken, kişi başına düşen sermaye stokunun iki ülkede de aynı kabul edilmesi bölgelerarasında vergi yükü bakımından bir farklılaşma olma hali dışında bir idare sınırından diğer bir idare sınırına sermaye akımının olmayacağı anlamına gelmektedir.

Ancak yapılan ampirik çalışmalar, küçük ve büyük bölgeler arasındaki vergi rekabeti sonuçlarının vergi oranları dışında da ulaşım maliyetlerinin olması durumunda farklı sonuçlar doğuracağını göstermiştir. Bu bakımdan asimetrik vergi rekabeti iki başlık altında incelenecektir.

3.7.2.1. Ulaşım Maliyetlerinin Olmadığı Varsayımı Altında Asimetrik Vergi Rekabeti

Bölgelerarası farklılığın nüfustan kaynaklandığı ancak ücret ve sermayeden elde edilen gelirin eşit olduğu, iki idarenin girdiği vergi rekabetinde, etkinlik sonuçları basit vergi rekabeti modeline göre farklılıklar gösterebilmektedir.

Nüfus bakımından büyük bölgenin bölgelerarası sermaye stokundan, büyüklüğü ölçüsünde küçük bölgeye göre karşılaştırmalı olarak daha yüksek sermaye talebinde bulunması, büyük bölgenin vergi oranlarındaki (t) bir artışı sermayenin getirisinin vergi sonrası değerinde (r) azalmaya neden olabilir. Böylece, sermayenin maliyeti ($r + t$), (t) ve (r) nin karşılıklı ters yönlü değişimine bağlı olarak küçük bölgedeki değişime göre daha az etkilenebilir.¹⁸²

Ancak küçük bölge, büyük bölgenin aksine, uluslararası sermaye stokundan nisbi olarak daha az sermaye talep ettiğinden vergi oranındaki (t) bir değişiklikle sermayenin vergi sonrası getirisini (r) büyük bölge ölçüsünde etkileme fırsatına sahip olmayabilir. Bu nedenle, küçük bölgenin bir vergi oranı değişikliği sermayenin maliyeti üzerinde ($r + t$), sermayenin vergi sonrası değerinin değişmeyip, sadece vergi oranının düşmesi nedeniyle büyük bölgenin değişikliğine göre karşılaştırmalı olarak daha fazla etkili olacaktır.¹⁸³

¹⁸² Wilson, 1999, a.g.e., s. 278.

¹⁸³ Aynı, s. 278.

Böylece, asimetrik vergi rekabetinde, küçük bölge, büyük bölgeye göre vergi oranlarında indirim yapmaya daha istekli olacaktır.

3.7.2.2. Ulaşım Maliyetlerinin Olduğu Varsayımı Altında Asimetrik Vergi Rekabeti

Asimetrik vergi modelleri üzerinde son zamanlarda yapılan çalışmalar, taşımacılık maliyetlerinin vergi rekabeti sonuçları üzerinde farklı etkiler yarattığını ortaya koymuştur.

Taşımacılık maliyetleri gibi ticari maliyetlerin geçerli olduğu asimetrik vergi rekabetinde, büyük bölgeler küçük bölgelere göre, bir önceki başlıkta incelenen durumun aksine refah sonuçları bakımından daha avantajlıdır. Bu durum, büyük bölgelerin nüfus düzeyinden kaynaklanan temel iki nedene dayandırılabilir. Bunlardan birincisi yine bir önceki başlıkta değinilen büyük bölgelerin her zaman küçük bölgelere göre daha yüksek vergi oranı uygulama eğiliminden kaynaklanmaktadır. Daha yüksek düzeyde vergi oranının geçerli olması daha yüksek kamu harcaması düzeyi anlamına geldiğinde refah düzeyi için olumlu olabilir.¹⁸⁴ İkincisi ise, geniş ülkenin sahip olduğu nüfusun firmalara geniş pazar olanakları sunarak ölçek ekonomileri düzeyinde faaliyet göstererek ticari maliyetlerin firma kârları üzerindeki olumsuz etkisini azaltabilmesidir.¹⁸⁵

Ancak ulaşım maliyetlerin geçerli olduğu bu durumda gözden kaçırılmaması gereken bir nokta da yabancı sermaye yatırımlarının biçimidir. Yabancı yatırım türünün doğrudan sermaye ya da portfolyo yatırımları olması durumunda asimetrik vergi rekabeti farklı sonuçlar ortaya koyabilir. Örneğin küçük bir ülke olan Lüksemburg uyguladığı düşük oranlı vergiler nedeniyle portfolyo yatırımları için cazip bir ülke iken, uluslararası düzeyde kurumlar vergisi oranı göz önüne alındığında düşük vergi oranı uygulamasına rağmen çok uluslu şirketler için cazip bir ülke olarak

¹⁸⁴ Büyük ülkenin küçük ülkeye göre daha yüksek vergi oranı uygulaması büyük ülke açısından matrah etkisinin ortaya çıkmasına neden olabilir. Matrah etkisi de, refah düzeyi üzerinde daha önce de değinildiği gibi olumsuz etkiler bırakabilir.

¹⁸⁵ Andreas Haufler ve Ian Wooton, "Country Size and Tax Competition for Foreign Direct Investment", *Journal of Public Economics*, 71 (1999), s. 136.

gözükmemektedir.¹⁸⁶ Bu bakımdan, portfolyo yatırımlarında küçük bölgeler büyük bölgelere göre yabancı sermaye çekme konusunda avantajlı, büyük bölgelerin ise ticari maliyetler nedeniyle doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekme konusunda avantajlı oldukları sonucuna ulaşılabilir.

3.8. Basit Vergi Rekabeti Modeline Yapılan Diğer Eklemeler

Buraya kadar incelenen vergi rekabeti literatürünün çoğunun bulguları, vergi rekabetinin vergi oranları üzerinde aşağı doğru bir baskı yarattığı ve bu baskının da kamu mallarının yetersiz üretim düzeyinde olmasına yol açtığı yolundadır. Varsayımlar mali dışsallıkların ne kadar güçlü olduğunu açıklamaya çalışır, yerel idareler ise temsili seçmenin refahını maksimize etmek koşuluyla vergi oranlarının olabildiğince düşük düzeyde belirlemeye çalışır.

Bu çalışmada değinilen basit vergi rekabetinin geliştirilmesinde yararlanılan varsayımlara ek olarak büyük firmalar ya da firma grupları için vergi rekabeti ile sermayenin serbest dolaşımının sınırlandırıldığı bir durumdaki vergi rekabeti de inceleme konusu yapılabilir.

Büyük firmalar ya da firma grupları için düşünülen rekabet modelinde idarelerin büyük sermaye stokunu temsilen monopoller ya da bir endüstriye ev sahipliği yapmak için rekabet içerisinde oldukları varsayılmıştır. Bölge farklılıklarının altında yatan varsayımlar ise vergi rekabeti modellerindeki varsayımlarla aynıdır. Örneğin, Andreas Haufler ve Ian Wooton (1999), yabancı sermayeli monopolleri ülkelerine çekmeye çalışan iki ülke arasındaki vergi rekabetini incelemişlerdir. Ulaşım maliyetlerinin ve ölçek ekonomilerinin varlığı firmaları büyük pazarlarda faaliyete zorlamaktadır. Burada büyük ülkeler, firmalar için maliyetlerin daha düşük olmasından dolayı küçük ülkelere göre daha cazip konuma geleceklerdir. Pertti Haaparanta, yabancı sermayeyi içeri çekerek işsizliği azaltmak için sübvansiyon rekabetine girişen iki ülke

¹⁸⁶ Haufler ve Wooton, **a.g.e.**, s. 137.

arasındaki rekabeti incelemiştir. Bu modelde ülkelerarasındaki ücret düzeyindeki farklılıklar vergi rekabetinin sonucunu etkileyen faktör olmuştur.¹⁸⁷

Sermaye dolaşımında sınırlamaların varsayıldığı modellere göre ise sermaye hareketliliği, eğer piyasalarda eksik rekabet söz konusu ise yüksek vergi oranlarına neden olabilecektir. Bu konu Janeba'nın (1998)'de Brander ve Spancer'in (1985) stratejik rekabet politikasını yeniden yorumladığı çalışmasında incelenmiştir.¹⁸⁸

3.9. Bölgelerarası Vergi Rekabetinin Denetim Altına Alınması

Ülkeler ya da bölgeler, farklı üretim teknolojilerine, yerleşiklerin farklı tercihlerine ve farklı faktör gelirlerine sahip olmaları nedeniyle farklı vergi oranları seçebilmektedirler. Eğer bir federal devlet ya da ekonomik entegrasyonda bölgeler veya ülkelerarasında vergi yüklerinde bir farklılık olması halinde ekonomide bazı etkinsizlikler ortaya çıkabilir. Birincisi, yukarıda da tartışıldığı üzere, kamu malı üretim düzeyinin dışsallıkların hesaba katılmaması nedeniyle etkin olmayan bir düzeyde belirlenebilmesidir. İkincisi, sermaye stoku bölgeler arasında tahsis edilmediği için sermayenin marjinal verimliliği yüksek vergi oranı uygulanan bölgelerde yüksek olabilecektir. Eğer bölgeler ya da ülkelerarasında farklı vergi yükleri geçerli ise sermayenin etkin tahsisinden söz edilemeyeceği gibi ekonomik sapmalar da ortaya çıkabilir.¹⁸⁹

Merkezi bir idarenin ya da uluslar üstü bir organın gelir kaynaklarını bölgeler veya ülkelerarasında yeniden tahsisini sağlamadıkça etkin kamu malı üretim düzeyleri ile ilişkili olarak rasyonel vergi oranları belirlenmeyebilir. Merkezi idare ya da uluslar üstü organ sermaye stokunun etkin tahsisini sağlayabilmek için bölgelere veya ülkelere götürü transferler tahsis ederek bölgeler arasında vergi yükünün ve sermayenin yeniden dağılımını sağlayacak *düzenleyici politikalar* uygulayabilir.

¹⁸⁷ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁸⁸ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

¹⁸⁹ Wilson, 1999, **a.g.e.**, s. 276.

Denge noktasında, bölgelerin ya da ülkelerin aynı vergi yüküne sahip olabilmeleri için öngörülen düzenleyici politikalar kapsamındaki transferler, bölgelere ya da ülkelere farklı düzeyde yönlenebilir. Ancak uygulamada her bir bölgenin ya da ülkenin karakteristik özelliklerine göre ayrı bir transfer politikasını gerektirmesi ve bunun idare tarafından takibinin güç olması modelin zayıf yönü olarak ileri sürülebilir.¹⁹⁰

4. KAMU TERCİHİ TEORİSİNDE VERGİ REKABETİ

Vergi rekabeti ile ilgili temel çalışmalarda¹⁹¹, idarelerin, hareketli üretim faktörü olan sermayeyi çekmek için giriştikleri vergi rekabetinin düşük vergi oranları ve yetersiz kamu malı üretim düzeyi ile sonuçlanan mali dışsallıklara neden olduğu belirtilmektedir.

Kamu tercihi teorisi ise vergi rekabetinin sonuçlarına temel çalışmalardan farklı bir açıdan yaklaşmaktadır. Kamu tercihi teorisine göre, vergi rekabeti, refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir.¹⁹² Bunun nedeni ise, vergi rekabetinin bürokratların *rant kollama* (rent-seeking) faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır.¹⁹³

Rant kollama, bireylerin siyasal süreci kendi menfaatleri doğrultusunda kullanma girişimleri olarak tanımlanabilir. Bireyler, rant kollama faaliyetlerini karşı karşıya oldukları siyasal yapıya bağlı olarak faydalı ya da daha az faydalı bulabilirler. Rant kollamaya, tercihli vergi rejimleri, rekabetten korunma, sübvansiyon ya da belli bir iş koluna yönelik indirimli vergi oranları gibi ayrıcalıklar için girişilen lobi faaliyetleri örnek gösterilebilir.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Aynı, s. 276.

¹⁹¹ Bkz. Zodrow ve Mieszkowski (1986) ile Wilson (1986).

¹⁹² John Douglas Wilson, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, 52, 2 (June 1999), s. 296.

¹⁹³ Eckhard Janeba and Guttorm Scjelderup, "Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So" **NBER Working Papers** (No. 9334), <http://spot.colorado.edu/~janeba/ejgs4-04.PDF>, s. 2. (Erişim: 16.04.04).

¹⁹⁴ Coşkun Can Aktan, "Politikalarda Rant Kollama", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 26, Sayı 4 (Aralık 1993), s. 119. Ayrıca Bkz. Barry S. Fagin, "The Application of Public Choice Theory to Science and Engineering Policy", <http://www.faginfamily.net/barry/Papers/ASEE93.htm> (Erişim 03.04.04).

Rant kollama, ekonomik bakımdan etkinsizlik olmasına rağmen, kamu tercihi teorisine göre bireylerden oluşan siyasal kurumların varlığı nedeniyle kaçınılmaz bir durumdur. Modern demokrasilerde rant kollama, bir grubun kendisine yasal ayrıcalıklar araması şeklinde ortaya çıkabilir. Bu durum, grubun kendisi için farklı bir yasal düzenleme ya da kamu kaynaklarından daha fazla yararlanma şeklinde kendisini gösterebilir. Her iki durumda da ayrıcalıklı yasal düzenlemelerden elde edilen fayda, sadece lobi faaliyetinde bulunan gruba yönelmişken, sağlanan bu ayrıcalığın maliyeti olan ilave vergi yükü, vergi ödeyen daha geniş bir toplum kesimi tarafından yüklenilir.¹⁹⁵

Kamu tercihi teorisi açısından da vergi rekabetinin sonuçlarının kesin olduğunu söylemek mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle, kamu tercihi teorisi çerçevesinde vergi rekabetini konu edinen bazı modellere leviathan ve faydacı devlet özellikleri ile vergi rekabeti, ayakla oylama sistemi ve vergi rekabeti ile rant kollama, mali yetki devri ile vergi rekabeti başlıkları altında yer verilecektir.

4.1. Leviathan ve Faydacı Devlet Özellikleri ile Vergi Rekabeti

Jeremy Edwards ve Michael Keen, *Leviathan*¹⁹⁶ ve *faydacı devlet* (benovalent government)¹⁹⁷ açısından vergi rekabetinin sonuçlarını açıklamaya çalışmışlardır. Edwards ve Keen devletin özünde var olan Leviathan ve faydacı özelliklerinin göreceli üstünlüklerine göre vergi rekabetinin sonuçlarının farklılaşacağını öne sürmüşlerdir.¹⁹⁸ Edwards ve Keen'e göre bürokratlar vatandaşların ve kendilerinin refah düzeylerini değerli görürler. Faydacı devlet görüşünden hareket eden Zodrow ve Mieszkowski'nin

¹⁹⁵ Barry S. Fagin, "The Application of Public Choice Theory to Science and Engineering Policy", <http://www.faginfamily.net/barry/Papers/ASEE93.htm> (Erişim 03.04.04).

¹⁹⁶ Leviathan, Ekonomik anlamda sürekli büyüyen ve genişleyen, vatandaşların siyesi hak ve özgürlükleri ile ekonomik faaliyetlerini daraltan devlet anlamında gelmektedir. Leviathan, ilk defa Thomas Hobbes tarafından 1651'de yayınlanan eserinde Tevrat'ta bahsedilen büyük su canavarından esinlenmesiyle kullanılmıştır. Bkz. Coşkun Can Aktan, "Leviathan: İnsan Hakların Koruyucusu mu Yoksa İhlalcisi mi?", **Yeni Türkiye Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 21 (Mayıs-Haziran 1998), s. 499.

¹⁹⁷ Faydacı devlet, vatandaşlarının refahını karşı karşıya olduğu bütçe kısıtı çerçevesinde maksimize etmeye çalışan devleti ifade etmektedir. Bkz. Wolfgang Eggert, "Capital Tax Competition with Socially Wasteful Government Consumption", **European Journal of Political Economy**, Vol 17 (2001), s. 517.

¹⁹⁸ Reuven S. Avi-Yonah, "Globalization, Tax Competition, and The Fiscal Crisis of the Welfare State", **Harvard Law Review** (Vol 113, 1573), s. 1615. Ayrıca Yonah tarafından incelenen analiz için bkz. Jeremy Edwards and Michael Keen, "Tax Competition and Leviathan", **European Economic Review**, Vol 40, 113 (1996), s. 114-115.

modellerinden faydalanarak, bürokratların vatandaşların refahını ya da vergi gelirlerini maksimize etmeye çalıştığını söyleyebiliriz. Edwards ve Keen, eğer vergi koordinasyonu sermaye üzerindeki vergi oranlarının yükselmesine neden oluyorsa bürokratların da refahı kendi hesaplarına kullanabilecekleri kamu fonlarının artması nedeniyle mutlak olarak yükselecektir. Vatandaşların refahı ise, sadece ve sadece vergi matrahı esnekliğinin bürokratların kamu fonlarını kendi hesaplarına kullanma eğiliminden yüksek olması durumunda artacaktır. Örneğin, bir vergi koordinasyonu önleminden sonra vergi gelirleri %40 oranında artmış ise, vatandaşların refahı ancak bürokratların artan vergi gelirlerine bağlı olarak kendi hesaplarına kullanmış oldukları fonları %40 oranından daha az bir oranda arttırmasıyla yükselecektir.¹⁹⁹

Ayrıca, vergi koordinasyonu nedeniyle yükselen refah düzeyi, vergiden kaçınmanın mümkün olmadığı götürü vergileri gündeme getirmesi nedeniyle vergi rekabetinin olmadığı duruma göre daha yüksek olabilecektir. Edwards ve Keen'in Leviathan ve faydacı devletin göreceli üstünlüklerini karşılaştırdığı modelde, bürokratların artan kamu fonlarını kendi hesaplarına kullanma eğilimlerinin hesaplanması zorunlu olmaktadır.²⁰⁰

4.2. Ayakla Oylama Sistemi ve Vergi Rekabeti

Roger H. Gordon ve John D. Wilson, kamu tercihi teorisi bakımından vergi rekabetine farklı bir açıdan yaklaşmışlardır. Modellerinde, vatandaşlar ilk olarak vergileri belirlerken, rant kollayıcı bürokratlar da vatandaşların belirledikleri vergiler ölçüsünde, başka bir ifadeyle bütçe kısıtı ile kamu harcamalarının tahsisine karar verirler. Vatandaşlar, bürokratların ücret düzeyleri üzerinde de söz sahibi olduklarından rant kollama faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kaynak israfı da en aza inmiş olurlar.²⁰¹

Kaynak israfının azaltılıp, faydacı devlet özelliğinin ortaya çıkmasına neden olabilecek başka bir sistem ise Tiebout tarafından öne sürülen *ayakla oylama*dır.

¹⁹⁹ Avi-Yonah, **a.g.e.**, s. 1615.

²⁰⁰ Aynı, s. 1616.

²⁰¹ Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, "Tax Competition: A Review of the Theory", **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page**, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, (Erişim: 23.10.03).

Sistem, vatandaşların faaliyetlerinden memnun olmadıkları bürokratin bulunduğu yerel idareden başka bir yerel idareye göç etmeleri ile işlemektedir. Bir yerel idare sınırları içerisine başka yerel idarelerden artan göç hareketi bir taraftan vergi matrahının artmasına neden olurken bir taraftan da yerel idarenin bürokratına rant kollama faaliyetlerini artırma fırsatı verir. Ancak, bu şekilde, bölgelerindeki seçmen sayısının artmasını isteyen bürokrat, cazip kamusal mal bileşimleri sunmak durumundadır. Gordon ve Wilson'a göre, vatandaşların bölgeler arasında hareketli olması, bürokratların kamu kaynaklarını daha az israf etmesine ve vatandaşların refah düzeylerini, arttırıcı kamusal mal bileşimleri sunmalarına neden olabilecektir.

4.3. Rant Kollama, Mali Yetki Devri ve Vergi Rekabeti

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde merkezde toplanan mali yetkilerin yetki devri ile alt kademedeki yönetim birimlerine devredilmesi tartışılan bir olgudur. Yerel idarelere mali yetki devri olgusu aynı esaslarla uluslararası ekonomik bütünleşmelerde de kendini gösterebilmektedir.

Motohiro Sato, rant kollama faaliyetlerinin de bulunduğu bir modelde merkezi idarenin vergi toplama ve kamu harcaması yapma yetkisini alt yönetimlere devrettiği varsayımı altındaki vergi rekabetinin refah sonuçlarını araştırmıştır. Kurulan model, Edwards ve Keen'in modeline göre bir devlet içerisinde vergi yetki devrini ön görmesi ve yerel idareler arasındaki vergi rekabetinin rant kollama faaliyeti nedeniyle oluşan kaynak israfının önüne geçmesi bakımından farklıdır.²⁰²

Sato'nun vardığı refah sonuçlarına göre, yerel idareler arası vergi rekabetinin rant kollama faaliyetlerinden beklenen faydayı azalttığında, mali yetki devri yerel bürokratlar üzerindeki lobi baskısının azalmasına bu ise kaynak israfının en aza inmesine neden olmaktadır.²⁰³

Vergi rekabeti alanında yapılan teorik çalışmalar, dikkate alınan varsayımlara göre farklılaşan çeşitli sonuçlara ulaşmıştır. Bu çalışmaların birçoğu vergi rekabetinin idarelerin mali yapısına zarar verdiği, idare sınırları içerisinde yaşayan bireylerin refah

²⁰² Motohiro Sato, "Tax Competition, Rent-Seeking and Fiscal Decentralization", **European Economic Review** (Vol. 47, 2003), s. 21.

²⁰³ Aynı, s. 21.

düzeylerini azalttığı sonucuna ulaşmışlardır. Buna karşılık kamu tercihi teorisi savunucularına göre vergi rekabeti toplumun refahını arttırdığı için yarar sağlayıcıdır. Her iki yaklaşımda da sermayenin bölgelerarasında hareketli olduğu durumda sermaye üzerinden alınan vergilerin kritik öneme sahip olduğu kabul edilmiş, yaklaşımlar değişik varsayım eklemeleriyle genişletilmiştir.²⁰⁴

Basit vergi rekabeti modelinin uluslararası vergi rekabeti ile ilgili öngörülerini arasında sermaye üzerinden alınan vergi gelirlerinde önemli azalmalar, bu gerilemeye bağlı olarak vergi yükünün sermaye kadar hareketli olmayan emek ve tüketim üzerine kayması ile kamu malı üretim düzeyinin düşmesi yer almaktadır. Bu öngörülerin Avrupa Birliği ve Türkiye’de gerçekleşip gerçekleşmediğinin izleri çalışmanın üçüncü bölümünün konusunu oluşturmaktadır.

Vergi rekabeti uluslararası alanda vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak kendisini göstermektedir. İzleyen başlıklarda bu iki rekabet aracının unsurları üzerinde durulacaktır.

5. VERGİ REKABETİNİN UYGULAMA BİÇİMLERİ

Günümüzde vergi rekabetinin uygulama biçimleri OECD tarafından yürütülen çalışmalar ışığında vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak iki başlık altında incelenecektir. Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özellikleri, kullanımları ve bunlara karşı alınan tedbirler izleyen başlıklarda farklı bakış açılarıyla incelenmeye çalışılmıştır.

5.1. Vergi Cennetleri

Ülkeler vergi ve vergi dışındaki teşvik araçlarını kullanarak yabancı sermayeyi kendilerine çekmeye çalışmaktadırlar. Bu ülkeler yatırımcılara hiç ya da az vergi alınan, idari denetimlerin olmadığı bir yatırım ortamı sunmaktadırlar. Ayrıca gizlilik ilkesi ile de diğer ülkelerle bilgi paylaşımına yanaşmamaktadırlar. Bu ülkeler “vergi cenneti” olarak adlandırılmaktadırlar.

²⁰⁴ Signe Krogstrup, “What do Theories of Tax Competition Predict for Capital Taxes in EU Countries?: A Review of the Tax Competition Literature”, **HEI Working Paper** (No: 05/2002).

Vergi cennetleri küresel finansal yapı üzerine kurulmuşken, sermaye akımları ve finansal piyasalarının likitideleri iyileştirilmiştir. Vergi cenneti ülkelerin varlığı, vergi cenneti olmayan ülkelerin finansal piyasalarını yeniden düzenlemelerine neden olmuştur. Vergi cenneti ülkelerin bu etkisi, belki de vergisel açıdan getirdiği maliyeti telafi edecek ölçüde büyüktür. Vergisel ya da vergi dışı faktörlerle sermayenin diğer ülkelere çıkmasına neden olan vergi cenneti ülkeler, bu ülkelerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki bırakırlar.²⁰⁵

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, kıyı ötesi finansal faaliyetlerin öneminin artmasına neden olmuştur. Yapılan tahminlere göre dünya geneline elde edilen gelirin üçte biri vergi cenneti olarak da adlandırılan kıyı ötesi finansal piyasalarda tutulmaktadır.²⁰⁶

Kıyı ötesi finansal merkezlerin sermaye için cazip yatırım olanakları sunması, mali bakımdan zayıf olan gelişmekte olan ülkelerde matrah kayıplarına neden olmaktadır. Vergi cennetleri nedeniyle gelişmekte olan ülkelerin uğradığı mali zararları tam olarak hesaplamak mümkün olmamakla birlikte, bir rapora göre bu tutar yıllık 55 milyar dolar dolaylarındadır. Bu tutarın, gelişmiş ülkeler tarafından gelişmekte olan ülkelere yapılan yardımlara eşit olduğu düşünülürse vergi cennetlerinin gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkileri daha açık olarak ortaya koyulabilir.²⁰⁷

5.1.1. Vergi Cenneti Kavramı ve Tanımı

Kıyı ötesi finansal merkez olarak da adlandırılan vergi cennetinin resmi bir tanımı yapılmamış olmasına rağmen daha çok yabancı yatırımları çekmek amacıyla düşük vergi oranı uygulayan ekonomileri ifade etmek için kullanılmaktadır. Birleşmiş Milletler örgütü, kıyı ötesi finansal merkezlerde faaliyet gösteren finansal kurumu “dünyanın herhangi bir yerinde yabancı para birimi türünden herhangi bir ülkenin yerleştiği olanların mevduatlarını kabul edip mali varlıklarını idare eden kurumlar”

²⁰⁵ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, (Paris, 1998), s. 22

²⁰⁶ Oxfam, “Tax Competition and Tax Havens: OXFAM’s Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings”, **Global Policy Forum Web Page** (November 2000), <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>, (Erişim 27.02.04).

²⁰⁷ Oxfam, “Tax Competition and Tax Havens: OXFAM’s Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings”, **Global Policy Forum Web Page** (November 2000), <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>, (Erişim 27.02.04).

şeklinde tanımlamıştır.²⁰⁸ Bunun dışında yapılan bazı tanımlarda, “vergi cenneti, genellikle düşük vergi oranlarına sahip bir ülke olarak tanımlanır; vergi cennetleri ya çok düşük vergi uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir”²⁰⁹, “bireysel ve kurumsal yatırımcıların elde ettikleri gelirler üzerinden hiç verginin alınmadığı ya da diğer ülkelere kıyasla çok düşük olarak alındığı ve bu tür işlemlerin şeffaflıktan çok gizlilik içinde yürütüldüğü ülkeler vergi cenneti olarak adlandırılırlar”²¹⁰ ifadeleri yer almaktadır. Başka bir tanımda ise vergi cennetleri, “gelir unsurlarının tamamının ya da bir kısmının hiç vergilendirilmeği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler” olarak tanımlanmıştır.²¹¹

OECD tarafından hazırlanan 1987 raporu da, vergi cennetlerinin tanımlanmasındaki güçlükleri ortaya koymuştur. Rapor, bir ülkenin kendisini vergi cenneti olarak nitelendirip nitelendirilmemesini en iyi ölçüt olarak kabul etmiştir.

Vergi cennetleri, çok düşük düzeyde efektif vergi oranları ya da vergi uygulamaları ve finansal güven vermeleri nedeniyle kurumsal ya da bireysel yatırımcılar bakımından cazip finansal merkezlerdir. Vergi cennetleri temelde dört amaca hizmet ederler:²¹²

- Yatırımlar için fonların saklanması ve değerlendirilmesine imkân verirler,
- Menkul sermaye iratlarının saklanması ve değerlendirilmesine hizmet ederler,
- Hesaplarının gizli olması nedeniyle vergi yükümlülüklerinin vatandaşı oldukları ülkelerin vergi idarelerinden banka hesaplarını gizlemelerine imkan verirler,
- Transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla çok uluslu şirketlerin kârlarının minimize etmesine olanak tanırırlar.

²⁰⁸ Daniel J. Mitchell, Money-Laundering Bill Should Target Criminals, Not Low Taxes”, **Background** (The Heritage Foundation, No 1492, October 16, 2001), s. 2-3.

²⁰⁹ Günaydın, **a.g.e.**, s. 76.

²¹⁰ Mehmet Aktaş, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları (Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004), s. 69.

²¹¹ Nurettin Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu** (10-14 Mayıs 2004, Antalya), s. 1.

²¹² OECD, 1998, **a.g.e.**, s. 22

Vergi cennetleri, birçok saygın olarak bilinen çok uluslu şirketlere vergiden kaçınma imkânı tanıyan yasal ortam sunmaktadırlar. Hemen hemen her Amerikan ya da Avrupa Bankasının ilişki içerisinde olduğu Karayip adalarında bir uzantısı mevcuttur. Çok uluslu şirketler rahatlıkla vergi cennetlerinde yavru şirketler kurabilmekte, kağıt üzerinde işlemler gerçekleştirerek kurum kârlarını verginin yüksek olduğu ülkelere nispeten daha düşük efektif vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere kaydırarak (transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla) vergiden kaçınmaya çalışabilmektedirler. Örneğin dünyanın büyük tütün üreticilerinden Philip Morris ve RJ Reynolds, 1990'lı yılların ortalarında idari merkezlerini İsviçre vergi sisteminin avantajlarından faydalanabilmek için A.B.D.'den İsviçre'ye taşımışlardır.²¹³

Bu fonksiyonların her biri diğer ülkelerin kurumlar ve gelir vergisi matrahlarında aşınmaya, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına neden olabilmektedir.

Vergi cennetlerinin muhtemel en eski uygulamalarına Antik Yunan'da rastlamak mümkündür. Atina şehir devleti tüccarların ihracatları ve ithalatları üzerinden %2 oranında vergi almıştır. Tüccarlar ise bu vergiden kaçabilmek için ticaret yollarını uzatmayı göze almışlar, vergi oranı düşük küçük ülkeler üzerinden ticaret yapmaya yönelmişlerdir.²¹⁴

Ticari merkez olma amacıyla tercih edilebilen vergisel araçlar İngiltere, Flander²¹⁵ ve diğer ortaçağ devletlerinde sıkça kullanılmıştır. Bu konuda, Ortaçağ İngiltere vergi sisteminin diğer vergi sistemleriyle olan ilişkisi ilginç olabilecektir. Ortaçağ Londra'sında bu kentte ikamet eden Kuzey Hansa Birliği²¹⁶ üyesi tüccarların bütün vergilerden muaf tutulması ya da XV. yüzyılda Flander'in uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte bir ticari merkez haline gelmesi, vergi sistemleri açısından da gevşek kambiyo uygulamalarına sahne olması buna örnek gösterilebilir. Flander'in

²¹³ Bruno Gurtner, "Tax Evasion: Hidden Billions for Development", **Social Watch Web Page**, <http://www.socialwatch.org/en/informesTematicos/71.html> (Erişim: 29.03.04).

²¹⁴ Mykola Orlov, "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", **Intertax**, Vol. 32, Issue 2 (Kluwer International Law 2004), s. 97.

²¹⁵ Bugünkü Belçika'nın batısı ve Kuzey Fransa'yı kapsayan bölge. Ayrıca bkz. A. Mesud Küçükcalay, **Coğrafi Keşifler ve Ekonomiler: Avrupa ve Osmanlı Devleti** (Çizgi Kitabevi, Birinci Basım, Konya, Eylül 2001), s. 328.

²¹⁶ Kuzey Hansa Birliği, Kuzey Avrupa'da komünal hakları eline geçirmiş yüzden fazla Alman kentinin kurmuş olduğu ve üyelerine vergi avantajları sağlamak, ticari anlaşmalar yapmak, alış-satış ve taşıma tekelleri oluşturmak, uluslararası ticareti yürütmek vb. amaçlarla kurulmuş bir birliktir.

benimsediği vergileme esasları birçok tüccarın Flander'e yerleşmesine neden olmuştur.²¹⁷

Gelir vergisi uygulamalarının yaygınlaştığı XX. yüzyıl başına kadar vergi cennetleri ile girişilen vergi rekabeti çoğunlukla dış ticaretten alınan vergiler üzerinde yoğunlaşmıştır.²¹⁸

Vergi cenneti uygulamaları, ortaçağdan günümüze kadar sadece rekabet amacıyla değil, ekonomik gelişme amacıyla da kullanılmıştır. Bununla birlikte, Amerikan kolonileri vergi cenneti kavramını bugünkü anlamına yakın bir biçimde hayata geçirmişlerdir. Birçok verimsiz arazi, göçmenlere belli bir süre için tanınan vergi avantajları ile kullanıma açılmıştır.²¹⁹

XX. yüzyılın ikinci çeyreğine kadar, vergi cennetlerine sıkça rastlanmış olmasına rağmen, sınır ötesi ticari ilişkiler üzerine büyük bir etki bırakmamıştır. Bunun ötesinde bu uygulamalar, ülkelerin belirli bir ülke ile "rekabet" amacı güderek ortaya çıkmamıştır. Ancak, söz konusu durum, XX. yüzyılda değişmeye başlamıştır.²²⁰ Örneğin I. Dünya savaşından sonra İngiltere ve A.B.D.'de vergi oranlarının yükselmesi bu ülkeleri yurtdışına transfer edilen sermayeye yönelik önlemler almaya zorlamıştır. İngiltere, Kanada merkezli cazip mali uygulamalara karşı, A.B.D. ise Bahamalar'daki Amerikan şirketlerine karşı bir takım yasal düzenlemelere yönelmiştir. Özellikle İngiltere'de gelir düzeyi yüksek kesimin aşırı yüksek marjinal vergi oranlarına tabi olması ve deniz aşırı yatırım yapma geleneği İngilizlerin vergi cennetlerinin gelişmesinde öncü olmasına neden olmuştur.²²¹

Belli başlı bazı faktörler vergi cennetlerinin dünya ekonomisi bakımından öneminin artmasına ve uygulama alanının genişlemesinde etkili olmuştur:

İlk olarak, dünya ekonomisinin küreselleşmesiyle birlikte; altyapıda, taşımacılık ve haberleşmede yaşanan gelişmeler yabancı ülkelerde yatırım yapma maliyetlerinin belirli ölçüde azalmasına neden olmuştur. Bireyler ve çok uluslu şirketler, yurtiçinde ve dışındaki faaliyetlerinden kaynaklanan kazançlarını

²¹⁷ Orlov, **a.g.e.**, s. 97.

²¹⁸ **Aynı**, s. 97.

²¹⁹ **Aynı**, s. 98.

²²⁰ **Aynı**, s. 98.

²²¹ Terry Dwyer, "Harmful Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres", **Journal of Money Laundering Control**, Vol. 5, No. 4 (Spring 2002), s. 303.

gizleyebilmek için yabancı ülkelerdeki cazip vergi uygulamalarını dikkate almaya başlamışlardır. Nispeten düşük efektif vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan vergi cennetleri, birçok bireysel ve kurumsal vergi yükümlüsü için kolay erişilebilir bir hal almıştır. Ayrıca küreselleşme, vergi unsurunun çok önemli olduğu uluslararası yatırımların artmasına neden olmuştur.

İkinci olarak, ülkelerin XX. yüzyılda, gelir vergilerine ağırlık vererek ana gelir kaynağı olarak seçmeleri II. Dünya Savaşından sonra da birçok gelişmiş ülkede ve özellikle A.B.D.'de yüksek gelir vergisi oranları ile katı mali düzenlemelere yer verilmesi uluslararası hareketliliğe erişen sermayenin yatırım yerini etkileyen bir unsur olmuştur. Bununla birlikte, çok uluslu şirketlerin sayılarının artması, uluslararası ticaretin yoğunluk kazanmasıyla birlikte tutarsız ve karmaşık vergi anlaşmaları ile tek taraflı vergi uygulamaları vergi cennetlerinin önem kazanmasında etkili olmuştur.²²²

5.1.2. Vergi Cennetlerinin Nitelikleri

Vergi cennetlerinin tanımı yapılırken bir ülkenin nispeten düşük efektif vergi oranı uygulaması ya da hiç vergi uygulamaması veya kendini vergi cenneti olarak nitelendirip, yerleştiği olmayan bireysel ya da kurumsal yatırımcılara cazip yatırım ortamı sunup sunmadığının incelenmesi gerekli olabilecektir.

1998 yılında OECD tarafından hazırlanan raporda bir ülkenin vergi cenneti olarak değerlendirilme sürecinde kullanılacak dört ölçüt belirlenmiştir.

5.1.2.1. Düşük Düzeyde Vergi Uygulanması ya da Hiç Vergi Uygulanmaması

Vergi cenneti olarak nitelendirilebilecek ülkelerin ilk özelliği, ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin hiç vergilendirilmemesi ya da diğer ülkelere göre çok düşük düzeydeki efektif vergi oranlarıyla vergilendirilmesidir.²²³ Böylece, efektif vergi oranlarını sıfırlamak ya da diğer ülkelere göre düşük düzeye çekmek

²²² Orlov, a.g.e., s. 98., Dwyer, a.g.e., s. 303.

²²³ Fethi Heper ve Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-I", **Yaklaşım**, Sayı 116 (Ağustos 2002), s. 38.

amacıyla istisna ve muafiyetlerin kapsamını geniş tutan vergi cenneti ülkeler, bireysel ya da kurumsal yatırımcıların vergi yüklerini minimize etme güdüsüyle kendilerini tercih etmelerini amaçlamaktadırlar.²²⁴

5.1.2.2. Yabancı Ülkelerin Vergi İdareleriyle Mali Bilgilerin Paylaşımına Yanaşılması

Vergi cenneti ülkeler, resmi kuruluşların ve kendilerinde faaliyet gösteren mali kuruluşların yabancı bireysel ya da kurumsal yatırımcılara ait bilgileri bu yatırımcıların yerleştiği olduğu ülkelerin vergi idarelerine aktarmalarını engelleyici yasal düzenlemelere sahip olabilirler. Yabancı ülke vergi idarelerinin vergi cenneti ülkelere faaliyet gösteren kendi vergi yükümlülerine ilişkin bu mali bilgileri alma konusunda zorlayıcı bir yetkileri olmamakla birlikte bu bilgilere vergi anlaşmaları ya da karşılıklı yapılacak özel nitelikteki anlaşmalarla da ulaşmaları mümkün olmayabilir.²²⁵

Bilgi edinme konusunda yaşanan problemler bu alanda bazı gelişmelere neden olmuştur. Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler, mali suçlar dışındaki suçlar için (örneğin uyuşturucu) vergi cenneti olmayan ülkeler ile bilgi verme konusunda özel nitelikte karşılıklı anlaşmalar yapabilmektedirler. Bununla beraber, bu vergi cennetleri, matrah erozyonuna ve vergiden kaçınmaya engel olabilmek amacıyla mükelleflerin banka bilgilerini isteyen vergi cenneti olmayan ülkelere bu bilgileri vermemektedirler. Böylece, vergi cennetlerinin tanımlanmasında bilgi verme konusunun sınırlılığı, vergi yasalarının doğru ve zamanında uygulanması için vergi idarelerine ihtiyaç duyulan bilgiye ulaşamamasına neden olabilmektedir.

5.1.2.3. Vergi Düzenlemelerinin ve İdari Uygulamaların Şeffaf Olmaması

Vergi cenneti ülkelere, vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında vergi oranları ya da matrah konusunda özel anlaşmalara imkân sağlayan idari ve yasal

²²⁴ Bilici, a.g.e., s. 3

²²⁵ OECD, 1998, a.g.e., s. 24.

düzenlemelerin var olması kaynağını yasa dışı faaliyetler oluşturan fonların bu ülkelere aktarılmasına neden olmaktadır.²²⁶

Vergi cenneti ülkelerde vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamaların bu şekilde, karşılıklı anlaşmaya açık olması, vergi idaresinin yabancı vergi idareleriyle bilgi paylaşımından kaçınmasıyla da desteklendiğinde yasa dışı faaliyetlerden elde edilen fonların saklanması için cazip bir ortam hazırlanmış olur.

5.1.2.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Çok uluslu şirketler bakımından vergi cennetleri, nispeten düşük efektif vergi oranları veya hiç vergi uygulanmaması nedeniyle kuruluş yerinin ve iş merkezi olarak belirlenmesi açısından hayati bir öneme sahiptir. Günümüzde dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren ancak vergi yükünü minimize etmek amacıyla kuruluş yeri ve iş merkezi olarak Bahamaları tercih etmiş 14.000 çok uluslu şirket mevcuttur.²²⁷ Bunun dışında fiili faaliyetlerini dünyanın dört bir yanında sürdüren 30.000 nüfuslu Cebelitarık'ta 28.000 kayıtlı şirket, Cayman Adalarında ise 32.000 ticaret şirketi kurulmuştur.²²⁸

5.1.3. Vergi Cennetlerinin Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Etkileri

Sermaye akımlarının serbestleşmesi ile birlikte toplumların gelir düzeyi yüksek kesimlerinin varlıklarını ve gelirlerini nispeten düşük efektif vergi oranlarının uygulandığı ya da hiç verginin uygulanmadığı vergi cennetlerine kaydırması kolaylaşmıştır. Gelişmekte olan ülkeler bu nedenle zengin kesimlerin vergi kaçırma faaliyetleri nedeniyle yılda 15 milyar dolar vergi gelirini toplamamaktadırlar.

Özellikle efektif vergi oranının nispeten yüksek olduğu gelişmekte olan ülkeler, gelir düzeyi yüksek olan kesimlerin vergi matrahlarını yurt dışına çıkartma eğilimleri nedeniyle yılda yaklaşık 15 milyar dolar vergi gelirini toplayamamaktadırlar.

²²⁶ Heper ve Hoşyumruk, *a.g.e.*, s. 38., Bilici, *a.g.e.*, s. 3.

²²⁷ "International Tax Evasion and Avoidance", **Department of Computing Science, University of Aberdeen Web Page**, <http://www.csd.abdn.ac.uk/~qluo/program/test/disser.doc>, Erişim: 13.12.03.

²²⁸ Bilici, *a.g.e.*, s. 3.

Dünya genelindeki vergi gelirlerini minimize etmeye çalışan çok uluslu şirketler, gelişmekte olan ülkelere, vergi istisna ve muafiyetlerinin kapsamının geniş tutulması, vergi tatilleri sağlanması ya da ayrıcalıklı hükümlerle belirli avantajlar sağlanması konularında baskı yapmaktadırlar. Bununla beraber ülke idarelerinden karşılıksız ya da çok düşük fiyatla altyapı hizmeti talep etmektedirler. Gelişmekte olan ülkeler ise, yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek için daha cazip yatırım olanakları ve iyi vergi-kamu harcaması bileşimleri sunabilmek amacıyla birbirleriyle vergi rekabetine girebilmektedirler. Gelişmekte olan ülkelerin bu şekilde giriştikleri vergi rekabeti kendilerine yılda en az 35 milyar dolara mal olmaktadır.

Genel olarak, vergi cennetlerinin gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkilerini üç başlıkta toplayabiliriz.

i) Vergi cennetleri gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilmektedirler.

Vergi cennetleri gelir düzeyi yüksek bireylere ve büyük çok uluslu şirketlere vergi yükümlülüklerinden kaçma olanağı verir. Bu durum, gelişmekte olan ülkelerin kendi vatandaşları ve yabancı sermayeyi vergilendirme olanaklarını sınırlandırmaktadır. Vergi cennetlerinin sayısının artması ve gelişmekte olan ülkelerin arasındaki vergi rekabetinin yaygınlaşması gelişmekte olan ülkelerin daha düşük efektif vergi oranları uygulaması anlamına gelmektedir.²²⁹

Çok uluslu şirketler gelişmekte olan ülkelere kendilerine vergi tatilleri ya da diğer bazı vergisel avantajlar tanımaları biçimindeki istekleriyle işletme kârları üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına yönelik baskı yapmaktadırlar. Bu baskı sonucunda gelişmekte olan ülkeler toplamaları gereken vergi gelirlerinin bir bölümünden vazgeçmektedirler. Küçük ve orta ölçekli işletmeler daha fazla vergi ödemek durumunda kalırlar. Bunun sonucu olarak da vergi yükü, hareketli üretim faktörlerinden hareketsiz üretim faktörlerine, sermayeden ücretlere, çok uluslu şirketlerden küçük ulusal şirketlere kaymaktadır.

²²⁹ Oxfam, "Tax Competition and Tax Havens: OXFAM's Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings", **Global Policy Forum Web Page** (November 2000), <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>, (Erişim 27.02.04).

Bunun dışında, vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerinden almış olduğu paya bakıldığında, artan oranlı tarife yapısından düz oranlı tarife yapısına (flat tax) ve kârlar üzerinden alınan vergilerden tüketicilerin ödediği K.D.V.'ye doğru bir kayma söz konusudur.²³⁰

ii) Vergi cennetleri aniden ortaya çıkan ekonomik krizlere uygun ortam hazırlayabilmektedir.

Günümüzde vergi cennetleri, küresel finansal piyasaların işleyiş merkezi olarak düşünülmektedir. Vergi cennetleri ve kıyı ötesi finansal merkezler kambiyo işlemleri için kullanılırken, bankalar ve yatırım fonları gibi aktif mali kuruluşlar tarafından gelişmekte olan ülkelerde kullandıkları (kısa dönemli ya da spekülasyon amaçlı) fonları tutmak amacıyla da kullanılmaktadır. Vergi cennetlerinde tutulan bu fonlar daha çok belirli yasal düzenlemelerden, sermaye kontrollerinden kurtulmak ve kazançlar üzerinden daha düşük düzeyde vergi ödemek amacıyla yönlendirilmişlerdir. Günümüzde sermaye akımlarının ani dalgalanmalar göstermesi küresel mali sistem hakkında ipuçları verebilmektedir. 1995 Meksika ve Asya ekonomik krizleri bu tür finansal akımların ekonomiye ve sosyal hayata maliyetlerini iyi açıklamamıza yardımcı olabilir.²³¹

iii) Vergi cennetleri yasal olmayan faaliyetleri teşvik edebilmektedir.

Vergi cenneti ülkelerin vergi idarelerinin ve mali kuruluşlarının diğer ülkelerin vergi idarelerine kendilerinde yatırım yapan vergi yükümlülerine ilişkin mali bilgileri paylaşmaması, vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamaların karşılıklı anlaşmaya açık olması kaynağı yasadışı faaliyetler olan fonların bu ülkelerde tutulmasını kolaylaştırırken, diğer ülkelerde yasal olmayan faaliyetleri teşvik edebilmektedir.

²³⁰ Bruno Gurtner, "Tax Evasion: Hidden Billions for Development", **Social Watch Web Page**, <http://www.socialwatch.org/en/informesTematicos/71.html> (Erişim: 29.03.2004).

²³¹ Oxfam, "Tax Competition and Tax Havens: OXFAM's Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings", **Global Policy Forum Web Page** (November 2000), <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>, (Erişim 27.02.04).

5.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Birçok OECD ülkesi ve OECD üyesi olmayan ülke hareketli sermayeyi çekebilmek amacıyla vergi sistemlerinde avantaj sağlayan hükümler tutmaktadırlar. Yükümlülere vergi avantajı sağlayan tercihli vergi rejimleri, daha çok yatırımları oldukları yerde tutabilmek amacıyla ya da menkul sermaye iradına ev sahipliği yapabilmek amacıyla oluşturulmuştur. Tercihli vergi rejimleri genellikle sınır ötesi hareketliliğe sahip sermayenin yurtiçine girişini kolaylaştırmak amacıyla tasarlanmıştır. Tercihli vergi rejimlerinin dayanağı olan hükümlere vergi sistemi içerisinde rastlanabileceği gibi vergi sisteminin dışındaki bazı düzenlemelerde de rastlanabilmektedir. Bununla birlikte tercihli vergi rejiminin kaynağını idari işlemler de oluşturabilmektedir.²³²

Tercihli vergi rejimleri, genellikle, ülkelerarasındaki vergi farklılıklarına göre hareketlilik kazanan ekonomik faaliyetleri çekmek amacıyla kullanılır. Bu gibi vergi rejimleri eğer ana şirket faaliyetlerinden elde edilen kâr çekilmek isteniyorsa ya da pasif yatırımlardan elde edilen kazançların çekilmesi hedeflenmişse başarılı olabilecektir. Tercihli vergi rejimleri, yatırımlara ev sahipliği yapan ülkenin iç talep düzeyinin yetersiz olduğu durumlarda, ekonomik faaliyetin yerinin belirlenmesinde etken olacaktır.²³³ OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan raporda, tercihli vergi rejimi olarak nitelendirilebilecek vergi uygulamalarının özellikleri belirtilmiştir.

5.2.1. Sıfır ya da Düşük Vergi Oranı Uygulanması

Tercihli vergi rejiminde sıfır ya da düşük vergi oranı uygulanması iki nedene bağlanabilir: Bunlardan birincisi söz konusu vergi rejiminde kullanılan vergi tarifesinin çok düşük olması veya vergi rejiminin konusunu oluşturan gelir unsurlarının belirlenme şekli (matrah tespit yöntemi) nedeniyle efektif vergi oranının düşük olması.

²³² OECD, 1998, a.g.e., 25.

²³³ Aynı, 25.

5.2.2. Tercihli Vergi Rejimlerinin Ülkenin Vergi Sisteminden Ayrı Tutulması

Tercihli vergi rejimlerinin tamamen ya da kısmen iç piyasadan ayrı tutulmuş olması, vergi rekabetinin uluslararası toplulukta tartışılmasının önemini ortaya koymaktadır. Tercihli vergi rejimleri sadece yabancı kaynaklı vergi matrahı üzerinde olumlu etki bırakırken, bu vergi rejiminin iç piyasadan ayrı tutulması, ekonominin zarar verici vergi rekabetinden korunmasına yardımcı olmaktadır. Çünkü, tercihli vergi rejimini uygulamaya koyan bir ülke, az ya da çok tanıdığı vergi kolaylıklarının mali yüküne katlanmak durumundadır. Aynı şekilde, tercihli vergi rejiminden yararlanan vergi yükümlüleri, ülkenin sunmuş olduğu altyapı olanaklarından diğer vergi yükümlülerine göre nispeten daha az mali yükümlülük karşılığında yararlanmaktadırlar.²³⁴

Tercihli vergi rejimlerinin iç piyasadan ayrı tutulması çeşitli şekillerde olabilir:

i) Vergi rejimleri yerleşik olmayan yükümlülerle sınırlandırılmıştır

Vergi rejimleri, yerleşik olan girişimlerin avantaj sağlayan vergi hükümlerinden yararlanmasının önüne geçerler. Bu durum diğer ülkelerde gelir kaybına neden olan vergi rekabetinin zarar verici olduğunun kanıtıdır.

ii) Vergi rejiminden yararlanan yabancı yatırımcıların açıkça ya da üstü kapalı olarak iç piyasaya girişleri engellenmiştir

Vergi rejimlerinin bu özelliği, tercihli vergi rejimine ev sahipliği yapan ülkenin bu uygulamaların olumsuz etkilerinden uzaklaşmasını sağlar. Tercihli vergi rejimi içerisinde kurulmuş ve işlemekte olan girişimlerin iç piyasada faaliyet göstermesi sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırma kimi zaman yabancı yatırımcının iç piyasada faaliyet göstermesi durumunda, vergi rejimi dolayısıyla kazanmış olduğu vergi ayrıcalıkları ile hakların uygulanmaması şeklinde olabilir.

²³⁴ Aynı, s. 26.

İç piyasadan ayrı tutmanın bir başka yolu da tercihli vergi rejimi sınırları içerisinde yerel ekonomiye ait para biriminin kullanılmamasıdır.

5.2.3. Saydamlıktan Yoksunluk

Saydamlığın olmaması ana ülkenin vergi rejimi önlemine karşı tedbirler almasını zorlaştırmayı hedefler. Saydamlıktan yoksun olma eğer idari uygulamalardan kaynaklanıyor ise idare iki amaç gözeterek hareket eder: Bunlardan birincisi vergi idaresinin mükellefe uygulayacağı düzenlemeleri belli etmesi ve uygulamaları diğer vergi idarelerine karşı işletmesi. İkincisi ise bir vergi yükümlüsüne uygulanan düzenlemenin bütün vergi idarelerine karşı açık hale getirilmesi. Bu özellikleri olmayan tercihli vergi rejimleri zarar verici vergi rekabeti uygulaması olarak nitelendirilir. Tercihli vergi rejimleri vergi yükümlülerine vergi idaresi ile anlaşma yapma olanağı tanıdıklarından aynı durumda olan vergi yükümlülerine vergi düzenlemeleri farklı şekillerde uygulanabilmektedir.²³⁵

Vergi rejimlerinin saydamlıklarını kaybetme nedenlerini şöyle açıklayabiliriz:

- Uygun idari düzenlemeler, işletmelere belirli sektörlere göre daha düşük efektif vergi oranı ile karşı karşıya kalma imkanı tanır. Uygun idari düzenlemelere örnek olarak vergi yükümlülerinin vergi düzenlemelerinin uygulanmasıyla ilgili olmak üzere vergi idareleriyle anlaşma imkanı tanınması ya da bazı özel durumlar için farklı vergi düzenlemelerinin uygulanması örnek gösterilebilir. Bununla birlikte bu uygulamalar genel vergi yasaları ile uyumlu olup, bu yasaları tamamen yok sayması ya da etkisini azaltması söz konusu değildir. Uygulamalar, yasaya uygun olarak yönetimin gereği ortaya konulmaktadır. Uygulamada eşitliği sağlamak amacıyla uygulama esaslarının bütün vergi mükelleflerine duyurulması gerekmektedir.²³⁶

- Özel idari uygulamalar yasaya dayalı yapısal uygulamalara aykırı olabilir. Bu durum, özellikle uygulamalar açıklanmadıkça yozlaşmaya ve ayrımcılığa neden olabilmektedir. Ayrıca bu tür uygulamalar diğer ülkelerin kendi vergi yasalarını uygulamalarını da güçleştirmektedir Bir vergi rejiminde vergi yasalarının ya da matrah

²³⁵ Aynı, s. 28.

²³⁶ Aynı, s. 29.

tespit usullerinin anlaşmaya açık olmaması, buna karşılık, idari uygulamaların bu esaslara uymayarak bir takım anlaşmalara imkân tanınması rejimin zarar verici vergi rejimi olarak nitelendirilmesine neden olmaktadır.

- Eğer iç piyasanın mali ortamı, iç hukuktan ayrı ise rejimin farklı olduğu söylenebilir. Bu duruma vergi idarelerinin gevşek bir denetim sistemi benimseyerek vergi yükümlülerine üstü kapalı bir avantaj sağlama çabası örnek gösterilebilir.

5.2.4. Bilgi Paylaşımından Kaçınma

Bir ülkenin bilgi paylaşımı konusunda istekli olup olmaması vergi sisteminin diğer vergi sistemleri açısından tehdit olup olmadığının değerlendirilmesi açısından önemlidir.

Bir ülke, bir vergi anlaşmasının gereği olarak diğer ülkelerin mükelleflerine ilişkin istemiş olduğu mali bilgileri bu ülkelerle paylaşabilir. Bununla birlikte eğer yabancı sermaye için cazip bir ortam yaratmak amacıyla ise bu tür bilgileri diğer ülkelerin vergi idareleriyle paylaşmasını gerekli kılacak iç yasal düzenlemeler yapmayacak veya bu amaçlı vergi anlaşmalarına taraf olmayacaktır. Bilgi paylaşımı konusunda özel nitelikte “gizlilik” düzenlemelerine gidilebilirken, ülkenin vergi idaresinin uygulamaları da özel bir gizlilik düzenlemesine gerek duyulmaksızın bilgi paylaşımını engelleyebilir. Bu konuya örnek olarak, OECD Model Vergi Anlaşması’nın 26. maddesi örnek gösterilebilir. Söz konusu maddeyi dayanak olarak alan bazı ülkeler işletmelerin kendi alt şirketleri arasında ya da müşterileriyle olan bazı mal işlerini “iş sırrı” olarak nitelendirebilmektedir. Bu nedenle bu işlemlere ilişkin bilgileri kesinlikle diğer vergi idareleri ile paylaşmamaktadırlar.²³⁷

Banka hesaplarının gizliliği ile ilgili düzenlemelerin bazı ülkelerdeki katı uygulama biçimleri mükelleflerin tercihli vergi rejimlerinin kötüye kullanıp kullanmadıklarının tespit edilmesi bakımından önemli bir engeldir.

Ülkelerin hareketli üretim faktörlerini özellikle de sermayeyi çekebilmek için girişebilecekleri vergi rekabetinin OECD tarafından ve Avrupa Birliği tarafından belirtilen nitelikleri aşağıdaki tablodaki (Tablo 5) gibi özetlenebilir.

²³⁷ Aynı, s. 30.

Tablo 5: OECD ve Avrupa Birliği'ne Göre Zararlı Vergi Rekabetinin Ölçütleri

	Kapsam	Esas Ölçüt	İkincil Ölçüt
<i>OECD</i>	Finansal faaliyetleri de kapsayan her türlü hareketli ekonomik faaliyet Yasal ve idari uygulamalar	- Düşük düzeyde efektif vergi oranı ve hiç vergi uygulanmaması <i>Yukarıdaki ölçüte ek olarak aşağıdaki ölçütlerden en az biri:</i> - İç piyasadan yalıtılmış bir vergi rejimi - Şeffaf olmayan vergi düzenlemeleri ve uygulamaları - Yetersiz Bilgi Değişimi	<i>İlave Ölçütler:</i> - Gerçeği yansıtmayan matrah belirleme yöntemleri - Uluslararası transfer fiyatlaması yöntemlerini benimsememek - Yurtdışında elde edilen gelirin vergiden istisna olması - Vergi oranının ve matrahının vergi yükümlüsü ve vergi idaresi arasında anlaşmaya konu olması - Yatırımcılara gizlilik imkânı tanıma - Birçok vergi anlaşmasına erişim - Vergi sisteminde vergi yükünü minimize etmeye yönelik araçlar bulunması - Tamamen vergi yükünü minimize etmeye yönelik finansal hareketleri özendirici düzenlemeler

Tablo 5: OECD ve Avrupa Birliği'ne Göre Zarar verici Vergi Rekabetinin Ölçütleri
(Devam)

	Kapsam	Esas Ölçüt	İkincil Ölçüt
Avrupa Birliği	İşletme Vergiciliği Yasalar ve diğer düzenlemelerin ya da idari uygulamaların Birlik içerisinde işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin yerinin seçimine etki etmesi	<ul style="list-style-type: none"> - Genel kabul gören efektif vergi oranının altında oran uygulanması - Sadece dar mükelleflere avantaj sağlayan hükümlere yer verilmesi - İç piyasadan yalıtılmış vergi rejimi - Şeffaf olmayan vergi düzenlemeleri ve uygulamaları - Ekonomik faaliyetin fiilen gerçekleşmemesi - Uluslararası kabul gören ilkelerden farklı olarak kazanç tespit usulleri 	<p><i>Dikkate alınması gereken diğer ölçütler:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Bir ekonomik faaliyetin Birlik içerisinde farklı vergileme biçimlerinin olup olmadığı - Bir ülkedeki vergi uygulamasının gerçekleşen ya da hedeflenen ekonomik büyümeye uygunluğu

Kaynak: Dawn Primarolo, **Supplementary Note by Paymaster General**, The United Kingdom Parliament (Taken Before the Treasury Committee, 8 February 2000), <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199900/cmselect/cmtreasy/232/0020810.htm>, Erişim: 17.10.03).

5.3. Zarar Verici Olarak Nitelendirilen Vergi Rekabetine Karşı Yürütülen Çalışmalar

Dünya genelinde birçok ülke yabancı yatırımları çekebilmek amacıyla önceki başlıklarda da belirtilen vergi cennetlerinin özelliklerini kullanarak ya da vergi sistemlerinde tercihli vergi rejimleri oluşturarak diğer ülkelerle rekabet içerisine girebilmektedirler.

Dünya genelinde vergi yüklerini minimize etmeye çalışan uluslararası yatırımcılar da ülkelerin yabancı yatırımları çekmek için giriştikleri bu rekabetten yararlanarak her yıl özellikle gelişmekte olan ülkelerin milyarlarca dolar kaybetmelerine neden olmaktadır.

Ülkelerin yabancı yatırımları ve fonları çekmek amacıyla giriştikleri ve “zarar verici” olarak nitelendirilen vergi rekabetine karşı OECD ve Avrupa Birliği bir takım önlemlerle karşı koymaya çalışmaktadır.

5.3.1. Zarar Verici Olarak Nitelendirilen Vergi Rekabetine Karşı OECD Tarafından Yürütülen Çalışmalar

A.B.D., Japonya, İngiltere ve Kanada'nın da aralarında bulunduğu 30 üyesi bulunan OECD tarafından yürütülen çalışmalar “vergi cennetleri” ve “tercihli vergi rejimleri” üzerinde yoğunlaşmıştır.

1996 yılının Mayıs ayında OECD üyesi ülkelerin Maliye Bakanları tarafından zarar verici vergi rekabetinin yatırımlar üzerindeki saptırıcı etkilerini gidermek amacıyla önlemler geliştirilmeye başlanmıştır.

1998 yılında OECD Zarar verici Vergi Rekabeti ile ilk raporunu²³⁸ yayınlamıştır. 1998 raporu olarak da bilinen çalışmada önceki başlıklarda da ifade edildiği gibi uluslararası yatırım kararlarında etkili olan vergi cenneti ülkelerin ve ülkelerin vergi sistemleri içerisindeki tercihli vergi sistemlerinin özellikleri belirtilerek uygulamalarda kullanılmak üzere belirli ölçütler geliştirilmiştir.

²³⁸ Bkz. OECD, 1998.

2000 yılında OECD tarafından zarar verici vergi rekabeti ile ilgili ikinci bir rapor²³⁹ yayınlanmıştır. 2000 raporu olarak da bilinen raporda,

- Aralarında OECD üyesi olan Belçika, Macaristan, Lüksemburg, Hollanda ve İsveç'in de bulunduğu çeşitli ülkelerde 9 kategoride²⁴⁰ 47 tercihli vergi rejimi belirtilmiştir.

- 35 ülkenin de 1998 raporunda belirtilen vergi cenneti ölçütleri taşıdığı altı çizilmiştir.²⁴¹

- Vergi cenneti ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından vazgeçmeyi taahhüt edecekleri bir sürecin başlaması önerilmiştir.

- Zarar verici vergi rekabet ile girişilen mücadele çerçevesinde OECD üyesi olmayan ülkelerle danışmaların yapılmasının gereği vurgulanmıştır.²⁴²

- 1998 raporunda bir ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirilmesinde kullanılacak ölçütlerden “düşük düzeyde vergi uygulanması ya da hiç vergi uygulanmaması” ile “fili faaliyette bulunulmaması” ölçütleri kaldırılmıştır. Buna göre, ülkeler, bundan böyle “vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamaların şeffaf olmaması” ve “yabancı ülkelerin vergi idareleriyle mali bilgilerin paylaşımına yanaşılmaması” ölçütlerine göre vergi cenneti ya da işbirliği çabasında olan ülke olarak nitelendirilebilecektir.²⁴³

Nitekim, 2000 raporunda Andorra, Liberya, Liechtenstein Prensliği, Marshall Adaları Cumhuriyeti ve Monaco Cumhuriyeti dışındaki vergi cenneti ölçütü taşıdıkları

²³⁹ Bkz. OECD, Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (Paris, 2000).

²⁴⁰ Bu kategoriler, sigortacılık, leasing, fon yönetimi, bankacılık, yönetim merkezi rejimleri, dağıtım (distribution) merkezi rejimleri, hizmet yeri rejimleri, taşımacılık (shipping) rejimleri ve diğer faaliyetler olarak belirtmiştir.

²⁴¹ Andora, Angulia, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Barbados, Belize, Virgin Adaları, Cook Adaları, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Marshall Adaları, Monaco Prensliği, Montserrat, Nauru Cumhuriyeti, Hollanda Antileri, Niue, Panama, Samoa, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, St. Christopher ve Nevis Federasyonu, St. Vincent ve Grenadines, Tonga, Turks ve Caicos Adaları, A.B.D. Virgin Adaları. **Bkz.** S. Saygın Eyüpgiller, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri” **Vergi Dünyası**, Sayı 249 (Mayıs 2002), s 95.

²⁴² Gabriel Makhlof, “Current Status of OECD’s Harmful Tax Practices Initiative: A Statement by the Chairman of the OECD’s Committee on Fiscal Affairs”, **OECD Web Page**, <http://www.oecd.org/dataoecd/31/28/2669004.pdf> (Erişim: 07.05.04).

²⁴³ Christopher Owen, “The OECD Modifies Its Campaign Against Harmful Tax Practices: Offshore Survey January 2002”, **The International Tax Planning Association Web Page**, <http://www.itpa.org/open/archive/owenjan2002.html> (Erişim: 06.04.04).

belirtilen ülkelerden özellikle mali bilgilerin paylaşımı ve şeffaflık konusunda OECD ile işbirliği içerisine gireceklerini taahhüt eden ülkeler zarar verici vergi rekabeti listesinden çıkartılmışlardır.²⁴⁴

Mali bilgilerin değişimi ve paylaşımıyla ilgili olarak OECD'nin 18 Nisan 2002 tarihli "Vergi Konularında Etkin Bilgi Değişimi İçin Anlaşma Modeli" çerçevesinde "OECD Model Anlaşması"nın 26. maddesi de değiştirilmiştir. Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin taahhütte buldukları ikinci konu ise şeffaf vergi düzenlemeleri ve idari uygulamalar sağlanmasıdır. Bu çerçevede ülkeler, hamiline yazılı hisse senetleri uygulamasının yürürlükten kaldırılması ve isimsiz (anonim) banka hesapları uygulamasına son verilmesi konularında çalışmalar yürüteceklerdir.²⁴⁵

OECD raporunda her devletin farklı esaslara sahip bir vergi sistemi uygulayabileceği, buna karşılık OECD'nin ülkelere karşı belirli bir vergi yapısını önermediği vurgulanmıştır. Bununla birlikte OECD ile işbirliğine yanaşmayan ülkelere karşı uygulanabilecek savunma önlemleri de raporda belirtilmiştir.²⁴⁶

- Vergi yükümlülerinin elde ettikleri tutarların Piyasa Fiyatı İlkesi'ne göre tespit edilmiş transfer fiyatını aşmaması ve işlemlerin iyi niyet ölçüsünde gerçekleştirilmiş olması halleri dışında, vergi yükümlülerinin kendilerine yapılan her türlü ödemenin indirime, istisnaya ya da erteleme gibi vergi kolaylıkları sağlayan hükümlerden yararlanmasını engelleyecek düzenlemelere yer verilmesi,²⁴⁷

- Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelere elde edilen faiz gelirlerinin istisna ya da muafiyet kapsamına alınmaması,

- Bu ülkelerle vergi anlaşmaları yapılmaması veya daha önce yapılan ve zarar verici vergi uygulamalarını destekleyen vergi anlaşmalarının yürürlükten kaldırılması,

- Vergi cenneti ülkelerdeki zarar verici vergi uygulamalarla bağlantılı işlemlerin sıkı vergi incelemeleriyle denetlenmesi,

²⁴⁴ OECD, "List of Unco-operative Tax Havens" **OECD Web Page**, http://www.oecd.org/document/57/0,2340,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html (Erişim: 06.06.04).

²⁴⁵ Bilici, a.g.e., s. 7.

²⁴⁶ Bilici, a.g.e., s. 7. Ayrıca bkz. OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, (Paris, 2004), s. 15.

²⁴⁷ Örtülü kazanç dağıtımı konusundaki düzenlemelerin titizlikle uygulanması.

- Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerle politik, sosyal ya da ekonomik bağlantıları olan ülkelerin, bu bağlantılarının zarar verici vergi uygulamalarına neden olmaması.

2000 raporunda belirtilen 47 tercihli vergi rejimlerinden Lüksemburg ve İsviçre dışındaki uygulamalardan 18'inin uygulanmasına son verilmiş, 14'ünde önemli değişiklikler yapılarak zarar verici uygulamalar düzeltilmiş, 13'ü ise yapılan araştırmalar sonucunda zarar verici bulunmamıştır (Ayrıntı için bkz. Ek: 1).²⁴⁸

OECD'nin zarar verici olarak nitelendirilen vergi rekabeti araçları uygulayan ülkelere karşı yürüttüğü çalışmalar çeşitli açılardan eleştirilere konu olabilmektedir.

Bir görüşe göre OECD, zarar verici vergi rekabeti özellikleri gösteren OECD üyesi ülkelerle OECD üyesi olmayan ülkelerarasında ayrımcılık yapmakta, OECD üyesi olmayan üyelere karşı farklı bir yaklaşım içerisinde olmaktadır. Bu görüşe göre, OECD 2000 Raporu OECD üyesi olmayan 35 ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirilirken OECD üyesi ülkeler olup da zarar verici vergi rekabetine neden olan vergi düzenlemelerine sahip 47 tercihli vergi rejimi belirtilmiştir.²⁴⁹

Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin yetkililerine göre OECD, kendilerinin Mali Eylem Görev Grubu²⁵⁰ (Financial Action Task Force-FATF) ile olan ilişkilerini kasıtlı olarak zedelemeye çalışmaktadır. Vergi cenneti ülkelere göre, OECD'nin kendilerine karşı yürüttüğü çalışmalar para aklama ve terörist faaliyetlerin finansmanı için kullanılan fonlara karşı yürüttüğü çalışmalarla aynı görülmemelidir. Nitekim OECD'nin kara listeye aldığı vergi cennetleri ile FATF'nin kara listesi birbirinden farklıdır. 2003 yılına kadar FATF hazırladığı ve işbirliğine yanaşmayan ülkeler Cook Adaları, Mısır, Guatemala, Endonezya, Myanmar, Nauru, Nijerya,

²⁴⁸ "Poscard from Paris", **International Money Marketing** (Apr 5 2004, London), s. 15.

²⁴⁹ Samanta Sen, "Offshore Tax Havens Reject Calls for Transparency", <http://www.twinside.org.sh/title/havens.htm> (Erişim: 06.06.04).

²⁵⁰ Para aklamaya ve terörist faaliyetlerin finansmanında kullanılan fonlara karşı ülkelerarasında politika belirlenmesi amacıyla G-7/8 1989 Paris zirvesinde kurulmuştur. FATF'nin 31 ülke ve 2 bölgesel kuruluş olmak üzere toplam 33 üyesi bulunmaktadır. Türkiye, 24 Eylül 1991 tarihinde FATF'ye üye olmuştur.

Filipinler ve Ukrayna'dır.²⁵¹ Ancak FATF'nin hazırlamış olduğu 2004 raporunda da Ukrayna, Mısır ve Guatemala bu listeden çıkartılmıştır.²⁵²

OECD ise, para aklanması gerekçesiyle vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin üzerine gidilmesini bu ülkelerin yasal düzenlemelerinin ve idari uygulamalarının şeffaf olmamasına bağlamaktadır.

OECD'nin yürüttüğü politikalara katılmayan ITIO (International Tax and Investment Organization) gibi örgütler ise OECD'nin kendi üyesi olmayan küçük ülkelerle işbirliği içerisinde olmaksızın bu ülkeleri belirli bir vergi politikası uygulamaları konusunda zorlamaktadır. Bu ise gelişmekte olan küçük ülkelerin bağımsızlık sorunuyla karşı karşıya kalmalarına neden olabilmektedir.²⁵³

Bir başka yaklaşım, OECD'nin vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere yönelik yürüttüğü çalışmaları “zengin ve beyaz” sanayi uluslarını “(çoğunlukla) siyah ve fakir” uluslara karşı koruma olarak nitelendirmektedir.²⁵⁴

5.3.2. Zarar Verici Olarak Nitelendirilen Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Avrupa Birliği'nde uygulanan bütün vergilerin uyumlaştırılması ya da tek bir vergi sistemi benimsenmesi hiçbir zaman söz konusu olmamıştır. Bununla birlikte, özellikle dolaylı vergiler alanında, bu vergilerin malların ve hizmetlerin birlik sınırları içerisinde serbest dolaşımını etkilemeleri bakımından ileri derecede uyumlaştırmaya konu olması hep gündemde olmuştur.

Birlik içerisindeki vergileme konusuna dolaysız vergiler açısından bakıldığında, ülkelerin uyguladığı gelir ve kurumlar vergisinin tek pazarın sorunsuz işlemesi bakımından uyumlaştırma yolu ile olmasa bile politikaların koordinasyonu ile birbirine yakın hale getirilmesi gerekli olmaktadır.

²⁵¹ FATF, Annual Review of Non-Cooperative Countries or Territories (20 June 2003), s. 21.

²⁵² FATF, **Annual Review of Non-Cooperative Countries or Territories** http://www.fatf.gafi.org/NCCT_en.htm (Erişim: 06.06.04).

²⁵³ Samanta Sen, “Offshore Tax Havens Reject Calls for Transparency”, <http://www.twinside.org.sh/title/havens.htm> (Erişim: 06.06.04).

²⁵⁴ Mitchel, 2000, a.g.e., s. 2.

Nisan 1996'da Ekonomi ve Maliye Bakanlarının Verona'daki resmi olmayan toplantısında alınan kararlara göre, birlik üyelerinin katılımlarını sağlamadan vergi alanında atılacak tek yanlı politika adımları, kontrol edilemeyen vergi rekabetine, bu ise ülkelerin kendilerine en uygun vergi sistemini seçememelerine neden olabilecektir. Vergileme alanında ortak politika araçlarının belirlenmesi ve uygulanması ise vergi düzenlemelerinin ancak oybirliği ile alınan kararlardan sonra ülkeleri bağlayıcı hale gelmesi nedeniyle güç olabilecektir.

Avrupa Birliği'nde vergilendirme ile ilgili sorunlar genellikle her ülkenin egemenlik sınırları içerisinde çözümlenirken, Birlik üyesi ülkeler zarar verici vergi rekabetinin ortadan kaldırılmasına yönelik alınacak tedbirlerde fikir birliği içerisinde olabilmektedirler.²⁵⁵

Avrupa Birliği'nde zarar verici vergi rekabetine yönelik çalışmalar Avrupa Birliği Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi'nin (ECOFIN) Verona toplantısı ile başlamakla birlikte, bu toplantıdan sonra oluşturulan Çalışma Gurubunun Komisyonun Avrupa Konseyine ve Parlamentosuna yaptığı çağrıyla devam etmektedir.²⁵⁶

Avrupa Birliği'nin zarar verici vergi rekabeti alanındaki çalışmalarını üye ülkelerin üzerinde anlaşmaya vardıkları 1 Aralık 1997 tarihli "Vergi Paketi"ne (Tax Package) dayanmaktadır. Komisyon çağrısı üzerine hazırlanan "Vergi Paketi" üç önlem üzerine hazırlanmıştır:²⁵⁷

- Zarar verici vergi rekabetinin ortadan kaldırılması için Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğü (Code of Conduct for Business Taxation) oluşturulması,
- Tasarrufların vergilendirilmesinde uygulanacak en az vergi oranı belirlenmesi,
- Bağlı şirketlerin aralarında sınır ötesi işlemlere konu olan faiz ödemeleri ile imtiyaz satışları üzerindeki stopajın kaldırılması.

²⁵⁵ Allen Szeto, "Is Tax Competition Harmful? International Organizations Attempt to Eliminate Preferential Tax Regimes and Influence Tax Havens", **CA Magazine** (Dec 2001; 134, 10) s. 30.

²⁵⁶ "A Package to Tackle Harmful Tax Competition in The European Union" **Communication from The Commission to The Council and The European Parliament** (COM (97) 564 final).

²⁵⁷ "A Package to Tackle Harmful Tax Competition in The European Union" **Communication from The Commission to The Council and The European Parliament** (COM (97) 564 final), s. 4

5.3.2.1. Kurumlar Vergisi Alanındaki Çalışmalar ve Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğü

Birlik içerisinde zarar verici vergi rekabeti uygulamalarının ortadan kaldırılması bakımından önemli olan Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğü'nün yasal olarak üye ülkeleri bağlayıcı bir özelliği olmamakla birlikte politik etkinliği ağır basmaktadır.²⁵⁸ Bu tüzükle üye ülkeler uyguladıkları zarar verici vergi rekabetine neden olan önlemlerini kaldıracaklarını (rollback) ve bunların yerine emsal nitelikte başka önlemler uygulamayacakları (standstill) taahhüdüne girmişlerdir.²⁵⁹

Tüzüğün hazırlanma gerekçesi ise 1980'li yıllarda birçok Birlik üyesi ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmek için uygulamaya koyduğu vergilendirme rejimlerinin ülkelerarasında zarar verici vergi rekabetine neden olacağı endişesidir. Bu vergilendirme rejimleri arasında

-Belçika'da çok uluslu şirketlere depolama ve dağıtım faaliyetlerine yardımcı olan şirketlere ayrıcalıklı vergi hükümleri getiren koordinasyon merkezleri,

-Çeşitli ülkelerde yer alan Avrupalı ya da yabancılara ait holdinglere avantajlar sağlayan ayrıcalıklı vergi rejimleri,

-İrlanda'da olduğu gibi uluslararası finansal hizmetler merkezler yer almaktadır.

Konsey tüzüğü kabul etmekle vergi rekabetinin olumlu etkilerini de kabul etmiş, zarar verici olmayan vergi rekabetinin Birliğe yarar sağlayacağını belirtmiştir. Tüzüğün amacı ise, vergi rekabetinin gereğinden fazla bir şekilde yoğunlaşarak ülkelerin birlik içerisinde dar yükümlülere tanıdıkları vergi ayrıcalıklarının ortadan kaldırmaktır. Bu nedenle, tüzük bu gibi zarar verici vergi rekabeti tedbirlerini tespit edebilmek amacıyla bazı ölçütler geliştirmiştir.²⁶⁰

- Dar yükümlülere tam yükümlülerden ayrı olarak bazı ayrıcalıklı hükümler uygulanması,

²⁵⁸ "Breakthrough on The Taxation Package", **The Key** (Taxation and Customs Union, No 15, March 2001), s. 3.

²⁵⁹ Code of Conduct for Business Taxation (1 December 1997), Resolution of The Council and The Representatives of The Governments of The Member States, Meeting Within the Council (98/C 2/01, Annex 1, 6. 1. 98), C 2/2.

²⁶⁰ **The Key**, a.g.e., s. 3.

- Yükümlülere avantaj sağlayan hükümlerin iç piyasadan ya da ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması,
- Gerçek bir ekonomik faaliyet olmaksızın işlemlerin kağıt üzerinden sürdürülmesi,
- Çok uluslu şirketlerin matrah tespit yöntemlerinin uluslararası kabul görmüş esaslardan ya da OECD'nin tavsiyelerinden farklı olması,
- Vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamaların şeffaf olmaması.

Avrupa Birliği Maliye Bakanları, zarar verici vergi rekabeti uygulamalarının sonlandırılması ve belirli tavsiye kararlarının uygulanması konusunda anlaşmaya varmışlardır. Bu tavsiye kararlarında tanımlanmış finansal faaliyetler, yönetim merkezi ya da holding şirketlerle ilgili vergisel düzenlemeler ve uygulamalar “zarar verici” olarak nitelendirilecektir.

Primarolu Çalışma Grubu olarak da bilinen Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğü Çalışma Grubu, tüzük kapsamında zarar verici olarak nitelendirebilecek 66 vergi rejimi tespit etmiştir.²⁶¹ 10 zarar verici vergi rekabeti uygulamasıyla Hollanda, Avrupa Birliği içerisinde bu açıdan başı çekmektedir. Hollanda, Primarolu Çalışma Grubu tarafından zarar verici olarak nitelendirilen transfer fiyatlaması uygulamalarını gözden geçirmiştir. Bununla birlikte tüzüğe göre, diğer Avrupa Birliği ülkelerinin de benzer önlemlerle sistemlerindeki zarar verici uygulamaları ortadan kaldırmaları gerekmektedir birlikte bu zamana kadar bu konuda ciddi bir çalışmaya rastlanmamıştır.²⁶²

Maliye Bakanlarının üzerinde görüş birliğine vardıkları anlaşmaya göre, Birliğe üye ülkeler vergi sistemlerindeki zarar verici vergi rekabeti önlemlerini 1 Ocak 2002 tarihine kadar kaldırmak ya da düzeltmek zorundadırlar. Bu tarihten sonra hiçbir şirket zarar verici vergi rekabetine neden olan hiçbir ayrıcalıklı vergi düzenlemesinden yararlanamayacaktır. 2001 yılı içerisinde ayrıcalıklı vergi düzenlemesinden

²⁶¹ Zarar verici 40 vergi rejimi Avrupa Birliği üyelerinde yer alırken 3 uygulama Gibraltar, 23 uygulama da Avrupa'dan ayrı ya da bağımsız olan ancak yakın ilişki içerisinde bulunan The Channel Islands, The Isle of Man ya da Karayipler'deki İngiliz toprakları veya Hollanda Antilleri'nde yer almaktadır.

²⁶² Gerard Meussen, “The EU-Fight against harmful tax competition; developments in light of the enlargement of the EU with 10 candidate Member States”, **Tax Policy in EU Candidate Countries On the Eve of Enlargement** (Riga Latvia 12th – 14th September 2003), s. 8. http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf (Erişim: 02.07.04).

yararlanmaya başlayan bir şirket ise bu uygulamaya 2002 yılının sonuna kadar dahil olabilecek iken 2001 yılından önce bu uygulamalardan yararlananların durumları 2005 yılının sonuna kadar devam edecektir.²⁶³

Avrupa Birliği Komisyonu gibi bağımsız Avrupa Birliği kurumları, birlik içerisinde uygulanmakta olan vergi rejimlerini etkileyebilecek yetkiyle donatılmışlardır.

11 Temmuz 2001’de Birlik, farklı bir yaklaşımla 8 ülkedeki 11 kurumlar vergisi rejimini Avrupa Birliği Anlaşmasına uygun olmayan devlet yardımları bakımından incelemeye alınmasını kararlaştırmıştır. Söz konusu uygulamanın esaslarına göre, Avrupa Birliği Anlaşmasına aykırı devlet yardımı uygulaması tespit edilirse bu uygulamanın kaldırılması sağlanacak; eğer yardım harcanmış ise bundan yararlandıran tahsil edilecektir.²⁶⁴

5.3.2.2. Tasarrufların Vergilendirilmesi Alanındaki Çalışmalar

Avrupa Birliği’nde zarar verici vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmaların ürünü olan 1 Aralık 1997 tarihli “Vergi Paketi”nin (Tax Package) bir başka sonucu ise gerçek kişilerin tasarruflarından elde ettiği faiz gelirinin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemelerdir.

Vergi Paketinin üç elementi üzerinde yürütülen görüşmeler 21 Ocak 2003 tarihinde politik anlaşma ile tamamlanmıştır. Tasarrufların vergilendirilmesi ile ilgili direktif (Council Directive 2003/48/EC) ise 3 Haziran 2003 tarihinde Konsey tarafından kabul edilmiştir. Doğrudan ya da dolaylı olarak bir yatırım faaliyetinden elde edilen faiz gelirleri de (yatırımcılara sağlanan kredilerden) direktif kapsamındadır.

Gerçek kişilerin faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ilgili Avrupa Komisyonu’nun ilk çalışması 1989 yılında yapılmıştır. 1998 yılında hazırlanan ikinci direktif önerisi ise Birlik üyesi ülkelere gerçek kişilerin faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak stopaj uygulaması ya da otomatik bilgi değişim sistemi kullanımının seçimi imkânını tanımıştır. 3 Haziran 2003’de Konsey tarafından kabul

²⁶³ Szeto, a.g.e., s. 30.

²⁶⁴ Aynı, s. 30.

edilen direktifin temelini ise 18 Temmuz 2001’de hazırlanan bu konudaki üçüncü Komisyon önerisi oluşturmaktadır.

Tasarrufların vergilendirilmesi alanında 3 Temmuz 2003’de kabul edilen direktif, Avrupa Birliği içerisinde yatırımcıların elde ettiği faiz gelirleri ile ilgili ödemekle yükümlü olduğu vergilerin yerleştiği olduğu ülkelere yönlendirilmesini amaçlamıştır. Direktif hükümlerine göre ülkeler, yabancılar tarafından elde edilen faiz gelirlerini kuracakları otomatik bilgi değişimi sistemi ile yükümlünün yerleştiği olduğu ülkeye bildireceklerdir.²⁶⁵ Ülkeler, otomatik bilgi değişimi ile ilgili düzenlemeleri iç hukuk sistemlerine 1 Ocak 2004 tarihine kadar dahil edecekler, söz konusu değişiklikler Avusturya, Lüksemburg ve Belçika dışında kalan on iki AB-15 ülkesi tarafından 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulamaya koyulacaktır.²⁶⁶ Ancak, otomatik bilgi değişiminin on iki üye ülkede uygulamaya başlanması 19 Temmuz 2004’deki Konsey kararı ile 1 Temmuz 2005 tarihine alınmıştır.²⁶⁷

Direktife göre, Lüksemburg, Belçika ve Avusturya otomatik bilgi değişim sistemine geçiş döneminin sonunda geçeceklerdir. Geçiş döneminde bu ülkeler tasarruflara ilk üç yıl için %15, ikinci üç yıl için %20 ve sonrası için ise %35 vergi uygulayacaklardır. Bu şekilde elde ettikleri gelirlerin %75’ini ise yatırımcıların yerleştiği oldukları ülkeye aktaracaklardır. Bu üç ülke de diğer ülkelerden kendi vatandaşları ile bilgileri isteme hakkına sahip olacaklardır.²⁶⁸

Birlik üyesi ülkelere on ikisinin otomatik bilgi değişimi sistemini, üçünün ise geçiş dönemi boyunca stopaj uygulamayı tercih etmesi birlik içerisinde tasarrufların vergilendirilmesi alanında ikili bir sistemin uygulamaya başlamasına neden olmuştur.²⁶⁹

²⁶⁵ “Taxation of Savings Income”,
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/index_en.htm,
Erişim: (10.12.04).

²⁶⁶ “Taxation: Commission Welcomes Adoption of Package to Curb Harmful Tax Competition”
(IP/03/787, Brussels, 3 June 2003).

²⁶⁷ Council Decision of 19 July 2004 on the Date of Application of Directive 2003/48/EC on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments, **Official Journal of the European Union** (04/08.2004).

²⁶⁸ “Taxation of Savings Income”,
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/index_en.htm,
Erişim: (10.12.04).

²⁶⁹ “A Note on the Taxation of Savings in the Form of Interest Payments”,
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/tax_saving.htm (Erişim: 29.04.04)

Birlik içerisinde tasarrufların vergilendirilmesi alanında ikili bir sisteme Avusturya, Belçika ve Lüksemburg'un Birlik üyesi olmayan İsviçre'nin yabacıların elde ettiği faiz gelirlerine cazip hükümler uygulamasından duyduğu endişe nedeniyle geçilmiştir.

Avrupa Birliği 26 Ekim 2004 tarihinde İsviçre ile tasarrufların vergilendirilmesi alanında anlaşmaya varmıştır. Andora, Liechtenstein, Monaco ve San Marino için de benzer esaslara dayanan bir anlaşma imzalanmıştır. Anlaşma hükümlerine göre,

- Direktifin geçiş dönemi süresince bu ülkeler Belçika, Lüksemburg ve Avusturya ile aynı stopaj oranlarını uygulayacaklar ve aynı esaslara stopaj gelirlerini yabancı yatırımcının yerleştiği olduğu ülkeye kaydıracaklardır.

- Vergi yükümlülerine kendilerinin mali bilgilerinin ülkelere bildirilmesi ya da stopaj uygulaması arasında bir seçim yapma imkanı tanınmıştır.

- Vergi kaçakçılığı ve benzer durumlarda ülkeler arasında isteğe bağlı olarak bilgi değişimi söz konusu olabilecektir.

Temmuz 2003'de kabul edilen direktif sonrasında Avrupa Birliği'nde tasarrufların vergilendirilmesi alanında geçerli olan vergileme rejimi tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Avrupa Birliği'nde Gerçek Kişilerin Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi

ÜLKELER	Yerleşikler için Vergi Oranları			Yerleşik Olmayanlar için Vergi Oranları		
	Stopaj Oranı	Gelir Vergisi Oranı	Otomatik Bilgi Değişimi (OBD)	Stopaj Oranı	Geçiş Dönemi	
					2003-2009	2010 Sonrası
Belçika	15	-	-	-	15-20	35
Danimarka	-	-	OBD	-	OBD	OBD
Almanya	25	25-35	-	-	OBD	OBD
Yunanistan	15	-	-	15	OBD	OBD
İspanya	-	18	OBD	-	OBD	OBD
Fransa	25 (55)	25	OBD	-	OBD	OBD
İrlanda	-	22	-	22	OBD	OBD
İtalya	12,5-27	-	-	12,5-27	OBD	OBD
Lüksemburg	-	-	-	-	15-20	35
Hollanda	-	-	OBD	-	OBD	OBD
Avusturya	25	-	-	-	15-20	35
Portekiz	20	-	OBD	20	OBD	OBD
Finlandiya	29	-	-	-	OBD	OBD
İsveç	30	-	-	-	OBD	OBD
İngiltere	-	20	OBD	20	OBD	OBD

Kaynak: Katrina Holzinger, "Tax Competition and Tax Co-operation in the EU: The Case of Savings Taxation", *European Forum Series* (RSC No: 2003/07, Robert Schuman Centre for Advanced Studies), s. 11

5.3.2.3. Bağlı Şirketler Arasındaki İşlemlerin Vergilendirilmesi Alanındaki Çalışmalar

Avrupa Komisyonu 1 Nisan 2004'de bağlı şirketler arasında ödenen telif bedelleri ve faiz vergilerine ilişkin uygulanan stopajın kaldırılması için bir direktif yayınlamıştır. Söz konusu direktif, birliğe yeni katılan AB-10 ülkeleri için belirli bir dönem stopaj uygulamalarına imkân veren geçiş hükümlerini de içermektedir. Bu geçiş hükümleri dışında Birlik genelinde direktif 1 Mayıs 2004 tarihinden itibaren geçerli olacağı belirtilmiştir.²⁷⁰

Avrupa Konseyi, Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan bu direktifi AB-10 ülkeleri ile yapılan görüşmeler sonucunda 29 Nisan 2004'te kabul etmiştir (2003/49/EC). Kabul edilen direktife göre AB-10 ülkeleri için telif bedelleri ve faiz ödemelerindeki stopaj uygulamaları bakımından 2 ila 8 yıl arasında değişen geçiş

²⁷⁰ Benoît Verschueren, "The EU Interest and Royalties Directive – Latest Developments", <http://www.pwc.com> Erişim: 29.07.04.

dönemleri öngörülmüştür. Bu geçiş dönemine AB-10 ülkelerinin yanı sıra Yunanistan, Portekiz ve İspanya da dahil edilmiştir.²⁷¹

Birlik üyelerinin iç hukuk düzenlemelerinde değişikliğe neden olacak bu direktifin iç hukuk sistemine adaptasyonu üye ülkelere bırakılmıştır. Üye ülkelerin bağlı şirketler arasındaki bahsedilen işlemlerde uyguladıkları stopajlarda yapmayı taahhüt ettikleri indirimler tablo 7’te gösterildiği gibidir.

Tablo 7: Bağlı Şirketler Arasındaki Telif Bedelleri ve Faiz Ödemeleriyle İlgili 2003/49/EC No lu Direktifle Öngörülen Geçiş Dönemleri

Yürürlük Tarihi	Ülke	Uygulama Alanı	Geçerli Olan Stopaj Oranı	Direktife Göre Vergi Oranı
1 Ocak 2004	Belçika	Faiz Ödemeleri	%15	%0
	İtalya	Faiz Ödemeleri	%10	%0
	Avusturya	Telif Bedelleri	%10	%0
1 Mayıs 2004	Estonya	Faiz ve Telif Bedelleri	%10	%0
	Slovenya	Faiz ve Telif Bedelleri	%5	%0
	Kıbrıs Rum K.	Telif Bedelleri	%5	%0
1 Ocak 2005	Portekiz	Faiz Ödemeleri	%15	%10
	Yunanistan	Faiz Ödemeleri	%35	%10
	Yunanistan	Telif Bedelleri	%20	%10
1 Mayıs 2006	Slovakya	Telif Bedelleri	%10	%0
1 Ocak 2009	Litvanya	Faiz Ödemeleri	%10	%5
	Letonya	Faiz ve Telif Bedelleri	%10	%5
	Polonya	Faiz ve Telif Bedelleri	%10	%5
	Portekiz	Faiz ve Telif Bedelleri	%10	%5
	Yunanistan	Faiz ve Telif Bedelleri	%10	%5
1 Ocak 2011	Litvanya	Faiz Ödemeleri	%5	%0
	Çek Cumhuriyeti	Telif Bedelleri	%10	%0
	İspanya	Telif Bedelleri	%10	%0
	Litvanya	Telif Bedelleri	%5-%10	%0
1 Ocak 2013	Portekiz	Faiz ve Telif Bedelleri	%5	%0
	Yunanistan	Faiz ve Telif Bedelleri	%5	%0
	Polonya	Faiz ve Telif Bedelleri	%5	%0
	Letonya	Faiz ve Telif Bedelleri	%5	%0

Kaynak: Ernst & Young Tax Services, “EU Directive on Interest and Royalties: Transitional Measures for EU Acceding Countries Announced”, **Tax Alert** (Issue 07-04, 13 May 2004), s. 2.

Direktif, AB-10 ülkeleri ile birlikte Yunanistan Portekiz ve İspanya’yı geçiş dönemi içerisine almıştır. Buna göre geçiş dönemi 1 Ocak 2013 tarihinde tamamlanacak

²⁷¹ Ernst & Young Tax Services, “EU Directive on Interest and Royalties: Transitional Measures for EU Acceding Countries Announced”, **Tax Alert**, Issue 07-04 (13 May 2004), s. 2.

ve ülkelerin tamamı bağılı şirketler arasında faiz ödemeleriyle telif bedellerinin vergilendirilmesinde uygulanan stopaj oranını %0'a indireceklerdir.

Uluslararası vergi rekabeti teorisini yerel idareler arasındaki vergi rekabetinin esaslarından hareketle açıklamaya çalışan modeller, içerdikleri varsayımlarla birbirlerinden farklı sonuçlara ulaşmaktadırlar. Bizce, ülkelerin politik tercihlerinin ve ekonomik dinamiklerinin de rol oynadığı uluslararası vergi rekabetinin tam olarak açıklanabilmesi ve sonuçlarının önceden kestirilmesi pek de mümkün görülmemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

Küreselleşen dünyada ulusal ekonomilerin birbirlerine bağımlı hale gelmesi, ülkelerarası sermaye hareketliliğinin vergi düzenlemelerine duyarlı hale gelmesine neden olmuştur. Bu koşullar altında bir ülkedeki hareketli üretim faktörü olarak nitelendirdiğimiz sermaye üzerindeki vergi yükünün artması, hareketli üretim faktörü üzerindeki vergi yükünün nispeten düşük kaldığı diğer ülkelere olan sermaye akımını arttırabilecektir. Bu durum ise ülkelerin hareketli üretim faktörünü çekmek için giriştikleri vergi rekabetinde *en alt düzeyde yarış* olarak nitelendirilen vergi oranlarının kamu harcamalarını karşılayamayacak ölçüde düşük bir düzeyde belirlenmesi ile sonuçlanmasına neden olabilecektir. Vergi oranlarının bu ölçüde düşük düzeye gerilemesi ise devletin temel görevlerini yerine getirmesi konusunda baskılarla karşı karşıya kalmasına neden olabilecektir.

Son yıllarda ekonomik sınırların ortadan kalktığı ve sermaye hareketlerinin daha çok vergi farklılıklarından kaynaklanabileceği ortak pazarın hayata geçirilmeye çalışıldığı Avrupa Birliği'nde vergi rekabetinin *zarar verici* özellikleri tartışılan bir konu olmuştur.

Bu endişelerin aksine, vergi rekabetini yatırım yapmanın vergiden kaynaklanan maliyetlerini azaltarak ekonomik büyümeye olumlu etki edeceği ve politika belirleyicileri daha uygun vergi politikası belirlemeye ve kamu kaynaklarını daha verimli kullanmaya yöneltecekleri gerekçeleriyle yararlı sayan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlere göre, vergi rekabetinin aksine vergi uyumlaştırması, yatırımların üzerindeki vergi yükünü arttıran bir uygulamadır. Örneğin, 1962 ve 1970 yıllarında Avrupa Birliği'nde hazırlanan resmi raporlar, Birlik içerisinde kurumlar

vergisi oranlarında bir uyumlaştırmayı gerekli görmekteydi. 1975 yılında Avrupa Komisyonu %45 minimum kurumlar vergisi oranı önermiştir. Bu öneri destek bulamamış, ancak, Avrupa Birliği Komisyonu 1990'lı yılların başında %30 minimum kurumlar vergisi oranı uygulamayı önermiştir. Günümüzde ise, Avrupa Birliği'ne 1 Mayıs 2004'te katılan 10 yeni ülke ile 15 eski üye arasındaki vergi rekabeti nedeniyle kurumlar vergisi oranı Birlik genelinde %30 düzeyinin biraz altına gerilemiştir.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasına karşı vergi rekabetini savunanların bir başka gerekçesi de vergilendirme yetkisini devletlerin egemenliklerinin ana unsuru olarak görmeleri ve vergilendirme yetkilerini uluslararası bir oluşuma devretmekten ziyade her ülke idaresi tarafından kullanılması gerektiği görüşüdür.

1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ULUSAL VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

Avrupa Birliği'nin Mayıs 2004 genişlemesi, vergi politikasını etkileyebilecek, belki de Avrupa Komisyonu'nun bu alandaki çalışmalarını da arka planda bırakacak bir gelişme olarak nitelendirilebilir. 10 yeni üye ülkenin²⁷² (AB-10) nispeten düşük ücret düzeyleri, nispeten yüksek emek piyasası esnekliği ve en önemlisi düşük vergi yükü gibi rekabet avantajlarına sahip olması 15 eski Avrupa Birliği ülkesini (AB-15) tedirgin etmektedir.²⁷³ AB-10 ülkeleri gerek genel vergi yükü gerekse kurumlar vergisi yükü ve kurumlar vergisi ile ilgili diğer ölçütleri AB-15 ülkelerinden belirgin farklılıklar gösterebilmektedir. Bu bakımdan bu bölümde, AB-10 ülkelerinin Birlikteki vergi rekabetine etkilerinin sonuçları da araştırılacaktır.

Ülkelerarası vergi rekabetinin Avrupa Birliği alanında incelenmesini kapsayan bu başlık altına ilk olarak vergi yükünün Avrupa Birliği alanında gelişimine değinilecek; konu, kurumlar vergisi rekabeti bakımından kurumlar vergisi yüklerinin gelişimi, basit vergi rekabeti modeli yönünden Birlik içerisindeki vergi rekabetinin

²⁷² Çek Cumhuriyeti, Estonya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovenya ve Slovakya 1 Mayıs 2004 tarihinde Avrupa Birliği'ne katılmıştır. Bunların dışında Romanya ve Bulgaristan ile tam üyelik müzakereleri başlamış olup, en erken 2007'de Birliğe katılacaklardır.

²⁷³ Kısaca AB-10 olarak nitelendirdiğimiz yeni Avrupa Birliği üyesi Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri (Malta ve Kıbrıs Rum Kesimi dahil) düşük vergi düzeylerini doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla kullanmaktadırlar. Özelleştirme dönemlerinin sona ermesi nedeniyle normale dönen büyüme oranlarının sürekliliğini doğrudan yabancı sermaye akımlarına bağlayan Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri vergi yüklerini bunu gerçekleştirmede bir araç olarak kullanmaktadırlar. Marion Girard-Vasseur ve Loïc Guiéze, "Tax Dumping in the East for a Limited Period?", *EcoWeek* (BNP Paribas Economic Research Department, June 2004), s. 10.

değerlendirilmesi ve teori ile bağlantısının kurulduğu alt başlıklarla açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1. Ülkelerarası Vergi Rekabetinin Vergi Gelirlerinde Gerilemeye Neden Olması

Vergi rekabeti içerisinde bulunan ülkelerin vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamayacak ölçüde azalması, rekabetin *en alt düzeyde yarış* (race to bottom) durumunda devam etmesi, vergi rekabeti modellerinin öngördüğü en belirgin sonuçlardandır. Rekabet içerisindeki ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmanın izleri ilk aşamada genel vergi yüklerinin seyrinde araştırılacaktır. Hareketli üretim faktörü olan sermaye için girişilen vergi rekabetinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise sermaye üzerinden alınan vergilerden olan kurumlar vergisi ile gerçek kişilerin tasarruflarından elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi alanında inceleme konusu yapılacaktır.

1.1.1. Avrupa Birliği'nde Vergi Yükünün Gelişimi

Avrupa Birliği ülkelerinde vergi yükünün gelişimi 1965-2002 dönemini kapsayan sosyal güvenlik kesintilerinin de dahil edildiği toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranlarının yer aldığı Tablo 8 aracılığı ile gösterilmeye çalışılacaktır.

Tabloda 1965-1990 dönemi OECD verilerinden yararlanılarak beşer yıl arayla, 1995-2002 dönemi ise Eurostat verilerinden yararlanılarak yıllık olarak gösterilmiştir. 1965-1990 dönemi için AB-10 ülkelerinin verilerine ulaşılamamıştır. Aynı şekilde, 1995-2002 dönemi verilerinde de eksiklikler bulunmaktadır.

Tablo 8: Avrupa Birliği'nde Vergi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2002)

ÜLKELER	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	ORTALAMA	DEĞİŞİM (1965-2002)
Belçika	31,1	34,5	40,1	42,4	45,6	43,2	45,1	45,3	45,7	46,4	46,0	46,0	46,2	46,6	45,9	15,5
Çek Cum.	--	--	--	--	--	--	39,9	38,7	37,9	36,5	37,3	34,4	34,3	35,4	36,8	--
Danimarka	29,9	39,2	40,0	43,9	47,4	47,1	49,3	49,9	49,8	50,1	51,5	49,6	49,9	48,9	49,9	19,0
Almanya	31,6	29,8	32,6	34,6	34,3	32,9	40,8	41,6	41,6	41,6	42,3	42,5	40,8	40,2	41,4	8,6
Estonya	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	35,2	35,2	--
Yunanistan	19,9	22,4	21,8	24,2	28,6	29,3	32,6	33,0	34,2	36,3	37,3	38,8	37,0	36,2	35,7	16,3
İspanya	14,7	16,3	18,8	23,1	27,8	33,2	33,4	33,8	34,2	34,5	35,1	35,6	35,5	36,2	34,8	21,5
Fransa	34,5	34,1	35,9	40,6	43,8	43,0	44,0	45,0	45,2	45,1	45,7	45,2	45,0	44,2	44,9	9,7
İrlanda	24,9	28,8	29,1	31,4	35,0	33,5	33,4	33,5	32,8	32,1	32,1	32,1	30,5	28,6	31,9	3,7
İtalya	25,5	26,1	26,1	30,4	34,4	38,9	41,2	42,8	44,7	43,2	43,3	42,7	42,5	41,7	42,8	16,2
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	--	--	--	--	29,2	29,5	31,4	32,7	32,5	31,1	--
Letonya	--	--	--	--	--	--	37,2	34,3	35,6	37,3	35,6	33,1	31,8	31,3	34,5	--
Litvanya	--	--	--	--	--	--	28,6	28,1	29,8	32,2	32,4	30,4	29,1	28,8	29,9	--
Lüksemburg	27,7	26,8	37,5	40,8	45,1	40,8	42,3	42,4	41,5	40,2	40,4	40,7	40,7	41,9	41,3	14,2
Macaristan	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	39,4	38,8	39,1	--
Malta	--	--	--	--	--	--	27,7	26,2	27,9	26,2	27,4	29,1	30,4	31,3	28,3	--
Hollanda	32,8	35,8	41,6	43,6	42,6	43,0	40,6	40,8	40,7	40,3	41,7	41,5	40,0	39,5	40,6	6,7
Avusturya	33,9	34,6	37,4	39,8	41,9	40,4	42,3	43,7	44,5	44,3	44,3	43,5	45,3	44,4	44,1	10,5
Polonya	--	--	--	--	--	--	34,3	38,7	37,9	37,0	37,0	36,2	41,2	39,1	37,7	--
Portekiz	15,8	19,4	20,8	24,1	26,6	29,2	33,6	34,4	34,7	34,9	36,0	36,4	35,6	36,3	35,2	20,5
Slovenya	--	--	--	--	--	--	41,3	40,0	38,9	39,6	40,0	39,4	39,4	39,8	39,8	--
Slovakya	--	--	--	--	--	--	41,5	40,3	38,0	38,3	35,9	34,3	32,9	33,0	36,8	--
Finlandiya	30,4	31,8	36,6	36,1	39,9	44,6	46,0	47,3	46,5	46,4	46,8	48,0	46,0	45,9	46,6	15,5
İsveç	35,0	37,5	40,9	46,1	47,0	51,9	49,5	51,9	52,5	53,1	53,8	53,9	52,2	50,6	52,2	15,6
İngiltere	30,4	37,0	35,3	35,2	37,7	36,8	35,4	35,0	35,6	36,6	36,9	37,5	37,3	35,8	36,3	5,4
AB-25 Ort.	--	--	--	--	--	--	39,1	39,4	39,6	39,2	39,5	39,2	39,0	38,5	39,2	--
AB-15 Ort.	27,9	30,3	33,0	35,8	38,5	39,2	40,6	41,4	41,6	41,7	42,2	42,3	41,6	41,1	38,4	13,2
AB-10 Ort.	--	--	--	--	--	--	35,8	35,2	35,1	34,6	34,4	33,5	34,6	34,5	34,7	--

Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries (Paris, 2003), tablo: 3. Kaynağı Aktaran T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü

Web Sayfası <http://www.gelirler.gov.tr> ; European Commission, Structures of the Taxation System in the European Union (2004 Edition, Luxembourg), s.

İnceleme konusu yapılan 1965-2002 döneminde AB-15 ülkelerinde ortalama vergi yükü %27,9'dan %41,1'e yükselmiş, ortalama vergi yükü ise %38,4 olarak gerçekleşmiştir. 1995-2002 döneminde, Mayıs 2004'te birliğe katılan 10 yeni ülke (AB-10) ile 15 eski birlik üyesi ülkenin (AB-15) vergi yüklerinin karşılaştırıldığında AB-10 ülkelerinin ortalama vergi yükünün AB-15 ülkelerinin 6,6 puan altına, %34,5 olarak gerçekleştiği görülmektedir.²⁷⁴ AB-10 ülkelerinin AB-15 ülkelerinin 6,6 puan daha altında bir vergi yüküne sahip olmaları Avrupa Birliği'nin Mayıs 2004'ten önceki ortalama vergi yükündeki artış trendinin değişmesine neden olmuştur. Mayıs 2004'ten sonra Avrupa Birliği'ndeki (AB-25) ortalama vergi yüküne bakıldığında oranın %39,1'den %38,5'e gerilediği ve bu dönemde bu değer ortalama %39,2 olduğu görülmektedir. AB-10 ülkelerinin AB-15 ülkelere göre düşük vergi yüküne sahip olmaları Birliğin önümüzdeki yıllarda vergi rekabetine yönelik daha belirgin politikalar sürdüreceği izlenimini vermektedir.

1995-2002 dönemi dikkate alındığında AB-10 ülkelerini vergi yüklerinin AB-15 ülkelerinin vergi yüklerine yakınlıkları bakımından iki gruba ayırabiliriz. AB-10 ülkelerinden Macaristan, Polonya ve Slovenya (sırasıyla ortalama vergi yükleri %39,1, %37,7 ve %39,8) %40,4 olan AB-15 ortama vergi yükü değerine en yakın ülkelerdir. Bununla beraber, Litvanya %29,9 ve Malta %28,3 ortalama vergi yükleri ile AB-15 ortalamasının yaklaşık 10 puan altında olan ülkelerdir.

AB-15 ülkelerinden de Avrupa Birliği vergi yükü ortalamasını azaltabilecek İngiltere, Portekiz, İrlanda ve İspanya sırasıyla %36,3, %35,2, %31,9 ve %34,8 ortalama vergi yükü değerlerle dikkat çekicidir. Bunun karşılığında İsveç %52,2, Danimarka %49,9, Finlandiya %46,6 ve Fransa %44,9 ortalama vergi yükleriyle AB-15 vergi yükünü yükselten ülkelerdir.

Avrupa Birliği'nde artan vergi rekabeti eğilimlerinin vergi sistemlerine etkilerinin araştırılmasında toplam vergi yüklerinin tek başına yeterli olmayacağı açıktır. Ayrıca, uluslararası sermaye hareketlerinde ülkelerarası kurumlar vergisi farklılıklarının daha belirgin rol üstleneceği düşünülürse Avrupa Birliği genelinde kurumlar vergisi yükü açısından bir karşılaştırma yapmak daha yararlı olabilecektir.

²⁷⁴ 1995-2002 döneminde AB-15 ülkelerinin ortalama vergi yükü %41,1 olarak hesaplanmıştır.

1.1.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Rekabeti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisi

Avrupa Birliği'nde dolaysız vergiler göz önüne alındığında Avrupa Komisyonu vergileme şekli ve vergileme düzeyi açısından vergi rekabetinin kaçınılmaz olduğu kanısındadır. Bununla birlikte, ülkelerarasında makul ölçülerdeki vergi rekabetinin, ülke idarelerinin olası en düşük vergi düzeyi ile olası en yüksek kamu hizmeti düzeyi sağlama çabasına yol açması ölçüsünde yararlı olabileceği görüşü birçok bilim adamı tarafından savunulmaktadır.²⁷⁵

Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisi rekabeti konusu açıklanırken ilk aşamada kurumlar vergisi yükünün gelişimi incelenecektir.

1.1.2.1. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi

Avrupa Birliği ülkelerinde kurumlar vergisi yükünün gelişimi 1965-2002 dönemini kapsayan toplam kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranlarının yer aldığı tablo 9 aracılığı ile gösterilmiştir.

Tabloda 1965-1990 dönemi OECD verilerinden yararlanılarak beşer yıl arayla, 1995 dönemi ise Eurostat verilerinden yararlanılarak yıllık olarak gösterilmiştir. 1965-1990 dönemi için AB-10 ülkelerinin verilerine ulaşamamıştır. Aynı şekilde 1995-2002 dönemi verilerinde de eksiklikler bulunmaktadır.

²⁷⁵ Robert Verrue, "Tax Competition in the EU: A Few Remarks on the Current State of Play", **Conference on Trade War or Transatlantic Market Place** (Brussels, 29/04/2004), s. 2-3.

Tablo 9: Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2002)

ÜLKELER	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	ORTALAMA	DEĞİŞİM (1965-2002)
Belçika	1,9	2,4	3,0	2,2	2,6	2,4	2,4	2,7	2,9	3,4	3,3	3,3	3,2	3,1	2,8	1,2
Çek Cum.	--	--	--	--	--	--	4,9	3,9	3,2	3,5	3,7	3,5	4,1	4,4	3,9	4,4
Danimarka	1,4	1,0	1,2	1,4	2,3	1,5	2,0	2,3	2,6	2,8	3,0	2,4	3,1	2,9	2,1	1,5
Almanya	2,5	1,7	1,4	1,9	2,1	1,6	0,9	1,2	1,3	1,4	1,5	1,7	0,6	0,6	1,5	-1,9
Estonya	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	1,3	1,3	1,3
Yunanistan	0,4	0,4	0,7	0,9	0,8	1,6	2,6	2,3	2,6	3,1	3,5	4,6	3,8	3,8	2,2	3,4
İspanya	1,4	1,3	1,3	1,2	1,4	2,9	1,9	2,1	2,8	2,6	3,0	3,2	3,0	3,4	2,3	2,0
Fransa	1,8	2,1	1,9	2,1	1,9	2,3	1,8	2,0	2,3	2,3	2,7	2,8	3,1	2,6	2,3	0,8
İrlanda	2,3	2,5	1,4	1,4	1,1	1,7	2,8	3,1	3,2	3,4	3,8	3,8	3,6	3,7	2,7	1,4
İtalya	1,8	1,7	1,6	2,4	3,2	3,9	3,4	3,8	4,2	2,5	2,8	2,4	3,0	2,6	2,8	0,8
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	--	--	--	--	3,8	4,5	4,6	5,0	5,0	4,6	5,0
Letonya	--	--	--	--	--	--	2,0	2,0	2,4	2,5	2,2	1,9	2,1	2,1	2,2	2,1
Litvanya	--	--	--	--	--	--	1,3	1,2	1,6	1,3	0,8	0,7	0,5	0,6	1,0	0,6
Lüksemburg	3,1	5,2	5,9	6,6	8,0	6,5	7,5	7,7	7,9	7,8	7,1	7,2	7,5	8,6	6,9	5,5
Macaristan	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	2,4	2,4	2,4	2,4
Malta							2,8	2,5	2,8	2,6	2,8	3,1	3,3	4,1	3,0	4,1
Hollanda	2,6	2,4	3,2	2,9	3,0	3,2	3,3	4,1	4,6	4,5	4,6	4,4	4,4	3,7	3,6	1,1
Avusturya	3,5	3,8	3,3	3,3	2,7	4,1	1,7	2,2	2,2	2,3	2,0	2,2	3,3	3,1	2,8	-0,4
Polonya	--	--	--	--	--	--	2,9	2,9	3,1	2,8	2,5	2,4	2,0	1,9	2,6	1,9
Portekiz	--	--	--	--	--	2,3	2,5	2,9	3,3	3,3	3,8	4,1	3,6	3,7	3,3	3,7
Slovenya	--	--	--	--	--	--	0,6	0,8	1,0	1,0	1,1	1,2	1,2	1,4	1,0	1,4
Slovakya	--	--	--	--	--	--	6,1	4,2	3,7	3,4	3,1	2,8	2,7	--	3,7	--
Finlandiya	2,5	1,7	1,5	1,4	1,5	2,1	2,3	2,8	3,5	4,3	4,4	6,0	4,3	4,3	3,0	1,8
İsveç	2,1	1,7	1,8	1,1	1,6	1,6	2,7	2,6	2,9	2,7	3,1	3,8	3,0	2,6	2,4	0,5
İngiltere	1,3	3,2	2,2	2,9	4,7	4,1	2,7	3,1	3,8	3,8	3,4	3,4	3,3	2,7	3,2	1,4
AB-25 Ort.	--	--	--	--	--	--	2,8	2,8	3,1	3,1	3,2	3,3	3,2	3,1	3,1	3,1
AB-15 Ort.	2,0	2,2	2,2	2,3	2,6	2,8	2,7	3,0	3,3	3,4	3,5	3,7	3,5	3,4	2,9	1,4
AB-10 Ort.	--	--	--	--	--	--	2,9	2,5	2,5	2,6	2,6	2,5	2,6	2,6	2,6	2,6

Kaynak: OECD (2003) a.g.e., tablo 12; European Commission, 2004, a.g.e., s. 254.

1965-2002 döneminde AB-15 ülkelerinde kurumlar vergisi yükü %2,0'den %3,4'e yükselmiş, ortalama kurumlar vergisi yükü ise %2,9 olarak gerçekleşmiştir. AB-10 ülkelerinin kurumlar vergisi yükü ise 1995 yılında %2,9 iken 2002 yılında %2,6 değerini almış, dönemin ortalaması ise %2,6 olarak gerçekleşmiştir. AB-15 ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi yükü artış eğilimindeyken, aynı dönemde AB-10 ülkelerindeki trendin düşüş eğiliminde olması dikkat çekicidir. 1995-2002 döneminde, AB-25 genelindeki ortalama kurumlar vergisi yükü değerinde baktığımızda AB-10 ülkelerindeki düşük kurumlar vergisi yükü nedeniyle 1995-2002 döneminde AB-15 ortalamasının 0,2 puan altında, %3,1 olarak gerçekleşmiştir.²⁷⁶

AB-15 ülkelerinden en düşük kurumlar vergisi yüküne sahip ülkeler ise %2,1 ile Almanya, %2,1 ile Danimarka ve %2,2 ile Yunanistan'dır. 1965-2002 dönemi göz önüne alındığında Yunanistan ve Lüksemburg en dikkat çeken ülkelerdir. Yunanistan'da kurumlar vergisi yükü 3,4 puan artarken Lüksemburg'daki artış 5,5 puan olmuştur. AB-10 ülkelerinden %3,3 olan AB-15 ortalamasının üzerinde ise %4,6 ile Kıbrıs Rum Kesimi, %3,9 ile Çek Cumhuriyeti ve %3,7 ile Slovakya bulunmaktadır. Ancak, AB-10 ülkelerinden Slovenya, Litvanya ve Estonya'nın kurumlar vergisi yükü AB-15 ülkelerinden yaklaşık 1,3 puan daha düşüktür.

Vergi rekabetinin Avrupa Birliği'ndeki belirtilerini ve ulusal vergi sistemleri üzerindeki etkilerini yalnızca kurumlar vergisi yüklerindeki değişiklikler yerine nominal ve efektif vergi oranları ile birlikte incelemek daha yerinde olabilecektir. Nominal ve efektif vergi oranları kurumlar vergisi yükünün değerlendirilmesinde sıkça başvurulan ölçütlerdendir.

1.1.2.2. Avrupa Birliği'nde Nominal Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi

Vergi rekabetinin Avrupa Birliği'ndeki belirtilerini açıklamada kullanabilecek bir başka araç da nominal kurumlar vergisi oranlarıdır. Nominal kurumlar vergisi oranları, ülkelerarası karşılaştırma yapmada sıkça başvurulan bir değişken olurken, ülkelerde farklı esaslarda uygulanabilen kalıcı ya da geçici ilave vergi oranlarının

²⁷⁶ 1995-2002 döneminde AB-15 ülkelerinin ortalama vergi yükü %3,1 olarak gerçekleşmiştir.

(surcharges) ve vergi teşvik önlemlerinin varlığı ile merkezi ve yerel idarelerin ayrı ayrı kurumlar vergisi uygulamaları ülkelerarası karşılaştırma yapmayı güçleştirebilmektedir.

Avrupa Birliği'nde yasal kurumlar vergisi oranları Tablo 10'da²⁷⁷ gösterildiği gibidir. AB-10 ülkelerinde olduğu gibi AB-15 ülkelerinde de nominal kurumlar vergisi oranları düşüş eğilimindedir.

²⁷⁷ a. Nominal vergi oranına (%39) ek olarak %3 ek vergi uygulanmaktadır.
b. Dağıtılmamış kurum kârı için %45, dağıtılmış kurum kazancı için %30 uygulanmaktadır.
c. Dağıtılmamış kurum kazancı için %0, dağıtılmış kurum kazancı için ise %26 oranı uygulanır.
d. %35 oranı sermaye şirketleri ve finansal kuruluşlar için, %25 si tüzel kişiliği olmayan şirketler için uygulanır.
e. Normal vergi oranına (%33,3) ek olarak %10 ek vergi (büyük şirketlerde %15) uygulanmaktadır.
f. Uluslar arası Dublin Finansal Hizmetler Merkezi sınırlarında faaliyet gösteren kurumlar için %10 vergi oranı uygulanmaktadır.
g. Üretim faaliyetinde bulunan kurumlar için vergi oranı %31,2 oranında uygulanır.
h. İlk oran dağıtılmamış kurum kârı, ikincisi ise dağıtılmış kurum kârı için uygulanır.

Tablo 10: Avrupa Birliği'nde Nominal Kurumlar Vergisi Oranları (% , 1980-2005)

ÜLKELER	1980	1985	1990	1994	1997	1998	1999	2000	2003	2005	ORTALAMA	DEĞİŞİM (1980-2002)
Belçika	48	45	43	40,17	41,17	40,17 ^a	43	39	34	34	40,8	-14,0
Çek Cum.	--	--	--	--	--	--	40	40	31	26	32,3	--
Danimarka	37	50	40	34	34	34	32	32	30	30	35,3	-7,0
Almanya	61,7-44,3	61,7-44,3	50-36	45-30	45-30	45-30 ^b	40	40	27,9	26,4	44,3	-35,3
Estonya	--	--	--	--	--	--	--	--	0-26 ^c	0-26	26,0	--
Yunanistan	49	49	46	40	40	40-35 ^d	40	35	25/35 ^d	25/35 ^d	39,9	-14,0
İspanya	33	33	35	35	35	35-30 ^d	35	35	35	35	34,6	2,0
Fransa	50	50	37-52	33	36,6-41,6	36,6-41,6 ^e	33,3	33,3	35,4	35,4	38,1	-14,6
İrlanda	45	50-10 ^f	43-10	40-10	36-10	32-10	10	24	12,5	12,5	32,5	-32,5
İtalya	36,3	47,8	47,8	52,2	53,2	31,2-41,2 ^g	37	37	34	34	42,1	-2,3
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	--	--	--	15	15	15,0	--
Letonya	--	--	--	--	--	--	--	--	19	15	17,0	--
Litvanya	--	--	--	--	--	--	--	--	15	15	15,0	15,0
Lüksemburg	45,5	45,5	39,4	33,3	32	32	30	30	22,9	22,9	33,4	-22,6
Macaristan							--	--	18	16	17,0	--
Malta							--	--	35	35	35,0	--
Hollanda	46	42	35	35	35	35	35	35	34,5	34,5	36,7	-11,5
Avusturya	61,5-38,3 ^h	61,5-38,3	34	34	34	34	34	34	34	25	34,0	-13,3
Polonya	--	--	--	--	--	--	--	--	27	19	23,0	--
Portekiz	51,2-44	51,2-44	39,6	39,6	39,6	37,4	34	32	30	30	38,5	-21,2
Slovenya	--	--	--	--	--	--	--	--	25	25	25,0	--
Slovakya	--	--	--	--	--	--	--	--	25	19	22,0	--
Finlandiya	50	50	40	25	28	28	28	29	29	26	33,3	-24,0
İsveç	40	52	52	28	28	28	28	28	28	28	34,0	-12,0
İngiltere	52	40	35	33	31	31	30	30	30	30	34,2	-22,0
AB-25 Ort.	--	--	--	--	--	--	--	--	27,5	25,9	26,7	--
AB-15 Ort.	45,5	47,0	41,1	36,5	36,6	35,3	34,0	32,9	29,5	29,2	36,8	-16,3
AB-10 Ort.	--	--	--	--	--	--	--	--	27,1	21,1	24,1	--
AB-15 Std. Sap.	7,5	6,8	5,7	6,7	6,6	4,9	4,5	4,3	6,0	6,2	5,9	-1,3

Kaynak: Margit Schatzenthaler, "Company Tax Competition in an Enlarged EU", 1 St Euroframe Conference on Economic Policy Issues in the European Union: Fiscal Policies in the European Union (Paris, June 2004), s. 7; Bernd Genser, "Corporate Income Taxation in The European Union: Current State and Perspectives" Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University Working Paper No: 17 August 2001, s. 10.

Birliğe yeni katılan AB-10 ülkelerinin pazar ekonomilerine geçiş yapmaları ve kurumlar vergisi sistemlerini Batı Avrupa vergi sistemlerine yakınlaştırmaları bu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını aşamalı olarak indirmelerine neden olmuştur.²⁷⁸ 2003 yılında AB-10 ülkelerinin kurumlar vergisi oranı ortalama %27,1 değerini almışken, bu oranın 2005 yılında %21,1 olacağı tahmin edilmektedir.

AB-15 ülkelerinde ise kurumlar vergisi oranları 1980 yılından 2005 yılına kadar sürekli düşüş eğiliminde olmuş, 1980 yılında %45,5 olan AB-15 ülkelerindeki kurumlar vergisi oranının 2005 yılında %29,2'e gerileyeceği tahmin edilmektedir.

1980-2005 döneminde AB-15 ülkelerinde ortalama %36,8 olan kurumlar vergisi oranı AB-10 ülkelerinde ortalama %22,3 değerini almıştır.

AB-10 ülkelerinin vergi politikaları, özellikle Fransa ve Almanya'nın başını çektiği AB-15 ülkeleri tarafından *mali damping* ya da *zarar verici vergi rekabetine* neden olan uygulamaları içermesi nedeniyle eleştirilmektedir. Bu bağlamda Fransa ve Almanya Avrupa Birliği içerisinde vergi rekabetinin sınırlandırılması amacıyla uygulanacak minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesini gerekli görmektedirler.²⁷⁹ Ayrıca, Avrupa Birliği'nde Avrupa Birliği Bölgesel Yardımlarının bu gibi vergi uygulamalarına başvuran ülkelere çekilmesi de tartışılan bir konudur. Bunun gerekçesi ise düşük kurumlar vergi oranı uygulayan ülkelerin bu yardımlara gerçekten ihtiyacı olup olmadığının tartışmalı olmasıdır.²⁸⁰ Buna karşılık, AB-10 ülkeleri ise düşük kurumlar vergisi oranlarını AB-15 ülkelerinin gelir düzeyine ulaşabilmek için yakalanması gereken yüksek büyüme oranı bakımından gerekli görmektedirler.²⁸¹ Bununla birlikte, Avrupa Birliği'nde zarar verici vergi rekabeti kriteri olarak düşük vergi oranları yer almamaktadır. Bu kriter yerine vergi sistemlerinde

²⁷⁸ Schatzenstaller, **a.g.e.**, s. 7.

²⁷⁹ Clemens Fuest and Winfried Fuest, "A Minimum Corporate Tax Rate Would be Harmful for Both High and Low Tax Countries" **Intereconomics**, Vol. 39, No. 4 (Jul/Aug 2004), s. 183.

²⁸⁰ Avrupa Birliği 2004 genişlemesi için Birlik Bütçesi'nden 40 Milyar Euro kaynak ayırmıştır. AB-10 ülkelere yönelik ayrılan bu kaynak, bölgesel kalkınmaya ve tarım kesimine destek amacıyla gütmektedir. Bu yardımdan yararlanan AB-10 ülkeleri, ulusal bütçelerinde daha düşük vergi geliri ile kamu faaliyetlerini yürütme imkanına kavuşmuşlardır. Katarina Barysch, "Is Tax Competition Bad?" **CER Bulletin** (August/September 2004, Issue 37) <http://www.cer.org.uk> (Erişim: 15.09.04).

²⁸¹ "Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8", s. 1. <http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.04).

ayrımcı vergilendirmeye neden olacak hükümler zarar verici vergi rekabeti araçları olarak kabul edilmiştir.²⁸²

Son yıllarda AB-15 ortalamasının üzerinde kurumlar vergisine sahip ülkelerden Almanya, Belçika, Portekiz, Hollanda, İtalya ve Yunanistan nominal kurumlar vergisi oranlarında indirim yöneltmişlerdir. Böylece AB-15 genelinde kurumlar vergisi oranlarında bir yakınlaşma sağlanmıştır.

İrlanda'nın 1999 yılındaki kurumlar vergisi alanındaki politika değişikliği nominal kurumlar vergisi oranlarının tek başına zarar verici araç olarak nitelendirilmemesi gerektiğine örnek gösterilebilir. İrlanda, Dublin Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi sınırlarında üretim ya da finans alanında faaliyet gösteren firmalar için %10 kurumlar vergisi oranından yararlanma ayrıcalığı tanımıştır. İrlanda, Avrupa Birliği'nin zarar verici vergi rekabetine karşı yürüttüğü çalışmalar sonucunda bu ayrımcı vergi rejiminin varlığına son vermiş, ancak 1999 yılında %32 olan nominal kurumlar vergisi oranını 2000 yılında %24'e, 2001 yılında %20'e, 2000'de %16'ya ve 2003 yılında ise %12,5'e düşürmüştür.²⁸³

Benzer bir biçimde, AB-10 ülkeleri de kurumlar vergisi sistemlerinde var olan ve zarar verici olarak nitelendirilen önlemleri Avrupa Birliği'nin zarar verici vergi rekabetine karşı girişimleri sonucunda kaldırabilirler. Ancak, bunun karşılığında, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmek amacıyla hali hazırda düşük olan nominal kurumlar vergisi oranlarında indirim gidebilirler.

Avrupa Birliği içerisinde farklı kurumlar vergisi uygulamaları doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının yönünün belirlenmesi bakımından önemli olmakla birlikte, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla vergi yüklerini düşürme çabası içerisinde olmaları açısından da önemlidir. Birlik üyesi ülkeler, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının çekilmesi amacıyla girişilen ve zarar verici özellikler gösterebilen vergi rekabetinin önüne geçmek, bunun yanında da vergi yükünü

²⁸² Daha önce de değinildiği gibi Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğüne (Code of Conduct for Business Taxation) göre dar yükümlülere tam yükümlülere ayrı olarak bazı ayrıcalıklı hükümler uygulanması, yükümlülere avantaj sağlayan hükümlerin iç piyasadan ya da ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması, gerçek bir ekonomik faaliyet olmaksızın işlemlerin kağıt üzerinden sürdürülmesi, çok uluslu şirketlerin matrah tespit yöntemlerinin uluslararası kabul görmüş esaslardan ya da OECD'nin tavsiyelerinden farklı olması ve vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamaların şeffaf olmaması zararlı vergi rekabetinin kriterleri olarak belirlenmiştir.

²⁸³ Fuest ve Fuest, *a.g.e.*, s. 183; European Commission, 2004, *a.g.e.*, s. 21.

minimize etmek amacıyla ülkelerarası gelir transferlerini azaltabilmek için nominal kurumlar vergisi oranlarını aynı düzeye çekme eğilimindedirler.

Nominal kurumlar vergisi oranlarındaki gerek AB-15 gerekse AB-10 ülkelerindeki sürekli düşüş vergi rekabetinin sonuçlarıyla ilgili yorum yapılmasında yetersiz kalabilir. Çünkü ekonomik birimler üzerindeki vergi yükü yasal vergi oranı kadar matrah tespit usulleri tarafından da etkilenmektedir. Nitekim birçok Avrupa Birliği ülkesi nominal vergi oranlarında indirim gitmiş olmasına rağmen, vergi düzenlemelerinde kurumlar vergisi matrahını genişletici hükümlere yer vermişlerdir. Örneğin, Devereux ve diğerleri (2002) tarafından yapılan bir çalışmada 16 OECD ülkesinin 1982-2001 dönemindeki uyguladıkları yatırım indirimi ve amortisman rejimlerinin gelişimi incelenmiştir. Yatırım indirimlerinin ve amortismanların net bugünkü değerleri üzerinden yapılan karşılaştırmada 13 Avrupa Birliği ülkesinden 9'unda yatırım indirimlerinin ve amortismanların enflasyon oranı karşısındaki göreceli etkinliklerini yitirdikleri ortaya çıkmıştır.²⁸⁴ Bu nedenle kurumlar vergisi yükü ve nominal kurumlar vergisi oranlarıyla birlikte efektif kurumlar vergisi oranları da değerlendirilmelidir.

1.1.2.3. Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi

Nominal kurumlar vergisi oranının dışında, ülkelerarasında karşılaştırma yapmada matrah hesaplama farklılıklarını da dikkate alan efektif kurumlar vergisi oranı da kullanılabilir. Efektif kurumlar vergisi oranı, nominal vergi oranı ile birlikte matrah tespitinde kullanılan vergi istisnaları, vergiye tabi kazancın hesaplanmasında kurum kazancından yapılan indirimler, oran indirimleri ve vergi ertelemeleri gibi unsurları da dikkate alır.²⁸⁵ Bu nedenle efektif kurumlar vergisi oranı nominal kurumlar vergisi oranından tablo 9 ve tablo 10'de görüldüğü üzere daha düşüktür. Ancak, düşük nominal vergi oranı her zaman için düşük efektif vergi oranı anlamına gelmemektedir. Nitekim İngiltere'de ortalama nominal kurumlar vergisi oranı Danimarka'daki orandan düşük

²⁸⁴ Michael P. Devereux, Rachel Griffith ve Alexander Klemm, "Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition", *Economic Policy*, Vol. 17, No. 35 (October 2002) s. 459-460.

²⁸⁵ Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8, s. 3, <http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

olmasına rağmen, Danimarka'nın efektif kurumlar vergisi oranı İngiltere'den daha düşüktür.

Efektif kurumlar vergisi oranı kurum kazancından ödenen vergilerin tamamını (kurumlar vergisi, gelir vergisi ve diğer yasal yükümlülükler) dikkate aldığından kurumlar üzerindeki vergi yükünün gösterilmesi bakımından sıkça kullanılan bir ölçüttür. Efektif kurumlar vergisi oranı, kurumun hukuki statüsünden ya da yararlandığı vergi teşviklerinden etkilenebilmektedir.²⁸⁶

²⁸⁶ Schatzenstaller, **a.g.e.**, s. 11.

Tablo 11: Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranları (% , 1995-2002)

ÜLKELER	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	ORTALAMA	Değişim (1995-2002)
Belçika	10,8	12,1	13,0	14,8	14,7	14,5	14,9	15,1	13,7	4,3
Çek Cum.	16,9	14,5	11,5	11,3	12,5	12,4	14,3	--	13,3	--
Danimarka	9,4	10,8	12,1	13,8	14,5	10,5	14,1	13,3	12,3	3,9
Almanya	4,4	6,0	6,2	6,4	7,0	8,2	2,9	2,8	5,5	-1,6
Estonya	--	--	7,9	9,0	8,0	3,2	2,4	--	6,1	--
Yunanistan	14,1	12,9	17,7	20,9	22,2	27,6	22,2	21,8	19,9	7,7
İspanya	8,6	9,9	13,1	12,2	14,5	15,4	14,0	16,2	13,0	7,6
Fransa	9,6	11,1	12,6	12,3	14,5	14,8	16,6	14,2	13,2	4,6
İrlanda	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
İtalya	12,2	13,6	15,5	9,4	10,6	9,0	11,2	9,9	11,4	-2,3
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Letonya	8,6	10,2	7,9	7,9	6,3	5,4	5,7	5,7	7,2	-2,9
Litvanya	5,7	4,9	6,6	5,5	3,5	2,4	--	--	4,8	-5,7
Lüksemburg	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Macaristan	--	--	7,7	8,7	9,4	10,5	--	--	9,1	--
Malta	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Hollanda	12,8	15,9	17,6	17,5	18,3	17,0	17,5	14,9	16,4	2,1
Avusturya	7,8	9,8	9,2	9,5	8,5	8,8	13,2	12,4	9,9	4,6
Polonya	20,6	22,0	21,5	19,1	16,4	15,8	14,9	13,5	18,0	-7,1
Portekiz	10,4	12,3	13,9	14,1	16,8	19,4	17,0	--	14,8	--
Slovenya	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Slovakya	21,3	16,0	14,2	13,9	12,6	11,6	10,9	--	14,4	--
Finlandiya	8,7	10,8	13,2	15,4	16,5	20,9	15,5	16,0	14,6	7,3
İsveç	11,2	12,3	14,1	14,2	16,4	20,9	18,7	16,0	15,5	4,8
İngiltere	11,4	12,7	15,9	16,1	15,4	15,8	16,0	12,5	14,5	1,1
AB-25 Ort.	11,4	12,1	12,6	12,6	12,9	13,2	13,4	13,2	12,7	1,8
AB-15 Ort.	10,1	11,6	13,4	13,6	14,6	15,6	14,9	13,8	13,5	3,7
AB-10 Ort.	14,6	13,5	11,6	11,1	9,9	8,8	9,6	9,6	11,1	-5
AB-25 Std. Sap.	4,5	3,8	4,1	4,2	4,7	6,3	5,2	4,7	4,1	0,1
AB-15 Std. Sap.	2,5	2,3	3,2	3,8	4,0	5,7	4,5	4,5	3,4	2,0
AB-10 Std. Sap.	7,1	6,4	5,3	4,5	4,4	5,1	5,5	5,5	4,9	-1,6

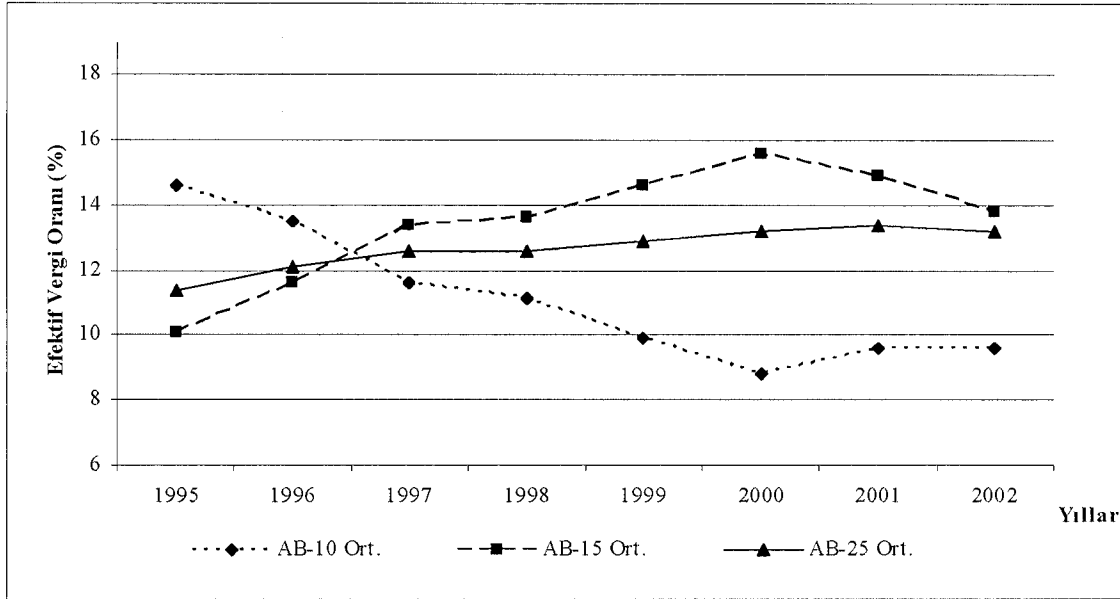
Kaynak: "Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8", s. 3,
<http://siteresources.worldbank.org/INT/LATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

Avrupa Birliği'nde 1995-2002 dönemindeki efektif kurumlar vergisi oranları Tablo 11'de gösterilmiştir. 1995-2002 dönemi için AB-15 ülkelerinde efektif kurumlar vergisi oranının 2000 yılına kadar arttığını, 2000 yılından sonra ise düşüş eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. Bu dönemde, birlik genelinde efektif kurumlar vergisi oranı ortalama %12,7 olarak gerçekleşmiştir.

Avrupa Birliği içerisinde ülkelerarasında özellikle de AB-15 ve AB-10 ülkeleri bakımından efektif kurumlar vergisi farklılıkları yatırım kararlarını saptıracak ölçüde belirgindir. Bu bakımdan birlik içerisinde minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinin ötesinde matrah uyumlaştırmasını da kapsayan geniş kapsamlı bir

çalışma yapılmalıdır.²⁸⁷ Avrupa Birliği Komisyonu, kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesini üye ülkelerin tercihlerine bırakırken Birlik genelinde matrah uyumlaştırmasını hedeflemektedir. Ancak, vergi oranlarının belirlenmesinin üye ülkelere bırakılıp, geniş kapsamlı matrah uyumlaştırmasına gidilmesi uzun dönemde Birlik genelinde oran indirimlerine neden olabilir.²⁸⁸

Grafik 1: Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi (1995-2002)



Kaynak: Tablo 11.

Grafik 1'e göre 1997 yılından sonra AB-10 ülkelerinin efektif kurumlar vergisi oranları AB-15 ülkelerinin altına inmiştir. AB-15 ülkelere ise oran 2000 yılına kadar yükselirken AB-10 ülkelerinde azalış eğilimindedir. 2000 yılından sonra iki grup ülke arasında oranlarda bir yakınlaşma eğilimi görülmekte, AB-25 ortalaması ise 2001 yılından sonra az da olsa düşme eğilimine girmiştir.

Avrupa Birliği ülkelerinin efektif vergi oranlarına ilişkin yapılan diğer çalışmalara²⁸⁹ göre de 1990'lı yılların ilk yarısında AB-15 ülkelerindeki efektif vergi

²⁸⁷ Fuest ve Fuest, a.g.e., s. 184.

²⁸⁸ Gerard Meussen, "The EU-fight against harmful tax competition; developments in light of the enlargement of the EU with 10 candidate Member States", **Tax Policy in EU Candidate Countries On the Eve of Enlargement** (Riga Latvia 12th – 14th September 2003), s. 8. http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf (Erişim: 02.07.04).

²⁸⁹ Jacobs ve diğerleri (2003) tarafından yapılan bir çalışmada ise AB-10 ülkelerinin 2003 yılındaki efektif kurumlar vergisi oranları hesaplanmıştır. Buna, göre 2003 yılında AB-10 ülkelerinde ortalama efektif kurumlar vergisi oranı %20,1 olarak gerçekleşmiştir. Litvanya %9,57 ile en düşük efektif

oranı artış eğiliminde, AB-10 ülkelerinde ise azalış eğilimindedir. Bu durum 1990'lı yılların ikinci yarısında tersine dönmüş ve AB-15 ve AB-10 ülkelerinin oranları aynı düzeye yaklaşmıştır.²⁹⁰ Gerek AB-10, gerek AB-15 ve gerekse AB-25 için hesaplanan standart sapmaların özellikle 2000 yılından sonra sürekli bir düşüş eğilimine girmesi birlik içerisinde kurumlar vergisi uygulamalarındaki farklılıkların giderek azaldığının göstergesi olarak nitelendirilebilir. Efektif kurumlar vergisi oranlarının standart sapmasındaki gelişimin benzeri de nominal kurumlar vergisi oranlarında görülmektedir.

1.1.3. Avrupa Birliği'nde Tasarruflar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Rekabeti

Kişisel gelir vergisi kapsamında iki tür sermaye kazancı vergilendirilir. Bunlardan birincisi, şahıs şirketi şeklinde kurulmuş işletmelerden elde edilen gelirdir. İkincisi ise banka hesapları, tahvil ya da hisse senetleri gibi tasarruf araçlarından elde edilen gelirlerdir. Küçük ölçekli şahıs şirketleri, çok uluslu şirketlerin sahip olduğu uluslararası vergi planlama olanaklarına sahip değildirler. Bu nedenle bu şirketlerin kazançlarının vergilendirilmesi uluslararası vergiden kaçınmanın aza indirilmesi bakımından önemlidir. Bunun tersine, banka hesapları, tahvil ve hisse senetlerinden oluşan mali varlıkların uluslararası hareket kabiliyeti yüksektir ve yer değiştirmeleri oldukça kolaydır. Bu durum, vergi yükümlülerine tasarruflarını kendileri için cazip vergi ortamı sunan ülkelere taşıma imkânı tanır.²⁹¹

Bu döneme kadar OECD ülkelerinin hemen hemen tamamında tasarruftan elde edilen gelirler kişisel gelir vergisi kapsamında vergilendirilmiştir. Bununla beraber tasarruflar üzerindeki vergi yükü diğer kazanç türleri üzerindeki vergi yükünden belirgin olarak daha düşüktür. Gerçekten de birçok OECD ülkesi uzun dönemli tasarrufları teşvik etmek ve devlet tahvili gibi bazı yatırım araçlarına talebi arttırabilmek

kurumlar vergisi oranına sahipken Slovenya 31,63 ile en yüksek orana sahiptir. O. H. Jacobs, Ch Spengel, M. Finkenzerler ve M. Roche, **Company Taxation in the New EU Member States** (Frankfurt/Main, Mannheim 2003): Kaynağı aktaran Schatzenstaller (2004). Bunun dışında Ernst & Young tarafından yapılan bir çalışmada ise AB-10 ülkelerinin 2004 yılı için efektif kurumlar vergisi oranları hesaplanmıştır. Buna göre AB-10 ülkelerinin efektif kurumlar vergisi oranı ortalama %14,33 olarak gerçekleşmiştir. Bkz. Ernst & Young, **Company Taxation in the New EU Member States: Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors** (Ernst & Young, Second Edition, July 2004) s. 48.

²⁹⁰ Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8, s. 4,

<http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

²⁹¹ Philipp Genschel, "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Viability of the Welfare State", **MPIfG Working Paper** (01/1, May 2001), s 14.

amacıyla tasarrufların vergilendirilmesinde çeşitli cazip vergi hükümlerine yer vermişlerdir. Ayrıca, tasarrufların gizlenebilmesinin kolay olması, vergi yükümlülerini tasarruflarından elde ettikleri kazancı beyan etmemelerine neden olabilmektedir.²⁹²

1980'li yıllar boyunca ülkeler tasarrufların vergilendirilmesi alanında daha iddialı olmuşlardır. Enflasyon oranlarının ve kişisel gelir vergisi oranlarındaki indirimler vergi kaçırmayı hoş görülmeyecek bir duruma sokmuştur. Bunun ötesinde tasarrufların vergilendirilmesi bütçe baskısının hafifletilmesinin uygun bir yolu olarak görülebilir.²⁹³

Ülkeler, tasarruflardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde dar yükümlüler için farklı esaslar belirleyebilir. Dar yükümlülerin tasarruflardan elde ettiği gelir ya hiç vergiye tabi tutulmaz ya da yerleşiklerin tabi olduğu oranların altında vergiye konu olabilir. Avrupa Birliği içerisinde tasarrufların vergilendirilmesinde yerli ve yabancı yatırımcılar için farklı esaslarda vergi uygulanabilmektedir. Bu durum bazı ülkelerin diğerleri tarafından vergi cenneti olarak nitelendirilmesine neden olurken fonların avantajlı vergi hükümleri uygulayan ülkelere kaymasına neden olabilir.²⁹⁴

1983 yılında Belçika'nın tasarrufların vergilendirilmesinde stopaj oranını %25 olarak belirlemesi birçok yatırımcının mali varlıklarını stopaj uygulanmayan Lüksemburg ve Hollanda'ya kaydırmasına neden olmuştur. Sonuç olarak Belçika finans sektörünün rekabet gücü azalmış, faiz oranları yükselmiştir. 1990 yılında Belçika hükümeti finansal varlıkları ülkesine geri çekebilmek ve yabancı yatırımları arttırabilmek amacıyla stopaj oranlarında indirim gitmiştir.²⁹⁵

1984 yılında Avusturya tasarruflardan elde edilen gelir üzerine stopaj getirdikten sonra tasarruflar stopaj uygulamayan Almanya'ya yönelmiştir.²⁹⁶

1988 yılında Hollanda'nın otomatik raporlama sistemine geçmesi yerli tasarruf mevduatlarının azalmasına ve ülkeden sermaye çıkışına neden olmuştur. Otomatik raporlama sistemine geçildiğinin belirtildiği Temmuz 1987'den sonra kısa dönem sermaye çıkışı GSYİH'nin %1,4'ü kadar artış göstermiştir.²⁹⁷

²⁹² Aynı, s. 14.

²⁹³ Aynı, s. 14.

²⁹⁴ Oravec, *a.g.e.*, s. 19.

²⁹⁵ Genschel (2001), *a.g.e.*, s. 16.

²⁹⁶ Aynı, s. 16.

²⁹⁷ Aynı, s. 16.

Ocak 1987 yılında Hollanda gibi Almanya da sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi alanındaki vergi kayıplarını giderebilmek amacıyla vergi yükümlülerinin gelir bilgilerini gelir idaresine aktaran otomatik raporlama sistemine geçmiştir. Bu önleme ek olarak, Ocak 1989'da sermayeden elde edilen kazançlar için stopaj uygulamasına başlamıştır. Nisan 1989'da Alman hükümeti beklenmedik bir şekilde ulusal sermaye piyasasının zarar gördüğü gerekçesiyle stopaj uygulamasına son vermiştir. Alman merkez bankasına göre, stopajın uygulanmaya başlanmasından sonra Alman yatırımcılar ulusal piyasaya fon arz etmek yerine eurobond ve diğer vergisiz kıyı ötesi mali yatırım araçlarına yönelmişlerdir.²⁹⁸

1990 yılında Belçika hükümeti, stopaj uygulamayıp, gizli banka hesapları açılmasına imkân veren Lüksemburg'a sermaye akışını kesmek için stopaj oranlarını %25'den %10 a çekmiştir. Bu değişikliğin Belçika devlet bütçesine yükü ise ilk yıl için GSYİH'nin %0,6 olarak hesaplanmıştır.²⁹⁹

Almanya'nın 1993 yılında tasarruflar üzerinden elde edilen gelir üzerine %30 stopaj getirmesi ülkeden geniş çapta sermaye çıkışına neden olmuş ve Lüksemburg'da bankacılık sektörünün patlamasına neden olmuştur. Almanya stopaj uygulamasından 24 milyar DM gelir beklerken 11 milyar DM gelir elde etmiştir. Alman hükümeti, karşılaştığı gelir kaybından sonra Avrupa Birliği'ni Lüksemburg'daki uygulamaları ortadan kaldırmaya davet etmiştir.³⁰⁰

1.2. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Vergi Rekabetinin Düşük Kamu Malı Üretim Düzeyine Neden Olması

Basit vergi rekabeti modelinin rekabetçi idareler için öngördüğü bir başka sonuç ise kamu malı üretim düzeylerinin rekabetçi idarelerin genelinde etkin üretim düzeylerinin altında belirleneceğidir. Vergi rekabeti nedeniyle düşürülen vergi oranlarına bağlı olarak azalan vergi gelirlerine karşılık ülkeler ya kamu harcama düzeylerini (kamu malı üretim düzeylerini) düşürebilir ya da kamu malı üretim düzeyini aynı seviyede tutabilmek için borçlanma yoluna gidebilirler.

²⁹⁸ Philipp Genschel ve Thomas Plümper, "Regularly Competition and International Cooperation", **MPIfG Working Paper** (97/4, April 1997), s. 6.

²⁹⁹ Aynı, s. 7.

³⁰⁰ Genschel, 2001, a.g.e., s. 16.

1.2.1. Avrupa Birliği'nde Kamu Malı Üretim Düzeylerinin Gelişimi

Kamu malı üretim düzeyinin belirleyicisi olan kamu harcamaları içerisinde yatırım harcamaları, ekonominin üretim kapasitesini arttırıcı niteliklerinden dolayı önemli bir yere sahiptir.³⁰¹ Kamu gelirlerinde meydana gelen bir düşüş ya da daraltıcı maliye politikası nedeniyle sürdürülen kamu harcamalarının azaltılması sürecinde, kamu yatırım harcamalarında kısıntı yapma olanağı diğer harcama türlerine göre daha fazladır. Çünkü, bu harcamaların ekonomi üzerindeki etkisi uzun dönemde görüldüğü için, bu harcamalarda yapılacak bir kısıntı kısa dönemde fazla bir dirençle karşılaşmayacaktır.³⁰² Bu nedenle, Avrupa Birliği'nde kamu malı üretim düzeylerini temsilen kamu yatırım harcamalarının GSYİH içerisindeki payları göz önüne alınmıştır.

1971-2005 dönemine Avrupa Birliği ülkelerinde ilişkin kamu yatırım harcamalarının GSYİH'dan almış oldukları paylar Tablo 12'de gösterilmiştir. Tablo 12'de 2003, 2004 ve 2005 yılları için tahmin edilen değerler kullanılmıştır. Tabloya göre AB-15 ülkelerinin 1971-1990 döneminde ortalama %3,2 olarak gerçekleşen kamu yatırım harcamalarının GSYİH'ya oranı 2002 yılında %2,2' e gerilemiştir.

³⁰¹ Beyhan Ataç, **Maliye Politikası** (Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 118, Genişletilmiş Altıncı Baskı, Mayıs 2002, Eskişehir), s. 148

³⁰² Aynı, s. 148

Tablo 12: Avrupa Birliği'nde Kamu Yatırım Harcamalarının
GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1971-2005)

ÜLKELER	1971-1990	1991-1995	1996-2000	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	ORTALAMA
Belçika	3,6	1,5	1,7	1,8	1,8	1,6	1,6	1,6	1,6	1,7	1,9
Çek Cum.	--	--	4,6	4,1	2,8	3,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,1
Danimarka	3,0	1,8	1,8	1,7	1,7	1,9	1,8	1,6	1,7	1,7	1,9
Almanya	3,1	2,6	1,9	1,9	1,8	1,7	1,6	1,5	1,4	1,3	1,6
Estonya	--	--	4,6	4,5	3,8	4,1	4,9	4,7	4,5	4,3	4,4
Yunanistan	2,8	3,2	3,5	3,5	4,1	4,0	3,8	4,2	4,2	4,2	3,9
İspanya	2,9	4,1	3,2	3,4	3,1	3,3	3,4	3,5	3,5	3,6	3,4
Fransa	3,4	3,3	3,1	3,0	3,2	3,1	3,0	3,2	3,2	3,6	3,2
İrlanda	3,9	2,2	2,9	3,2	3,7	4,5	4,3	3,9	3,9	3,9	3,6
İtalya	3,2	2,7	2,3	2,4	2,4	2,5	1,9	2,6	2,5	2,8	2,4
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Letonya	--	2,4	2,5	3,3	3,0	2,8	3,3	2,4	2,3	2,2	2,7
Litvanya	--	--	2,5	2,6	2,4	2,2	2,9	2,9	3,2	3,2	2,7
Lüksemburg	--	4,7	4,4	4,4	3,8	4,2	4,8	4,9	4,8	4,8	4,5
Macaristan	--	--	--	--	--	3,8	4,6	3,2	4,5	4,6	4,1
Malta	--	--	--	--	--	--	--	5,1	5,1	4,9	5,0
Hollanda	2,9	2,2	3,0	3,0	3,1	3,2	3,3	3,5	3,4	3,3	3,1
Avusturya	4,3	3,2	2,0	1,7	1,5	1,2	1,3	1,2	1,2	1,1	1,4
Polonya	--	3,2	3,7	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,7	3,5
Portekiz	3,1	3,6	4,1	4,1	3,8	4,0	3,4	3,9	3,1	3,7	3,8
Slovenya	--	--	--	--	--	--	--	3,0	3,1	3,1	3,1
Slovakya	--	--	3,8	2,9	2,8	3,1	3,3	3,0	2,7	2,5	3,0
Finlandiya	3,8	3,1	2,9	2,8	2,6	2,8	2,9	3,0	2,8	2,7	2,9
İsveç	3,9	2,5	3,2	3,2	2,9	3,1	3,3	3,1	3,0	2,9	3,1
İngiltere	3,0	1,9	1,2	1,1	1,1	1,2	1,3	1,5	1,8	2,0	1,6
AB-25 Ort.	--	--	--	--	--	--	--	3,1	3,1	3,2	3,1
AB-15 Ort.	3,2	2,7	2,3	2,3	2,3	2,3	2,2	2,5	2,4	2,5	2,5
AB-10 Ort.	--	--	--	--	--	--	--	3,1	3,1	3,1	3,1

Kaynak: Schatzenstaller, a.g.e., s. 18.

AB-10 ülkeleri için elde edilen sınırlı veriye göre, bu ülkelerde kamu yatırım harcamalarının GSYİH içerisindeki payının hafif de olsa düşüş eğilimini göstermektedir.³⁰³

Gerek AB-10, gerekse AB-15 ülkelerindeki kamu yatırım harcamalarının GSYİH içerisinde düşüş göstermesi vergi rekabeti modellerinin öngördüğü vergi oranlarındaki indirimlere bağlı olarak kamu malı üretim düzeyinin gerilemesinin kanıtı olarak düşülebilir.

³⁰³ Estonya, Letonya, Litvanya ve Slovakya'daki düşüş trendi dikkate alınmıştır.

1.2.2. Avrupa Birliği'nde Kamu Kesimi Borç Stokunun Gelişimi

Ülkeler, azalan vergi gelirleri karşısında ya kamu malı üretim düzeylerini azaltmayı ya da aynı düzeyde kamu malı üretim düzeyinde bulunmak (veya kamu malı üretim düzeyinde daha az indirim gitmek) için kamu borç stokunu yükselmeyi seçebilirler.

Tablo 13'de Avrupa Birliği ülkelerinin 1990-2005 döneminde toplam borç stoklarının GSYİH'ya oranı gösterilmiştir.

Tablo 13: Avrupa Birliği'nde Kamu Kesimi Borç Stokunun GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1990-2005)

ÜLKELER	1990	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	ORTALAMA (1999-2005)
Belçika	129,2	114,8	109,1	108,1	105,8	100,5	97,4	94,3	104,3
Çek Cum.	--	14,3	18,2	25,2	28,9	37,6	40,6	42,4	29,6
Danimarka	57,8	53,0	50,1	47,8	47,2	45,0	42,3	40,0	46,5
Almanya	42,3	61,2	60,2	59,4	60,8	64,2	65,6	66,1	62,5
Estonya	--	6,5	5,0	4,7	5,7	5,8	5,4	5,3	5,5
Yunanistan	79,6	105,2	106,2	106,9	104,7	103,0	102,8	101,7	104,4
İspanya	43,6	63,1	61,2	57,5	54,6	50,8	48,0	45,1	54,3
Fransa	35,1	58,5	57,2	56,8	58,6	63,0	64,6	65,6	60,6
İrlanda	94,2	48,6	38,4	36,1	32,3	32,0	32,4	32,6	36,1
İtalya	97,2	115,5	111,2	110,6	108,0	106,2	106,0	106,0	109,1
Kıbrıs R. K.	--	62,0	61,7	64,4	67,1	72,2	74,6	76,9	68,4
Letonya	--	13,7	13,9	16,2	15,5	15,6	16,0	16,1	15,3
Litvanya	--	23,4	24,3	23,4	22,8	21,9	22,8	23,2	23,1
Lüksemburg	5,4	6,0	5,5	5,5	5,7	4,9	4,5	3,8	5,1
Macaristan	--	61,2	55,4	53,5	57,1	59,0	58,7	58,0	57,6
Malta	--	60,8	57,1	61,8	61,7	72,0	73,9	75,9	66,2
Hollanda	76,9	63,1	55,9	52,9	52,6	54,8	56,3	58,6	56,3
Avusturya	52,2	67,5	67,0	67,1	66,6	65,0	65,5	65,3	66,3
Polonya	--	40,3	36,6	36,7	41,2	45,4	49,1	50,3	42,8
Portekiz	58,3	54,3	53,3	55,6	58,1	59,4	60,7	62,0	57,6
Slovenya	--	25,1	26,7	26,9	27,8	27,1	28,3	28,2	27,2
Slovakya	--	43,8	49,9	48,7	43,3	42,8	45,1	46,1	45,7
Finlandiya	14,2	47,0	44,6	43,9	42,6	45,3	44,5	44,3	44,6
İsveç	42,0	62,8	52,8	54,4	52,6	51,9	51,8	50,5	53,8
İngiltere	34,0	45,0	42,1	38,9	35,5	39,9	40,1	40,6	40,3
AB-25 Ort.	--	52,7	50,5	50,5	50,3	51,4	51,9	52,0	51,3
AB-15 Ort.	53,7	67,8	64,0	63,2	62,5	64,0	64,2	64,2	64,3
AB-10 Ort.	--	38,1	36,4	38,5	39,4	42,2	44,4	45,2	40,6

Kaynak: Schatzenstaller, a.g.e., s. 21.

AB-15 ülkelerinde 1990 yılında %53,7 olan kamu borç stokunun GSYİH'ya oranı 2002 yılında %62,5 değerini almış, 2005 yılında ise yaklaşık 1,2 puan yükselerek

%64,2 değerini alması tahmin edilmektedir. AB-10 ülkelerinde bakıldığında 1999 yılında %67,8 olan oranın 2002 yılında yaklaşık 1,3 puan yükselerek %39,4 değerini aldığı görülmektedir.

Avrupa Birliği ülkelerinin genelinde de kamu kesimi borç stokunun artış eğiliminde olması, vergi rekabeti modellerinin öngörülerini destekler niteliktedir.

1.3. Avrupa Birliği'nde Vergi Yapısının Değişimi

Gerçek kişilerin ve kurumların belirli bir dönemde ödemekle yükümlü oldukları vergi kümelerinin tamamı *vergi yapısı* ya da *vergi sistemi* olarak ifade edilmektedir. Bir ülkenin vergi yapısı, sosyal, ekonomik ve politik şartlar gibi iç dinamiklerin etkisinde değişikliğe uğrayabileceği gibi ekonomik bakımdan ulusal sınırların etkisinin azaldığı günümüz dünyasında ülkelerarasında hareket serbestisine kavuşan sermayeden, işgücünden ya da mal ve hizmet akımlarından da etkilenebilecektir.³⁰⁴

Ülkelerin vergi yapıları içerisindeki vergi türlerinin ağırlıkları ya da taşıdıkları önem, toplumların kendilerine has özelliklerine göre belirlenecektir. Ancak küreselleşmenin bir sonucu olarak vergi rekabeti de göz önüne alındığında toplum yapısının yanında uluslararası yatırımcıların tercihleri de vergi yapısı üzerinde etkili olabilecektir.

Vergi rekabeti modellerine göre, sermaye üzerinden alınan vergilerde yapılan oran indirimleri nedeniyle gerçekleşen gelir kaybı sabit üretim faktörü olan emek üzerine ve/veya tüketim üzerinden alınan vergiler üzerine kayacaktır. Böylece vergi yapısı, ücret üzerinden alınan vergilerin ve/veya harcamalar üzerinden alınan vergilerin ağırlıkta olacağı bir görünüme kavuşacaktır.³⁰⁵

Vergi rekabeti modellerinin hareketli üretim faktörü olan sermaye için girişilen rekabetin sonuçlarına ilişkin bu öngörünün Avrupa Birliği'nde gerçekleşip

³⁰⁴ Fethi Heper, *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler* (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 126/148, Eskişehir, 1981), s. 17

³⁰⁵ Toplumun düşük gelirli kesiminin marjinal tüketim eğiliminin toplumun yüksek gelirli kesiminin marjinal tüketim eğilimine göre yüksek olduğu göz önüne alındığında doğrudan doğruya ücretler üzerinden alınan vergiler yanında tüketim üzerinden alınan vergilerin vergi sistemi içerisinde göreceli payının artması ücretli kesim üzerinde toplumun diğer kesimlerine göre ilave bir yük oluşturabilir. Tüketim vergilerinin toplumun düşük gelirli kesimi üzerindeki etkileri için ayrıca bkz Ataç, *a.g.e.*, s. 152.

gerçekleşmediği bazı vergi türlerinin ülkelerin vergi gelirleri içerisindeki paylarını 1995-2002 yıllarını kapsayan dönem için gösteren tablo 14 ile açıklanmaya çalışılacaktır.

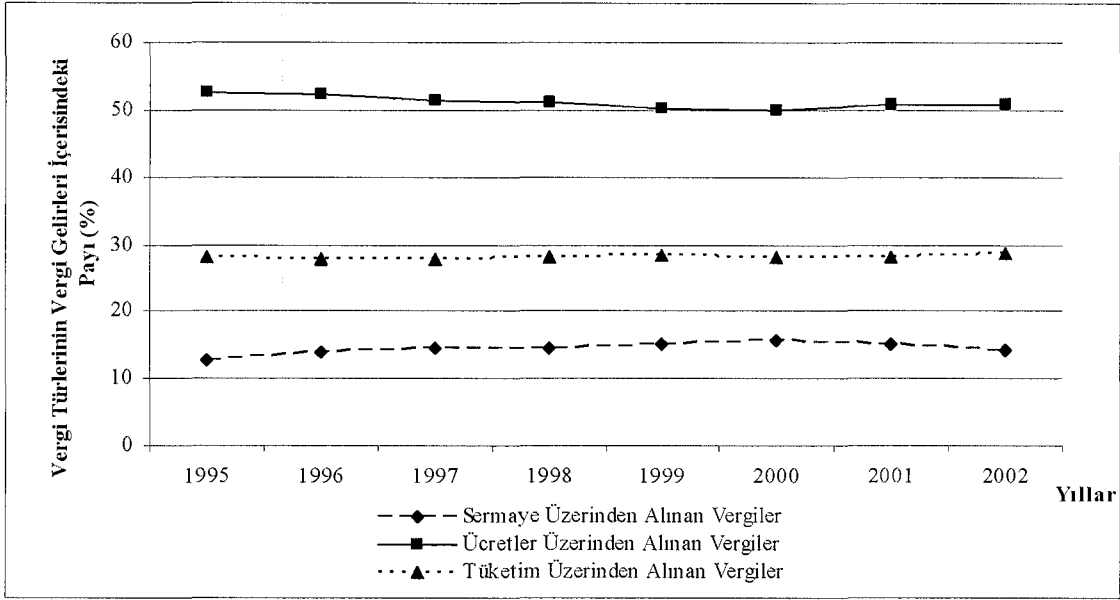
Tablo 14: AB-15 Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Dağılımı (% , 1995-2002)

ÜLKELER	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	ORT.
	Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler								
Belçika	13,2	13,2	13,1	14,1	13,5	13,6	13,3	13,2	13,4
Danimarka	7,7	8,1	8,5	9,2	10,3	7,6	7,7	7,1	8,3
Almanya	11,3	12,9	12,9	13,6	14,4	14,9	11,9	11,2	12,9
Yunanistan	17,4	16,0	16,7	19,5	19,3	21,3	19,3	19,8	18,7
İspanya	15,3	15,5	17,0	16,5	17,5	17,7	16,9	17,9	16,8
Fransa	9,3	9,9	10,3	10,7	11,5	12,4	12,8	11,3	11,0
İrlanda	13,8	15,0	15,9	17,0	18,5	19,0	19,2	19,6	17,2
İtalya	19,3	20,2	20,5	18,5	19,8	20,6	21,3	19,9	20,0
Lüksemburg	23,9	24,5	24,9	25,5	23,3	22,8	23,5	25,4	24,2
Hollanda	13,2	15,0	16,1	15,8	15,5	14,5	16,4	14,8	15,2
Avusturya	12,3	13,5	13,6	14,1	13,1	13,7	16,8	16,1	14,2
Portekiz	12,9	14,2	15,3	14,8	15,7	16,4	15,0	15,1	14,9
Finlandiya	10,5	11,2	13,0	14,5	14,9	18,3	15,2	14,7	14,0
İsveç	7,0	7,6	8,4	8,0	9,6	11,8	9,0	7,9	8,7
İngiltere	15,2	16,6	18,1	18,6	17,6	17,4	17,6	15,9	17,1
Ortalama	12,7	13,8	14,5	14,6	15,2	15,7	15,1	14,2	14,5
Ücretler Üzerinden Alınan Vergiler									
Belçika	55,5	54,6	54,4	53,9	53,6	53,7	54,9	54,6	54,4
Danimarka	56,8	56,3	55,7	54,0	53,8	55,4	55,5	54,7	55,3
Almanya	61,0	60,5	60,9	60,1	58,7	58,3	60,2	60,9	60,1
Yunanistan	36,1	37,0	37,4	37,1	36,5	35,8	36,7	37,4	36,8
İspanya	50,0	50,1	48,2	47,2	45,2	45,4	47,1	46,5	47,4
Fransa	52,1	51,4	51,2	51,0	50,9	51,1	51,4	51,5	51,3
İrlanda	40,9	39,8	39,2	38,0	36,8	36,1	37,3	35,5	38,0
İtalya	45,1	47,2	47,3	48,5	47,5	47,0	47,9	48,5	47,4
Lüksemburg	41,9	41,3	39,9	38,5	36,6	38,7	39,8	38,6	39,7
Hollanda	54,5	51,8	50,3	50,1	50,4	51,0	47,2	48,7	50,5
Avusturya	56,6	54,8	55,0	54,7	55,3	54,9	53,1	52,6	54,6
Portekiz	41,8	41,3	41,3	40,7	40,0	40,8	42,2	41,6	41,2
Finlandiya	56,7	56,5	53,0	52,2	51,5	50,1	53,1	52,6	53,2
İsveç	62,5	63,1	62,3	63,0	62,0	60,6	62,6	62,4	62,3
İngiltere	39,6	38,0	36,8	37,7	38,0	38,8	39,2	39,1	38,4
Ortalama	52,7	52,2	51,3	51,0	50,3	50,0	50,7	50,9	51,1
Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler									
Belçika	24,4	25,1	24,9	24,3	25,2	25,1	24,2	24,4	24,7
Danimarka	31,6	32,0	32,1	32,8	32,0	32,0	31,6	32,6	32,1
Almanya	24,9	23,7	23,5	23,6	24,3	24,2	25,1	25,2	24,3
Yunanistan	41,0	41,0	38,0	36,1	35,4	34,3	36,6	36,2	37,3
İspanya	26,8	26,9	27,2	28,4	29,2	28,8	27,9	27,7	27,8
Fransa	28,9	29,1	28,6	28,2	27,6	26,6	26,2	27,4	27,8
İrlanda	39,2	38,9	38,8	38,8	38,1	38,5	36,9	38,7	38,5
İtalya	25,5	23,7	23,3	24,9	25,4	25,8	24,6	24,7	24,7
Lüksemburg	27,0	26,5	27,0	27,2	28,1	27,4	27,7	29,6	29,7
Hollanda	26,6	27,2	27,5	27,7	27,4	27,7	29,6	29,7	27,9
Avusturya	27,3	28,9	28,5	28,2	28,7	28,5	27,2	28,3	28,2
Portekiz	37,4	36,8	35,7	36,1	35,1	34,2	34,2	34,4	35,5
Finlandiya	30,3	29,6	31,2	30,5	30,8	28,8	29,0	29,8	30,0
İsveç	27,3	25,3	24,9	24,9	24,4	23,5	24,6	25,8	25,1
İngiltere	38,0	38,4	38,2	36,8	37,2	36,2	35,9	37,3	37,2
Ortalama	28,2	27,8	27,8	28,0	28,3	28,0	28,0	28,6	28,1

Kaynak: European Commission, 2004, a.g.e., s. 276-282. (Tablo C.1_T, C.2_T ve C.3_T'den derlenmiştir)

Tablo 14’de yer alan sermaye üzerinden alınan vergiler kurumlar vergisi, gerçek kişilerin sermayeden elde ettikleri gelir üzerinden alınan vergiler ve servet vergilerini kapsarken, ücretler üzerinden alınan vergiler ücretler üzerinden ödenen gelir vergisini ve sosyal güvenlik kesintilerini kapsamaktadır.

Grafik 2: Avrupa Birliği’nde Vergi Yapısının Gelişimi (1995-2002)



Kaynak: Tablo 14

Sermaye üzerinden alınan vergilerin ağırlığının ücretler üzerinden alınan vergiler üzerine kayacağı şeklindeki öngörü tablo 10’da açıkça gözlemlenmemektedir.³⁰⁶ Bununla birlikte bu öngörünün aksine 1995 yılında ortalama %12,7 olan sermaye vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2002 yılında 14,2’e yükselmiştir. Ancak, bu dönemde vergi gelirleri içerisindeki kurumlar vergisinin payı sadece 2000 yılına kadar artmıştır. 2000 yılında %15,7’e kadar yükselen oran, 2002 yılına düşmüştür.

³⁰⁶ 1980-2000 döneminde OECD ülkelerindeki vergi yapısının gelişimini gösteren çalışmada kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergisi ve tüketim vergisi ele alınmıştır. Çalışmada 1965-2000 döneminde kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirlerindeki payı belirgin bir şekilde artarken diğer vergi türlerinin payı azalmıştır. Bu durum, vergi rekabeti modellerinin öngörülerinin desteği olarak nitelendirilebilir. Vergi yapılarındaki değişimin büyük bir kısmı 1965-1980 yılları arasında gerçekleşirken, vergi yapısının değişimi 1980’li yıllardan itibaren daha yavaş gerçekleşmiştir. Döviz kontrollerinin 1965-1980 yılları arasında kaldırılması bunda etkili olmuştur. Bundan sonra, sermayenin hareketli uluslararası hareketinin artmasına neden olan gelişmeler örneğin Avrupa Tek Pazarının kurulması bu kadar etkili olmamıştır. Griffith ve Klemm, a.g.e., s. 18.

1995-2002 döneminde ücretler üzerinden alınan vergilerde de sermaye üzerinden alınan vergilere benzer ancak ters yönlü bir gelişim görünmektedir. 1995-2000 döneminde ücretler üzerinden alınan vergilerin azalma trendi 2000 yılından sonra artış trendine dönüşmektedir.

Tüketim üzerinden alınan vergilerde ise ücretler üzerinden alınan vergilerle aynı yönlü ancak daha az belirgin bir gelişim söz konusudur.

Bu bakımdan vergi rekabeti modellerinin vergi sistemlerinde ücretler ve tüketim malları üzerinden alınan vergilerin ağırlıklarının artması şeklindeki öngörüsü elde edilen verilere göre 2000 yılından sonra kendisini göstermektedir.

Avrupa Birliği ülkelerinde sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde süren vergi rekabetinin ortaya koyduğu sonuca göre nominal vergi oranlarında belirgin düşüşler, efektif vergi oranında ise nominal oran indirimleriyle birlikte matrah genişletici önlemlerin alınması nedeniyle nispeten daha az belirgin bir düşüş gözlemlenmiştir. Sermaye üzerinden alınan vergilere yaşanan bu rekabet, kamu yatırım harcamalarının GSYİH içerisindeki payının düştüğü dönemde gerçekleşmiştir.

AB-15 ülkeleri arasındaki vergi rekabeti modellerinin vergi yükünün harcamalar ve hareketsiz üretim faktörü olan emek üzerine kayacağı şeklindeki öngörüsü ise 1995-2002 döneminde belirgin olarak gözlemlenmezken uzun dönemli veriler bu öngörüye desteklemektedir.

Avrupa Birliği'nde hareketli üretim faktörlerini kontrol edebilen yüksek gelirli kesimin ve firmaların üzerindeki vergi yükünün düşüş eğiliminde olması, vergileme anlayışının değişerek sosyal devlet anlayışının terk edilmeye başlandığının göstergesi olarak kabul edilebilir.

1.4. Avrupa Birliği ile Amerika Birleşik Devletleri Arasındaki Vergi Rekabeti

A.B.D., düşük vergi yükü ve cazip ülkelere kayma eğiliminde olan ulusal sınırları tanımayan sermayeyi çekebilmek amacıyla vergi oranlarını ve düzenlemelerini olabildiğince yabancı yatırımcılar için çekici bir hale getirmiştir. OECD verilerine göre

1965-2001 döneminde A.B.D.'de ortalama vergi yükü %27,6 değerini almışken Avrupa Birliği'nde %37,8 düzeyinde gerçekleşmiştir.³⁰⁷

A.B.D. bu uygulamalarda ulusal ekonomide ek iş imkânları yaratarak toplumun refahını arttırmayı hedeflemektedir. Nitekim 2001 yılında A.B.D. bu yolla 9 trilyon dolar yabancı sermaye çekebilmeyi başarmıştır.³⁰⁸

A.B.D. ile Avrupa Birliği arasında vergi rekabetinin sorun yarattığı en belirgin durum tasarrufların vergilendirilmesi alanında yaşanmaktadır. A.B.D.'ye göre nispeten yüksek vergi yüküne sahip olan Avrupa Birliği'ne üye ülkeler vergi rekabetine karşı bazı önlemler almak durumunda kalmışlar. Tasarrufların vergilendirilmesi alanında hazırlanan direktif belki de bu alanda yürütülen çalışmaların en somut biçimidir. Hazırlanan direktifle, Avrupa Birliği ülkeleri yüksek vergi yükü nedeniyle A.B.D.'ye kaymış olan yatırım fonlarından elde edilen faiz gelirleri hakkında bilgi sahibi olabilecekler, A.B.D. de Avrupalı vergi yükümlüleri tarafından elde edilen ve çoğu zaman esas ülkelerin idarelerinden gizlenen gelirler de vergilendirilebilecektir. Bu direktifle A.B.D.'nin mali kuruluşları Avrupa ülkelerinin adeta kendileri adına yurt dışında tahsilat yapan uzantıları haline gelmiştir.

Bunun dışında Avrupa Birliği, A.B.D. vergi politikasının hareket alanını Dünya Ticaret Örgütüne A.B.D.'nin bazı vergi düzenlemelerinin zarar verici vergi rekabeti niteliğinde olduğunu bildirmesi yoluyla sınırlandırmaya çalışmıştır.

Örneğin, Fransız gelir idaresine göre her yıl büyük çoğunluğu nitelikli olmak üzere 25.000 işçi ülkeyi ağır vergi yükü nedeniyle terk etmektedir. Bununla birlikte vergi kaçırma oranı birçok gelişmiş ülkenin üzerinde, %17 olarak tahmin edilmektedir. Yapılan birçok çalışmaya göre Fransa'nın kayıt dışı ekonomisinin sürükleyici gücü olarak vergi sistemi gösterilmektedir.

Fransa, kayıt dışı ekonomi ve vergi rekabeti nedeniyle vergi matrahlarının aşınması karşısında iki seçenikle karşı karşıya kalabilir. Bunlardan birincisi İrlanda'nın 1980'li yılların sonunda başladığı ve başarıyla yürüttüğü vergi indirim politikasıdır.

³⁰⁷ OECD, Revenue Statistics 2003, tablo 3.

³⁰⁸ Veronique de Rugy, "European Union Tax Cartel Is Bad for U.S. Economy", **Cato Institute Web Page** <http://www.cato.org/cgi-bin/scripts/printtech.cgi/dailys/02-10-02.html> Erişim: (20.02.04). Ayrıca özellikle 1996 yılından sonra A.B.D.'ye Avrupa Birliği ülkelerinden gelen net doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında artış görülmektedir. 1989 yılının net doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının 100 kabul edildiğinde, 1996 yılında bu oranın 117, 1998 yılında 500 ve 2000 yılında 928 değerini aldığı tespit edilmiştir. Bkz. OECD, **International Direct Investment Statistics Yearbook 1989-2000** (Paris 2001), s. 406 ve 408'de bulunan tablo 3 ve tablo 4'ten yararlanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

İkinci seçenek ise, Avrupa Birliği organları gibi zarar verici vergi rekabetinin ortadan kaldırılması için uluslararası girişimlerde bulunmalıdır. Bu seçenek yalnızca Fransa için değil, Almanya ve İsveç gibi yüksek vergi yüküne sahip ülkeler açısından yararlı olabilir.

Avrupa Birliği'nin vergi oranı diğer ülkelere göre nispeten yüksek ülkeler, daha çok yerleşiklerinin yurt dışında elde ettikleri gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilmesi gibi çalışmalara ağırlık vermişlerdir. Bu yönde yürütülen çalışmalar Avrupa Birliği'nin diğer ülkeler karşısında özellikle de A.B.D. karşısında adeta bir vergi karteli gibi ortaya çıkması gerektirmektedir. Avrupa'nın oluşturacağı bu mali kartel, A.B.D. ekonomisi için pek de arzu edilen bir durum olmayacaktır. Çünkü yabancı sermayeyi kendisine çekmek için yabancı yatırımcıları ya hiç ya da bazı istisnai durumlar dışında düşük oranlarla vergilendiren A.B.D. önemli bir politika aracından yoksun kalmış olacaktır.³⁰⁹

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİSİ

Bu başlık altında Türk Vergi Sisteminin vergi rekabeti açısından değerlendirilmesi ve vergi rekabeti modellerinin öngörülerini doğrultusunda vergi rekabetinin Türk Vergi Sistemi üzerindeki etkisi üzerinde durulacaktır.

2.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Rekabeti Araçları ve Kullanımları

Türk vergi sisteminde uluslararası sermaye için çekici olabilecek vergi düzenlemeleri kurumlar vergisi ve tasarruflar üzerinden alınan vergiler olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.

Kurumlar vergisi açısından yabancı sermaye için avantaj sağlayan hükümler serbest bölgeler ile ilgili düzenlemelerle oluşturulmuştur. Bu bakımdan, kurumlar vergisindeki yabancı yatırımcılara yönelik çekici vergi düzenlemeleri serbest bölgeler konusu içerisinde incelenecektir.

³⁰⁹ Veronique de Rugy, "European Union Tax Cartel Is Bad for U.S. Economy", **Cato Institute Web Page** <http://www.cato.org/cgi-bin/scripts/printtech.cgi/dailys/02-10-02.html>, (Erişim: 20.02.04).

2.1.1. Serbest Bölgeler ile Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Vergi Kolaylıkları

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.³¹⁰

2.1.1.1. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları

1985 yılından itibaren uygulanmaya başlayan serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti arttırmak, üreticilerin piyasalarındaki fiyatla girdi temin etmelerinin sağlanması yoluyla uluslararası rekabet güçlerine katkı sağlanması, ihracata dönük sanayinin genişlemesi özendirilerek ihracatın artırılması, döviz girişinin kolaylaştırılması suretiyle artırılması, yeni işgücü imkânları yaratılıp bu konuda katkı sağlanması, gelişmiş dış üretim ve yönetim tekniklerinin ülkeye girişinin kolaylaştırılması suretiyle bu konuda standardın yükselmesine katkı sağlanması yer almaktadır.

2.1.1.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgelerle Tanınan Vergi Avantajları

Serbest bölgelere tanınan vergi avantajları 06/02/2004 tarihi öncesinde yürürlükte olan 06/06/1985 tarihli 3218 sayılı kanunun 6. maddesi ve 06/02/2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı kanun çerçevesinde inceleme konusu yapılacaktır.

2.1.1.2.1. 5084 Sayılı Kanun Öncesi Serbest Bölgelere Tanınan Vergi Avantajları

Serbest bölgelere yönelik vergi ve benzeri teşvik hükümleri 5084 kanundan önce yürürlükte bulunan 3218 sayılı kanunun 6. maddesinde yer almaktaydı. “Muafiyet

³¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı ve TOBB, **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri** (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara 2002) .s. 339

ve Teşvikler” başlıklı anılan madde hükmünde bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülüklerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilerek serbest bölgelerin vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kaldığı vurgulanmıştır.

Bu bakımdan serbest bölgelerde alım-satım, imalat, montaj-demontaj, kiralama ve hizmet alanında faaliyet gösteren ayırım olmaksızın bütün kurumlar, kurumlar vergisi ve diğer mali yükümlülüklerinden muaf tutulmuşlardır.³¹¹

Serbest bölgelerin 20 yıllık geçmişi göz önünde bulundurulduğunda kuruluş amaçları doğrultusunda hedeflere ulaşamadıkları sıkça dile getirilen bir konudur. Hatta bazı serbest bölgelerin bağlı oldukları yasadaki koruyucu hükümlerin arkasına gizlenerek, teşviklerin bir kısmını kötüye kullandıkları, denetim dışı kaldıkları için kural dışı büyüdükleri ve her türlü disiplinden uzak çalışarak rekabeti bozdukları ifade edilmiştir.³¹²

Dünyada serbest bölge uygulamalarına bakıldığında bütün vergi ve diğer mali yükümlülüklerde muafiyetten ziyade üretimi, istihdamı ve ihracatı arttırmak amacıyla KDV’de istisna, kurumlar vergisinde ise ya düşük oranlı vergileme ya da düşük oranlı vergilemeden normal oranlı vergilemeye doğru kademeli bir geçiş öngörülmektedir. Buna karşılık 5084 sayılı kanun öncesi ülkemizde uygulanan serbest bölge ayrıcalıkları üretimden çok ticarete yönelik ve vergi planlamasına neden olan uygulamalar olarak nitelendirilmektedir.³¹³

2.1.1.2.2. 5084 Sayılı Kanun ile Serbest Bölgelere Tanınan Vergi Avantajları

5084 sayılı kanununun 8 ve 9. maddeleri değiştirilmiş ve bu kanuna geçici 3. madde eklenerek muafiyet ve teşvikler yeniden belirlenmiştir. Bu değişikliğe göre, serbest bölgeler vergi, resim, harç mevzuatlarının uygulandığı alanlar haline gelmiştir. Bu haliyle serbest bölgeler sadece gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulama sahası

³¹¹ 3218 sayılı kanununun 6. maddesine göre, serbest bölgelerde faaliyette bulunanların bölgelerdeki faaliyetleri ve kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları, kurum bünyesinde yapılacak gelir vergisi stopajına da tabi tutulmayacaktır.

³¹² İlhan Kırıktas, “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 278 (Ekim 2004), s. 151.

³¹³ Cihan Terzi, “1980 Sonrası Vergi Politikası”, **Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar (XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs 2001)**, s. 157.

dışında bırakılırken kurumlar vergisi dahil diğer mali yükümlülüklerin geçerli olduğu alanlar haline gelmiştir.

85 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliğine göre serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.³¹⁴ İmalat faaliyetinde bulunan bu vergi yükümlülerinin kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuşken, bu yükümlüler GVK 94. maddesine göre tevkifat yapmakla yükümlüdürler.

Ülkemizdeki serbest bölgeler rejiminde yapılan bu değişikliklerle, verimli olmayan bir teşvik sistemi uygulamasından kaynaklanan vergi kayıplarının önüne geçilmek istenirken, yurt içinde faaliyet gösteren firmalar aleyhine yaratılan haksız rekabetin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

5084 sayılı kanun ile serbest bölgeler rejimi İrlanda'da uygulanmakta olan uluslararası finansal hizmetler merkezlerindeki rejime benzer bir hal almıştır. Bu merkezlerde, imalat sanayinde faaliyet gösteren firmalara %10 kurumlar vergisi oranı uygulanmıştır.

5084 sayılı kanun öncesinde uygulanan serbest bölgeler rejimi, faaliyet alanına bakılmaksızın dar ve tam yükümlü bütün firmaların her türlü mali yükümlülüklerden kurtulmasını sağlarken, firmaların dünya piyasalarındaki fiyatlarla girdi temin ederek uluslararası rekabet güçlerine katkı sağlamak, ihracata dönük sanayi geliştirmek, ihracatı ve döviz girişini artırmak yerine sadece vergisel avantajlardan yararlanmak yolunu seçmelerine neden olmuştur. Bu durum, serbest bölgeler dışında Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar açısından haksız rekabet ortamı yaratmıştır.³¹⁵

³¹⁴ 85 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 25573, Resmi Gazete Tarihi: 04/09/2004.

³¹⁵ Filiz Giray, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası** (Sayı 272, Nisan 2004), s. 184.

2.1.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Tasarrufların Vergilendirilmesi

G.V.K.'nın 94. maddesine göre, bazı ödeme türlerine göre yapılması gereken stopaj oranları için Bakanlar Kurulu tam ve dar mükellefler ile gerçek ve tüzel kişiler itibariyle farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Bu madde hükmüne göre,

- Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden sağladıkları kazançları, risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarından,

- Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından,

- Devlet tahvili faizlerinden,

- Hazine bonusu faizlerinden

yapılacak vergi kesintisinde yabancı ve yerli yükümlülere uygulanacak oranları Bakanlar Kurulu farklılaştırmaya yetkili sayılmıştır.

Bu hüküm, bir vergi rekabeti aracı olarak nitelendirilebilirken, Bakanlar Kurulu kendisine verilen dar ve tam yükümlüler için farklı stopaj oranları belirleme yetkisini henüz kullanmamıştır. Bu durum Türkiye'nin vergi cenneti olarak nitelendirilmesini engellerken özellikle kamu kağıtlarından elde edilen faiz gelirlerinin %0 stopaja tabi olması dikkat çekicidir.³¹⁶

31 Aralık 2005 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 5281 sayılı kanunla finansal yatırım araçlarından elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde 1 Ocak

³¹⁶ Türk lirası cinsinden ihraç edilen devlet tahvili ve Hazine Bonusu %0 stopaja tutulduktan sonra, 2004 yılı gelirleri için %43,8 ve 156.505.209.000 TL indirim uygulandıktan sonra kalan tutarın 14.000.000.000 TL istisna tutarını aşan kısmı için beyanname verilecektir.

2006 tarihinden başlamak 2015 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere %15 oranında stopaj uygulaması getirilmiştir.³¹⁷

1 Ocak 2006'da yürürlüğe girecek olan düzenleme ile menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde basitliğin sağlanmasının yanı sıra bütün finansal araçlar arasında vergileme rejimi bakımından bir uyumlaştırma amaçlanmıştır.³¹⁸

Yeni düzenlemelerle menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo kazançları ile hazinece ihraç edilen tahvillerden sağlan gelirler aynı esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bununla birlikte gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam yükümlü olmasının yapılacak vergi stopajına engel olmadığı da belirtilmiştir. Böylece düzenlemenin 31 Aralık 2005 tarihine kadar geçerli olacak şekilde olduğu gibi dar ve tam yükümlüler için ayrı ayrı vergi oranı tespit edilebilmesi ile ilgili hüküm kaldırılmıştır.

1 Ocak 2006'da menkul kıymetlerin vergilendirilmesi ile ilgili uygulanmaya başlanacak düzenlemelerde %15 olarak belirlenen stopaj oranı birçok Avrupa Birliği ülkesine göre düşüktür (bkz. Tablo 6.)

2.2. Uluslararası Vergi Rekabetinin Türk Vergi Sistemine Etkisi

Vergi rekabetinin Türk Vergi Sistemi üzerindeki etkisinin incelenmesi, Avrupa Birliği açısından konunun analiz edilmesine paralel bir şekilde sürdürülecektir. Bu açıdan konu toplam vergi yükünün, sermaye üzerinden alınan vergileri temsil etmesi bakımından kurumlar vergisi yükünün ve oranlarının, kamu yatırım harcamalarının ve toplam borç stokunun GSYİH içerisindeki gelişiminin analizi ile sürdürülecektir.

2.2.1. Türkiye'de Genel Vergi Yükünün Gelişimi

Ülkemizdeki 1965-2001 yılları arasındaki sosyal güvenlik kesintileri dahil vergi yükünün gelişimi OECD ve AB-15 ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak tablo 15'de

³¹⁷ Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (5281 S.K.), **Resmi Gazete**, 25687 (3. Mükerrer); 31 Aralık 2004.

³¹⁸ 5281 Sayılı Kanun Gerekçesi, T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 16.12.2004.

gösterilmiştir. Tabloya göre 1965-2001 döneminde ülkemizdeki vergi yükü %33,9 olan OECD, ve %37,7 olan AB-15 ülkelerinden daha düşük seviyede, %23,8 olarak gerçekleşmiştir. Ülkemizde, inceleme konusu yapılan dönemin başında, 1965 yılında %10,6 olan vergi yükü 2001 yılında %36,5 değerine ulaşmıştır. 2001 yılındaki bu değer OECD ülkelerinde %36,9, AB-15 ülkelerinde ise %37,7 değerini almıştır.

Tablo 15: Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2001)

Yıllar	Türkiye	OECD	AB-15	ORTALAMA
1965	10,6	25,8	27,9	21,4
1970	12,5	28,2	30,3	23,7
1975	16,0	30,4	33,0	30,4
1980	17,9	32,0	35,8	26,9
1985	15,4	33,6	38,5	29,2
1990	20,0	34,8	39,2	37,0
1995	22,6	36,0	40,1	31,4
1996	25,4	36,6	41,2	34,4
1997	27,9	36,6	41,0	32,3
1998	28,4	36,5	40,9	35,3
1999	31,3	36,8	41,4	36,5
2000	33,4	37,1	41,4	37,3
2001	36,5	36,9	41,0	36,7
Ortalama	23,8	33,9	37,7	31,7

Kaynak: OECD, Revenue Statistics (2003), Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası

Ülkemizdeki vergi yükünün OECD ve AB-15 ülkelerindeki düzeyinin altında gerçekleşmesi, vergi oranlarının yüksekliğine ve kayıt dışı sektörün kavranamayarak vergi tabanının genişletilememesine bağlanabilir.³¹⁹

Vergi rekabeti modellerinin, vergi rekabetinin ülkelerin vergi gelirlerini kamu harcamalarını karşılayamayacakları ölçüde düşük düzeye gerilemeye zorlaması öngörüsü, genel vergi yükünün artış seyri göz önüne alındığında OECD ve daha önce de değinildiği gibi AB-15 ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de gerçekleşmemiştir.

Ülkelerarası vergi rekabetinin vergi sistemleri üzerindeki izlerinin sadece vergi yükünün seyri göz önüne alarak yorumlamak sağlıklı sonuçlara ulaşmada yetersiz kalabilecektir. Bu bakımdan vergi rekabetinin Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemleri üzerindeki etkilerinin incelendiği kısımdakine benzer olarak ülkemizdeki kurumlar vergisi yükünün yıllar itibariyle gelişimine bakmak yararlı olabilecektir.

³¹⁹ Yüksel Karaca, “OECD Alanında Vergi Yüküne İlişkin Değerlendirmeler II”, **Yaklaşım**, Sayı 121, (Ocak 2003), s. 47

2.2.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi

Ülkemizde kurumlar vergisi yükünün gelişimi 1969-2002 dönemini kapsayan toplam kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH’ya oranlarının yer aldığı tablo 16 aracılığı ile gösterilmiştir.

Tablo 16: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2001, Milyar TL)

Yıllar	GSYİH	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Kurumlar Vergisi Yüğü (%)
1969	183,4	1,2	0,7
1970	207,8	1,6	0,8
1971	261,1	1,5	0,6
1972	314,1	2,1	0,7
1973	399,1	3,1	0,8
1974	537,7	3,8	0,7
1975	690,9	5,2	0,8
1976	868,1	6,3	0,7
1977	1108,3	8,1	0,7
1978	1646,0	16,9	1,0
1979	2876,5	19,1	0,7
1980	5303,0	36,9	0,7
1981	8022,7	124,9	1,6
1982	10611,9	185,9	1,8
1983	13933,0	215,0	1,5
1984	22167,7	271,7	1,2
1985	35350,3	448,0	1,3
1986	51184,8	949,2	1,9
1987	75019,4	1331,6	1,8
1988	129175,1	2117,6	1,6
1989	230369,9	3597,8	1,6
1990	397177,5	4636,9	1,2
1991	634392,8	7063,2	1,1
1992	1103604,9	10077,6	0,9
1993	1997322,6	19131,8	1,0
1994	3887902,9	43975,8	1,1
1995	7854887,2	103241,4	1,3
1996	14978067,3	189337,6	1,3
1997	29393262,1	396237,3	1,3
1998	53518331,6	748383,6	1,4
1999	78282966,8	1549524,7	2,0
2000	125596128,8	2356787,0	1,9
2001	176483953,0	3675665,0	2,1
2002	273463167,8	5575494,7	2,0
Ortalama	--	--	1,2

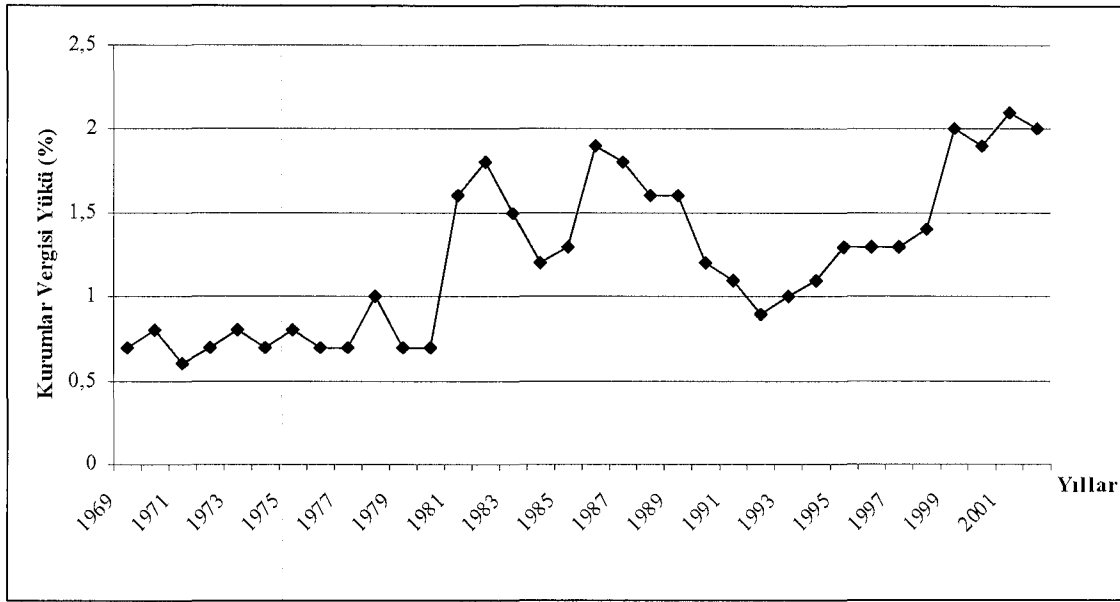
Kaynak: OECD, Revenue Statistics (2003), Gelirler Genel Müdürlüğü

İnceleme konusu yapılan 1969-2002 döneminde ülkemizdeki ortalama kurumlar vergisi yükü AB-15 ülkelerinde 1965-2002 dönemindeki ortalama kurumlar vergisi yükünden (bkz tablo 8) oldukça düşük, %1,2 olarak gerçekleşmiştir. 1969 yılında %0,7 olan bu oran 2002 yılında %2,0’a yükselmiştir. Kurumlar vergisi yükündeki bu değişim vergi rekabeti modellerinin öngörüsü olan sermaye üzerinden alınan vergilerde -özellikle de kurumlar vergisi- bir düşüşün tersine olmuştur. Bu

bakımdan Avrupa Birliği ülkelerindeki kurumlar vergisi yükünün gelişim trendi ile benzerlik kurulabilir.

Ülkemizdeki kurumlar vergisi yükünün gelişimi ayrıca grafik 3'te gösterilmiştir. Kurumlar vergisi yükünün gelişiminde 1981, 1983, 1986, 1995 ve 1999'daki değişimler dikkat çekicidir.

Grafik 3: Türkiye'de Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (% , 1965-2001)



Kaynak: Tablo 16

Kurumlar vergisi yükünün gelişiminde ve belirgin değişikliklerde nominal kurumlar vergisi oranlarında yapılan değişikliklerin etkisi belirleyici rol oynamıştır.

2.2.3. Türkiye'de Nominal Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi

Ülkemizde uygulanmakta olan kurumlar vergisinin oranında 5422 sayılı K.V.K. yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1950 tarihinden günümüze önemli değişiklikler olmuştur. Bu değişiklikler tablo 17'de özetlenmiştir.

Tablo 17: Türkiye’de Nominal Kurumlar Vergisi Oranları (1950-2005)

Yıllar	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler (%)	Diğer Kurumlar (%)	Fon Payı (%)
1950	10	35	--
1960	20	35	--
1968	25	35	--
1980	50	35	--
1982	40	40	--
1986	46	46	3+1+1
1988	46	46	4+1+1
1989	46	46	5+1+1
1993	46	46	10
1994	25 (20)	25 (20)	10
1999	30	30	10
2004	33	33	--
2005	30	30	--

Kaynak: Ercan Turkan, “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **DPT Uzmanlık Tezi** (İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993), s. 6. Vergi Kanunları ve BKK.

Ülkemizde kurumlar vergisi oranları 1950-1959 döneminde %10, 1960-1967 yılları arasında %20, 1968-1979 arasında %25, %1980-1981 döneminde %50 ve 1982-1985 yılları arasında ise %40 olarak uygulanmıştır.

1985 yılından sonra ise, gelir kaynakları arasında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden yapılan kesintiler de yer alan Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu kurulmuştur.³²⁰

Savunma Sanayii Destekleme Fonu oranı 3238 sayılı Kanununun 13/5. maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hesaplanan verginin %2,5’i olarak belirlenmiştir. Bakanlar kurulu bu oranı, %7,5’ e kadar yükseltmeye ve %0’a kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu ise bu yetkisini birden fazla

³²⁰ Savunma Sanayii Destekleme Fonu 13/11/1985 gün ve 18927 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 07/11/1985 tarih ve 3238 sayılı “Savunma Sanayii Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanunu’nun 2. maddesiyle; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu 14/06/1986 gün ve 19134 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29/05/1986 tarih ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu’nun 3. maddesiyle; Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu ise 19/02/1986 gün ve 19316 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 05/06/1986 tarih ve 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu’nun 32. maddesiyle kurulmuştur.

kullanıp Fonunun oranını 1985 yılında %3, 1986 yılında %4 ve 1988 yılında %5 olarak belirlemiştir.³²¹

3294 ve 3308 sayılı Kanunlara göre ise Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonunun oranları %1 olarak belirlenmiştir.

1985 yılından sonra uygulanmaya başlanan ve gelir kaynaklarından bir tanesi de gelir ve kurumlar vergi mükellefleri tarafından hesaplanan vergiler olan bu üç fon 11/07/1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3824 sayılı Kanunun 18., 19. ve 20. maddeleriyle birleştirilmiş ve *fon payı* adı altında yeniden düzenlenmiştir. Fon payının oranı %10 olarak belirlenmiş ve Bakanlar Kuruluna bu oranı %0'a kadar indirmeye ve %10'a kadar yükseltmeye yetki verilmiştir.³²²

1986-1993 döneminde ise kurumlar vergisi oranı %40'dan %46'ya çıkartılmıştır. 1993 yılında 3946 sayılı kanun ile kurumlar vergisi sistemine *asgari kurumlar vergisi* getirilmiştir. Buna göre, Kurum kazançları birinci aşamada %25 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, %25 oranında hesaplanan bu vergi, indirim ve istisnalar (iştirak kazançları ile yatırım fon ve ortaklıklarının portfolyo işletmeciliği kazançları hariç) düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olamayacaktır.³²³

1998 yılında 4369 sayılı kanun ile kurumlar vergisi oranı 1999 yılı kazançlarından uygulanmaya başlamak üzere %30 olarak belirlenmiş, asgari kurumlar vergisi kaldırılmıştır.

02/01/2004 tarihinde de mükerrer 25334 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5035 sayılı kanunun 18. maddesi ile sadece 2004 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kurumlar vergisi oranı %33'e yükseltilmiştir. 2005 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde yeniden %30 oranı uygulanacaktır.³²⁴

Ülkemizde kurumlar vergisinin yükünün gelişimi, kurumlar vergisi oranlarının gelişim trendi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi yükündeki değişimlerin oran

³²¹ BKK 85/10182, RG 26/12/1985, BKK 87/12468, RG 31/12/1987 ve 88/13441, RG 05/11/1988. Ayrıca **Blz.** Ali Karaarslan, "Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Fonlar ve Öneriler", **Vergi Dünyası**, Sayı 110 (Ekim 1990), s. 47

³²² Ali Karaarslan "Gelir ve Kurumlar Vergisi Üzerinden Alınan Üç Fonun Fon Payı Olarak Birleştirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 136, (Aralık 1992), s. 48.

³²³ Musa Örmeci, "Kurumlarda Yeni Vergileme Sistemi", **Vergi Dünyası** (Kasım 1994, Sayı 159).

³²⁴ 5035 S.K., Resmi Gazete No: Mük. 25334, Resmi Gazete Tarihi: 02/01/2004.

değişiklikleri paralelinde gerçekleştiği görülmektedir. Örneğin kurumlar vergisi yükünün 1981 yılında %0,7'den %1,6 düzeyine yükselmesi kurumlar vergisi oranının %25'ten %50'ye yükselmesine bağlanabilir.

1986 yılında vergi yükünün %1,9'a yükselmesi de vergi oranının %46 olarak belirlenmesinin sonucu olarak düşünülebilir.

1993 yılından sonra kurumlar vergisi yükündeki aşamalı olarak artma da izlenen kurumlar vergisinde vergi tabanının genişletilmesi yaklaşımının bir sonucu olarak nitelendirilebilir. 1993 yılında kabul edilen 3946 sayılı yasa ile asgari kurumlar vergisi uygulaması kabul edilmiş bu sayede istisnalar nedeniyle vergi matrahının daralmasının önüne geçilmek istenmiştir.

1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı kanun ile de 3946 sayılı kanunda olduğu gibi istisnaların daraltılarak kurumlar vergisinin tabanının genişletilmesi amaçlanmıştır. 4369 sayılı kanun ile ayrıca asgari kurumlar vergisi uygulamasına son verilmiş, kurumlar vergisi oranı %30 olarak belirlenmiştir.

2.2.4. Vergi Rekabeti Karşısında Kamu Malı Üretim Düzeyinin Gelişimi

Vergi rekabeti nedeniyle düşürülen vergi oranlarına bağlı olarak azalan vergi gelirlerine karşılık ülkelerin ya kamu harcama düzeylerini (kamu malı üretim düzeylerini) düşürebilmeleri ya da kamu malı üretim düzeyini aynı seviyede tutabilmek için borçlanma yoluna gidebilmelerine daha önce değinilmiştir. Bu nedenle vergi rekabetinin kamu malı üretim düzeyi üzerindeki etkisi AB ülkelerinin incelendiği bölüme paralel olarak araştırılacak, konu iki alt başlık halinde sunulacaktır.

2.2.4.1. Türkiye'de Kamu Yatırım Harcamalarının Gelişimi

Ülkemizde kamu malı üretim düzeylerini temsilen kamu yatırım harcamalarının GSYİH içerisindeki payları göz önüne alınmıştır.

**Tablo 18: Türkiye’de Kamu Yatırım Harcamalarının GSYİH İçerisindeki Payı
(%, 1980-2003, Milyar TL)**

Yıllar	Kamu Yatırım Harcamaları	GSYİH	Kamu Yatırım Harcamaları/ GSYİH
1980	186	5.303	3,5
1981	306	8.023	3,8
1982	333	10.612	3,1
1983	473	13.933	3,4
1984	691	22.168	3,1
1985	1.117	35.350	3,2
1986	2.019	51.185	3,9
1987	2.642	75.019	3,5
1988	3.564	129.175	2,8
1989	5.818	230.370	2,5
1990	10.055	397.178	2,5
1991	17.146	634.393	2,7
1992	29.239	1.103.605	2,6
1993	53.161	1.997.323	2,7
1994	72.788	3.887.903	1,9
1995	91.777	7.854.887	1,2
1996	238.085	14.978.067	1,6
1997	590.382	29.393.262	2,0
1998	998.361	53.518.332	1,9
1999	1.544.427	78.282.967	2,0
2000	2.472.317	125.596.129	2,0
2001	4.139.803	176.483.953	2,3
2002	6.887.544	275.032.366	2,5
2003	7.165.121	356.680.888	2,0
Ortalama	--	--	2,6

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı

Ülkemizde kamu yatırım harcamalarının GSYİH içerisindeki payı AB genelinde olduğu gibi 1980-2003 döneminde düşüş eğiliminde olmuştur. 1980 yılında %3,5 olan bu oran 2003 yılında %2,0 düzeyine gerilemiştir. Ekonomik kalkınma dönemlerini büyük ölçüde tamamlamış olan AB-15 ülkelerinin sahip olduğu oran (%2,5) gelişmekte olan AB-10 ülkelerinin sahip olduğu orandan (%3,1) daha düşüktür. Ülkemizdeki oran ise aynı yıl için AB-15 ülkelerinin de gerisinde, %2,0 düzeyindedir.

İnceleme konusu yapılan 1980-2003 döneminde kamu yatırım harcamalarının seyrinin büyük ölçüde politik gelişmelerden etkilendiği görülmektedir. 1982-1987 dönemindeki artış büyük ölçüde 1983 yılında yapılan genel seçimlerden kaynaklanmaktadır. Söz konusu artış eğilimi 1987 yılının sonuna kadar sürmüştür. 1994 yılında yaşanan belirgin düşüş ve izleyen yıllardaki düşme trendi de 5 Nisan kararları ile

alınan tedbirler sonucunda yaşanmıştır. 1995 yılından sonra görülen artış da büyük ölçüde 1995 seçimlerinden sonra artan kamu harcamaları ile bağlantılıdır.

Vergi rekabeti açısından kamu yatırım harcamalarının gelişim trendi incelendiğinde, ülkemiz bakımından, modellerin öngördüğü kamu malı üretim düzeyinde düşüş eğiliminin desteklendiği görülmektedir. Ancak, ülkemizdeki kamu yatırım harcamalarının seyri vergi rekabeti modellerinin öngördüğü “en alt düzeyde yarış”ın sonucu olup olmadığı tartışma konusu olabilir.

Ülkemiz vergi rekabetinin nedenleri arasında yer alan küreselleşmeden 1994 Körfez Krizi, 1998 Rusya ve Uzakdoğu, 1999 Brezilya örnekleriyle etkilenmekle beraber, Kasım 2000 ve Şubat 2001’de yaşanan krizleri küreselleşmeye bağlamak pek de mümkün görünmemektedir.³²⁵

2.2.4.2. Türkiye’de Kamu Kesimi Toplam Borç Stokunun Gelişimi

Ülkeler, azalan vergi gelirleri karşısında kamu harcamalarını azaltabilecekleri gibi, kamu açıklarının artmasını göze alabilirler. Avrupa Birliği için toplam kamu borç stokunun GSYİH içerisindeki paylarının analizinin yapıldığı önceki bölümlere paralel olarak Türkiye için de aynı değerlendirme yapılacaktır.

1990 yılında kamu kesimi toplam borç stoku 49,4 milyar dolar düzeyindeyken 2002’de 155,6 milyar dolar, 2003’de ise 209 milyar dolar düzeyine çıkmıştır. 1990 yılından 2003 yılına kamu kesimi toplam borç stoku yaklaşık olarak 3 kat artmıştır. Kamu kesimi toplam borç stokunun GSYİH içerisindeki payı ise 1990 yılında %32,4, 2001 yılında %88,5 ve 2003 yılında %81,7 değerini almıştır. 1990-2003 dönemindeki bu gelişmeler tablo 19’da gösterilmiştir.

1990-2003 döneminde ülkemizde kamu kesimi toplam borç stokunun GSYİH içerisindeki payları tablo 19’te gösterilmiştir.

³²⁵ Ahmet Şahin, “1980 Sonrası Harcama Politikaları”, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu (Antalya, 2001), s. 25.

Tablo 19: Türkiye’de Kamu Kesimi Toplam Borç Stokunun GSYİH İçerisindeki Payı (% , 1980-2002, Milyar Dolar)

Yıllar	Kamu Kesimi Toplam Borç Stoku	GSYİH	Kamu Kesimi Toplam Borç Stoku /GSYİH (%)
1990	49,4	152,4	32,4
1991	50,9	151,9	33,5
1992	56,6	160,5	35,2
1993	68,6	181,0	37,9
1994	66,3	130,9	50,6
1995	73,8	171,9	42,9
1996	69,3	184,0	37,7
1997	69,6	197,0	35,3
1998	77,0	212,0	36,3
1999	84,8	190,9	44,4
2000	102,0	200,1	51,0
2001	131,2	148,2	88,5
2002	155,6	179,9	86,5
2003	209,6	256,4	81,7
Ortalama	--	--	49,6

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Hazine Müsteşarlığı Web Sayfası, <http://www.hazine.gov.tr/stat/egosterge/egosterge.zip> (Erişim: 12.01.2005 ve The World Bank “The Global Development Finance” Data Base, <http://devdata.worldbank.org/apponline/default.asp?app=gf> (Erişim: 31.12.2004); Erinç Yeldan, “Türkiye Ekonomisi’nde Dış Borç Stoku ve Kalkınma Stratejileri Açısından Analizi”, http://www.bilkent.edu.tr/~yeldane/Seluloz-Is2004_DisBorc_Yeldan.pdf (Erişim: 12.01.2005).

Kamu kesimi toplam borç stokunun GSYİH içerisindeki payının incelenen dönem içerisinde 2,5 kat artması özellikle 1980’li yıllardan sonra maliye politikası karşısında para politikasının önem kazanması, bu anlayış çerçevesinde vergi gelirlerinin kamu borçları karşısında ikinci plana itilmesinin sonucu olarak nitelendirilebilir.³²⁶

Kamu kesimi toplam borç stokunun GSYİH içerisindeki payında görülen artışlar da vergi rekabeti modellerinin “en alt düzeyde yarış” öngörüsünü destekler niteliktedir. Ancak, kamu kesimi toplam borç stokundaki artışların bütünüyle vergi rekabetine bağlanması, siyasi istikrarsızlıkların konudan soyutlanması doğru bir yaklaşım olmayabilecektir.

2.2.5. Türkiye’de Vergi Yapısının Değişimi

Vergi yükünün hareketli üretim faktörleri üzerinden hareketsiz üretim faktörlerine, sermaye üzerinden iş gücü üzerine ve dolaysız vergilerden dolayı vergilere

³²⁶ Türkmen Derdiyok, 1980 Sonrası Borçlanma Politikaları, T.C. Maliye Bakanlığı APK Web Sayfası, www.maliye.gov.tr/apk/MALDER/INT1980SONRASL.pdf, (Erişim: 31.12.04)

kayacağı vergi rekabeti modellerinin öngörülerinden biridir. Vergi yapılarında değişimi öngören bu saptamalar ülkemizde dolaylı-dolaysız vergilerin payının, ücretlilerden yapılan gelir vergisi stopajının toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ve sosyal güvenlik kesintileri, kurumlar vergisi ile mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının gösterildiği tablolar aracılığı ile gösterilmeye çalışılacaktır.

Tablo 20’de Dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre toplam vergi gelirlerinin bileşimi gösterilmiştir. Vergi sistemi içerisinde 1980 yılında %32,2 olan dolaylı vergilerin ağırlığı 2002 yılında %66,4 değerini almıştır. Ülkemizde toplumsal yapının geleneksel yapıdan modern yapıya doğru değişim içerisinde alması, vergi yapısında da bazı değişikliklere neden olmuştur. Bu bağlamda dolaylı vergilerin vergi yapısı içindeki ağırlığı yurtiçi üretimin artması ile birlikte artmıştır.³²⁷ Toplumsal değişimin dışında dolaylı vergilerin vergi sisteminde ağırlık kazanmasının nedenleri arasında 1985 yılında KDV’nin yürürlüğe girmesi ve kayıt dışı işlemlerin yaygınlığı nedeniyle vergi yükünün nispeten kontrolü daha kolay akaryakıt tüketim vergisi gibi vergilerin üzerine kayması gösterilmektedir.

³²⁷ Heper, a.g.e., s. 27.

Tablo 20: Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımına Göre Vergi Gelirleri (% , 1980-2002)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaysız Vergilerin Payı	Dolaylı Vergiler	Dolaylı Vergilerin Payı
1980	749,8	470,8	62,8	279,1	37,2
1981	1.190,2	708,9	59,6	481,3	40,4
1982	1.304,9	777,1	59,6	527,8	40,4
1983	1.934,5	1.108,0	57,3	826,5	42,7
1984	2.372,2	1.356,2	57,2	1.016,0	42,8
1985	3.829,1	1.795,7	46,9	2.033,4	53,1
1986	5.972,0	3.106,0	52,0	2.866,0	48,0
1987	9.051,0	4.492,2	49,6	4.558,8	50,4
1988	14.231,8	7.065,9	49,6	7.165,9	50,4
1989	25.550,3	13.645,0	53,4	11.905,4	46,6
1990	45.399,5	23.656,8	52,1	21.742,7	47,9
1991	78.642,8	41.093,7	52,3	37.549,1	47,7
1992	141.602,1	71.392,1	50,4	70.210,0	49,6
1993	264.272,9	128.324,2	48,6	135.948,8	51,4
1994	587.760,2	283.733,3	48,3	304.027,0	51,7
1995	1.084.350,5	441.787,1	40,7	642.563,4	59,3
1996	2.244.093,8	884.067,4	39,4	1.360.026,4	60,6
1997	4.745.484,0	1.931.968,7	40,7	2.813.515,3	59,3
1998	9.228.596,2	4.302.829,2	46,6	4.925.767,0	53,4
1999	14.802.279,9	6.715.638,0	45,4	8.086.641,9	54,6
2000	26.503.698,4	10.849.961,7	40,9	15.653.736,7	59,1
2001	39.735.928,1	16.058.048,9	40,4	23.677.879,3	59,6
2002	59.631.867,9	20.060.524,6	33,6	39.571.343,2	66,4

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>

Ülkemizde gelir idaresinin mali kaygılarla dolaylı vergilere yöneldiği tablo 20 aracılığı ile gösterildikten sonra vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının 1965-2001 dönemi içerisindeki seyrine de tablo 21’de yer verilmiştir.

Tablo 21: Türkiye’de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (% , 1965-2001)

Yıllar	Sosyal Güvenlik Kesintileri	Kurumlar Vergisi	Dolaylı Vergiler
1965	5,9	4,8	66,3
1970	6,3	6,4	62,5
1975	9,5	5,1	53,3
1980	14,0	4,1	37,2
1985	14,3	9,5	53,1
1990	19,7	6,7	47,9
1995	12,1	6,7	59,3
1999	18,5	7,6	54,6
2000	16,9	7,0	59,1
2001	19,7	6,6	59,6

Kaynak: OECD (2003) ve T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>

Önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi, vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörleri üzerinden işgücü gibi hareketsiz üretim faktörlerine ve dolaylı vergilere kayması vergi rekabeti modellerinin öngördüğü rekabet sonuçlarındandır. Tablo 16’ya göre 1965 yılında sosyal güvenlik kesintileri toplam vergi gelirlerinin %5,9’ünü oluştururken 2001 yılında bu oran %19,7’e yükselmiştir.

Sosyal güvenlik kesintileri dışında gelir vergisi kapsamında ücretlilerden stopaj yoluyla alınan gelir vergisinde de yıllar itibariyle artış görülmektedir. 1988 yılında %10,0 olan ücretlilerden stopaj yoluyla alınan verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2000 yılına kadar dalgalı bir seyir izlemiş ve %11,2’ye yükselmiştir.³²⁸ Ücretlilerin ödediği gelir vergisinin toplam gelir vergisi içerisindeki payı ise daha belirgin olarak artmış, 1988’de %31,5 olan oran 2000 yılında %45,4 düzeyine yükselmiştir.

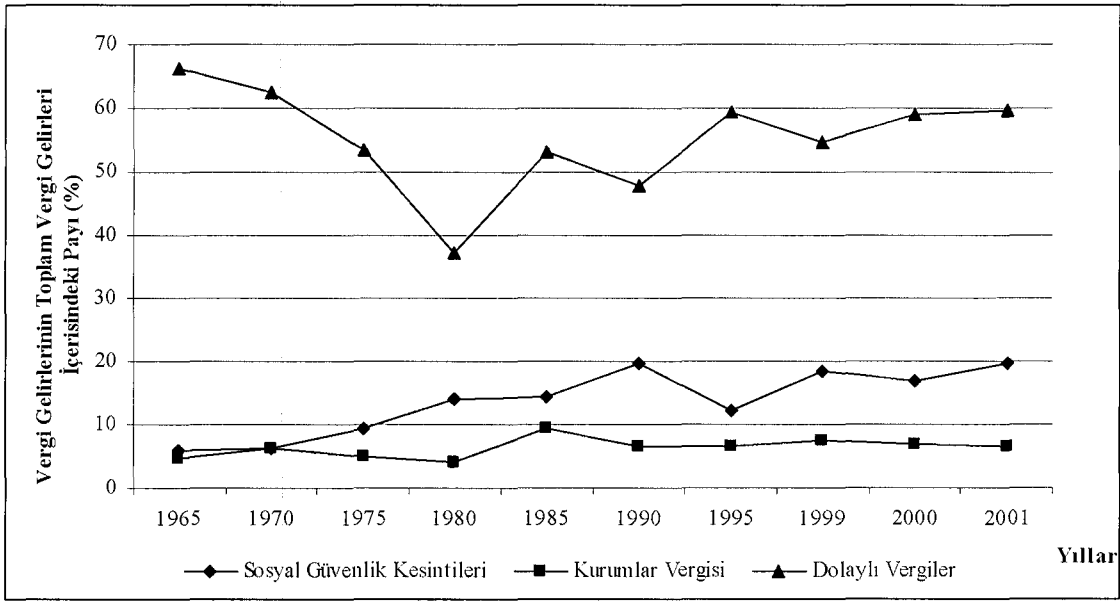
Kurumlar vergisi yükünde ise 1965 yılından 2001 yılına 1,8 puanlık artış olmasına rağmen bu artış, yıllar itibariyle mükellef sayılarındaki artış dikkate alındığında önemini kaybetmektedir. Bu durum, 1985 ve 2001 yılları karşılaştırıldığında daha ilginç olabilecektir: kurumlar vergisinin toplam vergi gelirlerinden almış olduğu payın %9,5 olduğu 1985 yılındaki mükellef sayısı 61.990 olmasına karşılık, 2001

³²⁸ 1998 yılında %10,0 olan oran, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, ve 2000 yıllarında sırasıyla %14,5, %17,2, %19,1, %19,8, %19,1, %14,5, %16,3, %15,8, %15,6, %14,4, %14,0, %11,2 değerlerini almıştır. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>

yılında kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %6,6'ya gerilerken mükellef sayısı 565.556'ya yükselmiştir.³²⁹ Bu durum, kurumlar vergisi kanununa eklenen mükelleflere vergi avantajı sağlayan hükümlerle sistemin adeta "istisnalar" sistemi haline gelmesinin bir sonucudur.

Dolaylı vergilerde ise özellikle KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından itibaren görülen artış gözden kaçırılmamalıdır.

Grafik 4: Türkiye'de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (% , 1965-2001)



Kaynak: Tablo 21.

Ülkemizdeki vergi yapısının değişimi vergi rekabeti modellerinin öngörüsünü destekler niteliktedir. Özellikle işgücü üzerindeki sosyal güvenlik kesintilerinin ve gelir vergisinin yükünün inceleme konusu yapılan dönem içerisinde artması, buna karşılık kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının nispeten azalması belirgin bir şekilde görülmektedir. Sermaye üzerinden alınan vergileri temsilen analize dahil edilen kurumlar vergisi, düzenlemelerindeki yatırımları teşvik edici hükümlerinin etkisizliği nedeniyle mali önemini yitirmiş bir vergi olarak göze çarpmaktadır.

³²⁹ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>; Kurumlar vergisi mükellef sayısı 2002 yılı için 585.981'dir.

2.3. Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi

Bir ülkeye yapılacak doğrudan yabancı sermaye ya da portfolyo yatırımlarında ülkenin ekonomik durumu, politik ve sosyal görünümü, hukuk düzeni ve vergi sistemi kritik öneme sahiptir. Daha önce de vurgulandığı üzere vergi sistemleri doğrudan yabancı sermaye ve portfolyo yatırımları üzerinde, yatırım sonrası kâr etkilemesi nedeniyle yadsınamayacak derecede önemli bir unsurdur.³³⁰

Ülkeler özellikle, 1990'lı yıllarda yoğunluğu artan uluslararası sermaye akımlarından olumsuz etkilenmemek ve yabancı sermayeyi kendilerine çekebilmek amacıyla vergi sistemlerini yeni döneme uygun hale getirme çabası içerisine girmişlerdir. Özellikle sermaye akımları üzerinde önemli bir role sahip kurumlar vergisi ve tasarruflar üzerinden alınan vergilerin oranlarında önemli indirimlere gitmişlerdir.

1990'lı yılların başında A.B.D. tarafından dünyanın gelişmekte olan bölgelerinin belirlenmesi ve A.B.D. dış ticaret politikasının gelecek 20 yıl içerisindeki şeklini vermek amacıyla 130 ülke üzerinde araştırma yapılmış, 1990'lı yılların ötesinde uluslararası ticaretin gelişmesinin beklendiği ülkeler belirlenmiştir. Bu ülkeler arasında Asya'dan Çin, Endonezya, Hindistan ve Kuzey Kore; Amerika'dan Meksika, Arjantin ve Brezilya; Afrika'dan Güney Afrika ve Avrupa'dan Polonya ile Türkiye *gelişmekte olan 10 ülke* (big emerging markets –BEMs) olarak belirlenmiştir.³³¹

Yaşanan bu gelişmeler karşısında 1980'li yıllardan sonra Türkiye, dünya genelindeki eğilimleri de göz önünde bulundurarak özellikle kurumlar vergisi yükünün indirilmesine yönelik bir takım önlemler almış,³³² bir süre sonra kurumlar vergisi sistemi bu özellikleri nedeniyle indirim ve istisnalar sistemi olarak anılmaya başlanmıştır. Ancak vergi sisteminde yapılan bu değişiklikler yeterli olmamış, Çin'den sonra en fazla yabancı yatırım çekme potansiyeline sahip olan ülke olarak nitelendirilen Türkiye bu konuda tatmin edici bir yabancı sermaye düzeyine ulaşamamıştır.³³³

³³⁰ Öncel ve Öncel, *a.g.e.*, s. 19.

³³¹ Neil Slough, Paul Miesing ve Rodger Brain, "The Ten Big Emerging Market Initiative A Decade Later: Measurements Commentary" **Proceedings of the Annual Meeting of Academy of International Business, November 2004**, <http://www.neilslough.com/research/!10%20BEMs%20proceedings.doc>, (Erişim :25.12.04).

³³² Öncel ve Öncel, *a.g.e.*, s. 19.

³³³ Abdurrahman Arıman, "Türkiye'ye daha Fazla Yabancı Sermaye Çekebilmek İçin İzlenmesi Gereken Politikalar, **Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Web Sayfası**, <http://tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/turkdahafaz.doc>, (Erişim: 25.12.04).

Türkiye’de yabancı sermaye yatırımları düzeyinin yetersiz olmasında siyasal ve ekonomik istikrarsızlıklar önemli bir rol oynamıştır. Bunun dışında hukuk sisteminin işleyişindeki ve düzenlemelerdeki aksaklıklar, fikri mülkiyet hakları konusunda dünya standartlarının gerisinde olan uygulamalar ile yol açtığı sorunlar ve bürokratik işlemlerin fazlalığı yabancı yatırımcılar için başlıca caydırıcı unsurlar olarak nitelendirilebilir.

Vergi sistemi açısından konuya bakıldığında ülkenin vergi sisteminin “zarar verici vergi rekabetine” neden olmayacak, ancak yabancı yatırımcılar için de cazip hükümler içermesi gerekmektedir.

Örneğin kurumlar vergisi oranının Avrupa Birliği ülkelerine göre yüksek olması (AB-25 ülkelerinde kurumlar vergisi oranı ortalama olarak %26,7’dir), Avrupa Birliği lehine vergi rekabeti avantajı yaratabilecek bir durumdur. Kurumlar vergisi sistemimizde yer alan vergi avantajı sağlayan hükümlerin sayısı olarak fazla, bununla birlikte etkinliklerinin az olması, Avrupa Birliği karşısında rekabet dezavantajını arttıran bir başka unsur olarak nitelendirilebilir.

Türkiye’nin, Birliğe yeni katılan AB-10 ülkelerinin düşük vergi oranları ve diğer avantaj sağlayan hükümleri dikkate alındığında özellikle kurumlar vergisi sisteminin gözden geçirilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Tasarrufların vergilendirilmesi alanında vergi oranları konusunda, yabancı ve yerli yatırımcılar için farklı oranlar belirlemek vergi rekabeti açısından Avrupa Birliği tarafından zarar verici olarak nitelendirilebilir, bu bakımdan genel vergi oranını yabancı ve yerli yatırımcılar için fark gözetmeden Avrupa Birliği ortalamasına ya da ortalama altında yakın bir düzeye çekilebilir. Bu bakımdan 1 Ocak 2006’de yürürlüğe girecek olan ve bütün yatırım araçları için %15 stopaj oranının uygulanacağı düzenlemeler bu bakımdan olumlu olarak nitelendirilebilecektir.³³⁴

Yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla kurumlar vergisi ve tasarruflar üzerinden alınan vergilerin oranlarının daha düşük bir düzeyde belirlenmesi, kayıt dışı ekonominin boyutlarının yüksek olduğu ülkemizde mali açıdan pek de tercih edilen bir çözüm yolu olmayacaktır.

³³⁴ Bilindiği gibi, tasarrufların vergilendirilmesi alanında Avrupa Birliği’nde otomatik bilgi değişimi sisteminin uygulanmasına geçilmiş, Avusturya, Belçika ve Lüksemburg ise geçici bir dönem bu sistemin dışında bırakılmıştır. Bu üç ülke için geçiş döneminde uygulanacak olan stopaj oranı %15’den başlayıp %35’e kadar yükselecektir.

Kayıt dışı ekonominin boyutlarının azaltılması, vergi sisteminde, sistemi tüm yatırımcılar için cazip bir hale getirecek oran indirimlerini ya da teşvik önlemlerinin neden olacağı gelir kayıplarının telafisi için gerekli bir koşuldur.

Bunun dışında kayıt dışı ekonominin boyutlarını azaltmaya yönelik önlemleri uygulamaya koymadan önce hayata geçirebilecek ve vergi sisteminin doğasından kaynaklanan bazı teşvik önlemleri düşünülebilir. Orta ölçekteki bir sanayi işletmesinin yatırımlarını tamamladıktan sonra on yıl içerisinde vergi ödeyecek kazanç düzeyine erişememesi düşünüldüğünde,³³⁵ bu süre için birçok ülkede uygulanan vergi tatili uygulaması hayata geçirilebilir.

Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğüne göre, yabancı yatırımcılara yerli yatırımcılardan farklı esaslarda vergi uygulaması ya da söz konusu uygulamaların ülkenin iç piyasasından ya da vergi sisteminden ayrı tutulması zarar verici vergi rekabeti olarak değerlendirilir. Bu bakımdan ülkenin iç piyasasından ve vergi sisteminden ayrı tutulan serbest bölgelerdeki (değişmeden önceki şekli ile) durum dikkat çekicidir. Ancak söz konusu kanun değişikliğinden sonraki şekli tüzüğe daha uygundur. Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğü'nün bağlayıcı hükümler taşımaları bile Türkiye'nin Avrupa Birliği ile tam üyelik görüşmelerinin başlayacağı 3 Ekim 2005 tarihine kadar bu unsurlar Avrupa Birliği karşısında Türkiye'yi zorlayabilecek niteliktedir. Nitekim 2004 ilerleme raporunda dolaylı vergiler alanında Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğüne aykırı vergileme ilkeleri benimsememesi gerektiği açıkça belirtilmiştir.³³⁶

³³⁵ Abdurrahman Arıman, "Türkiye'ye daha Fazla Yabancı Sermaye Çekebilmek İçin İzlenmesi Gereken Politikalar, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Web Sayfası, <http://tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/turkdahafaz.doc>, (Erişim: 25.12.04).

³³⁶ Commission of the European Communities, **2004 Regular Report on Turkey's Progress Towards Accession** (Brussels, 6.10.2004, SEC(2004) 1201, COM(2004) 656 Final), s. 103.

SONUÇ

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması günümüzün dünyasında ülkelerin dış ticaret politikası, para politikası, kamu borçları politikası ve vergi politikası gibi geleneksel ekonomi ve maliye politikası araçlarından yoksun kalmalarına neden olmuştur. Günümüzde uluslararası doğrudan yabancı sermaye ve portfolyo yatırımlarının artması ulusal vergi sistemlerinin bu gelişmeler karşısındaki durumunun gerek politik, gerekse akademik çevrelerde tartışılmasına yol açmıştır. Ülkeler bu gelişmeler karşısında vergi sistemlerinin etkinliğini koruyacak önlemler almanın yanı sıra uluslararası yabancı sermaye akımlarından yararlanmak, bu fonları kendilerine çekebilmek için bir takım vergisel önlemler almaya başlamışlardır.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının ulusal vergi sistemleri ve politikaları üzerindeki etkileri çalışmanın birinci bölümünün konusunu oluşturmuştur. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının bütün dünyada artış göstermesi, dünyanın bütününü bir pazar olarak gören ve dünya genelindeki vergi sonrası kârını özellikle transfer fiyatlaması manipülasyonları ile minimize etme amacıyla olan çok uluslu işletmelerin öneminin artmasına neden olmuştur.

Teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler işgücünün, ticari malların, hizmetlerin, fonların ve bilginin hareket yeteneği üzerinde belirgin etkiler bırakmıştır. Özellikle, teknolojinin ve uluslararası ekonomik ilişkilerin bu denli gelişmiş olmadığı yıllarda temelleri atılan vergi sistemleri, vergilendirme yetkisinin sınırları ve vergilendirme ilkeleri gibi konularda günümüzün şartlarında birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadır.

Günümüzde yetkileri ulusal sınırlarla kısıtlanmış vergi idareleri, fonların uluslararası alanda dolaşımının önündeki engellerin kalkması ve teknolojik gelişmeler nedeniyle artan vergi yükümlüsü sayısı, ekonomik işlemlerin karmaşıklaşmasıyla ve ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışması gibi sorunların yanı sıra; vergi sonrası gelirini maksimize etmeye çalışan, bu amaçla ulusal sınırları aşan yatırımcılar ve profesyonellerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Sermayenin yanı sıra işgücünün de uluslararası hareketliliğinin artması çoğu zaman vergi idaresinin gelir doğurucu faaliyetten haberdar olmamasına yol açabilmektedir. Bu gibi sorunları ortadan kaldıracak uluslar üstü bir kurumun olmayışı ülkeleri özellikle mali bilgilerin

değişimi ve yükümlülerin tespit edilebilmesi amacıyla ikili ya da çok taraflı vergi anlaşmaları yapma zorunda bırakmıştır.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması, vergi idarelerini yukarıda da belirtildiği gibi birçok açıdan zor durumda bırakırken yeni vergi matrahlarını çekme konusunda da önemli fırsatlar sunmaktadır. Doğrudan yabancı sermaye ve portfolyo yatırımlarının ülkeye çekilebilmesi için cazip vergi ortamı yaratmak buna örnek gösterilebilir. Cazip vergi ortamı, doğrudan yabancı sermaye ve portfolyo yatırımlarını çekebilmek için oluşturulabileceği gibi nitelikli işgücünün temini ya da çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği finansal ve hizmet merkezi haline gelme amacıyla da oluşturulabilir. Bu amaçlarla girişilen ve yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası vergi rekabetinde başarılı olabilmek, bu gelişmenin ulusal vergi sistemleri açısından diğer sonuçları olan uluslararası transfer fiyatlaması, vergi idaresinin işlemleri ya da elektronik ticaretin sunduğu olanaklardan faydalanmaya bağlıdır.

Bu bağlamda uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının vergi sistemleri ve vergi politikaları üzerindeki etkileri olarak nitelendirilebilecek uluslararası transfer fiyatlaması manipülasyonları, vergi yükümlülerine avantaj sağlayacak vergi idareleri uygulamaları ve elektronik ticaretin sunduğu olanaklar; yine bu etkilerden biri olarak görülen uluslararası vergi rekabetinin sürükleyici gücü olarak nitelendirilebilir. Uluslararası hareketliliğe sahip sermayeyi çekebilmek amacıyla cazip vergi hükümleri uygulayan ülkeler, bu önlemlere ek olarak, transfer fiyatlaması manipülasyonlarına imkân sağlayan düzenlemelerle çok uluslu şirketler için mali ve hizmet merkezi haline gelme çabası içerisinde olabilmektedirler. Bunun dışında, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin uygulamalarında olduğu gibi mali bilgilerin paylaşımından kaçınma, vergi yükümlüsüyle idare arasında avantaj sağlayıcı anlaşmaların yapılmasına ya da fonların kolayca yer değiştirmesine olanak tanıyan güçlü teknolojik alt yapı oluşturmaya başvurulabilir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, günümüzün yoğunlaşan ekonomik ilişkileriyle bağlantısı kurulan uluslararası vergi rekabetinin teorik temelleri yerel idareler arasındaki vergi rekabeti modellerinin varsayımlarından ve çıkarımlarından yararlanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Basit vergi rekabeti modeli ve çeşitli varsayım ilaveleriyle oluşturulan geliştirilmiş modeller uluslararası vergi rekabetinin vergi oranlarının ve vergi gelirlerinin azalmasına, kamu malı üretim düzeyinin etkin olmayan düzeye

düşmesine ve vergi yükünün hareketli üretim faktörü olarak görülen sermaye üzerinden tüketim ve hareketsiz üretim faktörü olarak nitelendirilen işgücü üzerine kaymasına neden olacağı sonuçlarına ulaşmışlardır. Uluslararası alanda vergi rekabeti ile ilgili çalışmalar yürüten OECD ve Avrupa Birliği tarafından da kabul edilen bu yaklaşımın aksine kamu tercihi teorisine göre uluslararası vergi rekabeti, kamu kaynaklarını daha etkin kullanılmasını sağladığı ve politikacıların rant kollama faaliyetlerini azaltması nedeniyle yararlı olarak nitelendirilmektedir. Basit ve gelişmiş vergi rekabeti modellerine göre, küçük ülkeler sermaye üzerinden alınan vergilerde düşük oranlar belirleme konusunda büyük ülkelere göre daha çok teşvike sahiptirler. Ancak, ölçek ekonomilerinin varlığı düşünüldüğünde büyük bölgeler sahip oldukları yüksek nüfus ile üretime yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekme konusunda daha avantajlıdırlar. Buna karşılık portfolyo yatırımları söz konusu olduğunda küçük ülkeler vergi rekabetinden kazançlı çıkabilmektedirler.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise basit vergi rekabeti modellerinin ülkeler için öngördüğü kamu gelirleri ile vergi oranlarının kamu harcamalarını karşılayamayacak düzeylere gerilemesi (race to the bottom) ve vergi yükünün hareketli üretim faktörü olan sermaye üzerinden tüketim ve hareketsiz üretim faktörü olarak nitelendirilen işgücü üzerine kaymasının izleri Avrupa Birliği ve Türkiye açısından inceleme konusu yapılmıştır.

Avrupa Birliği içerisinde vergi rekabeti modellerinin öngörülerinin tamamen gerçekleştiğini söylemek yanıltıcı olabilecektir. Vergi matrahlarının genişletilmesine yönelik çalışmalar vergi oranlarının düşürülürken genel vergi yükünün ve kurumlar vergi yükünün artış eğiliminde olmasına neden olmuştur. Buna karşılık, kamu malı üretim düzeyindeki azalış, vergi sistemleri içerisinde vergilerin ağırlıklarındaki değişimler vergi rekabetinin varlığını destekler niteliktedir.

Mayıs 2004 genişlemesi Avrupa Birliği için vergileme bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Birliğe yeni katılan 10 yeni ülkenin özellikle kurumlar vergisi ve tasarruflar üzerinden alınan vergiler düşünüldüğünde eski 15 ülkeye göre düşük vergi oranları endişe ile karşılanmaktadır. Fransa ve Almanya'nın başını çektiği yüksek vergi yüküne sahip Avrupa Birliği üyesi bazı ülkeler birlik içerisinde zarar verici vergi rekabetine neden olan düşük kurumlar vergisi uygulamalarına engel olabilmek amacıyla minimum kurumlar vergisi oranının belirlenmesini gerekli görmekte birlikte Avrupa Birliği Bölgesel Yardımlarının nispeten düşük vergi oranı uygulayan ülkelere

verilememesini önermektedirler. AB-15 ve AB-10 ülkelerinin efektif kurumlar vergisi oranlarının standart sapmalarının seyri bu ülke grupları itibariyle ayrı ayrı dikkate alındığında her iki ülke grubu içinde de bu oranın düşüş trendi dikkat çekicidir. Efektif kurumlar vergisi oranları iki grup arasında farklılık göstermekle birlikte birbirine yakınlaşma eğilimindedir. Bu durum, birlik içerisinde kurumlar vergisi rekabetinin endişe edildiği gibi kamu gelirlerini kamu harcamalarını karşılamayacak ölçüde düşürmeyeceğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Tasarrufların vergilendirilmesi alanında da yöntem olarak farklı, ancak sonuç itibariyle benzer bir durum söz konusudur. Tasarrufların vergilendirilmesinde ülkeler, 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren bir Avrupa Birliği vatandaşının herhangi bir Birlik üyesinde elde ettiği faiz gelirini yerleştiği olduğu ülkeye raporlanacağı ve ülkelere vatandaşlarının faiz gelirlerini kendi esaslarına göre vergilendirilmesine imkân tanıyan bir sisteme geçeceklerdir. Ancak bu durumdan nispeten tasarrufların vergilendirilmesi alanında diğer Birlik üyesi ülkelere göre daha düşük stopaj oranı uygulayan Avusturya, Lüksemburg ve Belçika, fonlarının İsveç, Andora, Liechtenstein, Monako ve San Marino gibi cazip vergi hükümlerine yer veren ülkelere kayacağı gerekçesiyle endişeyle karşılanmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinin tamamının otomatik bilgi değişim sistemine geçmesiyle vergi temelli uluslararası fon hareketleri ortadan kalkacaktır.

Avrupa Birliği'nde gerek kurumlar vergisi oranlarının standart sapmalarındaki düşüş eğilimi gerekse tasarrufların vergilendirilmesinde zarar verici vergi rekabetini önlemeye yönelik alınan önlemler dikkate alındığında; diğer ülkelere göre nispeten doğal kaynakları ve beşeri işgücü yetersiz ülkelerin rekabet güçlerini arttırabilmek için vergi rekabetine başvurmanın kaçınılmaz olduğu, Birlik içerisinde vergi rekabeti modellerinin öngörülerinden olan vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamayacak ölçüde düşmesinin tam olarak gerçekleşmediği ve bu nedenle sosyal devletin zayıflaması endişesinin yersiz olduğu, Birlik içerisinde vergi rekabetinin olmakla birlikte zarar verici boyutta olmadığı ve yıllar itibariyle etkisini azalttığı, vergi sistemlerinin ise vergi türlerinin ağırlıkları ölçüsünde adaletsiz bir yapıya dönüşme eğilimi içerisine olmadığı söylenebilir.

Uluslararası zarar verici vergi rekabeti özellikleri dikkate alınarak Türk Vergi Sistemine bakıldığında serbest bölgeler ve 1 Ocak 2006'da yürürlüğe girecek olan menkul kıymetlerin %15 stopaj uygulamasıyla ilgili düzenlemeler göze çarpmaktadır. Her iki uygulamada da yerli ve yabancı yatırımcılara farklı kurumlar vergisi esasları

uygulanması söz konusu değildir. Ancak serbest bölgelerle ilgili olarak, düzenlemelerin sadece serbest bölgede imalat alanında faaliyet gösteren firmalarla sınırlı olması ve iç hukuk düzenlemelerinden ayrı tutulması dikkat çekicidir. Bütün yatırım araçlarına uygulanacak %15 stopaj oranı birçok Avrupa Birliği ülkesinden düşük düzeydedir. 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren tasarrufların vergilendirilmesi alanında otomatik bilgi değişimi sistemine geçecek olan Avrupa Birliği'nde yabancı fonlarının vergi cenneti ülkelere kaymasından endişe eden Avusturya, Lüksemburg ve Belçika için belirlenen geçiş döneminin ilk üç yılında %15 izleyen yıllarda da %35'e kadar stopaj uygulanacak olması gözden kaçırılmamalıdır.

Uluslararası vergi rekabeti ile doğrudan ilişkili olmasa bile kayıt dışı ekonominin boyutları Türkiye'deki gerçek vergi yükünün Avrupa Birliği ülkelerinin altına indiren bir unsurdur.

Türkiye açısından uluslararası vergi rekabetinin varlığı araştırıldığında Avrupa Birliği ülkelerine benzer bir durum söz konusudur. Genel vergi yükü ile birlikte kurumlar vergisi yükünde de artış gözlenmiş, buna karşılık kurumlar vergisi oranlarında dalgalı bir seyir söz konusu olmuştur. Kurumlar vergisi sistemi göz önüne alındığında, yapılan değişikliklerin ülkenin rekabet gücünü vergi boyutunda güçlendirmekten çok mali amaçlarla yapıldığını göstermektedir. Kurumlar vergisi sistemi içerisinde yer alan yükümlülere vergi avantajı sağlayan çok sayıda hüküm etkisizlikleri nedeniyle vergi rekabeti aracı olma işlevine hizmet edememişlerdir.

Kamu gelirlerindeki değişikliklere olan duyarlılığı nedeniyle toplam kamu harcamalarını temsilen seçilen kamu yatırım harcamaları da Avrupa Birliği ülkelerindeki benzer bir şekilde azalma eğilimindedir. Gerçektende, 1980 sonrasında benimsenen politikalarla kamu borçlanması vergi gelirlerine tercih edilir olmuş, faiz ödemeleri bütçenin önemli bir kısmını oluşturur hale gelmiştir. Bu nedenle de etkisi birden fazla döneme yayılan kamu yatırım harcamalarında kısıntıya gidilmiştir.

Avrupa Birliği'nde inceleme konusu yapılan bir başka konu da toplam kamu borç stokunun seyridir. Türkiye'de de kamu kesimi borç stoku yıllar itibariyle artış eğilimi içinde olmuş, 2003 yılında GSYİH'ya oranının %81 değerini alması kamu borçlanmasının vergi yerine birincil gelir kalemi olarak düşünölmeye başlanıldığının göstergesi olarak kabul edilmiştir.

Vergi sistemi, yabancı yatırımcılar açısından vergi sonrası kârları etkilemesi nedeniyle önemli bir unsurdur. Ancak, siyasi ve ekonomik istikrar, uygun bir yatırım ortamının birincil unsurlarıdır. Bu bakımdan 1990'lı yıllarda başlayan siyasi istikrarsızlık ve neden olduğu ekonomik dalgalanmalar doğrudan yabancı sermaye yatırımları üzerinde etkili olmuştur.

Türk vergi sisteminin yatırım ortamı açısından görünümüne bakıldığında, etkin olup olmadığı, kamuya maliyetinin ve ekonomik etkilerinin bilinmediği yükümlülere vergi avantajı sağlayan uygulamaların olduğu sistemle karşılaşılmaktadır. Yatırımcılar için uygun yatırım olanakları sunacak olan cazip vergi hükümlerinin maliyetlerinin ve ekonomik etkilerinin ölçülmesini sağlayacak çalışmaların yapılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması vazgeçilmez unsurlardır.

Ekim 2005'de Avrupa Birliği ile tam üyelik görüşmelerinin başlamasından sonra özellikleri nedeniyle serbest bölgelerin zarar verici özellikleri üzerinde durulabilecek bir unsurdur. Bu uygulama yerine, yerli ve yabancı yükümlüler için farklı esaslar belirlenmemek üzere %20 düzeyinde belirlenmiş kurumlar vergisi oranı uygulanabilir. Zira, Avrupa Birliği Komisyonu ülkelerin ayrımcı uygulamalar içermemek üzere kurumlar vergisi oranlarını serbestçe belirleyebileceklerini belirtmiştir. Ancak yapılacak oran indirimlerinde vergi geliri düşüşlerinin telafisinde vergi matrahının genişletilmesi, bunun için de kayıt dışı ekonominin boyutlarını azaltılması alınması gereken önlemlerin başında gelmektedir.

EKLER

Ek : 2000 Raporunda Belirtilen Tercihli Vergi Rejimleri

Ülke	Rejim	Uygulaması Ortadan Kaldırılan Rejim	Devam Etmekte Olan Rejimler		
			Değişiklikler Yapılan	Zararsız Bulunan	Zararlı Bulunan
<i>Sigortacılık</i>					
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			✓	
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	✓			
Finlandiya	Aland Sigorta Rejimi	✓			
İtalya	Trieste Mali Hizmetleri ve Sigortacılık Merkezi	✓			
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	✓			
Portekiz	Madeira Uluslararası Ticaret Merkezi	✓			
Lüksemburg	Reasürans Şirketleri için teşvikler		✓		
İsveç	Yabancı Sigorta Şirketleri (Hayat Sigortası Hariç)	✓			
<i>Leasing</i>					
Belçika	Coordinasyon Merkezleri	✓			
Macaristan	Risk Sermayesi Şirketleri			✓	
Macaristan	Yurtdışında Faaliyet Gösteren Şirketler İçin Tercihli Rejim	✓			
İzlanda	Uluslararası ticaret şirketleri	✓			
İrlanda	Uluslararası finansal hizmetler merkezi	✓			
İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi				
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigortacılık Merkezi	✓			
Lüksemburg	Finans Dalı		✓		
Hollanda	Uluslararası Şirket Fins. Risk Yedek.	✓			

Ek : 2000 Raporunda Belirtilen Tercihli Vergi Rejimleri
(Devam)

Ülke	Rejim	Uygulaması Ortadan Kaldırılan Rejim	Devam Etmekte Olan Rejimler		
			Değişiklikler Yapılan	Zararsız Bulunan	Zararlı Bulunan
<i>Leasing (Devam)</i>					
Hollanda	Grup içi Finansal Faaliyetler		✓		
Hollanda	Finans Dalı		✓		
İspanya	Bask ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	✓			
<i>Fon Yönetimi</i>					
Yunanistan	Menkul Kıymet Yatırım Fonu/Portfolyo Yatırım şirketleri (Fonların Vergilendirilmesi)			✓	
İrlanda	Uluslararası Finans Merkezi	✓			
Portekiz	Madeira Uluslararası Ticaret Merkezi (Fonların Vergilendirilmesi)	✓			
<i>Bankacılık</i>					
Avusturya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			✓	
Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezleri			✓	
İrlanda	Uluslararası Finans Merkezi	✓			
İtalya	Trieste Finans ve Sigortacılık Merkezi	✓			
Kore	Kıyı Bankacılığı faaliyetleri	✓			
Portekiz	Madeira Uluslararası Ticaret Merkezindeki Yabancı Şirketlerin Bağlantıları	✓			
Türkiye	İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi	✓			

Ek : 2000 Raporunda Belirtilen Tercihli Vergi Rejimleri
(Devam)

Ülke	Rejim	Uygulaması Ortadan Kaldırılan Rejim	Devam Etmekte Olan Rejimler		
			Değişiklikler Yapılan	Zararsız Bulunan	Zararlı Bulunan
Yönetim Merkezleri					
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	✓			
Fransa	Yönetim Merkezleri		✓		
Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri		✓		
Yunanistan	Yabancı Şirketlerin Ofisleri	✓			
Hollanda	Maliyet Artı Uygulaması (Cost-plus ruling)		✓		
Portekiz	Madeira Uluslararası Ticaret Merkezi	✓			
İspanya	Bask ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	✓			
İsviçre	Hizmet Şirketleri		✓		
Dağıtım Merkezleri					
Belçika	Dağıtım Merkezleri		✓		
Fransa	Lojistik Merkezleri		✓		
Hollanda	Maliyet Artı Uygulamaları		✓		
Türkiye	Türkiye Serbest Bölgeleri			✓	
Hizmet Merkezleri					
Belçika	Hizmet Merkezleri		✓		
Hollanda	Maliyet Artı Uygulamaları		✓		

Ek : 2000 Raporunda Belirtilen Tercihli Vergi Rejimleri
(Devam)

Ülke	Rejim	Uygulaması Ortadan Kaldırılan Rejim	Devam Etmekte Olan Rejimler		
			Değişiklikler Yapılan	Zararsız Bulunan	Zararlı Bulunan
Taşımacılık					
Kanada	Uluslararası Taşımacılık			✓	
Almanya	Uluslararası Taşımacılık			✓	
Yunanistan	Taşımacılık Ofisleri			✓	
Yunanistan	Taşımacılık Rejimleri			✓	
İtalya	Uluslararası Taşımacılık			✓	
Hollanda	Uluslararası Taşımacılık			✓	
Norveç	Uluslararası Taşımacılık			✓	
Portekiz	Madeira Uluslararası Taşımacılık Kayıtları			✓	
Çeşitli Faaliyetler					
Belçika	Sermaye İle İlgili Yargı Kararları		✓		
Belçika	Şirketlerin Yabancılara Yapmış Oldukları Satışlarla İlgili Yargı Kararları	✓			
Kanada	Dar Yükümlü Yatırım Şirketleri	✓			
Hollanda	Sermaye İle İlgili Yargı Kararları		✓		
Hollanda	Şirketlerin Yabancılara Yapmış Oldukları Satışlarla İlgili Yargı Kararları	✓			
A.B.D.	İhracat Şirketleri	✓			

Kaynak: OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report* (Paris, 2004), s. 7.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR ve MAKALELER

“Breakthrough on The Taxation Package”, **The Key** (Taxation and Customs Union, No 15, March 2001.

“Postcard from Paris”, **International Money Marketing**, Apr 5 2004.

“Tax Competition”, **Financial Times**, Apr 29, 1998.

Aktan, Coşkun Can. “Politikalarda Rant Kollama”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 26, Sayı 4, Aralık 1993.

Aktan, Coşkun Can. “Leviathan: İnsan Hakların Koruyucusu mu Yoksa İhlalcisi mi?”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 21, Mayıs-Haziran 1998.

Aktaş, Mehmet. “Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım**, Ekim 2003, Sayı 130.

Aktaş, Mehmet. **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.

Ataç, Beyhan. **Maliye Politikası**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 118, Genişletilmiş Altıncı Baskı, Mayıs 2002.

Avi-Yonah, Reuven S. “Globalization, Tax Competition, and The Fiscal Crisis of the Welfare State”, **Harvard Law Review**, Vol 113, 1573.

Barkowski, Susan C. “Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries”, **The International Journal of Accounting**, Vol. 32, No. 3, 1997.

Bilici, Nurettin. “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya: 10-14 Mayıs 2004.

- Bishop, Matthew. "Globalisation and Tax: Getting Personal", **The Economist**, Jan 29, 2000, Iss. 8155, London.
- Bond, Eric W. ve Samuelson, Larry "Strategic Behaviour and the Rules for International Taxation of Capital", **Economic Journal**, 99, 1989.
- Bucovetsky, S. ve Wilson, John Douglas. "Tax Competition with Two Instruments" **Regional Science and Urban Economics**, 96, 1996.
- Cangir, Niyazi. "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi I", **Yaklaşım**, Sayı 69, Eylül 1998.
- Cangir, Niyazi. "Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi II " **Yaklaşım**, Sayı 70, Ekim 1998.
- Perroni, Carlo ve A. Sharf Kimberley, "Tiebout with Politics: Capital Tax Competition and Constitutional Choices", **The Review of Economic Studies**, 68, 234, Jan 2001.
- Çak, Murat. **Dünya’da ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları No: 2002-6, 2002.
- Çilkoparan, Yusuf "Elektronik Ticaret ve Vergi", **Vergi Dünyası**, Sayı 243, Kasım 2001.
- Daniel J. Mitchell, "An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy", **Background**, The Heritage Foundation, No 1395, Septembe 18, 2000.
- Dicle, Berk. "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", **Vergi Dünyası**, Sayı 163, Mart 1995.
- Devereux, Michael P.; Griffith, Rachel ve Klemm, Alexander. "Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition", **Economic Policy**, Vol. 17, No. 35, October 2002.

- Dönmez, Recai “Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı 1-2, 1998.
- Dwyer, Terry. “Harmful Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres”, **Journal of Money Laundering Control**, Vol. 5, No. 4, Spring 2002.
- Edwards, Chris. “Tax Competition Spurs Globalization”, **USA Today**, March 2003.
- Edwards, Jeremy and Keen, Michael. “Tax Competition and Leviathan”, **European Economic Review**, Vol 40, 113, 1996.
- Eggert, Wolfgang. “Capital Tax Competition with Socially Wasteful Government Consumption”, **European Journal of Political Economy**, Vol 17, 2001.
- Ekmekçi, Esra. **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, 2003.
- Engin, İsmail. “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**. Ankara: 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türmob Yayınları – 185.
- Ernst & Young Tax Services, “EU Directive on Interest and Royalties: Transitional Measures for EU Ecedding Countries Announced”, **Tax Alert**, Issue 07-04, 13 May 2004.
- Ernst & Young, **Company Taxation in the New EU Member States: Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors**, Ernst & Young, Second Edition, July 2004.
- European Commission, **Structures of the Taxation System in the European Union: Luxembourg**, 2004 Edition.
- Eyüpgiller, S. Saygın. “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri” **Vergi Dünyası**, Sayı 249, Mayıs 2002.

- Feinschreiber, Robert. **Transfer Pricing Methods: An Applications Guide**. John Wiley & Sons, February 2004.
- Fuest, Clemens ve Fuest, Winfried. "A Minimum Corporate Tax Rate Would be Harmful for Both High and Low Tax Countries" **Intereconomics**, Vol. 39, No. 4, Jul/Aug 2004.
- Genschel, Philipp ve Plümper, Thomas. "Regular Competition and International Cooperation", **MPIfG Working Paper**, 97/4, April 1997.
- Genschel, Philipp. "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Viability of the Welfare State", **MPIfG Working Paper**, 01/1, May 2001.
- Genser, Bernd. "Corporate Income Taxation in The European Union: Current State and Perspectives" **Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University Working Paper** No: 17 August 2001.
- Gerken, Lüder; Märkt, Jörk ve Schick, Gerhard "Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU", **Intereconomics**, 36, 5, September/October 2001.
- Girard-Vasseur, Marion ve Guiéze, Loic. "Tax Dumping in the East for a Limited Period?", **EcoWeek**, BNP Paribas Economic Research Department June 2004.
- Giray, Filiz. "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası**, Sayı 272, Nisan 2004.
- Giray, Filiz. "Zararlı vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı 206, Nisan 2003.
- Goodspeed, Timothy J. Çeviren: İsa Sağbaş, "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Fedarelizim", **Maliye Dergisi**, Sayı 139, Ocak-Nisan 2002.
- Gropp, Reint ve Kostial, Kristina, "FDI and Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?", **Finance & Development**, 38, 2, Jun 2001.

Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları**, Sayı 126, 1999.

Haufler, Andreas ve Wooton, Ian “Country Size and Tax Competition for Foreign Direct Investment”, **Journal of Public Economics**, 71, 1999.

Hellerstein, Walter “Transaction Taxes and Electronic Commerce: Designing State Taxes That Work in an Interstate Environment”, **National Tax Journal**, September, 1997.

Heper, Fethi. **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 126/148, Eskişehir, 1981.

Heper, Fethi ve Hoşyumruk, Şennur. “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Du s 2002.

Heper, Fethi ve Hoşyumruk, Şennur. “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Du Kullanıcılar s 2002.

Hoşyumruk, Şennur. “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Du i Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Türkiye Açısından adolu Üniversitesi Yayınları No: 1459, 2002.

Jacobs, O. “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Du Roche, M. **Company Taxation in the** ain: Mannheim 2003.

Janeba, Eckhard. “Corporate Income Tax Competition, Double Taxation Treaties, and Foreign Direct Investment”, **Journal of Public Economics**, 56, 1995.

Kapusuzoğlu, Tuncay. “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler II”, **Vergi Dünyası**, Sayı 215, Temmuz 1999.

Karaarslan, Ali. “Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Fonlar ve Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 110, Ekim 1990.

- Karaarslan, Ali. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Üzerinden Alınan Üç Fonun Fon Payı Olarak Birleştirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 136, Aralık 1992.
- Karaca, Yüksel "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", **Vergi Dünyası**, Sayı 238, Haziran 2001.
- Karaca, Yüksel. "OECD Alanında Vergi Yüküne İlişkin Değerlendirmeler II", **Yaklaşım** Sayı 121, Ocak 2003.
- Keen, M. ve Marchard, M. "Fiscal Competition and Pattern of Public Spending", **Journal of Public Economics**, 63 1997.
- Kırıktaş, İlhan. "Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası**, Sayı 278, Ekim 2004.
- King, Mervyn. **Tax Systems In The 21st Century**, Keynote Speech to the Jubilee Symposium of the Fiftieth Congress of the International Fiscal Association, Geneva, 5 September 1996.
- Krogstrup, Signe "What do Theories of Tax Competition Predict for Capital Taxes in EU Counties?: A Review of the Tax Competition Literature", **HEI Working Paper**, No: 05/2002.
- Küçükkalay, A. Mesud. **Coğrafi Keşifler ve Ekonomiler: Avrupa ve Osmanlı Devleti** Konya: Çizgi Kitabevi, Birinci Basım, Eylül 2001.
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı ve TOBB, **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri**. Ankara: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 2002.
- Merril, Peter R. "International Taxation of E-Commerce", **The CPA Journal**, November 2001.
- Mitchell, Daniel J. "Money-Laundering Bill Should Target Criminals, Not Low Taxes", **Background**, The Heritage Foundation, No 1492, October 16, 2001.

- Oates, Wallace E. "Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives", **Regional Science and Urban Economics**, 31, 2001.
- Oravec, Peter. "Taxation of Interest Income in European Union Countries", **BIATEC**, Volume X, 7/2002.
- Orlov, Mykola. "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", **Intertax**, Vol. 32, Issue 2, Kluwer International Law 2004.
- Owens, Jeffrey. "Globalisation: The Implications for Tax Policies", **Fiscal Studies**, Vol. 14, No 3, Aug 1993.
- Owens, Jeffrey. "Taxation in a Global Environment", **The OECD Observer**, Jan 2002, No 230.
- Öncel Türkan ve Öncel, Yenal. "Uluslararası Vergi Rekabeti", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri, 2003.
- Öner, Erdoğan. "Kamu Kesimi Gelir-Harcama ve Borçlanma Gereği: Genel Bir Değerlendirme (1975-1993)", **Kamu Kesimi Finansman Açıkları**. X. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-18 Mayıs 1998.
- Örmeci, Musa. "Kurumlarda Yeni Vergileme Sistemi", **Vergi Dünyası**. Sayı 159, Kasım 1994.
- Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**. Singapore: McGraw Hill, Fifth Edition, 1989.
- Richter, Wolfram F. ve Wellisch, Dietmar. "The Provision of Local Public Goods and Factors in the Presence of Firm and Household Mobility", **Journal of Public Economics**, 60, 1996.
- Sato, Motohiro. "Tax Competition, Rent-Seeking and Fiscal Decentralization", **European Economic Review**, Vol. 47, 2003.

- Soydan, Billur Yatlı. “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 91, Nisan 1996.
- Szeto, Allen. “Is Tax Competition Harmful? International Organizations Attempt to Eliminate Preferential Tax Regimes and Influence Tax Havens”, **CA Magazine**, 134, 10, Dec 2001.
- Şahin, Ahmet. “1980 Sonrası Harcama Politikaları”, **XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya: 2001.
- Terzi, Cihan. “1980 Sonrası Vergi Politikası”, **Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar**. XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs 2001.
- Tiebout, Charles M. “A Pure Theory of Local Expenditures”, **Journal of Political Economy**, LXIV (5), 416-24, October 1956.
- TOBB, Vergilendirmede **Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi**. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mayıs 2001.
- Transfer Pricing Global Reference Guide**. Ernst & Young International Tax Services, April 2004.
- Turkan, Ercan. **Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi**, DPT Uzmanlık Tezi (İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993.
- Wildasin, David E. “Nash Equilibria in Models of Fiscal Competition”, **Journal of Public Economics**, 35, 1989.
- William B. Barker, Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions”, **Northwestern Journal of International Law & Business**, 22: 2, Winter 2002.
- Wilson, John Douglas. “A Theory of International Tax Competition”, **Journal of Urban Economics**, 19, 1986.

Wilson, John Douglas. "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, 52, 2, June 1999.

Zodrow, George ve Mieszkowski, Peter. "Pigou, Tiebout, Property Taxation and Under Provision of Local Public Goods", **Journal of Urban Economics**, 19, 196.

RESMİ RAPORLAR VE BELGELER

"A Package to Tackle Harmful Tax Competition in The European Union"

Communication from The Commision to The Council and The European Parliament COM (97) 564 final.

"Taxation: Commision Welcomes Adoption of Package to Curb Harmful Tax Competition" IP/03/787, Brussels, 3 June 2003.

5035 S.K., Resmi Gazete No: Mük. 25334, Resmi Gazete Tarihi: 02/01/2004.

85 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 25573, Resmi Gazete Tarihi: 04/09/2004.

ATO, **Tax and Internet, Discussion Report of ATO**. Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project, August 1997.

Code of Conduct for Business Taxation (1 December 1997), **Resolution of The Council and The Representatives of The Governments of The Member States, Meeting Within the Council** (98/C 2/01, *Annex* 1, 6. 1. 98), C 2/2.

Commission of the European Communities, **2004 Regular Report on Turkey's Progress Towards Accession** (Brussels, 6.10.2004, SEC(2004) 1201, COM(2004) 656 Final.

Council Decision of 19 July 2004 on the Date of Applicatin of Directive 2003/48/EC on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments, **Offical Journal of the European Union** (04/08.04).

Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002, **Official Journal of European Communities** (L 128/41, 15/05/2002).

Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments, **Official Journal of the European Union**, 26.6.2003.

Council Regulation No 792/2002 of 7 May 2002, **Official Journal of European Communities** (L 128/1, 15/05/2002).

EC Convention on the Eliminate of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, 90/436/EEC.

OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. Paris: 1998.

OECD, **International Direct Investment Statistics Yearbook 1989-2000**. Paris: 2001.

OECD, **Revenue Statistics of OECD Member Countries**. Paris: 2003.

OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report**. Paris: 2004.

OECD, **Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**. Paris: 2000.

Sixth Council Directive of 17 May 1977 on The Harmonization of The Laws of The Member States Relating to Turnover Taxes - Common system of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment, **Official Journal of European Communities**, L 262 , 15/10/1977.

İNTERNET KAYNAKLARI

"Transfer Pricing is the Most Important Tax issue According to Ernst & Young Survey", **Businesswire Web Sayfası**,

http://home.businesswire.com/portal/site/google/index.jsp?ndmViewld=news_view&newsld=20031105005731&newsLang=en (Erişim: 26.10.03).

“A Note on the Taxation of Savings in the Form of Interest Payments”,

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/tax_saving.htm (Erişim: 29.04.2004)

“Arbitration in International Tax Matters”, **The World Business Organization Web Sayfası,**

http://www.iccwbo.org/home/statments_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp , (Erişim: 05.10.03)

“International Tax Evasion and Avoidance”, **Department of Computing Science, University of Aberdeen Web Page,**

<http://www.csd.abdn.ac.uk/~qhuo/program/test/disser.doc> (Erişim: 16.04.2004)

“Modernisation of Tax Administration in an Intergrated Region: Strategies and Techniques”,

<http://www.caricom.org/archives/cota/17cotageneralassembly/modernisationtaxadministration.pdf> (Erişim: 07.10.03).

“Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8”,

<http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

“Taxation of Savings Income”,

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/index_en.htm, (Erişim: 10.12.2004).

Abeele, Michael Vanden. “Taxes Without Borders”, **Taxation and Customs Union Speeches.** World Tax Conference, Tapma U.S.A., Sunday, 27 February, 2000, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/speeches/vda_en.htm (Erişim: 16.10.03)

- Arıman, Abdurrahman. “Türkiye’ye daha Fazla Yabancı Sermaye Çekebilmek İçin İzlenmesi Gereken Politikalar, **Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Web Sayfası**, <http://tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/turkdahafaz.doc>, (Erişim: 25.12.2004).
- Avi-Yonah, Reuven S. “Taxation and E-Commerce”, <http://www.otpr.org/WP2001-13paper.pdf> (Erişim: 15.07.03).
- Barysch, Katarina. “Is Tax Competition Bad?” **CER Bulletin**, August/September 2004, Issue 37, <http://www.cer.org.uk> (Erişim: 15.09.04).
- Burns, Lee. “International Aspects of Tax Administration”, http://www.adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/text_burns2.pdf (Erişim: 04.11.03).
- de Rugy, Veronique. “European Union Tax Cartel Is Bad for U.S. Economy”, **Cato Institute Web Page** <http://www.cato.org/cgi-bin/scripts/printtech.cgi/dailys/02-10-02.html> (Erişim: 20.02.04).
- Eckhard Janeba ve Guttorm Schjelderup, “Tax Competition: A Review of the Theory”, **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page** (Working Paper), <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html> , (Erişim: 23.10.03)
- EcommerceTax Web Sayfası**, http://www.ecommercetax.com/doc/020302_box1.htm, (Erişim: 13.05.03).
- Fagin, Barry S. “The Application of Public Choice Theory to Science and engineering Policy”, <http://www.faginfamily.net/barry/Papers/ASEE93.htm> (Erişim 03.04.04).
- FATF, **Annual Review of Non-Cooperative Countries or Territories**, (20 June 2003). http://www.fatf.gafi.org/NCCT_en.htm (Erişim: 06.06.04).

- Gurtner, Bruno. "Tax Evasion: Hidden Billions for Development", **Social Watch Web Page**, <http://www.socialwatch.org/en/informesTematicos/71.html> (Erişim: 29.03.04).
- Hardesty, David. "E-Commerce Commission Calls for a New Tax System", <http://www.ecommercetax.com/doc/090799.htm>, (Erişim: 23.10.02).
- Hellerstein, Walter. "Electronic Commerce and Challenge for Tax Administration", **World Trade Organization**, Committee on TRade and Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, Genova, 22 April 2002, http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc (Erişim: 23.07.04).
- Hiramatsu, Yuichi. "Electronic Commerce: Trend and Future", **Oki Technical Review**, Number 2, Volume 67, September 2000, <http://www.oki.com/en/otr/downloads/otr-183-02.pdf> (Erişim: 24.06.04).
- Huang, Chun Wei. "Source Taxation of Electronic Commerce Transactions: An Appropriate Claim?" <http://www.acc.ncku.edu.tw/chinese/course/lecture92/chunwei/SourceTaxationofElectronicCommerce.doc> (Erişim: 12.04.04).
- Ida, Tamoya. "International Tax Competition and Double Taxation", **Public Choice Society Web Page** <http://www.pubchoicesoc.org/papers/ida.pdf> (Erişim: 11.08.04).
- International Bureau of Fiscal Documentation Web Page**, <http://www.ibfd.org> (Erişim: 18.12.03).
- Janeba, Eckhard and Scjelderup, Guttorm. "Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So" **NBER Working Papers** (No. 9334), <http://spot.colorado.edu/~janeba/ejgs4-04.PDF>, (Erişim: 16.04.04)

Krogstrup, Signe “A Synthesis of Recent Developments in the Theory of Capital Tax Competition”, **EPRU Working Paper Series** (2004-02,
http://www.econ.ku.dk/epru/files/wp/wp_04_02.pdf), (Erişim: 01.05.04).

Küçük ve Orta Boy İşletmeler Bilgi Ağı Web Sayfası,

<http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/ba3.html>,
 (Erişim: 24.10.02).

Ligthart, Jenny E. “Taxing Cross-Border Savings Income in a Globalising World”,
<http://center.uvt.nl/staff/ligthart/defacto.pdf>, (Erişim: 18.06.04).

Makhlouf, Gabriel. “Current Status of OECD’s Harmful Tax Practices Initiative: A Statement by the Chairman of the OECD’s Committee on Fiscal Affairs”,
OECD Web Page, <http://www.oecd.org/dataoecd/31/28/2669004.pdf> (Erişim: 07.05.04).

Meussen, Gerard. “The EU-fight against harmful tax competition; developments in light of the enlargement of the EU with 10 candidate Member States”, **Tax Policy in EU Candidate Countries On the Eve of Enlargement**, Riga Latvia 12th – 14th September 2003,
http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf (Erişim: 02.07.04).

Muhasebat Genel Müdürlüğü Web Sayfası <http://www.muhasabat.gov.tr>

Neighbour, John. “Transfer Pricing: Keeping it at Arm’s Length”, **OECD Web Sayfası**,
 OECD Centre for tax Policy and Administration,
http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/transfer_princg: Keeping_it_at_arms_length.html, (Erişim: 02.10.02).

OECD, “List of Unco-operative Tax Havens” **OECD Web Page**,
http://www.oecd.org/document/57/0,2340,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html (Erişim: 06.06.04).

OECD, “OECD Realises New Provisions for Exchange of Information Between Tax Authorities”, **OECD Web Page**,

http://www.oecd.org/document/63/0,2340,en_2649_33767_33623679_1_1_1_37427,00.html (10.08.04).

Owen, Christopher “The OECD Modifies Its Campaign Against Harmful Tax Practices: Offshore Survey January 2002”, **The International Tax Planning**

Association Web Page, <http://www.itpa.org/open/archive/owenjan2002.html> (Erişim: 06.04.04).

OXFAM, “Tax Competition and Tax Havens: OXFAM’s Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings”, **Global Policy Forum Web Page**, November 2000,

<http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>, (Erişim 27.02.04).

Pak, Simon J. ve Zdanowicz, John S. U.S. Trade With The World: An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due To Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports, <http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>, (Erişim: 14.09.03).

Primarolo, Dawn. Supplementary Note by Paymaster General, The United Kingdom Parliament (Taken Before the Treasury Committee, 8 February 2000),

<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199900/cmselect/cmtreasy/232/020810.htm>, (Erişim: 05.07.03).

Salmon, Pierre. “Decentralization and Supranationality: The Case of the European Union”, **International Monetary Fund Web Page**,

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/salmon.pdf> (Erişim: 24.09.03).

Schuknecht, Ludger ve Pérez-Esteve, Rosa. “A Quantitative Assesment of Electronic Commerce”, **World Trade Organization Economic Research and Analysis Division Staff Working Paper ERAD-99-01**, September, 1999.

Sen, Samanta. “Offshore Tax Havens Reject Calls for Transparency”,
<http://www.twinside.org.sh/title/havens.htm> (Erişim: 06.06.04).

Slough, Neil; Miesing, Paul ve Brain, Rodger. “The Ten Big Emerging Market Initiative A Decade Later: Measurements Commentary” **Proceedings of the Annual Meeting of Academy of International Business, November 2004**,
<http://www.neilslough.com/research/!10%20BEMs%20proceedings.doc>,
 (Erişim :25.12.04).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel M¼d¼rl¼ę¼ Web Sayfası

<http://www.gelirler.gov.tr>

Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again, Professional Pricing Society Web Page,

http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm (Erişim: 16.07.04).

T¼rkiye Bilişim Ő¼urası Web Sayfası, <http://www.bilisimsurasi.org.tr/listeler/tbs-e-ekonomi/Feb/att-0012/01-vergi-grup.doc>, (Erişim: 24.10.02).

T¼rkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Web Sayfası <http://www.tcmb.gov.tr>

Verschueren, Benoît. “The EU Interest and Royalties Directive – Latest Developments”,
<http://www.pwc.com>, (Erişim: 29.07.04).

Yeldan, Erinç “T¼rkiye Ekonomisi’nde Dış Borç Stoku ve Kalkınma Stratejileri Açısından Analizi”, http://www.bilkent.edu.tr/~yeldane/Seluloz-Is2004_DisBorc_Yeldan.pdf (Erişim: 12.01.05).

YmmNet Web Sayfası, <http://www.ymm.net/vergirehberi/e-ticaretin-vergilendirilmesi.htm> (Erişim 24.10.02).