

**AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

Murat İÇMEN

**KÜRESEL VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE'YE YANSIMALARI**

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Yakup KARABACAK

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2010

# İÇİNDEKİLER

<b>TABLolar LİSTESİ.....</b>	<b>iv</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ.....</b>	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR.....</b>	<b>vi</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>vii</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>viii</b>
<b>ÖNSÖZ.....</b>	<b>ix</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: VERGİ REKABETİ TANIMI VE TEORİSİ.....</b>	<b>3</b>
1.1.Vergi Rekabeti Kavramı.....	3
1.2.Vergi Rekabeti Kuramı.....	3
1.2.1. Tiebout Modeli.....	4
1.2.2. Zodrow ve Mieszkowski Modeli.....	6
1.2.3. Vergi Rekabeti Kuramlarının Değerlendirilmesi.....	7
1.3.Vergi Rekabetinin Türleri.....	7
1.3.1. Vergi Rekabetinin Rekabet Edenlerin Düzeylerine Göre Sınıflandırılması.....	7
1.3.1.1. Yatay Vergi Rekabeti.....	8
1.3.1.2. Dikey Vergi Rekabeti.....	8
1.3.2. Vergi Rekabetinin Etkilerine Göre Sınıflandırılması.....	8
1.3.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti.....	8
1.3.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti.....	9
1.4. Vergi Rekabetinin Etkileri.....	10
1.4.1. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri.....	10
1.4.1.1. Vergi İndirimleri ve Yabancı Yatırımların Artması.....	10
1.4.1.2. İstihdamın Artması.....	11
1.4.1.3. Daha Etkin Kamu Hizmeti Sunulması.....	11
1.4.2. Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri.....	11
1.4.2.1. Vergi Gelirlerinde Azalma ve Mali Bozulma.....	11
1.4.2.2. Kamu Harcamalarında Azalma ve Refah Devletinin Zarar Görmesi.....	12
1.4.2.3. Vergi Yükünün Görece Hareketsiz Üretim Faktörleri Üzerine Kayması.....	12
1.4.2.4. Yatırım Kararlarında Çarpıklıklar Meydana Gelmesi.....	12
1.4.2.5. Vergi Otoriteleri Ve Mükellefler Üzerinde Vergi Uygulama Maliyetlerinin Artması.....	12

1.5. Vergi Rekabeti Uygulamasında Kullanılan Araçlar.....	13
1.5.1. Genel Amaçlı Teşvikler.....	13
1.5.2. Özel Amaçlı Teşvikler.....	13
1.5.2.1. Vergi Tatilleri.....	14
1.5.2.2. Serbest Bölge Uygulamaları.....	15
1.5.2.3. Kıyı Bankacılığı.....	15
1.6. Vergi Rekabetinin Etkilerinin Ölçülmesinin Güçlüğü.....	16
<b>BÖLÜM 2: ULUSLARARASI KURUMLARIN VERGİ REKABETİNE</b>	
<b>BAKIŞLARI VE OECD ÜLKELERİ BAĞLAMINDA VERGİ</b>	
<b>REKABETİNİN ETKİLERİ.....</b>	<b>17</b>
2.1. OECD'nin Vergi Rekabetine Bakışı.....	17
2.1.1. OECD 1998 Raporu.....	18
2.1.2. OECD 2000 Raporu.....	20
2.1.3. OECD 2001 İlerleme Raporu.....	22
2.1.4. OECD 2004 İlerleme Raporu.....	22
2.1.5. OECD 2006 İlerleme Raporu.....	23
2.1.6. OECD Raporlarının Değerlendirilmesi.....	23
2.2. Avrupa Birliği'nin Vergi Rekabetine Bakışı.....	24
2.2.1. Ruding Raporu.....	25
2.2.2. Monti Memorandumu Komisyon Raporu.....	26
2.2.3. Yürütme Kodu.....	27
2.2.4. AB'nin Zararlı Vergi Uygulamaları İle İlgili Diğer Çalışmaları.....	28
2.3. Birleşmiş Milletler'in Vergi Rekabetine Bakışı.....	29
2.4. Uluslararası Kurumların Vergi Rekabetine Bakışlarının Genel Değerlendirilmesi.....	31
2.5. Uluslararası Kurumların Vergi Rekabetine Bakışının Eleştirisi.....	32
2.6. OECD Ülkeleri Bağlamında Vergi Rekabetinin Görünümü.....	35
2.6.1. OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	36
2.6.2. OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Vergisi Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	41
2.6.3. OECD Ülkelerinde Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	43
2.6.4. OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	45
2.6.5. OECD Ülkelerinde Servet Üzerinden Alınan Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	46
2.6.6. OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Vergileri Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	48
2.6.7. OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	49

2.7. OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti Etkilerinin Genel Değerlendirilmesi.....	51
<b>BÖLÜM 3: VERGİ REKABETİNİN TÜRKİYE'YE YANSIMALARI.....</b>	<b>52</b>
3.1. Türkiye'de Vergi Rekabeti Olarak Kabul Edilen Uygulamalar.....	52
3.1.1. OECD Kriterleri Açısından.....	52
3.1.1.1. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi.....	52
3.1.1.2. Serbest Bölge Uygulaması.....	54
3.1.1.3. 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Getirilen Değişiklikler.....	56
3.1.1.3.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesine Yönelik Düzenleme.....	57
3.1.1.3.2. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	58
3.1.1.3.3. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerle İlgili Düzenlemeler.....	58
3.1.2. Türk Vergi Sistemi Açısından.....	61
3.1.2.1. Vergi Oranlarında Meydana Gelen Değişiklikler.....	61
3.1.2.2. Türk Vergi Sistemi ve Teşvik Mekanizması.....	62
3.1.2.2.1. Uygulanan Özel Teşvikler.....	62
3.1.2.2.1.1. 4325 Sayılı Kanun.....	62
3.1.2.2.1.2. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu.....	62
3.1.2.2.1.3. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.....	62
3.1.2.2.1.4. 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu.....	63
3.1.2.2.1.5. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.....	63
3.1.2.2.2. Yabancı Sermaye Teşvik Düzenlemeleri.....	63
3.1.2.2.2.1. 5583 Sayılı Yasa.....	64
3.1.2.2.2.2. 5821 Sayılı Yasa.....	64
3.1.2.2.2.3. 6224 Sayılı Yasa.....	64
3.1.2.2.2.4. 4875 Sayılı Yasa.....	65
3.2. Vergi Rekabetinin Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi.....	66
3.2.1. Türk Vergi Sisteminin Yapısında Meydan Gelen Değişiklikler.....	66
3.2.1.1. Türkiye'de Dolaylı-Dolaysız Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler.....	66
3.2.1.2. Türkiye'de Diğer Vergilerde Gözlemlenen Gelişmeler.....	69
3.2.2. Yabancı Sermaye Hareketleri Açısından Meydana Gelen Gelişmeler.....	74
3.2.2.1. Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları.....	74
<b>SONUÇ.....</b>	<b>80</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>83</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>90</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1	Teşvik Araçları Çeşitleri
Tablo 2.1	Uluslararası Kurumların Vergi Yönetiminin Bir Özeti
Tablo 2.2	OECD Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (1981-2009) (%)
Tablo 2.3	OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payları
Tablo 2.4	OECD Ülkelerindeki En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları 1980-2007 (%)
Tablo 2.5	OECD Ülkelerindeki Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı 1980-2007 (%)
Tablo 2.6	OECD Ülkelerindeki Mal ve Hizmetlerden Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payları (1980-2007) (%)
Tablo 2.7	Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı 1980-2007 (%)
Tablo 2.8	Sosyal Güvenlik Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı 1980-2007 (%)
Tablo 2.9	OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)
Tablo 3.1	Vergi Cenneti Ülkelerden Türkiye'ye Yapılan Yatırımlar (Milyon TL)
Tablo 3.2	2004 Yılına Kadar Türkiye'den Vergi Cennetlerine Sermaye İhracı
Tablo 3.3	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı
Tablo 3.4	Türkiye'de Bazı Vergi Türlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)
Tablo 3.5	Türkiye'de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
Tablo 3.6	Tüm OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılatın GSYİH İçindeki Payları (1980-2006) (%)
Tablo 3.7	Tüm OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılatın Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2006) (%)
Tablo 3.8	Türkiye'de Gelir Vergisine İlişkin Çeşitli Göstergeler (%)
Tablo 3.9	1954-1979 Döneminde Türkiye'ye Gelen Doğrudan Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)
Tablo 3.10	Türkiye'de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Yıllara Göre Dağılımı (1980-2008) (Milyon Dolar)
Tablo 3.11	Yıllar İtibarıyla Kuruluş Türlerine Göre Uluslararası Sermayeli Şirketlerin Sayısı
Tablo 3.12	En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Çeken On Ülke ve Türkiye (2004-2007) (Milyar Dolar)

## ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 2.1 OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (%)
- Şekil 2.2 OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Oranları ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)

**KISALTMALAR**

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
UDY	Uluslararası Doğrudan Yatırımlar
TL	Türk Lirası

## ÖZET

Küresel vergi rekabeti, sermaye başta olmak üzere üretim faktörlerinin küreselleşme süreciyle ülkeler arasında hareketliliğinin artması sonucu ortaya çıkmış bir olgudur. Ülke çıkarları açısından değerlendirildiğinde küresel vergi rekabetinin yararlı ve zararlı olarak nitelenebilecek iki farklı özelliğe sahip olduğu görülür. Zira ülkeler kendi ekonomik çıkarlarına göre küresel vergi rekabetine bir anlam yüklemektedirler. Bu bağlamda gelişmekte olan ülkeler kendi vergi kapasitelerini genişletecek ve kıt olan sermaye gereksinimlerini arttıracak şekilde vergi politikalarını ayarlama yoluna gidebilmektedirler. Gelişmiş ülkeler ise buna karşın hem vergi kapasitelerinin daralmasını önlemek hem de ülke dışına ekonomik kaynaklarının akmasını engellemek amacıyla küresel vergi rekabetine karşı çıkmaktadırlar. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki bu çıkar zıtlığını yönetmeye çalışan ulus üstü bazı kurumlar vardır. OECD başta olmak üzere küresel vergi politikalarını gelişmiş ülkeler lehine yönetmeye çalışan kurumlar küresel vergi rekabetini önleme yönünde bir yönetim anlayışı sergilemektedirler. Bu düşüncelerle tez çalışmamız küresel vergi rekabetinin algılanışı, yönetilme çabaları ve bunun OECD ülkelerinde ve Türkiye uygulamasındaki yansımaları üzerinde odaklanmıştır.



## **GLOBAL TAX COMPETITION AND ITS REFLECTIONS TO TURKEY**

### **ABSTRACT**

Global tax competition is a fact which has emerged as a result of increased mobility especially in the capital factors of production between countries and globalization process. When countries were evaluated with interests, global tax competition are observed to have two distinct features as “useful” and “harmful”. Because the countries, according to their own economic interests, are installing a sense of global tax competition. In this context, developing countries expand their own tax capacities and regulate the tax policies in need of improving limited capital. However developed countries are opposed to tax competition for the purpose of both preventing the narrowing of tax capacity and impeding the flowing economic resources of the country. There are some international institutions trying to manage this expedience conflict between developed and the developing countries. OECD and the other international institutions which try to manage global tax policies in favour of developed countries, have been exhibiting a management approach to prevent the global tax competition.

## ÖNSÖZ

Tezimin fikir aşamasından ortaya çıkmasına kadarki geçen süreçte bilgi ve görüşlerini benden esirgemeyen değerli danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Yakup KARABACAK'a, titizlikle ve itinayla tezimi değerlendiren Prof. Dr. Harun GÜMRÜKÇÜ ve Doç. Dr. Zeliha GÖKER hocalarıma, tezi hazırlamakla geçen bu en yoğun ve en zor dönemde büyük bir sabırla bana destek olan eşim Rana İÇMEN'e, yine beni tüm yaşamım boyunca olduğu gibi bu çalışmamda da destekleyen ve cesaretlendiren annem Mukadder İÇMEN ve babam İbrahim İÇMEN'e teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca tezin hazırlanmasında maddi destek aldığım, Akdeniz Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Yönetim Birimi'ne de sonsuz teşekkürlerimi sunmak istiyorum.

## GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte özellikle 1980'lerden itibaren ülkeler arasında ekonomik entegrasyonu arttırıcı politikaların uygulanması sonucu, üretim faktörlerinin hareketliliği artmış ve ekonomik sınırlar ortadan kalkmıştır. Oluşan bu yeni ortamda ülkeler hareket özgürlüğüne sahip uluslararası sermayeyi kendi piyasalarına çekebilmek için rekabete girişmişlerdir.

Bu açıdan küreselleşme, devletlerin karşısına hem “olumlu” hem de “olumsuz” gelişme olarak nitelendirilebilecek fırsat ve tehditler çıkarmaktadır. Olumlu gelişme, ülkeler uyguladıkları çeşitli vergi kolaylıklarıyla uluslararası sermayeyi sınırları içine çekebilirken, olumsuz gelişme ise, ülkelerin elindeki vergilendirebilecekleri kaynağın daha fazla avantaj sunan bir başka ülkeye gitmesine yol açmasıdır.

Vergi kaynaklarının (üretim faktörlerinin) artan hareketliliği ülkeler arasındaki vergi rekabetini arttırmıştır. Fakat küreselleşmenin ulaştığı bu aşamada ülkeler, vergileme politikalarını belirleme gücü bakımından eşit koşullara sahip değildirler. Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında ekonomik ve sosyal özellikleri bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ülkelerin vergi rekabeti karşısındaki konumlarını ve vergi rekabetinin olası etkilerini değiştirmektedir. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının gelişmiş ülkeler merkezli olması, yine bu ülke grubunda son yıllarda nüfusun gittikçe yaşlanması ve buna bağlı olarak emeklilik ve sosyal yardımların artması gibi nedenler gelişmiş ülkeleri vergi rekabetinde dezavantajlı konuma getirmektedir.

Sermaye birikimi/stoku fazla olan gelişmiş ülkeler, vergi gelirlerinde kayıplarla karşılaşabilecekleri için vergi kolaylıkları uygulama noktasında gönülsüz davranırken, sermaye birikimi/stoku az gelişmekte olan ülkeler ise yabancı sermayeyi ülke sınırlarına çekmek için vergi kolaylıkları uygulamada daha isteklidirler. Bu açıdan küreselleşme

gelişmekte olan ülkelerin vergi kapasitelerinde artış sağlayabilirken, gelişmiş ülkelerin vergi kapasitelerinde kayıplarına yol açabilmektedir.

Bu bağlamda, vergi rekabetinin “yararlı” veya “zararlı” olması ülkenin gelişmişlik seviyesiyle yakından ilgilidir. Gelişmekte olan ülkeler sermaye ihtiyaçları için yapacakları vergi rekabeti sonucunda ülkeye yabancı sermaye çekerek ekonomik kalkınmalarını hızlandırma imkânına sahip olabilmektedirler. Buna karşın, gelişmekte olan ülkelere sermaye kaçışını engelleyemeyen gelişmiş ülkenin, hem vergi potansiyeli düşebilmekte hem de vergi yüklerinin paylaşımında adaletsizlik oluşabilmektedir.

Ülkelerin hareketli üretim faktörlerinden daha fazla pay almak için giriştikleri vergi rekabeti sermaye stoku fazla olan gelişmiş ülkeler ile büyümelerini hızlandırmak için sermayeye ihtiyacı olan gelişmekte olan ülkeleri karşı karşıya getirmektedir. Bu duruma başta OECD, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası örgütler kayıtsız kalmamışlar ve oluşan küresel vergi rekabeti konusunda çalışmalar yaparak raporlar yayınlamışlardır.

Yayınlanan raporlar uluslararası vergi rekabetini “zararlı” olarak nitelendirmektedir. Dünya ekonomisinde başat konumda olan bu örgütlerin yönetiminde gelişmiş ülkelerin söz sahibi olduğu düşünülürse bu sonuç normaldir. Çünkü gelişmiş ülkeler söz sahibi oldukları bu uluslararası örgütler aracılığıyla kendi sınırlarından sermaye çıkışını önlemek için vergi rekabetini önleyici yönde hareket etmektedirler. Bunun sonucunda gelişmekte olan ülkelerin vergi rekabetini kullanarak sermaye yatırımlarının ülkeye çekilmesi sonucu yatırım, istihdam ve büyümenin hızlanması imkanı ellerinden alınmaktadır.

Bu bakış açısıyla vergi rekabeti üç ana bölüm çerçevesinde irdelenmektedir. Birinci bölüm, vergi rekabeti modelleri, vergi rekabetinin türleri ve etkileri, vergi rekabetinde kullanılan araçlar incelenerek uluslararası vergi rekabeti kavramının açıklanmasına ayrılmıştır. İkinci bölümde, vergi rekabetinin uluslararası kurumlarca nasıl algılandığı yayınladıkları raporlar değerlendirilerek ortaya konulmaktadır. Bu bölümde ayrıca vergi rekabetinin varlığı ve etkileri OECD ülkeleri bağlamında incelenmektedir. Üçüncü bölümde ise, Türkiye’de vergi rekabeti olgusu OECD kriterleri açısından ve Türk Vergi Sistemi açısından incelenerek vergi rekabetinin etkilerinin Türkiye açısından değerlendirmesi yapılmaktadır. Çalışma genel bir değerlendirme ve sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

## **BÖLÜM 1: VERGİ REKABETİ TANIMI VE TEORİSİ**

### **1.1. Vergi Rekabeti Kavramı**

Vergi Rekabeti, bir ülkenin ulusal ekonomisini ve refahını arttırmak, yurtdışı rekabetin yükseltilmesi ve/veya yabancı sermaye çekebilmek için vergi yükünün düşürülmesi olarak tanımlanabilir (Pinto, 2003, s. 1). Bir başka tanıma göre ise, ekonomik bütünleşme ve gittikçe artan finansal hareketliliğin sonucu olarak ülkelerin sermaye hareketliliğini sağlamak ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük efektif vergi oranları uygulamasıyla rakiplerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olunmasıdır (Engin, 2002, s.18).

Vergi rekabeti esasen vergi yükünün azaltılması şeklinde ortaya çıkmakla birlikte yöntem ve uygulanış biçimi yönünden orana veya matraha yönelik olmak üzere farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır (Eyüpgiller, 2002, s. 20).

Vergi oranına yönelik uygulamalar:

- Yabancı yatırımcıların gelirlerinin tabi olduğu Gelir ve Kurumlar Vergisi oranlarının düşürülmesi veya tamamen muafiyet tanınması,
- Yabancı yatırımcılara sınırlı veya sınırsız bir süre için vergi tatili ilan edilmesi,
- Tamamen vergiden arındırılmış serbest bölgeler kurulması,

Vergi matrahına yönelik uygulamalar:

- Yurtdışına kar dağıtımlarının vergi kesintisine tabi tutulmaması,
- Özel yatırım indirimleri ve teşvikleri uygulanması,
- Vergi matrahından indirilebilir karşılık ayrılmasına izin verilmesi,
- Yabancı yatırımcılara hızlandırılmış amortisman veya yatırım harcamalarını bir defada gider yazma hakkı tanınması ise vergi matrahına yönelik vergi rekabeti uygulamalarıdır.

Yukarıdaki unsurlar göz önüne alındığında, vergi rekabetini kısaca, devletlerin ekonomik kaynakları kendi ülkelerine çekmek için düşük vergi oranları ve diğer vergisel teşvikler uygulayarak vergi yükünü düşürme çabası olarak tanımlayabiliriz.

### **1.2.Vergi Rekabeti Kuramı**

Vergi rekabetinin yöntem ve uygulanış biçiminin yanı sıra, literatürde en çok tartışılan konu vergi rekabetinin ekonomik etkisidir. Tartışmaların odağında ise, yabancı yatırımların

ülkeye çekilebilmesi için kullanılan vergi oranı indirimleri yer almaktadır (Zodrow, 2003, s. 654). Vergi rekabeti literatürüne katkı yapan yazarların bir kısmı (Oates 1972; Zodrow ve Mieszkowski 1986; Wildasin 1989), yabancı yatırımları ülkeye çekmek için kullanılan vergi oranı indirimlerinin kamu gelirlerinde azalmaya neden olup etkin olmayan kamu harcama seviyesinin oluşabileceğini savunurken, bir kısım yazarlar ise (Brennan ve Buchanan 1980; Black ve Hoyt 1989; Boss 1999), vergi rekabeti sayesinde devletlerin vergi oranlarını olması gereken seviyeye çekebileceği bunun yanında kamu kesiminin rant kollama aktivitesinin sınırlanmasıyla daha etkin kamu harcaması yapabileceğini savunmaktadırlar (Akt: Sedmihradsky ve Klazar, 2002, s. 2).

### **1.2.1. Tiebout Modeli**

Vergi rekabetinin hareketli sermaye ve firmalar için faydalı olduğunu gösteren temel argüman Tiebut Modeli'dir (Wilson, 1999, s. 271). Tiebout'un 1956 yılındaki yerel kamu hizmetleri sunumu hakkındaki teorisi etkin bir vergi rekabeti teorisine temel teşkil etmektedir. Teorinin formülasyonunda, her bir bölge hükümeti (yerel yönetim) o bölgenin arazi sahipleri tarafından kontrol edilmektedir. Her bölgesel hükümet arazisinin vergi sonrası değerini maksimize etmek istemektedir. Bunu bölgesel vergilerle finanse edilen kamu mal ve hizmetleri sunarak daha fazla bireyi kendi yönetim alanına çekerek yapmaktadır. Buradaki kritik varsayım ise, bireyleri kendi bölgelerine çekmek için sağlanan faydayı değiştirecek birçok bölgenin olmasıdır. Burada bir vergi rekabeti söz konusudur ve her bölge, bireyleri kendi bölgesinde ikamet etmeye ikna etmek için vergileri oldukça düşük tutmak zorundadır. Bu vergiler ikamet edenlerden etkin baş vergisi (head taxes) şeklinde toplanır ve her bireyin ödeyeceği vergi onlara sunulan kamu mal ve hizmetlerinin maliyetine eşitlenmektedir. (Wilson, 1999, s. 270).

Yerel idarelerin başka bir yerel idare alanına taşınmaya gönüllü (hareketli) bireyler üzerindeki rekabetini ortaya koyan Tiebout, bunu yaparken 7 ayrı varsayımdan hareket etmektedir. Bunlar (Reback, 2008, s. 1):

- Bireylerin tam hareketliliğe sahip olduğu;
- Tam bilgiye sahip oldukları;
- Çok sayıda yerel idarenin bulunduğu;
- Elde edilen tüm gelirlerin kar paylarından olduğu;
- Yerel idareler arasında dışsalıkların olmadığı;

- Sunulan kamu mallarının ortalama maliyeti nüfusun bir fonksiyonu olarak U şeklinde olması yani en düşük ortalama maliyetin belirlenmesi;
- Nüfusları az olan yerel idarelerin, maliyetlerin en düşük seviyeye indirilmesi için nüfuslarını arttırma çabası içine girmeleridir.

Tiebout Modeli'nin son varsayımı dikkate alındığında, modelin vergi rekabeti literatüründe temel referans olma nedeni anlam kazanmaktadır. Buna göre bu varsayımdan hareketle, nüfus oranı düşük olan yerel idarelerin, maliyetlerini düşürebilmek için diğer yerel yönetimlerdeki kişileri kendi alanına çekme yönünde hareket etmeleri aralarında açık bir rekabetin gelişmesine neden olmaktadır (Saraç, 2006, s. 147).

Tiebout'un bu teorisi, William A. Fischel ve Michelle J. White (1975) tarafından, hareketli bireylerin yanına hareketli firmalar ilave edilerek genişletilmiştir. Bu firmalar da hareketli bireyler gibi oldukça esnek arzaya sahip oldukları kabul edilmiştir. Bu modelde ayrıca, bölge hükümetleri firmalara kamu girdisi sağlamakta, bunun karşısında her firma sağladığı bu mal ve hizmetlerin marjinal maliyetine eşit bir vergi vermektedir. Tiebout Modeli'ni Wellish 1996 yılında, hareketli firmaların yanına, çalışanların ve sermayenin de hareketli olduğu bir model geliştirmiştir (Akt: Wilson, 1999, s. 272). Böylece, sadece bireylerin hareketli olduğu Tiebout Modeli'yle başlayan vergi rekabeti teorisi farklı varsayımlar eklenerek geliştirilmeye ve kullanılmaya devam edilmektedir.

Yerel yönetimlerin optimal hizmet alanına ulaşmak amacıyla aralarında verdikleri rekabet üzerine yoğunlaşan ve bunun toplumsal refah artışı sağlayacağı üzerinde duran Tiebout Modeli, küreselleşme sürecinde sermaye ve işgücü faktörlerinin görece olarak kazandığı uluslararası rekabet kabiliyetine bağlı olarak ulusal hükümetlerin de benzer şekilde davranışlar sergileyebileceğini ortaya koymaktadır. Günümüzde ulusal hükümetlerin dünyadaki sermayeyi ve nitelikli işgücünü kendi ülkelerine çekebilmek için vergileri mali araç olarak kullanma eğilimlerinin özünde ise iktisadi gelişmeyi hızlandırma amacı bulunmaktadır (Saraç, 2006, s.148).

Tiebout'un vergi rekabeti teorisi birçok araştırmacı tarafından eleştirilmektedir. Avi-Yonah'a göre, Tiebout'un analizi iki kritik varsayıma dayanır: Birincisi bireylerin vergi otoriteleri arasında tamamen bağımsız olması ve ikincisi, tüm vergilerin yeniden dağıtıcı olan ödeme gücünden ziyade, fayda vergileri olarak toplanmasıdır. Bu varsayımlar ışığında, Tiebout'un analizi pek de geçerli değildir. Uluslararası seviyede bu varsayımlar şüphelidir.

Öncelikle bireylerin bölgeler arasında serbestçe dolaşımı göç kısıtlamaları tarafından engellenmektedir. Diğer varsayımda ise, vergilemenin temel şekli yeniden dağıtım amaçlayan gelir vergilerinden oluşmaktadır (Avi-Yonah, 2000, s. 34-35).

### 1.2.2 Zodrow ve Mieszkowski Modeli

Vergi rekabeti teorisine temel teşkil eden bir diğer teorik model Zodrow ve Mieszkowski'nin çalışmasına dayanmaktadır. Bu model, yerel yönetimlerin hareketli sermayeyi çekebilmek için vergilerini düşük tutması sonucu (1) sermaye dağılımında istenmeyen bozulmalar görülmesi (2) sermaye gelirlerinin olması gerekenden daha az vergilendirilmesi (3) kamu hizmetlerinin optimal seviyesinden daha az yapılmasına yol açabileceğini savunan Oates'in (1972) yılında yaptığı vergi rekabeti modeline dayanmaktadır (Akt: Çak, 2008, s. 5). Bu modelin dayandığı kritik varsayımlar şunlardır (Zodrow, 2003, s. 654-655):

- Çok sayıda homojen vergileme otoritesinin varlığı;
- Piyasaların tam rekabet koşullarında işlemesi;
- Her bir vergi otoritesinin sahip olduğu topraklar ve üzerinde yaşayan nüfusun sabit olması;
- Tüm vergi otoritelerinde yaşayan kişilerin zevklerinin ve gelirlerinin aynı olması;
- Sermaye stokunun sabit ve bunun tüm vergi otoriteleri arasında hareketli olması;
- Tüm vergi otoritelerinde aynı mal veya hizmetin üretilmesi;
- Kamu hizmetlerinden sadece o yerde yaşayan kişilerin faydalanması ve diğer otoritelere bu faydanın yayılmaması;
- Vergi otoritelerinin sadece servet vergisi ve herkesten alınan baş vergisi (head tax) şeklinde iki tip vergi toplamaları;
- Her vergi otoritesinin kendi vatandaşlarının refahını maksimize etme çabasında olmasıdır.

Zodrow-Mieszkowski yukarıdaki varsayımları esas alan modellerinde eğer bir X yerel idaresi sermaye üzerinden alınan vergisini düşürürse, çok sayıda küçük yerel idarenin olduğu bir durumda, sermayenin tüm yerel idarelerden X idaresine doğru akmasıyla sonuçlandığını belirtmişlerdir. Bu durum diğer idarelerin de ilgili vergi oranlarını düşürmelerini tetikleyecek ve nihayetinde her bir vergi otoritesinin servet vergisini terk edip sadece baş vergisine (head tax) müracaat etmesi ile sonuçlanabilecektir. Başka bir deyişle Zodrow-Mieszkowski, yerel idarelerin çoğalmasıyla birlikte vergilerin hareket halindeki sermayeden, hareket kabiliyeti



olmayan işgücü ya da toprak gibi faktörler üzerine yoğunlaşacağını belirtmişlerdir (Akt: Çak, 2008, s. 6).

Bu anlamda söz konusu model, çok sayıda yerel idareler olduğunda idareler arasındaki vergi yarışının sermaye üzerinden alınan vergilerin elimine edilmesine kadar sürdürülebileceğine dikkat çekmektedir. Ancak yerel idarelerin belli bir monopson gücünü ellerinde tutabilecek büyüklükte olmaları halinde, o idarenin dışından gelen sermaye üzerine hiç değilse bir miktar vergi koyabileceklerini de eklemektedirler. Yani, eğer farklı vergileme yetkisine sahip birimler, vergi politikaları ile dünya faiz oranlarını etkileyebilecek bir büyüklüğe sahip iseler, sözkonusu otoriteler sermaye üzerine küçük ekonomilere nazaran daha fazla bir vergi yükü getirebileceklerdir (Çak, 2008, s. 6).

### **1.2.3. Vergi Rekabeti Kuramlarının Değerlendirilmesi**

Yerel idare-hareketli birey unsurlarından yola çıkan Tiebout Modeli'ni, günümüzde yerel idarelerin yanına devletleri, hareketli bireylerin yanına da hareketli sermaye ve firmaları ekleyerek günümüz şartlarına uyarlayabiliriz. Böylece Tiebout Modeli'ne uluslararası bir boyut kazandırılabilir. Modelde öngörülen yerel idarelerin uyguladıkları vergi rekabetiyle hareketli bireyleri sınırlarına çekerek toplumsal refah artışı sağlayabilecekleri varsayımına dayanarak günümüzde gelişmekte olan ülkelerin uyguladıkları vergi rekabetiyle hareketli sermaye-firmaları sınırlarına çekerek toplumsal refah artışı sağlayabileceklerini söyleyebiliriz.

Zodrow-Mieszkowski modeli ise daha çok vergi rekabetinin sonuçları üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu modele göre vergi rekabeti sermayenin vergilendirilmesinden vazgeçilip, vergi yükünün hareketsiz emek ve toprak gibi unsurların üzerine kaymasıyla sonuçlanacağı için zararlıdır. Bu bağlamda ülkeler arasında yaşanacak vergi rekabetinden gelişmiş ülkelere nazaran gelişmekte olan ülkeler daha çok olumsuz sonuçlarla karşılaşacaklardır. Bu sonuçla birlikte Zodrow-Mieszkowski modelini uluslararası örgütlerin vergi rekabeti görüşlerini destekleyen bir model olduğunu söyleyebiliriz.

### **1.3. Vergi Rekabetinin Türleri**

Vergi rekabeti kavramını, rekabete giren birimlerin düzeylerine göre, 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.

### **1.3.1. Vergi Rekabetinin Rekabet Edenlerin Düzeylerine Göre Sınıflandırılması**

Bu kapsamda vergi rekabetini, yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olarak sınıflandırabiliriz.

#### **1.3.1.1. Yatay Vergi Rekabeti**

Vergileme yetkisine sahip aynı düzeydeki iki otorite arasında gerçekleşen vergi rekabeti şeklindedir. Bu durumda vergi rekabeti, uluslararası olabileceği gibi, federal yapılı bir devlet içindeki federe devletlerarasında da olabilir.(Wilson, 1999, s. 289; Pinto, 2003, s. 3). Yatay vergi rekabetine örnek olarak, Amerika veya Kanada içindeki eyaletlerin kendi aralarındaki rekabet veya OECD ve Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasındaki vergi rekabeti verilebilir. Bu çalışmada ele alınan yatay vergi rekabetidir. Bu nedenle dikey vergi rekabeti çalışma kapsamında bulunmamaktadır.

#### **1.3.1.2. Dikey Vergi Rekabeti**

Vergileme yetkisine sahip farklı düzeydeki iki otorite arasında gerçekleşen vergi rekabeti şeklindedir. (Wilson ve Wildasin, 2004, s. 3). Dikey vergi rekabeti uygulamada, bir ülkedeki farklı seviyedeki kurumsal hiyerarşiler arasında örneğin, federal yapılı ülkelerde federal devlet ile federe devletler ve yerel yönetimler arasında ortaya çıkan vergi rekabeti şeklindedir (Pinto, 2003, s. 3).

### **1.3.2. Vergi Rekabetinin Etkilerine Göre Sınıflandırılması**

Vergi rekabetinin sınıflandırılmasındaki en önemli ayırım, rekabetin “iyi” ya da “yararlı”, “kötü” ya da “zararlı” şeklinde sınıflandırılmasıdır. Burada iki önemli soru karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, gerçekten böyle bir ayırım yapılabilir mi? İkincisi ise, eğer yapılabilirse bu ayırım hangi kıstaslara göre belirlenecektir? Bu sorulara cevap verebilmek kolay olmayıp inandırıcı kanıtlar gerekmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar incelendiğinde vergi rekabetinin hem yararlı hem de zararlı olduğunu gösteren çok sayıda kanıt ulaşılmıştır. (Pinto, 2003, s. 9)

#### **1.3.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti**

Literatürde yararlı vergi rekabeti, Tiebout Modeli’yle açıklanabilir. Federal yapılı devlet sistemlerinde eyaletler ve yerel birimler arasındaki vergi rekabeti, yerleşik bireylere daha iyi hizmet sunulmasını sağlar. Bireyler, daha düşük vergi uygulayan yerleşim bölgelerine göç edebileceklerinden yerel birimler, bir taraftan vergi oranlarını azaltırken,

diğer taraftan daha iyi kamu hizmeti sunma gayreti içerisinde olacaklardır (Wilson, 1999, s. 271).

Yararlı vergi rekabeti hükümetleri, sürdürülebilir makul bir kamu harcama seviyesine ve kamu yönetiminin etkinliğinin artırılmasına mecbur etmektedir. Vergi ödeyicilerinin üzerindeki toplam vergi yükü ile kamu hizmetlerinin seviyesi arasında optimal bir dengenin olmasını ve bu süreç sonunda vergi oranlarında ve vergi yükünde bir düşüşü sağlamaktadır (Pinto, 2003, s.10; Oates, 2001, s. 6).

### **1.3.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti**

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki önemli yansımalarından biri kuşkusuz, “zararlı vergi rekabeti” kavramı ve bu konuya ilişkin tartışmalarda kendisini göstermektedir. Özellikle başta finansal işlemler olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin yarattığı cazibe, ülkeleri bu konuda rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda diğer ülkelerin ulusal vergi tabanlarında erozyona sebebiyet verilmesi pahasına devam ettirilebilmektedir. Nitekim “zararlı vergi rekabeti” bağlamında yapılan tartışmaların arka planında da vergilemeye ilişkin avantajlar sağlanarak, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılması suretiyle, diğer ülke vergi tabanlarının erozyona uğratılmasına sebebiyet verdiği argümanı yatmaktadır (Taş ve Karaca, 2004, s. 423-424).

Yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla kastedilen ise yatırım ve tasarruflara ilişkin karar süreçlerinde, esasen ekonomik faktörlerin etkili olması gerektiği, vergilemeye ilişkin faktörlerin devreye girmesi durumunda, kaynak tahsisinde etkinlik kayıplarının ortaya çıkacağı şeklindeki varsayımdır. Bir diğer deyişle, vergileme kaynaklı faktörlerin, yatırım ve tasarruf araçları/türleri arasında yapılacak tercihlerde farklılıklar/çarpıklıklar yaratabileceği ve bu farklılıkların, yatırım ve tasarruf araçlarının gerçek getiri oranlarının anlaşılmasını ve birbirleriyle karşılaştırılması engelleyerek, yarı optimal ya da optimumdan uzak yatırım ve tasarruf kararlarının verilmesine ve dolayısıyla etkinlik kayıplarına yol açabileceği ifade edilmektedir. Nitekim “zararlı vergi rekabeti” kavramı tam da bu noktada gündeme gelmekte ve uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak, diğer ülkelerin ulusal vergi tabanlarında erozyona yol açan, nihai tahlilde zarar görenlerin karşılık vermesi nedeniyle herkesin zararına işleyen bir süreçtir (Taş ve Karaca, 2004, s. 424).

Ekonomi teorisi vergi rekabetinin birçok zararlı ekonomik etkiye neden olabileceğini göstermiştir. Bunlardan en tehlikelisi ise “mali bozulma”dır. Vergi oranlarının düşürülmesiyle yurtiçine gelen sermaye daha düşük oranda vergilendirilir veya yurtdışına giden sermaye

vergi tabanında erozyona neden olur. Her iki durumda da vergi gelirlerinde bir düşme ve ülkelerin kamu harcamalarının finansman kaynaklarında bir azalma meydana gelir. Bu, sırasıyla kamu harcamalarının kalitesinin ve ülke refahının bozulmasına neden olur ya da ülkeyi, alternatif kaynak yaratmak zorunda bırakır. Bu zorunluluk sonucunda, arzu edilmeyen çarpıklıklar çıkar ki bu genellikle ücret karşılığı çalışan kesim üzerindeki vergilerin yükselmesidir. Bu süreç vergi yükü bağlamında adaletsiz bir tablo ortaya çıkartmaktadır. (Pinto, 2003, s. 11). İşte bu şekilde ülkelerin vergi tabanlarında erozyona yol açıp dibe doğru (race to bottom) sürükleyen rekabet zararlı vergi rekabetidir.

#### **1.4. Vergi Rekabetinin Etkileri**

##### **1.4.1. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri**

Vergi rekabeti konusunda “tüm rekabet şekilleri yararlı olduğu için vergi rekabeti de yararlıdır” şeklinde bir görüş ileri sürülebilmektedir. Bu görüşten yola çıkarak vergi rekabetinin sağlayacağı faydalar ön plana çıkarılmakta ve tarafların vergi rekabeti ortamında önemli yararlar sağlayabileceği vurgulanmaktadır (Saraç, 2006, s. 138-139).

##### **1.4.1.1. Vergi İndirimleri ve Yabancı Yatırımların Artması**

Vergi rekabetinden beklenen ilk olumlu etki vergi oranlarında oluşacak indirimlerdir. Sermaye hareketlerinin ve sermayenin serbestleşmesi rekabet baskısını arttırmasıyla ve bunun sonucunda, ülkeler, yabancı yatırımları ülkelerine çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurt dışına kaçmasını önlemek için başta kurumlar vergisi oranı olmak üzere vergi oranlarının azaltılması yönünde bir uygulamaya yöneleceklerdir.

Ülkelerin vergi oranlarında yaptıkları indirimler, uluslararası sermaye yatırımlarını ülkelere çekme noktasında önemli rol oynayacaktır. Bu duruma örnek olarak İrlanda'nın 1980 den 2000'li yıllara kadar kurumlar vergisi oranını %50 den %24 e ve 2002 yılında %16 ya 2003 yılında ise %12,5 e indirmesi gösterilebilir. Buna paralel olarak gelir vergisinde de aynı dönemde önemli ölçüde indirime gidilmiş ve tarifenin üst sınırı %60 dan %42 ye düşürülmüştür. Bu düzenlemeler sonucunda İrlanda, İtalya ve Japonya başta olmak üzere birçok ülkeden yabancı doğrudan yatırımları kendi ülkesine çekmeyi başarmıştır (Öncel ve Öncel, 2004, s. 7)

#### **1.4.1.2. İstihdamın Artması**

Vergi oranı indirimleri sonucu ÷lkeye gelen yabancı sermaye yatırımlarındaki artış istihdamı da olumlu yönde etkileyecektir. Bu özellikle gelişmekte olan ÷lkelerdeki işsizlik sorununun çözümüne katkı sağlayacaktır.

Ayrıca yüksek vergi oranları (özellikle yatırım gelirleri üzerindeki), tasarruf oranını olumsuz yönde etkileyecektir. Bunun sonucunda da yatırım sermayesinin birikiminde meydana gelen azalma, büyümenin yavaşlaması ve yeni iş alanlarının yaratılmasını engelleyecektir ( Teather, 2005, s. 25).

#### **1.4.1.3. Daha Etkin Kamu Hizmeti Sunulması**

Monopoller, firma etkinliğini sağlamak için daha az istekli ve halkın ne istediğı ile daha az ilgilidirler. Piyasa için kabul edilen bu durum, devletler içinde geçerlidir. Devletler kendi sınırları içinde en büyük monopol sağlayıcısı durumundadırlar. Eğer vergi rekabeti gibi bir durum söz konusu değilse, doğal olarak, devletler kamu hizmetlerinin maliyetlerinin yükseltilmesi veya vergi ödeyicilerin (yatırımcı, şirket, işçi) isteklerinin göz önüne alınmadığı bunun sonucunda da vergi oranlarının yükseltilmesi gibi duruma başvurabilirler. Vergi rekabeti vergi ödeyicilerine, kendilerine en uygun vergi sistemini uygulayan ÷lkeleri tercih etmelerine imkan sağlar ( Teather, 2005, s. 35). Bu kısıt altında devletler ellerindeki kaynakları daha etkin kullanmak ve daha etkin kamu hizmeti sunmak zorunda kalacaklardır.

### **1.4.2. Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri**

#### **1.4.2.1. Vergi Gelirlerinde Azalma ve Mali Bozulma**

Vergi rekabeti ortamında ÷lkeler vergi tabanlarını kaybetmemek için vergi oranlarını indirme noktasında baskı hissederler. Örneğın OECD ÷lkelerinde 1980'den 2007 yılına kadar kişisel gelir vergisinin en üst dilimi ortalama 26 puan kurumlar vergisi oranı ise, 1981 yılından 2009 yılına kadar ortalama 17 puan düşür÷lmüştür. Vergi oranlarının ve vergi matrahlarının azalması sonucu ortaya çıkan mali bozulma (fiscal degradation) vergi gelirlerinin düşmesine neden olmaktadır (Pinto, 2003, s. 11).

#### **1.4.2.2. Kamu Harcamalarında Azalma ve Refah Devletinın Zarar Görmesi**

Vergi gelirlerindeki azalma, hükümetlerin yaptıkları kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan kaynağın azalmasına yol açabilir. Bu sırayla, kamu harcamalarının kalitesinde bir azalmaya ve ÷lkenin refah sisteminde sorunlara neden olabilmektedir (Pinto,

2003, s. 11). Refah sorunları özellikle gelişmiş ülkelerde kendisini göstermektedir. Çünkü bu ülkeler oldukça ayrıntılı sosyal güvenlik sistemlerine sahiptirler ve kamu harcama gereksinimleri oldukça yüksektir (Avi-Yonah, 2000, s. 60).

#### **1.4.2.3. Vergi yükünün Görece Hareketsiz Üretim Faktörleri Üzerine Kayması**

Ülkeler gelirlerinde oluşacak kayıpları telafi etmek için alternatif kaynak arayışına girişebilmektedirler. Bu arzu edilmeyen ekonomik çarpıklıklara neden olabilmektedir. Bunların başında, vergi yükünün emek, tüketim ve emlak gibi sermayeye göre daha hareketsiz olan üretim faktörlerine kayabilmesi gelmektedir. Bu durum ise hem işsizliği arttırabilir hem de vergilemede eşitlik ilkesini zedeleyip özellikle vergi yükünün dağılımında yatay ve dikey eşitliği bozabilecektir. Ayrıca bu durum vergi mükellefleri arasında da ayrıma yol açarak yabancı vergi ödeyicilerinin yerlilere göre daha az vergilendirilmesine yol açabilmektedir (Pinto, 2003, s. 12).

#### **1.4.2.4. Yatırım Kararlarında Çarpıklıklar Meydana Gelmesi**

Vergi rekabetinin muhtemel zararlarından bir tanesi de, ekonomik kaynakların yatırım kararları verilirken sadece veya büyük ölçüde vergiyi göz önüne alarak etkinsiz dağıtımına neden olabileceğidir. Eğer bir yatırım belli bir ülkeye sadece uygulanan vergi oranı ve vergi teşvikleri için giderse, bu durumda kaynaklar ekonomik açıdan en etkin şekilde değerlendirilmemiş olacaktır (Pinto, 2003, s. 12).

#### **1.4.2.5. Vergi Otoriteleri Ve Mükellefler Üzerinde Vergi Uygulama Maliyetlerinin Artması**

Mükelleflerin vergi rekabeti dolayısıyla tasarruflarını farklı vergilendirme yetkileri arasında yatırım yapabilmeleri, vergi planlama tekniklerini kullanma etkinliklerine bağlıdır. Bu bağlamda yüksek gelir gruplarının vergi planlama tekniklerini kullanım bakımından avantajlı olabilmeleri söz konusudur. Firmalar açısından da bu ayrıma paralel, küçük ölçekli firmalara göre, uluslararası firmalar, vergi planlama tekniklerini kullanma konusunda daha başarılı olma potansiyeli taşıyabilmektedirler. Vergi otoritesi açısından ise, gerek elektronik gerekse nitelikli personel donanımının zorunluluğu vergi uygulama maliyetlerinde bir artış getirebilecektir (Engin, 2006, s. 30).

### **1.5. Vergi Rekabeti Uygulamasında Kullanılan Araçlar**

Vergi rekabetine işlerlik kazandırmanın çok sayıda farklı yöntemi bulunmaktadır. Günümüzde vergi yükünün mukayeseli olarak hafifletilmesi amacıyla kullanılan vergi oranı

indirimleri başta olmak üzere vergi tatili uygulamaları, bazı vergilerin tamamen yürürlükten kaldırılması, hızlandırılmış amortisman uygulamaları, her türden yatırım teşvikleri ve faiz gelirleri gibi bazı gelir unsurlarına tanınan vergi muafıkları en çok kullanılan yöntemlerdir. Ayrıca vergi matrahının daraltılmasında kullanılan her türden vergisel ayrıcalık vergi rekabetinde kullanılan araçlardan olma özelliği kazanmaktadır. Literatürde vergisel ayrıcalıkların birçoğu belirli bir makro amaç doğrultusunda gerçekleştirildiğinden vergisel teşvikler şeklinde de anılmaktadır. Hatta vergi rekabeti konusunda teşviklere özel önem atfeden bazı yazarlar vergi rekabeti yerine “teşvik rekabeti” kavramını kullanmayı tercih etmektedirler (Saraç, 2006, s. 125).

Vergi rekabeti uygulamasında kullanılan teşvik araçları genel amaçlı ve özel amaçlı teşvik uygulamaları olarak ikiye ayırıp incelenebilir (Pinto, 2003, s. 4).

#### **1.5.1. Genel Amaçlı Teşvikler**

Genel amaçlı teşvikler, ülke sınırları içindeki yerleşik olan ve/veya yerleşik olmayan tüm vergi ödeyicilerinin elde ettikleri tüm vergilendirilebilir gelirlere uygulanan teşvik türüdür. Örneğin kurumlar vergisi oranındaki genel bir indirim veya stopaj vergisinin tüm şirketler için gelirin türüne bakılmaksızın kaldırılması genel amaçlı teşvik uygulamasına örnektir (Pinto, 2003, s. 4).

#### **1.5.2.Özel Amaçlı Teşvikler**

Özel amaçlı teşviklerde ise, bir sınırlama söz konusudur. Bu sınırlama, belli tür gelirler için, ekonomideki belli sektörler için olabileceği gibi yine belli kategorideki vergi ödeyicileri için yapılmış olabilir. Bu tür teşviklere örnek olarak, yalnızca imalat ve finans sektörüne uygulanan vergi oranı indirimi, sadece yabancıların kazançlarına uygulanan vergi indirimi veya yerleşik olmayanların faiz gelirlerine uygulanan stopaj vergisinin kalkması özel amaçlı teşvik uygulamasına örnektir. (Pinto, 2003, s. 4).

Özel amaçlı vergi teşvikleri içinde özellikle yatırım için verilen teşvikler, ülkede gelir kaybı yaratması ve yabancı yatırımcı için çok büyük finansal fayda sağlarken, yerel yatırımcılar için bir dezavantaj oluşturduğundan eleştirilmektedir (Mosioma, 2007, s. 3)

Tablo 1.1.’de ülkelerin uyguladıkları teşvikler; aynı teşvikler, nakdi teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefaletler ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca yukarıda

sayılanlardan farklı olarak uluslararası ortamda serbest bölgeler, vergi tatilleri ve kıyı bankacılığı en çok uygulanan vergi teşviklerinin başında gelmektedir.

**Tablo 1.1: Teşvik Araçları Çeşitleri**

<b>1- Aynı Teşvikler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arsa-Arazi Tahsisi</li> <li>• Bina Temini</li> </ul>
<b>2- Nakdi Teşvikler</b>	<p><b>Karşılıksız</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hibeler</li> <li>• Primler</li> </ul> <p><b>Karşılıklı</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uygun Koşullu Krediler (düşük faiz, uzun vade)</li> </ul>
<b>3-Vergi Teşvikleri</b>	<p><b>Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi</li> <li>• Vergi Muafiyeti</li> <li>• Zarar Mahsubu</li> <li>• Hızlandırılmış Amortisman</li> <li>• Yatırım İndirimi</li> <li>• Bazı Harcamaların Vergiden Düşülmesi</li> <li>• Vergi Kredisi (finansman fonu)</li> </ul> <p><b>KDV Teşvikleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sermaye Mallarına KDV İstisnası</li> <li>• Gelişmemiş bölgelere ve/veya bazı ürünlere düşük KDV oranı</li> </ul> <p><b>Gümrük Vergisi Teşvikleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Makine-teçhizat, hammadde, parça ve yedek parça gibi sermaye mallarına gümrük muafiyeti</li> <li>• Gümrük Vergisi İadesi</li> </ul>
<b>4-Garanti ve Kefaletler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kredi Garantileri</li> <li>• Yüksek ticari risk taşıyan projelere kamu kaynaklı risk sermayesi katılımı</li> <li>• Ekonomik ve ticari riskleri kapsayan ayrıcalıklı kamu sigortası</li> </ul>
<b>5- Diğer Teşvikler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Altyapı hazırlanması</li> <li>• Ucuz enerji desteği</li> <li>• Yatırım öncesi hizmetler; finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama ve yönetme, Pazar araştırması, hammadde ve alt yapı durumu, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri, eğitim, know-how veya kalite kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar</li> <li>• Ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar</li> </ul>

**Kaynak:** Mustafa Duran, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 33, 2003, s.27.

### 1.5.2.1. Vergi Tatilleri

Vergi tatili uygulaması en çok tercih edilen özel amaçlı teşvikler arasındadır ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Vergi tatili, yabancı sermayenin belli faaliyet alanına veya bölgeye gelmesi için, genellikle girişinden 5 veya 10 yıl gibi belirli bir dönem için vergi alınmamasını öngören vergi teşviki uygulamasıdır. Vergi tatilinde daha çok fiziksel yatırımlar cazip hale getirilmek istenmektedir (Pinto, 2003, s. 5).

Vergi tatili uygulaması, bu teşvikten yararlanan firmaların, çeşitli yöntemlerle bu sınırlı süreleri uzatarak teşviki kötüye kullanmalarını, süre sonuna yaklaştığında diğer



ülkelere faaliyetini kaydırabilmesi veya yerli firmalara dezavantaj yaratması gibi konular göz önüne alınarak eleştirilmektedir (Margalioth, 2003, s. 185).

### **1.5.2.2. Serbest Bölge Uygulamaları**

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 ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır (3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu).

Ülkeler çok sayıda vergi teşvikinin uygulandığı serbest bölgeleri, yabancı sermayeyi ülkeye çekerek rekabet güçlerini arttırmak için vergi rekabetinin bir aracı olarak kullanmaktadırlar. Ayrıca OECD'nin 1998 yılında yayınladığı zararlı vergi rekabetiyle ilgili raporda bazı serbest bölge uygulamaları, vergi rekabetinin tercihli vergi rejimi türü içinde değerlendirilmektedir (Giray, 2004, s. 180) .

### **1.5.2.3. Kıyı Bankacılığı**

Kıyı bankaları, bir ülkenin topraklarında kurulmakla birlikte, yurt dışında topladıkları mevduatları yine yurt dışında kullandıran ve dolayısıyla o ülkenin vergi ve bankacılık mevzuatına tabi olmadan faaliyet gösteren bankalardır. Bu bankaların kuruluşu, faaliyetleri, denetlenmesi gibi hususlar, iç ekonomik piyasanın gerekleri dikkate alınarak değil, uluslar arası ticari gelişmeler ve rekabet şartları dikkate alınarak ayrıca düzenlenmektedir. Bu lisansa sahip olan bir banka, lisansını aldığı ülkede ikamet edenlere bir hizmet sunmamaktadır (Battal, 2003, s. 72).

Kıyı bankacılığı rejimleri, uluslar arası piyasalarda dolaşan yabancı sermayeyi çekmek için yaratılan bölgelerdir. Bu bölgelerde genellikle döviz kontrolleri, krediler üzerindeki faiz oranları düzenlemeleri, munzam karşılık oranları ya gevşetilmekte ya da tamamen ortadan kaldırılmaktadır. İşlemler buldukları ülkede geçerli olan para birimi dışındaki bir para birimi ile yapılmaktadır. Ayrıca, buralarda yapılan işlemler vergiden istisnadır. Bu ayrıcalıklar bu faaliyeti sağlayan bankalara önemli avantajlar sağlamaktadırlar (Güner, 1995, s. 10).

### 1.6. Vergi Rekabetinin Etkilerinin Ölçülmesinin Güçlüğü

Literatürde, vergi rekabetinin sonuçları hakkında bir görüş birliği bulunmamaktadır. Hem deneysel hem de kuramsal açıklamalar vergi rekabetinin etkilerini hem olumlu hem de olumsuz bulmuşlardır. Örneğin, bazı çalışmalar vergi rekabeti sonucunda vergi oranlarının daha da yükseleceğini belirtirken, bazı çalışmalar vergi oranlarının düşeceğini belirtmişlerdir. Goodspeed, vergi rekabetinin etkilerini ölçmedeki zorlukları dört başlık altında toplamıştır. Bunlar (Goodspeed, 1998, s. 580):

- Vergi sistemlerinin karmaşık ve şeffaf olmayan düzenlemeler içermesi
- Yerleşim kararı verilmesinde vergilerle birlikte kamu harcamaları gibi birçok faktör söz konusudur.
- Vergilerin karşılığı olan kamu harcamalarından sağlanan faydaların bilinmemesi nedeniyle optimal vergileme seviyesinin tespit edilmesinin oldukça zor olması.
- Vergi politikalarının yanında aynı amaca yönelik çok sayıda devlet politikasının bulunması vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesini zorlaştırmaktadır.

Vergi rekabetinin etkilerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesini güçleştiren bu unsurlar ele alındığında teknik engellerin ön plana çıktığı görülmektedir. Bunda vergilendirme sistemlerinin farklı yapısı nedeniyle oluşan çeşitlilik ve ulaşılan sonuçlar açısından ülkelerin vergilendirme dışında kalan özelliklerinin etkisinin ayrıştırılamaması belirleyicidir. Diğer yandan, rekabete taraf olanların kayıp ve kazançlarının göreceliliği de vergi rekabetinin etkileri hakkında uzlaşma sağlanmasını güçleştirmekte ve sahip olunan bakış açısı doğrultusunda gerek etki alanı, gerekse etki türü açısından oldukça farklı değerlendirmeler yapılmasına yol açmaktadır (Saraç, 2006, s. 176).

## **BÖLÜM 2: ULUSLARARASI KURUMLARIN VERGİ REKABETİNE BAKIŞLARI VE OECD ÜLKELERİ BAĞLAMINDA VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ**

Bu bölümde, OECD, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kurumların vergi rekabeti konusunda yaptıkları çalışmalar incelenecektir. Bu bağlamda uluslararası kurumların vergi rekabetini algılayışları ve yönetme çabaları ortaya konulmaya çalışılacaktır. Daha sonra, dünya ekonomisinde önemli bir yeri olan ve küresel vergi rekabetini anlamamıza temel teşkil edecek olan OECD ülkelerindeki vergi rekabetinin görünümü irdelenecektir.

### **2.1. OECD'nin Vergi Rekabetine Bakışı**

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuştur ve İkinci Dünya Savaşı sonrası Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) yerine geçmiştir.

Bugün 30 üyesi olan OECD ülkeleri:

- Dünya milli gelirinin %60'ını üretmekte;
- Dünya ticaretinin %76'sını yapmakta;
- Dünya nüfusunun %19'unu barındırmakta;
- Dünya enerji üretiminin %39'unu sağlamakta;
- Dünya enerji tüketiminin %54'ünü tüketmekte;
- Dünya kalkınma yardımlarının %95'ini yapmaktadır (KOSGEB, 2004, s. 2).

Yukarıdaki verilerden de anlaşılacağı gibi OECD dünya ekonomisinde büyük ölçüde söz sahibi bir organizasyon konumundadır. Bu konumundan dolayı dünya ekonomisini ilgilendiren birçok konuda çalışmaları-raporları bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bir tanesi de vergi rekabetidir.

OECD vergi rekabeti konusunda 1996 yılında çalışmaya başlamış ve bu çalışmaların sonuçları günümüze kadar beş rapor halinde yayınlamıştır. Aşağıda bu raporlar tek tek ele alınıp OECD'nin vergi rekabetine bakışı ortaya konulacaktır.

### 2.1.1. OECD 1998 Raporu

OECD'nin vergi rekabetiyle ilgili çalışmaları, Mayıs 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince zararlı vergi rekabetinin yatırımlar, finansal kararlar ve ülkelerin vergi tabanları üzerindeki yıkıcı etkisinin araştırılmasıyla başlamıştır. Aynı yıl Lyon'da toplanan G7 ülkelerinin devlet başkanları da bu girişimi desteklemişlerdir. OECD Bakanlar Konseyi toplantısıyla başlayan çalışma 27–28 Nisan 1998 tarihinde Paris'te yapılan Bakanlar Konseyi toplantısında sunulan raporun kabul edilmesiyle tamamlanmıştır<sup>1</sup>.

“Zararlı Vergi Rekabeti; Yükselen Global Bir Sorun” (Harmful Tax Competition An Emerging Issue) başlığını taşıyan raporda, OECD üyesi olan ve/veya iş birliği içinde bulunduğu ülkelerde zararlı vergi rekabetinin uygulanma şekli olarak ortaya çıkan zararlı tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri üzerinde durulmuştur. Raporun amacı (OECD, 1998, s. 22):

- Zararlı tercihli vergi rejimlerinin ana esaslarını belirlemek;
- Zararlı vergi uygulamaları ile ilgili forum oluşturmak;
- Forumun bitiminden sonraki yıl içinde vergi cennetleri listesi oluşturmak;
- Kanuni düzenlemeler, vergi anlaşmaları ve ilgili alanlarda ülkelere önerilerde bulunmaktır.

Raporda ayrıca, vergi cennetlerinin ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin finansal sermaye üzerindeki efektif vergi oranlarını diğer ülkelere göre daha düşük tutup aşağıdaki olası zararlı etkilere yol açabilecekleri belirtilmiştir. Bu zararlı etkiler (OECD, 1998, s. 16):

- Finansal akımların ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının yatırım kararlarını değiştirmesi;
- Vergi yapılarının bütünlüğünün ve adaletin zayıflaması;
- Mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azalması;
- Kamu harcamalarının ve ideal vergi yapısının tekrar şekillenmesi;
- Vergi yükünün istenmeyen bir şekilde daha az hareketli olan emek, emlak ve tüketim üzerine kayması;
- Vergi otoriteleri ve mükellefler üzerinde vergi uygulama maliyetlerinin artması şeklinde sıralanmıştır.

<sup>1</sup> Lüksemburg ve İsviçre (ki bu ülkeler 1998 raporunda vergi cenneti olarak belirtilmiştir) raporda çekince belirtmişlerdir.

Raporda zararlı vergi rekabetinin ilk uygulama biçimi olan vergi cennetlerinden (tax havens) bahsedilmiştir. Rapora göre bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört faktör bulunmaktadır. Bunlar:

- Vergilendirmenin olmaması veya düşük düzeyde nominal vergilendirme yapılması. Herhangi bir ülkenin vergi cenneti kapsamında değerlendirilebilmesi için, ülkede gerçekleştirilen ekonomik aktivitelerin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi, diğer ülkelerin vergi sisteminde yer alan gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergilerin söz konusu ülke mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması ya da önemsiz düzeyde kalması halinde ülkenin vergi cenneti olma kriterlerinden ilkinin taşıdığı kabul edilmektedir (Cangir, 2000, s. 111).

- Yasalarla ve idari uygulamalarla, etkili bilgi değişiminin engellenmesi. Söz konusu ülkeler vergilendirmeye ilişkin olarak diğer ülkelerin ilgilendiği konularda bilgi verme açısından uluslar arası işbirliğine girmezler. Özellikle kişi veya firmaların teknik nitelikteki ticaret, sanayi veya bankacılık işlemlerine ilişkin uluslar arası kabul gören gizlilik sınırı, bu ülkelerin gerek yasaları gerekse uygulamalarıyla genele yayılmış ve söz konusu yükümlüler açısından güvence altına alınmıştır. Doğrudan vergilendirmeye ilişkin konularda bilgi akışı diğer teknik gizlilik çerçevesinde değerlendirilerek, uluslar arası akışı engellenmektedir (Öncel ve Öncel, 2004, s. 15-16).

- Şeffaflığın olmaması, vergi cennetlerinin bir diğer özelliği de buralarda uygulanmakta olan vergi mevzuatının ve idari uygulamaların açık ve şeffaf olmamasıdır (OECD, 1998, s. 23).

- Fiilen bir faaliyette bulunma gerekliliğinin olmaması (no substantial activities). Vergi cennetlerini tanımlamada kullanılan son kriter ise, asli faaliyetlerin bu ülkede gerçekleştirilmemesi, ya da vergi cenneti niteliğindeki ülke veya yerin bu konuda herhangi bir talepte bulunmamasıdır. İşin doğası gereği, sadece vergisel avantajlar nedeniyle, söz konusu ülkede faaliyette bulunuyor gözükülmektedir. Zaten vergi cenneti niteliği taşıyan ülke veya yerler de bu çerçevede bir teşvik sağlamak suretiyle mükellefleri cezp etmeye çalışmaktadırlar. Bir diğer değişle, taahhüt edilen vergisel avantajlar yok sayıldığında, gerçekte yatırımlara ilişkin herhangi bir alt yapı veya ortam mevcut değildir. Sadece “kağıt üzerindeki” kurumlara veya gerçek kişilere dönük avantajların sağlanması söz konusudur (Karaca, 2002, s. 47).

Zararlı vergi rekabetinin ikinci uygulama biçimi zararlı tercihli vergi rejimleri (harmful preferential tax regimes)'dir. Tercih yaratan vergi rejimi uygulayan ülkeler, vergi sistemleri arasındaki farklılıkları değerlendirip, kolayca hareket edebilen finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini kendi sınırları içine çekmeye çalışmaktadırlar. Raporda, vergi cennetleri örneğinde olduğu gibi zararlı tercihli vergi rejimlerinin de tanımlanmasında kullanılan dört faktör vardır. Bunlardan üçü vergi cennetlerinin tanımlanmasında kullanılan, verginin olmaması ya da çok düşük oranda efektif vergi uygulanması, vergi mevzuatlarında ve idari işlemlerde şeffaflığın olmaması ve etkili bir bilgi değişiminin olmamasıdır. Dördüncü faktör ise, kısmen veya tamamen iç aktörlere kapatılarak sadece yabancı aktörlerin lehine vergisel teşviklerin verilmesidir (ring-fencing). Ülke tercihli vergi rejimi uygulamasında ya kendi vergi mükelleflerini uyguladığı rejimin sağladığı faydalardan mahrum bırakır ya da bu rejimden fayda sağlayan uluslar arası şirketleri iç piyasada faaliyet göstermesini yasaklar (OECD, 1998, s. 25-27).

Raporun üçüncü bölümünde, zarar verici vergi uygulamalarını engellemek için, iç hukuki düzenlemeler, vergi anlaşmaları ve uluslar arası işbirliğinin artırılması başlıkları altında toplam on dokuz adet tavsiyede bulunulmuştur (OECD, 1998, s. 39).

Mali İşler Komitesi bünyesinde, zararlı vergi uygulamalarına ilişkin bir Forum oluşturulması, söz konusu tavsiyeler arasında yer almaktadır. Forum, 1998 Raporunda yer alan temel ilke ve esaslar çerçevesinde, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amaçlı çalışmaların yürütülmesi, izlenmesi ve geliştirilmesi amacını taşımaktadır. Forum, 1998 Raporunda belirlenen unsurlar yardımıyla gerek üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere ilişkin değerlendirmelerin yapılması gerekse bir yıl içinde vergi cennetlerine ilişkin bir liste oluşturma ve yapılan çalışmalara üye olmayan ülkelerin de katılımının sağlanması konusunda çeşitli fonksiyonlara sahiptir (Karaca, 2002, s. 48).

### **2.1.2. OECD 2000 Raporu**

1998 yılında çalışmalarına başlayan Forum, bu çalışmalar sonucunda 25-26 Haziran 2000 tarihlerinde yapılan Bakanlar Konseyi toplantısı bildirisi ile kamuoyuna açıklanmıştır. “Global Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” (Towards Global Tax Co-Operation: Progress In Identifying And Eliminating Harmful Tax Practices) başlığını taşıyan bu raporda, o tarihe kadar Forum’un yaptığı çalışmalar ile gelecekte yapılması planlanan çalışmalar özetlenmiş ve vergi cenneti

ülkeler listesi ile OECD üyesi ülkelerde zarar verici tercihli vergi uygulamalarının listesi yer almıştır.

Bu raporun amacı, vergi toplanması ve ülkeler arasındaki gelir vergilerinin uyumlaştırması veya ülkelere belli vergi oranlarının dikte ettirilmesi değildir. Bunun yerine vergileme sonucu oluşan yükün adil bir şekilde dağılmasını ve verginin sermayenin yerleşim kararı vermesinde ana unsur olmamasını sağlamaktır (OECD, 2000, s. 5).

Forum çalışmaları sonucunda, 1998 yılında vergi cennetleriyle ilgili belirlenen kriterler ışığında 47 ülkenin vergi cenneti özelliği taşıdığını tespit etmiş ve bu ülkelerle gerek ikili görüşmeler gerekse de çoklu görüşmelerle bilgi değişimine gidilmiştir. Bu 47 ülkenin vergi cenneti özelliği taşıdığı alanlar, sigorta, finansman ve leasing, fon yönetimi bankacılık (kıyı bankacılığı), genel merkez rejimi (Headquarter Regimes), dağıtım merkezi rejimi, hizmet merkezi rejimi, taşımacılık ve diğer aktiviteler olarak dokuz başlıkta toplanmıştır (OECD, 2000, s. 12-14).

Forum, görüşmeler sonucu elde ettiği bilgileri yaptığı teknik değerlendirme sonucunda bu ülkelerden 35'inin vergi cenneti özelliklerini taşıdığını belirterek bir liste halinde yayınlamıştır. Ülkelere baktığımızda çoğunun İngiltere ve Hollanda'ya bağlı küçük ülkeler oldukları görülmektedir. Ayrıca bu listede yer alan ülkeler 31 Temmuz 2001 tarihine kadar vergi cenneti özellikleri ortadan kaldırılması için taahhütte bulunmazlarsa otomatik olarak "işbirliği yapmayan vergi cennetleri" (List of Uncooperative Tax Havens) listesine alınacaklardır (OECD, 2000, s. 18).

Ayrıca raporda, listede ismi geçen 35 ülkeye ilk aşamada herhangi bir yaptırıma başvurulmayacağı, vergi cenneti olma özelliklerinin ortadan kaldırılması için ikili ve çok taraflı işbirliğine gidileceği belirtilmiştir. Ancak, eğer listede ismi geçen ülkelerden işbirliğini ve zararlı özelliklerini kaldırmayı reddeden olursa, bu ülkeler OECD üyesi ülkeler ve zararlı vergi uygulamalarına karşı olan OECD'ye üye olmayan devletler tarafından yaptırıma maruz kalacaklardır. Bu yaptırımlardan bazıları aşağıda şekilde sıralanmıştır (OECD, 2000, s. 25):

- İşbirliği yapmayan vergi cennetleri ve onların zararlı uygulamalarına karşı kapsamlı denetim yapılması;
- İşbirliği yapmayan vergi cennetlerinde ikamet edenlerin belirli ödemelerinde stopaj vergisi alınması;

- İşbirliği yapmayan vergi cennetlerin belirli işlemleri üzerine vergi konulması,
- İşbirliği yapmayan vergi cennetleri veya zararlı vergi uygulamalarından yarar sağlayan ülkelere sağlanan indirim, muafiyet, istisna ve kredilere izin verilmemesi.

### **2.1.3. OECD 2001 İlerleme Raporu**

Rapor, 14 Kasım 2001 tarihinde Konsey tarafından yayınlanan İlerleme Raporu (The OECD'S Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report), 2000 raporunun yayınlanmasından bu tarihe kadarki gelişmeleri kapsamaktadır. Bu gelişmeler arasında, işbirliği yapmayan ülkeler listesinde olup sonradan işbirliği için taahhütte bulunan ülkelere yaptırım uygulanmamasına karar verilmesi, bulunulan taahhütlerin uygulama planlarının süresinin uzatılması yer almaktadır (OECD, 2001, s. 4) .

Raporda ayrıca, asıl olarak zararlı vergi uygulamalarına karşı diyalog ve işbirliğinin savunulduğu bunun yanında işbirliğine yanaşmayan ülkelere ortak uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir. Bu yaptırımların esasları ise aşağıda sıralandığı gibidir (OECD, 2001, s. 13):

- Ortak uygulanacak yaptırımlar zararlı vergi uygulamalarının etkileriyle orantılı olmalı ve bu etkileri ortadan kaldırmayı hedef almalı;
- Uygulanacak yaptırımların benimsenmesindeki takdir yetkisinin ülkelere bırakılması;
- Her ülke, zararın derecesine göre yaptırımların uygulanmasını seçmekte serbest olması şeklinde sıralanmıştır.

### **2.1.4. OECD 2004 İlerleme Raporu**

OECD Mali İşler Komitesince yayınlanan 2004 İlerleme Raporu (The OECD's Project On Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report), 2001 raporundan bu tarihe kadar yaşanan gelişmeleri içermektedir. İlk gelişme, "Konsolide Uygulama Notu" (Consolidated Application Note) başlığıyla internet sitesinde zararlı vergi uygulamaları kriterleri konulmuştur. Buna göre üye ülkeler kendi durumlarını bu notlara göre gözden geçireceklerdir. Diğer gelişme ise, 2000 raporunda zararlı tercihli vergi rejimi özelliği taşıyan ülkelerde yaşanmıştır. Buna göre, on sekiz ülke bulundurduğu zararlı etkileri ya tamamen ortadan kaldırmış ya da ortadan kaldırma aşamasındadır. On dört ülke, taşıdıkları zararlı etkileri iyileştirerek ortadan kaldırmıştır. On üç ülke ise yapılan ayrıntılı incelemelerde zararlı etkilere rastlanmamıştır. OECD üyesi olmayıp fakat etkin bilgi değişimi ve saydamlık konularında işbirliği yapılan ülkelerin sayısı da otuz üçe yükselmiştir (OECD, 2004, s. 9).



### **2.1.5. OECD 2006 İlerleme Raporu**

2006 yılında üye ülkelerin içinde buldukları sürecin güncellemelerini gösteren ilerleme raporu yayınlanmıştır. (The OECD's Project On Harmful Tax Practices: 2006 Update On Progress In Member Countries)

Raporda, 2004 yılı raporuna yetişmeyen üç ülkeden, Belçika ve İsviçre'nin yürüttüğü çalışmalarla potansiyel zararlı rejim özelliklerini ortadan kaldırdığı bunun yanında üçüncü ülke olan Lüksemburg'un ise yaptığı çalışmalar yeterli görülmemiş ve zararlı rejim özelliği taşıdığı teyit edilmiştir. Ayrıca raporun sonunda, gelinen bu noktanın büyük bir başarı olduğu ve bundan sonrası için bu alandaki çalışmaların devam edileceği yer almaktadır (OECD, 2006, s. 2-4).

### **2.1.5. OECD Raporlarının Değerlendirilmesi**

OECD'nin vergi rekabeti konusunda yaptığı çalışmaları özetlemek gerekirse, 1996 yılında Bakanlar Konseyi tarafından zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararlarını saptırıcı ve ülkelerin vergi tabanlarını olumsuz etkilerinin engellenmesi amacıyla etkin sistemlerin geliştirilmesine karar verilmesi ile başlanmıştır (Karaca, 2001, 94).

Ardından 1998 yılında en kapsamlı raporunu yayınlayan OECD, bu raporunda küreselleşme sürecinin ülkelerin vergi sistemlerini baskı altına aldığını, bu baskının en çok zararlı vergi rekabetinin uygulama biçimi olan "tercihli vergi rejimi" ve "vergi cenneti" uygulamalarından kaynaklandığı ve son olarak bu iki zararlı uygulamayla mücadelede kullanılabilecek araçlara yer verilmiştir.

Daha sonra 2000 raporu yayınlanmış ve burada vergileme alanında küresel işbirliğinin önemi ve bu tarihe kadar yapılan çalışmalar sonucu 47 ülkenin vergi cenneti özelliği taşıdığı tespit edilmiştir.

Bir yıl sonra 2001 yılında ilerleme raporu yayınlanmıştır. Burada, son gelişmeler değerlendirilmiş ayrıca, vergi cenneti özelliği taşıyıp işbirliğine gitmeyen ülkelere yaptırım uygulama kararı alınmıştır. 2004 yılında yayınlanan ilerleme raporunda ise, "Konsolide Uygulama Notu" sistemine geçilmesiyle üye ülkelerin kendini denetleyebileceği bir sürece girilmiştir.

Son olarak, 2006 yılında yayınlanan ve son iki yılki gelişmelerin güncellendiği raporda, 2000 yılında kırk yedi ülkede görülen zarar verici uygulamanın bugün sadece tek ülkede kaldığı, bunun büyük bir başarı olduğu ve bundan sonrada OECD'nin çalışmalarının kararlı bir şekilde sürdüreceği yer almaktadır.

Yayınlanan raporları değerlendirdiğimizde ilk ulaşacağımız sonuç, 1998 raporuyla karşılıklı gönüllük esasına dayanan işbirliği süreci, 2000 raporunda alınan işbirliğine yanaşmayan ülkelere ortak yaptırım uygulanacağı kararıyla birlikte gönüllükten zorla kabul ettirmeye doğru kaymasıdır.

## **2.2. Avrupa Birliği'nin Vergi Rekabetine Bakışı**

Haksız vergi rekabetini önleme konusunda OECD'nin çalışmalarının yanı sıra, Avrupa Birliği'nin de çalışmaları söz konusudur. Fakat OECD çalışmalarını küresel anlamda yürütürken, Avrupa Birliği'nin çalışmaları topluluk içindeki vergi uyumsuzluğuna ilişkin sorunları çözmeye yöneliktir (Ekmekçi, 2003, s. 16).

Avrupa Birliği'nin kurucu anlaşması olan Roma Anlaşması'nda vergi rekabetiyle ilgili açık düzenlemeler yer almamakla birlikte AB kurumları tarafından, özellikle doğrudan vergileme alanındaki çalışmalar yeterince etkin gerçekleştirilememektedir. Bunun nedeni, doğrudan vergileme alanının tarihsel olarak oldukça hassas olması ve mali hükümlerlik haklarına düşkün olan üye ülkelerin AB kurumları lehine küçük bile olsa bu haklarından vazgeçmek istememelerinden kaynaklanmaktadır (Pinto, 2003, s. 53).

AB'de vergilemeyle ilgili yapılan ilk düzenlemeler aynı zamanda kurucu anlaşma olan 25 Mart 1957'de imzalanan ve 1 Ocak 1958'de yürürlüğe giren Roma Anlaşması'nda düzenlenmiştir. Buna göre (DPT, 1995, s. 24):

- Dolaylı tüketim vergilerinde milliyete dayalı ayırıcı uygulamalar ile çifte vergilendirmeyi engellemeye yönelik 95'den 98 (dahil)'e kadar olan maddeler;
- Dolaylı tüketim vergilerine ilişkin (işlem hacmi üstünden vergiler, özel tüketim vergileri, vs. ) ulusal mevzuatları uyumlaştırmayı öngören 99. madde;
- Topluluk içinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik 220. madde;
- Genel olarak Topluluk kurumlarını yetkilendiren 100. ve 145. maddeler.

Roma Anlaşması'nın vergilendirmeye ilgili hükümleri incelendiğinde, kurucu anlaşma olmasından dolayı özellikle ticari faaliyetleri konu aldığı ve birlik bünyesindeki ticareti geliştirmeye odaklandığı görülmektedir. Oysa vergi rekabeti, sadece ticari faaliyetleri değil üretim faaliyetleri başta olmak üzere ülkelere üstünlük sağlayan her türden iktisadi faaliyeti hedef alabilmektedir. Bu nedenle, anlaşma hükümleri birlik bünyesinde uygulanabilecek rekabetçi politikaları engellemede tek başına yeterli değildir. Kaldı ki, birliğin gelişim süreci izlendiğinde üye ülkeler arasında ortaya çıkan veya çıkma potansiyeli taşıyan vergi rekabeti riskini ortadan kaldırmayı amaçlayan çeşitli girişimler olduğu da görülmektedir (Saraç, 2006, s. 209).

Avrupa Birliği'nin vergi rekabeti konusunda yaptığı çalışmalar, 1992 yılında yayınlanan Ruding Raporu, Monti Memorandumu, ve Yürütme Kodu (Code of Conduct) girişimleridir.

### **2.2.1. Ruding Raporu**

AB Komisyonu'nun isteği üzerine, başkanlığını Onno Ruding'in yaptığı vergi uzmanlarınca yapılan iki yıllık çalışma sonucunda 1992 yılında yayınlanmıştır. Raporun amacı, üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki farklılıkların, Tek Pazarın işleyişinde çarpıklığa yol açıp açmadığının tespiti ve ortaya çıkabilecek çarpıklıkların önüne geçilmesi için hangi önlemlerin alınmasının daha uygun olduğunun tespitidir (EU, 1992; Radaelli, 1999, s. 668).

Raporda, üye ülkelerin vergi rejimlerinde vergi oranları ve vergi tabanları, çifte vergilendirmeyi önleme metotları ve kar payı dağıtım metotları arasında büyük farklılıklar bulunmuş, bu farklılıkların Tek Pazarda, şirketlerin yatırım kararları üzerinde bozucu etkilere yol açması gibi birçok çarpıklığa yol açtığı ifade edilmektedir. Bunun yanında, çarpıklıkları ortadan kaldırmak veya azaltmak için bir dizi ayrıntılı tavsiyelere yer verilmektedir. Özellikle rapor, ilgili şirketler arasındaki tüm işlemlerin (örneğin, kar payı, faiz ve telif kazançları) üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesini tavsiye etmektedir. Ayrıca, kurumlar vergisi oranlarının belirlenmiş alanlarda birbirlerine yaklaştırılması ve uzun dönemde üye devletler arasındaki vergi tabanlarının uyumlaştırılmasını önermektedir (Pinto, 2003, s. 31-32).

Raporda ayrıca, AB içindeki vergi rekabeti rakamlarla da analiz edilmiştir. Buna göre, üye ülkelerin yasal kurumlar vergisi oranları arasında büyük farklılıklar vardır. Örneğin, 1 Ocak 1989 yılı imalat alanında İrlanda'da uygulanan yasal kurumlar vergisi oranı %10 iken

Almanya'da %57.5 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, üye ülkeler tarafından amortisman uygulaması, vergi kredileri veya yatırımlar için karşılıksız bağışlar gibi çok sayıda değişik türde özel teşviklerin uygulandığı vurgulanmıştır (EU, 1992; Pinto, 2003, s. 33).

Komasyon, Ruding Raporu'nu özellikle belirlenen tavsiyelerin kapsamı ve etkisini, 1992 öncesi birliğin entegrasyon derecesi düşünüldüğünde oldukça geniş kapsamlı ve uygulanması zor olarak eleştirse de rapor AB'de doğrudan vergileme ve vergi rekabeti alanında bir kilometre taşı olmuştur (Pinto, 2003, s. 33).

### 2.2.2. Monti Memorandumu Komisyon Raporu

Ruding Raporu'ndan birkaç yıl sonra, Komisyon, doğrudan vergileme alanında Mario Monti başkanlığında bir çalışma daha başlatmıştır. Bu çalışma, üye ülkelerin dolaysız vergiler konusundaki egemenliklerinin ve subsidiarity<sup>2</sup> ilkesinin prensiplerini yeniden ele almayı hedeflemekteydi. Çalışmaların ilk sonucu Mart 1996 yılında açıklanmıştır. Buna göre, üye ülkelerin hem doğrudan hem de dolaylı vergileme uygulamaları incelenmiş ve bazı sorular/öneriler ortaya konarak aşağıdaki noktalara vurgu yapılmıştır. Buna göre (Pinto, 2003, s. 35):

- Üye ülkelerdeki vergi gelirlerinin istikrarı;
- Tek Pazar'ın işleyişini sağlama;
- İstihdamın artırılması.

Memorandumda, haksız vergi rekabetinin üye ülkelerin vergilendirilebilir tabanlarında erozyona ve diğer yıkıcı etkilere yol açarak vergi gelirlerini negatif etkilemesi, iç pazarın işleyişini aksatan çarpıklıklar ve sınır ötesi faiz ve telif ödemeleri üzerinde uygulanan çifte vergileme sorunu ve son olarak sermaye gelirleri alanında yaşanan vergi tabanı erozyonunun emek üzerindeki vergi yükünün artması ve böylece AB'de yüksek işsizlik oranlarının oluşması vurgulanmaktadır (Pinto, 2003, s. 36).

Monti Memorandumu'nun ardından, üye ülkelerin ekonomi ve maliye bakanları (ECOFIN Council) zararlı vergi rekabeti konusunda daha aktif işbirliği yapma konusunda anlaşmışlardır. İşbirliği sonucunda Ekim 1996'da zararlı vergi rekabetini yakından ele alan bir rapor yayınlanmıştır (Radaelli, 2005, s. 668).

<sup>2</sup> Subsidiarity ilkesi, ülkeler düzleminde çözülebilecek olan sorunların birlik ölçeğinde ele alınmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Birlik ölçeğinde vergi uyumlaştırmasından yana olmayan görüş, bu ilkeyi uyumlaştırma önünde bir engel olarak dikmektedir (Kılıçaslan, 2005, s. 84)

Raporda, mali aşınma konusunda bir problem bulunmamıştır. Son 15 yıllık dönemde, toplam vergiler ve sosyal güvenlik gelirleri gayri safi yurtiçi hasıla payı olarak sabit kalmış veya çok az yükselmiştir. Yükseliş %2 oranında gerçekleşmiştir. Buna karşın nispi yük yer değiştirmiştir. Sermaye ve çalışan iş gücü üzerindeki vergi yükü analiz edilmiş çalışan emek üzerindeki vergi yükünün %34,7'den %40,5'e yükselirken, diğer faktörler (sermaye, serbest çalışan, enerji ve doğal kaynaklar) üzerindeki vergi yükünün %44,1'den % 35,2' ye düştüğü, diğer yandan, tüketim üzerindeki vergi yükü ise istikrarlı kalarak, %13,1'den küçük bir yükselişle %13,8 olarak gerçekleştiği belirtilmiştir. Ayrıca, aşırı vergi rekabetinin tek başına vergi tabanı erozyonuna yol açtığı tamamen kanıtlanamamasına rağmen büyük miktardaki pasif yatırımların (örneğin tasarrufların) sadece vergileri ve özel teşvikleri göz önüne alarak, AB içinde yer değiştirdiği veya AB dışına çıktığı vurgulanarak rapor sonuçlandırılmıştır (Bratton ve McCahery, 2001, s. 684).

### 2.2.3. Yürütme Kodu

Üye ülkelerin ekonomi ve maliye bakanları tarafından, 1996 yılında başlatılan vergi uyumlaştırılması ve zararlı vergi rekabetinin önlenmesi çalışmaları sonucunda 1 Aralık 1997'de kapsamlı bir vergi paketi hazırlanmıştır. Buna göre raporda, önceki raporlarda ortaya konan unsurların gözden geçirilmesi ve bunun yanında, ticari faaliyetler için “Yürütme Kodu” (Code of Conduct) oluşturulması, sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkan çarpıklıkların engellenmesi için ve şirketler arasındaki sınır ötesi faiz ve telif hakkı ödemelerindeki stopaj vergisinin kaldırılmasıyla ilgili önlemler alınması gerektiği vurgulanmaktadır (EU, 1997; Abeele, 1999, s. 2).

Yürütme kodu yasal olarak bağlayıcı bir araç değildir ancak arkasında net bir siyasi güç vardır. Yürütme kodunu kabul etmekle birlikte üye devletler zararlı vergi rekabetine yol açan vergi düzenlemelerinin ortadan kaldırılması ve gelecekte tekrar bu tür düzenlemeler getirilmesinden kaçınılması yükümlülüklerini üstlenmiş olmaktadır (EU, 1997).

Yürütme kodu özellikle üye ülkelerin, sadece yerleşik olmayanları hedeflediği ve onlara uygulanan daha avantajlı vergi düzenlemeleriyle Topluluk içindeki yatırım kararlarının verilmesinde etkinsizlik yaratılmasının önüne geçmek için düzenlenmiştir. Raporda ayrıca, bir ülkede uygulanan vergi düzenlemelerinin zararlı olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kriterler belirlenmiştir. Bunlar (EC, 1997):

- Vergi düzenlemelerinin sadece yerleşik olmayan vergi ödeyicilerine veya yerleşik olmayanlarca gerçekleştirilen işlemlere uygulanıp uygulanmadığı;
- Vergi avantajlarının ulusal ekonomisinden izole edilmiş ve bu yüzden ulusal vergi tabanına etkisi olmayan aktivitelere verilip verilmediği (örneğin, ring-fencing);
- Vergi avantajlarının ülke içinde herhangi bir ekonomik faaliyet olmasa bile verilip verilmediği;
- Çok uluslu şirketlerin vergiye tabi gelirlerinin hesaplanmasında uluslararası kabul edilen prensiplere (örneğin, OECD transfer fiyatlaması kuralları) uyulup uyulmadığı;
- Vergi düzenlemelerinin saydamlıktan uzak olup olmadığı şeklindedir.

Yukarıdaki kriterler ışığında üye ülkeler ve bağlı bölgelerinde yürütülen çalışmalar sonucu 271 potansiyel zararlı vergi düzenlemesi tespit edilmiştir. Kasım 1999'da yayınlanan raporda 66 tanesi zararlı vergi düzenlemesi olarak ilan edilmiştir. Bunlardan, 40 tanesi AB üyesi ülkelerde, 3 tanesi Cebelî Tarık Ülkelerinde, 23 tanesi ise bağlı veya birleşik bölgelerde yer almaktadır (EC, 1997) .

Yürütme Kodu girişimine üye devletler arasından eleştirilerde gelmiştir. Hollanda, Lüksemburg ve İrlanda gibi güçlü teşvik mekanizmaları uygulayan ve başarılı bir vergi rekabeti geçmişine sahip ülkeler, zararlı vergi düzenlemesinin tespiti için geliştirilen kriterlere özellikle mali hükümlerinin zedeleneceği noktasında itirazlarda bulunmuşlardır (Bratton and McCahery, 2001, s. 687).

#### **2.2.4. AB'nin Zararlı Vergi Uygulamaları İle İlgili Diğer Çalışmaları**

Eylül 2004'te Komisyon, finansal hizmetler, şirketler hukuku, muhasebe, vergi, denetim ve uygulama alanları, mali yolsuzluk riskini azaltma gibi başlıklarda ortak eylem stratejisi belirlemek için bir rapor hazırlamıştır<sup>3</sup>. Komisyon bu raporla, şirketlerin vergilendirilmesi konusunda şeffaflığın ve bilgi değişiminin artırılmasını istemesinin yanında, kıyı bankacılığı (offshore) finans merkezleriyle ilgili gerekli AB politikaları uygulamayı hedeflemiştir (EU, 2008, s. 3).

Avrupa Birliği'nin her yönüyle uyumlaştırılmış ya da yakınlaştırılmış bir vergi politikası henüz yoktur. 1960'larda başlayan, vergilendirmenin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arası işbirliği çalışmaları yavaş yürümüş ve halen devam etmektedir. Bu durum büyük

<sup>3</sup> Rapor hakkında ayrıntılı bilgi için bkz., Communication on Preventing and Combating Financial and Corporate Malpractice, [http://ec.europa.eu/prelex/detail\\_dossier\\_real.cfm?CL=en&DosId=191747](http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DosId=191747)

ölçüde üye devletlerin vergi rejimleri arasında önemli farklılıklar olması nedeniyle, ortak bir paydaya ulaşma güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Diğer bir sebep ise, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmesi ve ekonomi politikalarının bir parçası olması dolayısıyla devletlerin, bu alanda politika belirleme yetkisini bütünüyle uluslar üstü bir otoriteye bırakmaktan kaçınmalarıdır (İKV, 2005, s. 3).

AB'nin Yürütme Kodu girişimi ile OECD'nin zararlı tercihli rejimler için gösterdiği yaklaşım benzerlik gösterse de iki girişimin kapsamalarında farklılık vardır. Yürütme kodu genelde sınırlar arası ticari faaliyetler üzerinde dururken, OECD ise zararlı tercihli vergi uygulamaları gibi daha sınırlı finansal işlemler ve diğer faaliyetlerle ilgilenmektedir (Joumard, 2001, s. 49).

İki girişimin zararlı vergi uygulamalarının tespitinde kullandıkları kriterler büyük ölçüde birbirinin aynısıyken, temel fark bilgi değişimi ve banka gizlilik yasaları gibi kriterlerin OECD tarafından AB'ye göre daha ağırlık vermesidir. Ayrıca, iki girişimin etki alanı bakımından coğrafi olarak da farklılıkları vardır. OECD'nin girişimi çok sayıda ülkeyi ve üye olmayan pek çok vergi cennetini kapsarken, AB girişimi, üye devletleri ve onların bağlı ve ilişkili bölgelerini kapsamaktadır (Pinto, 2003, s. 291-292).

### **2.3. Birleşmiş Milletler'in Vergi Rekabetine Bakışı**

Avrupa Birliği ve OECD'nin daha çok kendi üye devletleri arasındaki vergi uyumunun artırılması ve zararlı vergi rekabetinin önlenmesi çalışmalarının yanında, 192 üyesi olan Birleşmiş Milletler, uluslararası vergi işbirliği, vergi rekabeti, vergi cennetleri ve vergi sığınakları ile mücadele, vergi bilgilerinin paylaşımı gibi konularda yaptığı çalışmalar sonucu "Uluslararası Vergi Organizasyonu" kurulması önerisini getirerek vergi alanında uluslararası düzenlemeler yapan kurumlar arasında yer almıştır (Karakurt, 2008, s. 185).

Uluslararası Vergi Organizasyonu fikri ilk olarak Tanzi tarafından 1988'de ortaya atılmıştır. Tanzi'ye göre dünya ticaretini düzenleyen Dünya Ticaret Örgütü, uluslararası ödemeler dengesini düzenleyen Uluslararası Para Fonu ve ülkelerin kalkınma sorunlarıyla ilgilenen Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası ve diğer birçok sorunla ilgilenen uluslararası organizasyon olduğunu bununla beraber dünya düzeyinde vergi gelişmelerini etkileyen uluslararası uygulamaları kollayan ve gözetleyen bir organizasyon girişiminin de olması gerektiğini belirtmiştir. Tanzi, oluşturulacak bu organizasyonun görevini bazı vergileri toplama ve yükleme olduğunu belirtmiş fakat daha sonraki çalışmalarında (1996-1999-2000)

bunu sorgulayarak uluslararası vergi organizasyonunun görevinin vergi toplamaktan ziyade, gelişmeleri izlemek, vergi trendleri ve problemlerinin uluslararası seviyede tanımlanması, ülkelere vergi politikası ve vergi idaresi ile ilgili teknik destek sağlanması şeklinde olması gerektiğini belirtmiştir (Akt: Karakurt, 2008, s. 185-186).

Uluslararası bir vergi organizasyonun kurulması için en büyük desteği Birleşmiş Milletler vermiştir. 2001 yılında Genel Sekreter Kofi Annan'ın görevlendirmesiyle Meksika Eski Devlet Başkanı Ernesto Zedillo başkanlığında vergi sorunları konusunda işbirliğinin artırılması için “Kalkınmanın Finansmanı ve Küreselleşme için Uluslararası Konferans” (International Conference on Financing for Development and the Globalization) adıyla bir panel düzenlenmiştir. Panelinin sonunda yayınlanan raporda Uluslararası Vergi Organizasyonu'nun olası faydalarının düşünülmesi ve kurumun oluşturulmasına onay verilmiştir. Yayınlanan raporda “Uluslararası Vergi Organizasyonu”nun faydaları şu şekilde sıralanmıştır (UN, 2001, s. 28):

- Vergi politikası ve yönetimi için uluslararası normlar geliştirmek, istatistikler derlemek, yeni vergisel eğilimleri ve sorunlar tanımlayıp raporlar sunmak ve ülkelere teknik destek sağlamak;
- IMF'nin uygulanan makroekonomik politikaları izlemesi gibi, aynı yolla vergi gelişmelerinin izlenmesini sağlamak;
- Çok uluslu firmaların ve doğrudan yabancı sermayenin çekilmesi için tasarlanmış aşırı ve gereksiz teşvikler uygulanarak oluşan vergi rekabetinin engellenmesini sağlamak;
- Ülkeler arasındaki vergi sorunlarının çözümünde tahkim prosedürleri geliştirmek;
- Vergi ile ilgili bilgilerin uluslararası ortamda daha iyi paylaşılması için OECD'nin de içinde olduğu mekanizmaları desteklemek;
- Zamanı geldiğinde uluslararası firmalar ve yatırımlar için çok uluslu ve üniter vergi geliştirmek için çalışmak ve güvence altına almak.

Raporda ayrıca, eğer Uluslararası Vergi Organizasyonu, vergi kaçırma ve vergi rekabetini engelleme konusunda başarılı olursa bunun iki önemli faydası olacaktır. Birinci sonuç (a) dürüst olmayan vergi mükelleflerinin ve (b) sermaye gibi hareketli üretim faktörlerinin ödedikleri vergi payının artması, ikinci sonuç ise belirlenmiş vergi oranında vergi gelirlerinde bir artış olacaktır (UN, 2001, s. 15).



## 2.4. Uluslararası Kurumların Vergi Rekabetine Bakışlarının Genel

### Değerlendirilmesi

Yukarıda OECD başta olmak üzere Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler'in vergi rekabeti kavramına nasıl baktıkları yayınladıkları raporlar incelenerek açıklanmaya çalışılmıştır. Tablo 2.1'de ise, bu uluslararası kurumların vergi yönetiminin bir özeti verilmiştir.

**Tablo 2.1: Uluslararası Kurumların Vergi Yönetiminin Bir Özeti**

	OECD	AB	BM
İlgi alanı	Zararlı Vergi Rekabeti	Zararlı Vergi Rekabeti	Zararlı Vergi Rekabetini sınırlama ve kaynakların gelişme için mobilizasyonu
Politika araçları	OECD üyelerindeki (her bir) zararlı vergi rejimleri üzerine defansif önlemler yüklemeye konusunda müzakere edilmesi	Yürütme Kodu (Code of Conduct) ve Direktifler	Vergi politikasının, geliştirilmenin finansmanı projesi doğrultusunda kullanılması – BM modeli vergi anlaşmaları
Yayımla tipi	Vergi cennetleri ve zararlı vergi listeleri üzerine zorlayıcı hücumlar	Eylem Kodunun geçerli olduğu alanlarda oybirliği ile yönetim	Vergi rekabetini sınırlamaya yönelik. BM tipi vergi anlaşmaları ile (gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında) vergiden kaçınmayı ve kaçırılmayı sınırlamak.
AB dışındaki idareler üzerindeki etkisi	Evet	Evet (tasarrufları vergileme direktifini, İsviçre, Lihtensteyn, Monako, Andora, San Marino'nun eşit önlemler şeklinde uygulamayı kabul etmişlerdir).	Evet (özellikle gelişen ekonomileri sürece dahil ediyor)
Problem Tanımlama	Vergi rekabeti iyidir, fakat komşuyu fakirleştirme şeklindeki vergi rekabeti kabul edilemez. Bu durumda tüm ülkeler mahkum açmazı problemindeki gibidirler.	Vergi rekabeti iyidir, fakat komşuyu fakirleştirme şeklindeki vergi rekabeti kabul edilemez. Bu durumda tüm ülkeler mahkum açmazı problemindeki gibidirler.	Vergi rekabeti iyidir. Fakat bu rekabet milenyum gelişme programı amaçlarını aşındırıcı nitelikte olmamalıdır.
Kurumsal yapılanma –inşa	Vergi cennetleri ile anlaşma ve diyalog için özel forumlar	Yüksek Konsey Düzeyinde Grup (High-level group at the Council)	Üst Düzey Grup (High-level group)
Dahil olan aktörler	Ülke gelir idareleri	Ülke gelir idareleri	Ülke gelir idareleri
Polarizasyon seviyesi	Yüksek	Yüksek	Yüksek (Orta)
Yasallık/Meşruluk	Yasallığı Tartışmalı	Yasallığı tartışmalı	Yasallığı tartışmalı
Resmi idarenin rolü	Geçmişten daha fazla	Resmi olmayan idare için daha fazla araştırmacı	Daha fazla
Kazananlar	Gelir İdareleri	Gelir İdareleri	Gelir İdareleri

**Kaynak:** Radaelli and Kraemer, 2005, s. 19-20 (Aktaran: Karakurt B., “Sermaye Kaçışına Karşı Mücadelede Dünya Vergi Organizasyonu Önerisi”, **Vergi Sorunları**, sayı 241, Ekim 2008, 193).

Tablo 2.1’de dikkat çeken nokta, uluslararası vergi yönetiminin meşruiyeti 100 yıl öncesine göre daha geniş kapsamlı ve vergi tartışmalarının günümüzde daha politik olmasıdır. Bu durum vergi yönetiminin kapsadığı alan ve sürece dahil olan çok uluslu aktörlerle yakından ilişkilidir. OECD ve AB’nin üye devletlerin yanında vergi düzenlemelerini üçüncü devletlere de uygulama çalışması vergi yönetiminin kapsamını genişletmiştir (Radarelli ve Kramaer, 2005, 20). Ayrıca tabloda, üç uluslararası kurumun da genelde uluslararası vergileme özelde ise vergi rekabeti konusunda çalışmalar yaptığı görülmektedir. Bu çalışmaların, kurumlara üye olan devletler haricindeki diğer devletler açısından bağlayıcılığı tartışmalıdır. Ayrıca hem OECD hem de AB üyeleri arasında ihtilaflar söz konusudur. Her üç kurumunda vergi rekabetini faydalı bulurken zararlı vergi rekabetinin tanımlanması ve özellikle OECD’nin bu konudaki uygulamaları birçok yazar tarafından eleştirilmektedir. Yapılan eleştirilerin başında uluslararası kurumların bu konudaki çalışmaları yüksek vergi geliri sağlayan gelişmiş ülkelere hizmet ettiği ki tabloda da bu durum kazananlar kısmında ülkelerin gelir idareleri şeklinde verilmiştir (Karakurt, 2008, s. 194).

Sonuç olarak, OECD, AB ve Birleşmiş Milletler’in vergi rekabeti konusundaki çalışmalarını incelediğimizde, üç kurumunda bu konuda olumsuz düşündüğü, vergi rekabetinin önüne “zararlı” kelimesini getirerek vergi rekabetini engellemeye çalıştıkları görülmektedir.

### **2.5. Uluslararası Kurumların Vergi Rekabetine Bakışının Eleştirisi**

Vergi rekabeti konusunda görüşleri en çok tartışılan kurum OECD’dir. OECD’nin vergi rekabetini zararlı görüp önleme konusundaki girişimi pek çok noktada eleştirilmektedir.

Bu eleştirilerden ilki, OECD’nin bu girişiminin tek taraflı olduğu, girişimin hedef aldığı ülkelerin çıkarlarını ve endişelerini göz ardı ettiği. Yayımlanan raporlarda yansıtılan değerlendirmelerin OECD üyesi gelişmiş ülkelerin çıkarlarını yansıttığı yönündedir. Özellikle, “Tavsiyeler”in yer aldığı 1998 raporunun oluşumunda etkin bir karşılıklı danışma olmadığı halde raporun yayınlanmasından sonra yer alan tavsiyelerin kabul edilmesi istenilmiştir. (Salinas, 2003, s. 9). Bunun yanında daha rapor yayınlanmadan, 1997 yılında G7 ülkelerinin tümünün desteğini almıştır. Vergi rekabetinin önüne “zararlı” ön ekinin getirilip rapor yayınlanmış ve bu konudaki mücadelenin amacı “ulusal vergi tabanlarına artan baskının önlenmesi” şeklinde açıklanmıştır. Tüm bunlar, vergi rekabetiyle mücadele amacının OECD üyesi gelişmiş ülkelerin ulusal vergi tabanlarını yani hazine gelirlerini korumaya

yönelik, dolayısıyla bu girişimin tek taraflı olduğunu göstermektedir (Littlewood, 2005, s. 417).

Yapılan bir diğer eleştiri, vergi cenneti ülkeleri belirleme kriterleri üzerinedir. Özellikle, yeterince faaliyette bulunmama kriteri (no substantial activities) hangi seviyenin yeterince olması gibi yorumlara yol açmaktadır. OECD bu kriterleri belirlerken keyfi ve yoruma açık davrandığından dolayı hangi kriterlerin vergi cennetini belirleyeceği noktasında başarısız olmuştur (Salinas, 2003, s. 537).

Bir diğer eleştiri noktası, OECD'nin vergi rekabetini engelleme girişiminin, bu ülkelerin mali bağımsızlıklarını tehdit ettiğidir. Vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelere bakıldığında, bunların GSMH'lerinin önemli bir bölümünün finansal gelirlerden oluştuğu görülmektedir. Bu noktada, bazı ülkelerin GSMH'leri %25 oranında düşebilmektedir. Vergi rekabeti, gelişmekte olan ülkelere onların ekonomik kalkınmasını gelişmiş devletlerin desteği olmadan başarabilmelerine katkı sağlamaktadır. Bu noktada, ülke gelirlerinin önemli bir kısmını kaybedecek olan ülkelerin mali bağımsızlıkları tehlikeye düşecek ve onları gelişmiş ülkelere muhtaç bırakabilecektir (Salinas, 2003, s. 538).

Uygulamada adaletsizlik, eleştirilen bir diğer noktadır. Gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek için vergi teşviklerini uygulamakta yalnız değillerdir. 1984 yılında ABD Kongresi, kendisinde ikamet etmeyen yabancıların sermaye kazançlarına uygulanan stopaj vergisini %30 oranında düşürmüştür. Yabancı portfolyo yatırımları için verilen bu teşvik sonucu ABD bu uygulamayla Latin Amerika ülkelerinden tahmini üç yüz milyar dolar çekerek dünyanın en karlı vergi cenneti haline gelmiştir. OECD bu vergi rekabeti uygulaması karşısında ABD'yi hedef alan herhangi bir uygulamaya girişmemiştir. Bu tavır karşısında OECD, uygulamalarında adaletsiz davrandığı gerekçesi ile eleştirilmektedir (Salinas, 2003, s. 8). Yine ABD'de kamu ve özel bankalar, 2000 yılında yabancı kişilerden 1.8 Trilyon dolar mevduat toplamışlar ve bu kişilerin elde ettikleri faiz gelirlerini vergiden muaf tutmuşlardır. OECD bu uygulama karşısında da tepkisiz kalmıştır (Venardos, 2006, s. 61).

Eleştiri konusu olan uygulama hatalarından bir diğeri ise, özellikle belirlenen vergi cennetleri içindir. Listede yer alan ülke ve yerler arasında bir ayrıma gidilmeden hepsine aynı şartlar sunulmuştur. Oysaki listedeki bazı ülkeler oldukça zengin (örneğin, Monaco ve The Channel Islands) iken, pek çoğu ise oldukça fakirdir (örneğin, the Cook Islands ve Liberia). OECD'nin bu uygulaması, zaten fakir olan ülkeleri daha da fakirliğe sürüklemektedir

(Littlewood, 2005, s. 441). Bunun yanında, vergi cenneti listesinin taraflı hazırlandığı da eleştiri konusu olmaktadır. Örneğin, 1998 raporunda yayınlanan vergi cenneti kriterlerinin çoğunu taşıyan Hong Kong'un listede yer almamasının altında, acaba OECD'nin bu ülkeyi unuttuğu mu yoksa Çin ile karşı karşıya gelmek istememesi mi yatmaktadır şeklinde eleştiriler getirilmektedir (Venardos, 2006, s. 59).

Bir diğer eleştiri konusu, OECD üyesi ülkelerin kıyı bankacılığı (offshore) merkezlerle rekabet edemedikleri için, bu tür ülkeleri ortadan kaldırmaya çalışmalarıdır. OECD'nin hedef aldığı ülkelerde İngilizcenin hakim olması, düşük oranda veya hiç vergi uygulanmaması, gelişmiş telekomünikasyon alt yapısının olması gibi avantajlar sonucu bir çok OECD üyesi gelişmiş ülkenin bu ülkelerle rekabet edemediği bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bunun sonucunda OECD, bu ülkelerin düşük vergi oranlarıyla rekabet etmeyi denemek yerine, bu ülkelerden vergi sistemlerini değiştirmeyi talep etmekte veya yaptırımlar uygulamayı dile getirmektedir (Venardos, 2006, s. 60).

Ayrıca tüm bu eleştirilerle birlikte, OECD'nin otoritesi de sorgulanmaktadır. Öyle ki, 30 ülkeden oluşan çok uluslu bir grubun tüm dünya için konuşabilmesi, uluslararası ekonomik işleyişe bir takım düzenlemeler getirmesi, bu düzenlemelere uymayan ülkelere üyesi olmadığı halde yaptırım uygulayabilmesi gibi eleştiriler yüksek sesle dile getirilmektedir (Venardos, 2006, s. 61).

OECD'ye yapılan eleştiriler, raporlarında belirttiği zararlı vergi rekabeti kriterleri ve uygulamada yaşanan haksızlıklar ve eksiklikler noktasında yoğunlaşmaktadır. OECD'nin iddiaları, tam açık olmayan ve ispatlanmamış iddialardan oluşmaktadır. Örneğin, “vergi rekabetinin OECD üyesi ülkelerin sadece vergi tabanlarını değil aynı zamanda küresel refahı azaltmaktadır” (OECD, 1998, s. 82) şeklindeki görüş ispatlanmadan öne sürülmektedir. Bunun yanında OECD'nin özellikle üyesi olmayan ülkelere karşı herhangi bir yaptırım gücü olmamasına rağmen, raporlarında ambargoda dahil çok sayıda ortak yaptırım uygulanacağını belirtmesi, OECD uygulamasına getirilen eleştirilerin başında gelmektedir (Littlewood, 2005, s. 448).

Vergi rekabetini savunan vergi uzmanları ve iktisatçılara göre, değişik vergi kompozisyonları arasında bir seçim yapmak gerektiğinde vergi mükelleflerinin kendilerine en uygun kompozisyonun bulunduğu yerde olmak istemesi gayet doğaldır. Değişik ülkelerdeki vergi oranlarındaki farklılık aslında iyi bir şeydir, çünkü bu durum vergi mükelleflerine daha

fazla seçenek sunulması anlamına gelmektedir. Yine bu kişilere göre, özellikle fakir ülkelerde yaşayan ve vergi politikası aracılığıyla ülkeye sermaye çekerek, yüksek hayat standardına sahip olmak isteyen insanların bu demokratik haklardan yararlanması son derece doğaldır (Giray, 2003, s. 127).

## 2.6. OECD Ülkeleri Bağlamında Vergi Rekabetinin Görünümü

OECD'nin vergi rekabetini önleme çalışmalarının nedeninin OECD içindeki gelişmiş ülkelerin (G7: Kanada, İngiltere, ABD, Japonya, İtalya, Almanya, ve Fransa) hazinelerinin gelir kaybının önüne geçilmesi olduğu yapılan eleştirilerin odağında yer almaktadır. OECD ülkeleri arasında bir vergi rekabeti yaşanıp yaşanmadığı, yaşanıyorsa bunun vergi yapıları, vergi oranları ve vergi gelirleri üzerinde nasıl bir etki yaptığı bu bölümde ele alınacaktır. Bu süreçte OECD ülkeleri kendi aralarında gelişmiş ülkeler yani G7'ler ve kalanlar geliştirmekte olan ülkeler olarak iki ana gruba ayrılmıştır. Geliştirmekte olan ülkelerin arasındaki Lüksemburg'dan başlayıp İspanya'nın dahil olduğu grup ise, görece diğer geliştirmekte olan ülkelere oranla daha gelişmiş ülkeler olarak ayrılmıştır.

Vergi rekabetini önlemek için çalışmalar yapan, bunun yanında bu çalışmalara uymayan ülkeleri (üye olmayanlar dahil) yaptırım uygulamakla tehdit eden OECD'nin temel amaçları aşağıda belirtilmiştir. Buna göre (McGee, 2004, s. 5):

- Yüksek sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdam sağlayarak, üye ülkelerin yaşam standartlarını yükseltmek ve bu sayede dünya ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunmak.
- Ekonomik gelişme sürecinde, üye ülkelerin olduğu kadar üye olmayan ülkelerinde ekonomik gelişmesine katkıda bulunmak.
- Ayrım yapmaksızın uluslararası yükümlülüklerle uyarak dünya ticaretinin gelişmesine katkıda bulunmak.

Burada sorulması gereken soru eğer OECD gerçekten bu amaçları yerine getirmek istiyorsa, düşük vergili ülkelerin yüksek vergili ülkelere daha yüksek büyüme hızına sahip olabileceği bilindiği halde, bu ülkelere neden vergi oranlarını yükseltmeleri için baskı yaptığıdır.

1980'lerin ortalarından beri OECD ülkelerinde çok sayıda vergi reformları gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen bu vergi reformlarının ortak özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Owens, 2005, s. 1-6):

- Vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlandığı daha adaletli ve kimsenin itiraz etmeyeceği, karmaşıklığın azaltıldığı basit bir vergi sistemi oluşturma;
- Daha etkin ve rekabetçi bir vergi sistemi oluşturma;
- Artan oranlıdan düz oranlı vergilemeye yakınlaşılması;
- Kişisel gelir vergisi dilimlerinin indirilmesi;
- Emek gelirlerinin artan oranda vergilendirilmesi bunun yanında sermaye gelirlerinin tek ve düşük oranda vergilendirildiği ikili vergilemeye geçilmesi;
- Vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payının artması;
- Çevrenin korunmasıyla ilgili yeşil vergi ve harçların sisteme girmesi şeklindedir.

OECD ülkelerinde yapılan vergi reformlarının ortak noktaları incelendiğinde, ülkelerin vergi rekabetine karşı vergi sistemlerini yeniden yapılandırdıkları görülmektedir. Ülkeler vergi sistemlerini yapılandırırken çıkış noktaları vergi oranı indirimlerine gitmeleridir.

### **2.6.1. OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Alanında Gözlemlenen Gelişmeler**

OECD'nin vergi rekabetini önleme girişimleri pek çok noktada sorgulanmaktadır. Bunun ilk yansıması kurumlar vergisi oranlarındaki değişimlerdir. Tablo 2.2'de OECD ülkelerinde uygulanan kurumlar vergisi oranları yer almaktadır. G7 ülkelerine bakıldığında, İtalya haricinde diğer altı ülkedeki vergi oranının düştüğü görülmektedir. Özellikle Almanya'daki düşüş 1981 yılından 2009 yılına 41 puan olarak gerçekleşmiştir. İngiltere'de ise düşüş 24 puandır. G7 ülkelerinde ilgili yıllardaki ortalama kurumlar vergisindeki düşüş 17 puandır.

Gelişmekte olan ülkelere baktığımızda ise, istisnasız her ülkenin kurumlar vergisinde indirime gittiği görülmektedir. 1981-2009 yılları arasında özellikle İrlanda 32, Avusturya ve Türkiye 30 puanlık indirime gitmiştir. Hollanda, Polonya, Slovakya, Macaristan ve Çek Cumhuriyeti'nde ise indirim oranı 20 puanın üzerinde gerçekleşmiştir. Ayrıca, gelişmekte olan ülkeler arasındaki görece daha gelişmiş olan ülkelerde kurumlar vergisi oranının daha fazla düştüğü görülmektedir. G23 ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi düşüşü 17,5 puandır.

**Tablo 2.2: OECD Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (1981-2009) (%)**

Ülkeler	1981	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2009	1981-2009 Değişme
A.B.D	46	46	34	35	35	35	35	35	-11
Japonya	42	43	37,5	37,5	30	30	30	30	-12
Almanya	56	56	50	45	40	25	25	15	-41
İngiltere	52	40	34	33	30	30	30	28	-24
Fransa	50	50	37	33,3	33,3	33,3	34,4	34,4	-16
İtalya	25	36	36	37	37	33	33	27,5	2,5
Kanada	36	36	28	28	28	21	21	19	-17
Lüksemburg	40	40	34	33	30	22	22	21	-19
Norveç	29	29,8	29,8	19,8	28	23,75	28	28	-1
İzlanda	-	-	-	-	30	18	18	15	
İrlanda	45	50	43	38	24	12,5	12,5	12,5	-32,5
Danimarka	40	50	40	34	32	28	25	25	-15
İsviçre	9,8	9,8	9,8	9,8	8,5	8,5	8,5	8,5	-1,3
İsveç	40	52	40	28	28	28	28	26,3	-13,7
Hollanda	48	43	35	35	35	31,5	25,5	25,5	-22,5
Finlandiya	43	43	25	25	29	26	26	26	-17
Avustralya	46	46	39	36	34	30	30	30	-16
Avusturya	55	55	30	34	34	25	25	25	-30
Belçika	48	45	41	39	39	33	33	33	-15
İspanya	33	35	35	35	35	35	32	30	-3
Yeni Zelanda	45	45	33	33	33	33	33	30	-15
Yunanistan	45	49	46	35	40	32	25	25	-20
Portekiz	40	45	36,5	36	32	25	25	25	-15
Kore	-	-	-	-	28	25	25	22	
Çek Cum.	-	-	-	41	31	26	24	20	
Macaristan	-	-	40	18	18	16	16	16	
Slovakya	-	-	-	40	29	19	19	19	
Polonya	-	-	-	40	30	19	19	19	
Meksika	42	42	36	34	35	30	28	28	-14
Türkiye	50*	45*	45*	45*	30	30	20	20	30
<b>OECD Toplam</b>	<b>41,5</b>	<b>42,8</b>	<b>35,4</b>	<b>33</b>	<b>30,8</b>	<b>26,1</b>	<b>25</b>	<b>23,9</b>	<b>-17,6</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>43,8</b>	<b>43,8</b>	<b>36,6</b>	<b>35,5</b>	<b>29,5</b>	<b>29,6</b>	<b>29,7</b>	<b>26,9</b>	<b>-16,9</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>40,65</b>	<b>42,4</b>	<b>34,8</b>	<b>32,18</b>	<b>31,41</b>	<b>25,05</b>	<b>23,8</b>	<b>23</b>	<b>-17,6</b>

\* Armağan, R., "Türkiye'de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, cilt 12, sayı 3, 2007, s. 233.

**Kaynak:** OECD, Tax Database, <http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls> (erişim tarihi: 05.01.2010)

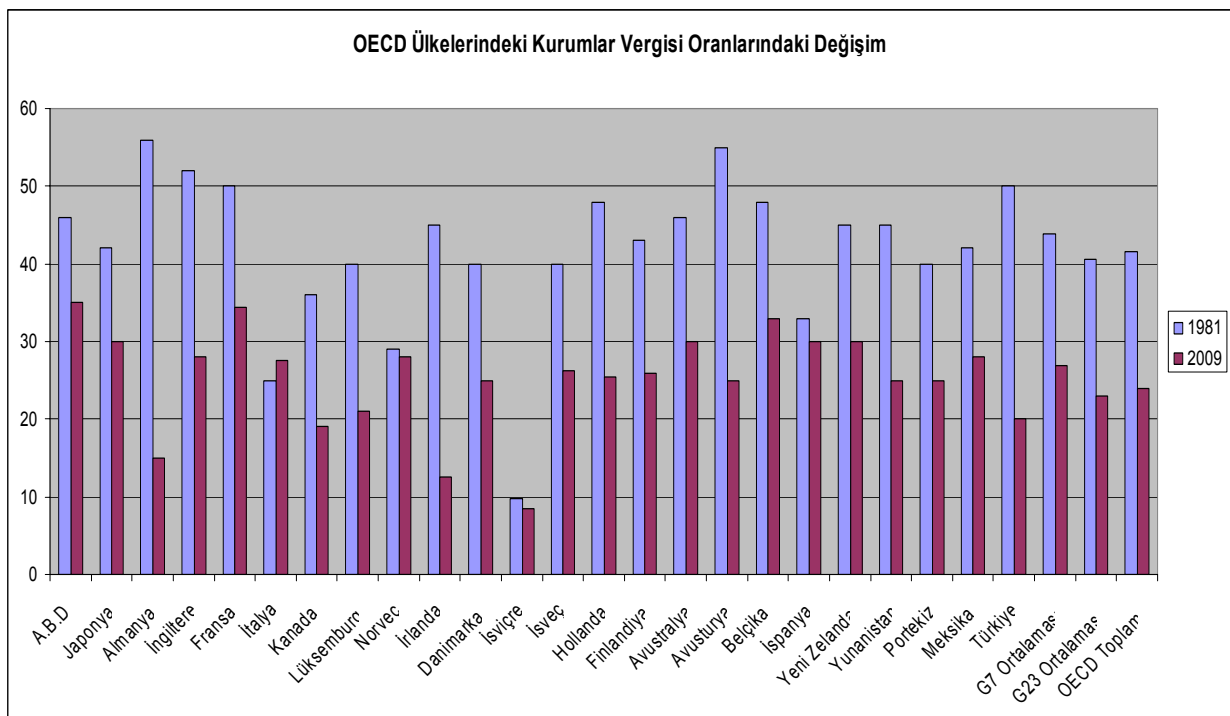
Tüm OECD ülkelerinin 1981 yılındaki kurumlar vergisi oranı ortalaması 41,5 iken, 2009 yılına gelindiğinde 17,6 puan düşerek 23,9 olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, G7 ülkelerindeki ortalama kurumlar vergisi oranlarındaki düşüş bu oranın altında gerçekleşirken, diğer OECD ülkelerindeki ortalama kurumlar vergisi oranlarını tüm OECD ülkeleri ortalamasıyla aynı oranda düşüş göstermiştir.

Kurumlar vergisi oranının İtalya haricindeki tüm ülkelerde düşmesi, OECD ülkeleri arasında bir vergi rekabeti olduğu yönünde bir göstergedir. Ayrıca Tablo 2.2’den gelişmiş ülkelerin de gelişmekte olan ülkeler kadar vergi oranlarını indirdiği görülmektedir. Bu durumda ülke gelirlerini kaybetmek istemeyen gelişmiş ülkelerin hem kendi aralarında hem de gelişmekte olan ülkelerle bir vergi rekabeti içine girmiş olduklarını söyleyebiliriz.

Burada ayrıca değinilmesi gereken nokta, OECD’nin vergi rekabetini engelleme çabalarının önemli bir dayanağı olan dibe doğru yarış (race to bottom) argümanıdır. Tablo 2.2’ye bakıldığında her ne kadar vergi oranlarında önemli indirimler yapılmışsa da son yıllarda artık oranların durağanlaştığını ya da ve istikrar kazandığını söyleyebiliriz.

Kurumlar vergisi oranındaki düşüşler Şekil 2.1’ den de takip edilebilir. 1981-2009 yılları arasında İtalya haricindeki tüm OECD ülkelerinde kurumlar vergisi oranlarının düştüğü görülmektedir. Diğer tüm ülkelerde kurumlar vergisi oranlarında düşme vardır. Bu düşüş Almanya, İrlanda, Avusturya ve Kanada’da büyük boyutlarda gerçekleşirken Norveç, İsviçre ve İspanya’da daha küçük boyutta gerçekleşmiştir. Tüm OECD ülkelerinin ortalama kurumlar vergisi oranı 1980 yılında %40’ın biraz üzerinde görülürken, 2009 yılına gelindiğinde bu oranın yaklaşık %25’e kadar düştüğü görülmektedir.

**Şekil 2.1: OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (%)**





Kurumlar vergisi oranlarındaki bu düşüş, kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH’da nasıl bir değişime sebep olduğu Tablo 2.3’te 1980-2007 yılları arası görülmektedir.

**Tablo 2.3: OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payları (1980-2007) (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişme
A.B.D	2.8	1.9	2.4	2.9	2.6	3.2	3.1	0.3
Japonya	5.5	5.7	6.5	4.3	3.7	4.3	4.8	-0.7
Almanya	2.0	2.2	1.7	1.0	1.8	1.7	2.2	0.2
İngiltere	2.9	4.7	3.5	2.8	3.5	3.3	3.4	0.5
Fransa <sup>1</sup>	2.1	1.9	2.2	2.1	3.1	2.4	3.0	0.9
İtalya	2.3	3.1	3.8	3.5	2.9	2.8	3.8	1.5
Kanada	3.6	2.7	2.5	2.9	4.4	3.5	3.7	0.1
Lüksemburg	5.8	7.0	5.6	6.6	7.0	5.8	5.4	-0.4
Norveç	5.7	7.3	3.7	3.8	8.9	11.8	11.3	5.6
İzlanda	0.7	0.9	0.9	0.9	1.2	2.0	2.5	1.8
İrlanda	1.4	1.1	1.6	2.7	3.7	3.4	3.4	2
Danimarka <sup>1</sup>	1.4	2.2	1.7	2.3	3.3	3.9	3.6	2.2
İsviçre	1.6	1.7	2.0	1.8	2.7	2.6	3.1	1.5
İsveç	1.1	1.7	1.6	2.8	3.9	3.7	3.8	2.7
Hollanda	2.8	3.0	3.2	3.1	4.0	3.8	3.3	0.5
Finlandiya	1.2	1.4	2.0	2.3	5.9	3.3	3.9	2.7
Avustralya	3.2	2.7	4.0	4.2	6.3	6.0	7.1	3.9
Avusturya <sup>1</sup>	1.4	1.4	1.4	1.4	2.0	2.2	2.4	1
Belçika	1.9	2.2	2.0	2.3	3.2	3.5	3.6	1.7
İspanya <sup>1</sup>	1.1	1.4	2.9	1.7	3.1	3.8	4.6	3.5
Yeni Zelanda	2.4	2.6	2.4	4.4	4.2	6.3	5.1	2.7
Yunanistan <sup>1</sup>	0.8	0.7	1.4	1.8	4.1	3.2	2.6	1.8
Portekiz	-	-	2.2	2.4	3.9	2.8	3.7	
Kore	1.8	1.8	2.4	2.3	3.2	3.8	4.0	2.2
Çek Cum.	-	-	-	4.6	3.5	4.5	5.0	
Macaristan	-	-	-	1.8	2.2	2.1	2.8	
Slovakya	-	-	-	-	2.6	2.7	3.0	
Polonya	-	-	-	2.8	2.4	2.5	2.7	
Meksika	-	-	-	-	-	-	-	
Türkiye	0.6	1.1	1.0	1.1	1.8	1.7	1.6	0.6
<b>OECD Toplam</b>	<b>2,3</b>	<b>2,6</b>	<b>2,6</b>	<b>2,7</b>	<b>3,6</b>	<b>3,7</b>	<b>3,9</b>	<b>1.6</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>3</b>	<b>3,1</b>	<b>3,2</b>	<b>2,7</b>	<b>3,1</b>	<b>3</b>	<b>3,4</b>	<b>0.4</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>2</b>	<b>2,3</b>	<b>2,3</b>	<b>2,7</b>	<b>3,7</b>	<b>3,8</b>	<b>4</b>	<b>2</b>

<sup>1</sup>Sermaye transferleri toplam vergi gelirlerinden düşülmüştür. Sermaye transferleri, bildirilen vergi geliriyle orantılı olarak vergi başlıkları arasında dağıtılmıştır.

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistik, Paris 2009, s. 83

G7 ülkelerine bakıldığında, Japonya haricindeki diğer gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH paylarının 1980-2007 yılları arasında arttığı görülmektedir. En yüksek artış, İtalya'da 1.5, Fransa'da 0.9 puan olmuştur. G7 ülkelerinde ilgili yıllardaki yükselme 0.4 puandır.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, ülkelerin çok büyük bölümünde kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH paylarında artışlar olduğu görülmektedir. Özellikle, Norveç'te 5.6, Avustralya'da 3.9 ve İsveç-Finlandiya-Yeni Zelanda'da 2.7 puan artış görülmektedir. Ayrıca, gelişmekte olan ülkeler arasındaki görece daha gelişmiş olan ülkelerde bu oranın daha çok arttığı görülmektedir. Hatırlanacağı üzere bu ülkelerdeki kurumlar vergisi oranlarındaki indirim diğer gelişmekte olan ülkelere göre daha fazlaydı. Bu noktada, gelişmekte olan ülkeler arasındaki görece daha gelişmiş olan ülkelerin, hem G7 ülkeleriyle hem de diğer gelişmekte olan ülkelerle daha sıkı vergi rekabetine girerek, kurumlar vergisi gelirlerini arttırdığı söylenebilir. G23 ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH payındaki artış 2 puandır.

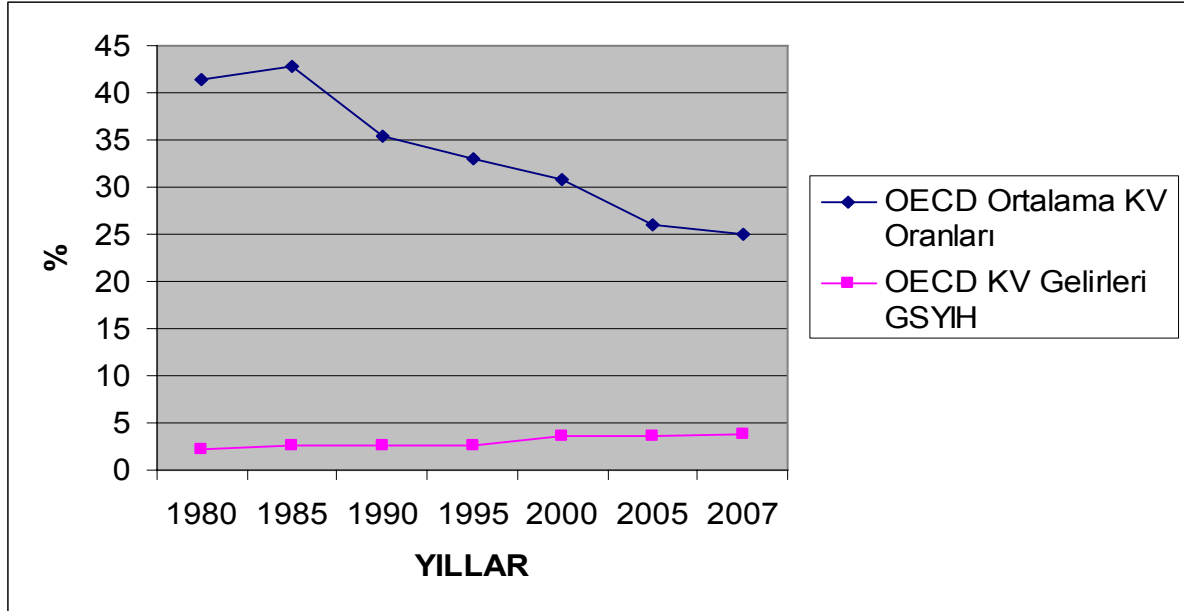
Tüm OECD ülkelerinin 1980 yılındaki ortalama kurumlar vergisinin GSYİH payı %2.3 tür. G7 ortalaması %3 iken diğer gelişmekte olan ülkelerde oran % 2'dir. Bu durumda 1980 yılında gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerinin oranı ortalamanın üzerinde iken gelişmekte olan ülkelerde ortalamanın altında kalmaktadır. 2007 yılına gelindiğinde ise, toplam OECD ülkelerinin GSYİH içindeki kurumlar vergisi payı %3.9'dur. Bu oran gelişmiş ülkelerde %3.4, gelişmekte olan ülkelerde ise %4'tür. Buradan, 1980 yılında günümüze gelindiğinde, gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payları gerilerken, gelişmekte olan ülkelerde bu payın yükseldiği söylenebilir.

Tablo 2.3'e göre, kurumlar vergisi oranlarındaki indirimlerin, gelişmekte olan ülkelere ve bunlardan da görece daha gelişmiş olanlara daha çok fayda sağladığı görülmektedir.

Şekil 2.2'den kurumlar vergisi oranlarının düşmesiyle, bu vergiden elde edilen gelirlerin GSYİH içindeki payının artması daha net görülebilmektedir. 1981 yılında OECD ülkelerindeki ortalama kurumlar vergisi oranları ortalama %41 iken, bu oran 1985'e kadar bir miktar yükselse de sonraki yıllarda sürekli düşmüştür. 2007 yılına gelindiğinde oran ortalama %25 olarak gerçekleşmiştir. Bunun tersi OECD ülkelerindeki kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payları 1980 yılında %2,3 iken, bu oran 1995 yılında %2,7 seviyesine kadar yükselmiş, 2007 yılında da %3,9 olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, OECD ülkelerindeki

ortalama kurumlar vergisi oranları düşerken, kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payları yükselmektedir.

**Şekil 2.2: OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Oranları ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)**



**Not:** Kurumlar vergisi oranlarının başlangıç yılı 1981 olarak alınmıştır.

### 2.6.2. OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Vergisi Alanında Gözlemlenen Gelişmeler

OECD ülkelerinde yapılan vergi reformlarının bir diğer ortak özelliği kişisel gelir vergisinin en yüksek dilimine uygulanan oranların, kurumlar vergisi oranları gibi düşüş göstermesiydi. Tablo 2.4'te OECD ülkelerinde uygulanan en yüksek kişisel gelir vergisi oranları yer almaktadır.

G7 ülkelerine bakıldığında, tüm ülkelerin en üst dilime uyguladıkları oranları düşürdükleri görülmektedir. Bu düşüş, İngiltere'de 43, ABD'de 35 ve İtalya'da 25 puan olarak gerçekleşmiştir. G7 ülkelerinde 1980'den 2007 yıllana ortalama düşüş 25 puandır.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, burada da istisnasız her ülkenin kişisel gelir vergisi en üst dilimini indirdiği görülmektedir. Bu düşüş, Kore'de 50, Portekiz'de 42, Norveç ve Türkiye'de 35 ve İsveç'te 32 puan olarak gerçekleşmiştir. Burada, kurumlar vergisinden farklı olarak gelir vergisinin en üst diliminde, gelişmekte olan ülkeler arasındaki görece daha az gelişmiş olan ülkelerin bu vergi türünde diğer ülkelere göre daha fazla indirim yaptıkları görülmektedir. G23 ülkelerinde 1980'den 2007 yıllana ortalama düşüş 26 puandır.

**Tablo 2.4: OECD Ülkelerindeki En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları 1980-2007 (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişim
A.B.D	70	50	33	40	40	35	35	-35
Japonya	75	70	65	65	50	50	50	-25
Almanya	65	65	53	57	56	44	47	-18
İngiltere	83	60	40	40	40	40	40	-43
Fransa	60	65	60	62	61	56	49	-18
İtalya	72	81	66	67	51	44	44	-28
Kanada	64	57	49	49	48	44	44	-20
Lüksemburg	57	57	56	50	47	39	39	-18
Norveç	75	64	51	42	48	40	40	-35
İzlanda	63	56	40	47	45	39	36	-27
İrlanda	60	65	58	48	42	42	41	-19
Danimarka	66	73	68	64	59	59	59	-7
İsviçre	38	40	38	37	36	34	34	-4
İsveç	87	80	65	50	55	56	56	-32
Hollanda	72	72	60	60	52	52	52	-20
Finlandiya	68	67	60	57	54	53	52	-16
Avustralya	62	60	49	47	47	47	45	-17
Avusturya	62	62	50	50	50	50	50	-12
Belçika	76	76	58	61	58	60	53	-24
İspanya	66	66	56	56	48	40	39	-27
Yeni Zelanda	62	66	33	33	39	39	39	-23
Yunanistan	60	63	50	45	43	40	40	-20
Portekiz	84	69	40	40	40	40	42	-42
Kore	89	65	64	48	44	39	39	-50
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	43	32	32	32	
Macaristan	-	-	50	44	40	38	36	
Slovakya	-	-	-	42	42	19	19	-23
Polonya	-	-	-	45	40	40	40	-5
Meksika	55	55	40	35	40	30	28	-27
Türkiye	75	63	50	55	45	40	35*	-35
<b>OECD Toplam</b>	<b>67,9</b>	<b>64,1</b>	<b>51,9</b>	<b>49,3</b>	<b>46,7</b>	<b>42,7</b>	<b>42</b>	<b>25,9</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>69</b>	<b>64</b>	<b>52</b>	<b>54</b>	<b>49</b>	<b>44</b>	<b>44</b>	<b>25</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>67</b>	<b>64</b>	<b>51</b>	<b>47</b>	<b>45</b>	<b>42</b>	<b>41</b>	<b>26</b>

\*www.gib.gov.tr/index.php?id=460 adresinden alınmıştır.

**Kaynak:** CATO Institute, International Tax Competition, Handbook of Policymakers, 2009, s. 432, www.cato.org/pubs/handbook/hb111/hb111-42.pdf (12.02.2010)

Tüm OECD ülkelerinin 1980 yılındaki ortalama en yüksek kişisel gelir vergisi oranı %67,9'dur. Bu oran aynı yılda gelişmiş ülkelerde %69 iken gelişmekte olan ülkelerde %67'dir. Sonraki yıllarda G7'nin ortalaması toplam OECD ülkeleri ortalamasının hep

yukarısında gerçekleşmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin ortalaması ise 1990'lı yıllardan itibaren toplam OECD ülkeleri ortalamasının altında seyretmektedir. Buradan, gelişmekte olan ülkelerin bu vergi oranının gelişmiş ülkelere göre daha fazla indirdiğini söyleyebiliriz.

Gelir vergisinin en üst dilimine uygulanan oran istisnasız tüm ülkelerde düşmesi, OECD ülkeleri arasında bir vergi rekabeti olduğu yönündeki bir diğer göstergedir. Ayrıca tablodan, gelişmiş ülkelerinde gelişmekte olan ülkeler kadar vergi oranlarını indirdiği görülmektedir. Bu durumda ülke gelirlerini kaybetmek istemeyen gelişmiş ülkelerin hem kendi aralarında hem de gelişmekte olan ülkelerle bir vergi rekabeti içine girmiş olduklarını söyleyebiliriz.

OECD'nin gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerle ilgili temel argümanı, ülkelerin arasındaki vergi rekabeti sonucunda bu vergilerin oranlarının dibe doğru gideceği ve bu vergilerden sağlanan gelirlerin GSYİH paylarının düşeceği yolundadır. Hem kurumlar hem de en üst gelir dilimine uygulanan vergi oranlarında önemli düşüşler yaşanmıştır. Fakat özellikle son yıllarda oranlar bazı ülkelerde durağan bazı ülkelerde ise 1-2 puanlık indirimler yaşandığını söyleyebiliriz.

### **2.6.3. OECD Ülkelerinde Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler**

Ülkelerin gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerde vergi rekabeti davranışları daha ayrıntılı olarak Tablo 2.5'te görülebilmektedir. G7 ülkelerine bakıldığında, gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı Almanya ve Japonya haricinde diğer beş ülkede yükselmiştir. Bu yükseliş, İtalya'da 5,4, Fransa'da ise 3,7 puan olarak gerçekleşmiştir. G7 ortalaması ise, 1980-2007 arasında 1,4 puan artış şeklinde gerçekleşmiştir. Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, ülkelerin büyük bölümünde pay yükselmiştir. Bu yükseliş İzlanda'da 10,9, İspanya'da 6,5 ve Danimarka'da 5,2 puan olarak gerçekleşmiştir. G23 ülkelerinde ortalama artış 1,2 puandır. Bu noktada Tablo 2,5'ten, gelir ve karlar üzerindeki vergi indirimlerinin OECD'nin iddia ettiği gibi GSYİH paylarında düşüşe yol açmamış, tersine çok sayıda ülkede yükselmeyle sonuçlanmıştır.

Görüldüğü gibi, gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin oranları ve GSYİH payları OECD'nin tahmin ettiği yönde gelişmemiştir.

**Tablo 2.5: OECD Ülkelerindeki Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı 1980-2007 (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişim
A.B.D	13.2	11.6	12.6	12.8	15.1	12.9	13.9	0,7
Japonya	11.7	12.5	14.6	10.3	9.4	9.3	10.3	-1,4
Almanya	12.8	12.5	11.3	11.3	11.2	9.8	11.3	-1,5
İngiltere	13.1	14.3	14.0	12.6	14.2	13.7	14.3	1,2
Fransa	6.7	6.8	6.7	7.0	11.0	10.3	10.4	3,7
İtalya	9.3	12.4	13.8	14.2	14.0	12.9	14.7	5,4
Kanada	14.4	14.4	17.4	16.5	17.8	15.8	16.6	2,2
Lüksemburg	15.4	17.0	14.0	14.6	14.1	12.9	12.8	-2,6
Norveç	17.7	16.9	14.4	14.3	19.2	21.4	21.0	3,3
İzlanda	7.6	6.4	9.2	10.6	14.8	17.5	18.5	10,9
İrlanda	11.3	12.0	12.2	12.7	13.2	11.7	12.1	0,8
Danimarka	23.8	26.6	28.0	30.2	29.8	31.2	29.0	5,2
İsviçre	11.2	11.7	12.0	11.9	13.2	13.0	13.2	2
İsveç	20.2	20.0	21.7	18.6	21.2	19.4	18.7	-1,5
Hollanda	14.1	11.2	13.8	10.9	10.0	10.7	10.9	-3,2
Finlandiya	14.0	16.2	17.1	16.5	20.4	16.8	16.9	2,9
Avustralya	15.0	15.5	16.3	15.9	18.1	18.2	18.4	3,4
Avusturya	10.4	10.8	10.1	10.9	12.3	12.0	12.7	2,3
Belçika	16.9	17.9	15.5	16.6	17.3	17.1	16.5	-0,4
İspanya	5.9	6.8	10.0	9.4	9.7	10.4	12.4	6,5
Yeni Zelanda	21.5	21.7	22.3	22.4	20.2	23.6	22.5	1
Yunanistan	4.2	4.5	5.2	6.4	9.3	8.0	7.5	3,3
Portekiz	4.5	6.5	7.1	7.9	9.6	8.2	9.4	4,9
Kore	4.2	4.1	6.3	5.9	6.5	7.0	8.4	4,2
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	9.4	8.0	9.1	9.4	
Macaristan	-	-	-	8.7	9.2	8.8	10.0	
Slovakya	-	-	-	-	7.0	5.6	5.8	
Polonya	-	-	-	11.1	6.8	6.4	8.0	
Meksika	4.4	3.4	4.3	3.8	4.6	4.4	5.0	0,6
Türkiye	6.9	4.3	5.0	4.8	7.1	5.3	5.6	-1,3
<b>OECD TOPLAM</b>	<b>11,9</b>	<b>12,2</b>	<b>12,9</b>	<b>12,4</b>	<b>13,1</b>	<b>12,8</b>	<b>13,2</b>	<b>1,3</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>11,6</b>	<b>12</b>	<b>12,9</b>	<b>12,1</b>	<b>13,2</b>	<b>12,1</b>	<b>13</b>	<b>1,4</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>12</b>	<b>12,2</b>	<b>12,8</b>	<b>12,4</b>	<b>13,1</b>	<b>12,9</b>	<b>13,2</b>	<b>1,2</b>

**Kaynak:** OECD, Revenu Statistik, Paris 2009, s. 81.

#### 2.6.4. OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler

OECD'nin bir diğer öngörüsü, mal ve hizmetlerden alınan vergilerin GSYİH paylarında yüksek bir artışa sebep olacaktır. Tablo 2.6'da bu oranlara yer verilmiştir.

**Tablo 2.6: OECD Ülkelerindeki Mal ve Hizmetlerden Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payları (1980-2007) (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişim
A.B.D	4.7	4.8	4.8	5.0	4.8	4.8	4.7	0
Japonya	4.1	3.8	4.0	4.2	5.2	5.3	5.1	1
Almanya	9.9	9.3	9.3	10.4	10.5	10.1	10.6	0,7
İngiltere	10.2	11.7	11.0	12.0	11.6	10.8	10.5	0,3
Fransa	12.2	12.7	11.9	11.8	11.4	11.1	10.7	-1,5
İtalya	7.9	8.5	10.6	10.9	11.8	10.8	11.0	3,1
Kanada	10.1	10.3	9.3	9.0	8.6	8.5	7.9	-2,2
Lüksemburg	7.7	9.6	9.0	10.0	10.6	10.9	9.9	2,2
Norveç	15.0	16.0	14.6	15.8	13.5	12.1	12.4	-2,6
İzlanda	17.7	17.2	15.9	15.2	16.4	17.1	16.5	-1,2
İrlanda	13.6	15.4	14.0	13.2	11.7	11.4	11.1	-2,5
Danimarka	16.1	15.8	15.3	15.6	15.8	16.2	16.3	0,2
İsviçre	5.7	5.6	5.5	6.1	6.7	6.9	6.5	0,8
İsveç	11.1	12.6	13.0	13.4	12.8	12.9	12.9	1,8
Hollanda	10.8	10.9	11.3	11.3	11.5	12.2	11.2	0,4
Finlandiya	12.6	13.4	14.2	14.0	13.7	13.8	12.9	0,3
Avustralya	8.3	9.3	7.9	8.4	8.9	8.6	8.2	-0,1
Avusturya	12.2	13.3	12.5	11.9	12.3	12.1	11.7	-0,5
Belçika	11.3	11.3	11.1	11.2	11.4	11.3	11.0	-0,3
İspanya	4.7	7.8	9.2	9.2	10.2	9.9	9.5	4,8
Yeni Zelanda	6.9	7.2	12.5	12.2	11.7	12.0	11.3	4,4
Yunanistan	8.9	10.9	11.7	11.9	12.0	10.9	11.4	2,5
Portekiz	10.7	11.0	12.2	13.0	12.7	13.8	13.7	3
Kore	10.4	9.3	8.5	8.0	8.7	8.2	8.3	-2,1
Çek Cum.	-	-	-	12.1	11.2	11.8	11.1	
Macaristan	-	-	-	16.8	15.4	14.8	14.9	
Slovakya	-	-	-	-	12.3	12.6	11.3	
Polonya	-	-	-	12.8	11.8	12.7	13.3	
Meksika	7.6	10.0	8.7	8.2	8.9	10.3	9.5	1,9
Türkiye	3.4	4.1	4.2	6.3	10.1	12.0	11.3	7,9
<b>OECD Toplam</b>	<b>9,8</b>	<b>10,5</b>	<b>10,5</b>	<b>11</b>	<b>11,1</b>	<b>11,2</b>	<b>10,9</b>	<b>1,1</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>8,4</b>	<b>8,7</b>	<b>8,7</b>	<b>9</b>	<b>9,1</b>	<b>8,7</b>	<b>8,6</b>	<b>0,2</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>10,2</b>	<b>11</b>	<b>11,1</b>	<b>11,6</b>	<b>11,7</b>	<b>11,9</b>	<b>11,5</b>	<b>1,3</b>

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistik, Paris 2009, s. 89.

G7 ülkelerine bakıldığında, mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirlerinin 1980-2007 yılları arasında GSYİH paylarında aynı yönlü bir gelişim söz konusu değildir. Bu payın ilgili yıllarda İtalya'da 3, Japonya'da ise 1 puan arttığı görülmektedir. Bu pay Kanada'da ise 2.2 ve Fransa'da 1.5 puanlık düşme yönünde gerçekleşmiştir. G7 ortalamasında ise, 1980-2007 arasında 0.2 puan artış gerçekleşmiştir.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirlerinin 1980-2007 yılları arasında GSYİH paylarında aynı yönlü bir gelişim söz konusu olmamakla beraber çok sayıdaki ülkede yükselmiştir. Yükselme, Türkiye'de 7,9, İspanya'da 4,8, Yeni Zelanda'da 4.4, Portekiz'de 3 ve Lüksemburg'da 2.2 puan olarak gerçekleşmiştir. Tüm OECD ülkelerinin 1980-2007 yılları arasında bu paydaki ortalama yükselme oranının 1.1 olduğu göz önüne alındığında gelişmekte olan bu ülkelerdeki yükselmenin aşırı olduğu söylenebilir.

Buna karşın 1980-2007 yılları arasında aynı oran Norveç'te 2.6, İrlanda'da 2.5, Kore'de 2.1, ve İzlanda'da 1.2 puan düşüş göstermiştir. Bu durum OECD'nin vergi rekabetinin olumsuz bir sonucu olarak gösterdiği mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin GSYİH paylarında aşırı yükselmenin olacağı görüşü tüm ülkeler için geçerli olmadığını göstermektedir.

#### **2.6.5. OECD Ülkelerinde Servet Üzerinden Alınan Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler**

Tablo 2.7'de OECD ülkelerinde servet unsurlarından alınan vergilerin GSYİH içindeki payları 1980-2007 yılları arasındaki seyri verilmektedir.

G7 ülkelerine bakıldığında, servet unsurlarından elde edilen gelir payının sadece Almanya'da düştüğü görülmektedir. Diğer altı gelişmiş ülkede durum yükselme yönündedir. Bu yükselme Fransa'da 1,6, İtalya'da ise 1 puan olarak gerçekleşmiştir. G7 ortalaması ise, 1980 yılında 2,3 iken, 2007'ye gelene kadar 1,4 puan artarak 2,8 puan olarak gerçekleşmiştir.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, bu payın yükseldiği ülkeler çoğunluktadır. Yükselme, Kore'de 2,1, İspanya'da 2 ve Lüksemburg'da ise 1,6 puan olarak gerçekleşmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin 1980 yılındaki servet unsurlarından elde edilen gelirlerin GSYİH içindeki payları %1,4 iken, bu pay 2007 yılına gelindiğinde 1,2 puan artarak %1,6 olarak gerçekleşmiştir.



Tüm OECD ülkelerinin 1980-2007 yılları arasında servet unsurları üzerinden alınan vergilerin GSYİH paylarındaki artış 1.3 iken bu oran G7 ülkelerinde 1.4, diğer OECD ülkelerinde 1.2 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda gelişmiş ülkelere göre servet unsurlarından alınan vergilerin GSYİH paylarında gelişmekte olan ülkelere göre daha fazla artış olduğu söylenebilir.

**Tablo 2.7: Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı 1980-2007 (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişim
ABD	2.8	2.7	3.1	3.1	3.0	3.1	3.1	0,3
Japonya	2.1	2.7	2.7	3.3	2.8	2.6	2.5	0,4
Almanya	1.2	1.1	1.2	1.0	0.8	0.9	0.9	-0,3
İngiltere	4.2	4.4	2.9	3.4	4.2	4.3	4.5	0,3
Fransa	1.9	2.5	2.7	2.9	3.1	3.4	3.5	1,6
İtalya	1.1	0.8	0.9	2.3	2.0	2.0	2.1	1
Kanada	2.8	3.0	3.6	3.8	3.4	3.4	3.3	0,5
Lüksemburg	2.0	2.2	3.0	2.6	4.1	3.2	3.6	1,6
Norveç	0.7	0.8	1.2	1.1	1.0	1.1	1.2	0,5
İzlanda	1.9	2.1	2.6	2.8	2.9	2.7	2.5	0,6
İrlanda	1.6	1.4	1.6	1.5	1.7	2.4	2.5	0,9
Danimarka	2.5	2.0	2.0	1.7	1.6	1.9	1.9	-0,6
İsviçre	2.0	2.4	2.3	2.3	2.8	2.3	2.4	0,4
İsveç	0.4	1.1	1.8	1.3	1.8	1.5	1.2	0,8
Hollanda	1.5	1.5	1.6	1.7	2.1	2.0	1.2	-0,3
Finlandiya	0.7	1.1	1.1	1.0	1.1	1.2	1.1	0,4
Avustralya	2.1	2.2	2.6	2.5	2.7	2.6	2.7	0,6
Avusturya	1.1	1.0	1.1	0.6	0.6	0.6	0.6	-0,5
Belçika	1.2	1.1	1.4	1.5	1.9	2.1	2.3	1,1
İspanya	1.0	1.6	1.8	1.8	2.2	3.1	3.0	2
Yeni Zelanda	2.4	2.3	2.6	2.0	1.8	1.8	1.9	-0,5
Yunanistan	1.0	0.7	1.2	1.2	2.1	1.3	1.4	0,4
Portekiz	0.3	0.5	0.8	1.0	1.2	1.2	1.4	1,1
Kore	1.3	1.4	2.3	2.8	2.8	2.9	3.4	2,1
Çek Cumhuriyeti				0.5	0.5	0.4	0.4	
Macaristan				0.5	0.7	0.8	0.8	
Slovakya					0.6	0.5	0.4	
Polonya				1.0	1.2	1.3	1.2	
Meksika	0.3	0.1	0.2	0.3	0.2	0.3	0.3	0
Türkiye	0.7	0.5	0.3	0.5	0.8	0.8	0.9	0,2
<b>OECD Toplam</b>	<b>1,6</b>	<b>1,7</b>	<b>1,9</b>	<b>1,8</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>	<b>1,3</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>2,3</b>	<b>2,4</b>	<b>2,4</b>	<b>2,8</b>	<b>2,7</b>	<b>2,8</b>	<b>2,8</b>	<b>1,4</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>1,4</b>	<b>1,3</b>	<b>1,6</b>	<b>1,4</b>	<b>1,6</b>	<b>1,6</b>	<b>1,6</b>	<b>1,2</b>

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistik, Paris 2009, s. 88.

### 2.6.6. OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Vergileri Alanında Gözlemlenen Gelişmeler

Vergi rekabetinin olumsuz sonuçlarından bir tanesi de, vergi yükünün hareketli üretim faktörleri üzerinden hareketsiz üretim faktörleri üzerine kaymakta olduğuydu. Bu noktada karşımıza, işçi ve işverenin ödediği sosyal güvenlik vergileri gelmektedir. Tablo 2.8'de OECD ülkelerindeki 1980-2007 yılları arasında işçi ve işveren üzerinden alınan sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH içindeki payları verilmiştir.

G7 ülkelerine bakıldığında, Fransa haricindeki diğer 6 ülkede bu oranın yükseldiği görülmektedir. Yükselme, 1980-2007 yılları arasında Japonya'da 2,9, İtalya'da 1,7 ve Kanada'da 1,5 puan olarak gerçekleşmiştir. G7 ülkeleri ortalamasına bakıldığında, bu oran 1980 yılında %9 iken, 2007 yılına gelindiğinde 1 puan yükselerek %10 olarak gerçekleşmiştir.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, ülkelerin büyük bölümünde bu oranın yükseldiği görülmektedir. Yükselme ilgili yıllarda, Kore'de 5,3, Portekiz'de 4,9, Yunanistan'da 4,6 ve Finlandiya'da 3,6 olarak gerçekleşmiştir. Burada ayrıca, gelişmekte olan ülkeler arasındaki görece daha az gelişmiş olan ülkelere bu payın yükselmesinin daha fazla gerçekleştiği görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin ortalamasına bakıldığında, 1980 yılında %7,1 olan oran, 2007 yılına geldiğinde 2,5 puan artarak %9,6 olarak gerçekleşmiştir.

Toplam OECD ülkelerinin ortalaması ise, 1980 yılında %7,1 iken, 2007 yılında geldiğinde 2 puan artarak %9,1 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda tablodan, sosyal güvenlik vergilerinin gelişmekte olan ülkelere gelişmiş ülkelere oranla daha hızlı arttığı görülmektedir. Ayrıca, gelişmekte olan ülkeler arasında ise görece daha az gelişmiş olan ülkelere diğer gelişmekte olan ülkelere göre daha hızlı artış yaşanmıştır.

İşçi ve işveren üzerinden alınan sosyal güvenlik vergilerinin 1980-2007 yılları arasındaki gelişimi bize, vergi rekabetinin olumsuz sonuçlarından biri olarak sunulan vergi yükünün görece hareketsiz üretim faktörleri üzerine kayacağı görüşünü desteklemektedir.

**Tablo 2.8: Sosyal Güvenlik Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı 1980-2007 (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişim
ABD	5.8	6.4	6.9	6.9	6.9	6.7	6.6	0,8
Japonya	7.4	8.3	7.7	9.0	9.5	10.1	10.3	2,9
Almanya	12.5	13.2	13.0	14.5	14.5	13.9	13.2	0,7
İngiltere	5.8	6.6	6.0	6.1	6.2	6.7	6.6	0,8
Fransa	17.1	18.5	18.5	18.5	16.0	16.2	16.1	-1
İtalya	11.3	11.7	12.4	12.6	12.1	12.6	13.0	1,7
Kanada	3.3	4.4	4.4	5.0	4.9	5.0	4.8	1,5
Lüksemburg	10.2	10.3	9.6	9.8	10.1	10.5	10.2	0
Norveç	9.0	8.9	10.8	9.6	8.9	8.9	9.1	0,1
İzlanda	0.6	0.7	1.0	2.5	2.9	3.2	3.1	2,5
İrlanda	4.4	5.1	4.9	4.7	4.2	4.6	4.7	0,3
Danimarka	0.6	1.4	0.9	1.1	1.8	1.1	1.0	0,4
İsviçre	5.8	5.8	6.0	7.5	7.3	7.0	6.7	0,9
İsveç	13.4	11.8	14.2	13.1	13.6	13.2	12.6	-0,8
Hollanda	16.3	18.8	16.0	17.4	15.4	13.1	13.6	-2,7
Finlandiya	8.3	8.7	11.2	14.1	11.9	12.0	11.9	3,6
Avustralya	-	-	-	-	-	-	-	
Avusturya	12.0	13.0	13.0	14.9	14.8	14.5	14.2	2,2
Belçika	11.9	14.0	14.0	14.3	13.9	13.7	13.6	1,7
İspanya	11.0	11.2	11.5	11.6	11.9	12.0	12.1	1,1
Yeni Zelanda	-	-	-	-	-	-	-	
Yunanistan	7.1	9.1	7.9	9.4	10.4	11.1	11.7	4,6
Portekiz	6.8	6.5	7.5	9.7	10.3	11.4	11.7	4,9
Kore	0.2	0.2	0.9	1.3	3.8	5.0	5.5	5,3
Çek Cumhuriyeti				15.5	15.6	16.1	16.2	
Macaristan				14.7	11.2	11.7	12.9	
Slovakya					14.1	12.6	11.7	
Polonya				11.0	12.9	12.3	12.0	
Meksika	2.1	1.7	2.1	2.5	2.8	2.8	2.8	0,7
Türkiye	1.9	1.6	2.9	2.0	4.5	5.4	5.1	3,2
<b>OECD Toplam</b>	<b>7.1</b>	<b>7.6</b>	<b>7.8</b>	<b>8.9</b>	<b>9.1</b>	<b>9.1</b>	<b>9.1</b>	<b>2</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>9</b>	<b>9,8</b>	<b>9,8</b>	<b>10,3</b>	<b>10</b>	<b>10,1</b>	<b>10</b>	<b>1</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>7,1</b>	<b>7,5</b>	<b>7,9</b>	<b>9,3</b>	<b>9,6</b>	<b>9,6</b>	<b>9,6</b>	<b>2,5</b>

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistik, Paris 2009, s. 84.

### 2.6.7. OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri Alanında Gözlemlenen Gelişmeler

Son olarak, Tablo 2.9’da toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarının seyrine bakılmıştır. Toplam vergi gelirlerinin yurtiçi gelir içindeki payı G7 ülkeleri için incelendiğinde, Almanya haricindeki diğer altı gelişmiş ülkede vergi gelirlerinin GSYİH

içindeki payları 1980'den 2007'ye geldiğinde bir artış göstermektedir. Bu artış İtalya'da 13,8, Fransa'da 3,4 ve Japonya'da ise 2,9 puan olarak gerçekleşmiştir. G7 ortalaması ilgili yıllarda 3,6 puan yükselmiştir.

**Tablo 2.9: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)**

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	1980-2007 Değişim
ABD	26,4	25,6	27,3	27,9	29,9	27,3	28,3	1,9
Japonya	25,4	27,4	29,1	26,8	27,0	27,4	28,3	2,9
Almanya	36,4	36,1	34,8	37,2	37,2	34,8	36,2	-0,2
İngiltere	35,1	37,6	35,5	34,5	36,4	36,3	36,1	1
Fransa <sup>1</sup>	40,1	42,8	42,0	42,9	44,4	43,9	43,5	3,4
İtalya	29,7	33,6	37,8	40,1	42,3	40,9	43,5	13,8
Kanada	31,1	32,5	35,9	35,6	35,6	33,4	33,3	2,2
Lüksemburg	35,7	39,5	35,7	37,1	39,1	37,8	36,5	0,8
Norveç	42,4	42,6	41,0	40,9	42,6	43,5	43,6	1,2
İzlanda	29,6	28,2	30,9	31,2	37,2	40,7	40,9	11,3
İrlanda	31,0	34,6	33,1	32,5	31,3	30,6	30,8	-0,2
Danimarka <sup>1</sup>	43,0	46,1	46,5	48,8	49,4	50,7	48,7	5,7
İsviçre	24,7	25,5	25,8	27,7	30,0	29,2	28,9	4,2
İsveç	46,4	47,3	52,2	47,5	51,8	49,5	48,3	1,9
Hollanda	42,9	42,4	42,9	41,5	39,7	38,8	37,5	-5,4
Finlandiya	35,7	39,7	43,5	45,7	47,2	43,9	43,0	7,3
Avustralya	26,7	28,3	28,5	28,8	31,1	30,8	30,8	4,1
Avusturya	39,0	40,9	39,7	41,2	43,2	42,1	42,3	3,3
Belçika	41,3	44,4	42,0	43,6	44,9	44,8	43,9	2,6
İspanya <sup>1</sup>	22,6	27,6	32,5	32,1	34,2	35,8	37,2	14,6
Yeni Zelanda	30,6	31,1	37,4	36,6	33,6	37,5	35,7	5,1
Yunanistan	21,6	25,5	26,2	28,9	34,0	31,3	32,0	10,4
Portekiz	22,9	25,2	27,7	31,7	34,1	34,7	36,4	13,5
Kore	17,2	16,4	18,1	19,4	22,6	25,5	26,5	9,3
Çek Cum.	-	-	-	37,5	25,3	37,5	37,4	
Macaristan	-	-	-	41,3	38,0	37,2	39,5	
Slovakya	-	-	-	-	34,1	31,8	29,4	
Polonya	-	-	-	36,2	32,8	32,9	34,9	
Meksika	16,2	17	15,8	16,7	16,9	19,9	18,0	1,8
Türkiye	13,3	11,5	14,9	16,8	24,2	24,3	23,7	10,4
<b>OECD Toplam</b>	<b>30,9</b>	<b>32,6</b>	<b>33,7</b>	<b>34,7</b>	<b>36</b>	<b>35,7</b>	<b>35,8</b>	<b>4,9</b>
<b>G7 Ortalaması</b>	<b>32</b>	<b>33,6</b>	<b>34,5</b>	<b>35</b>	<b>36,1</b>	<b>34,8</b>	<b>35,6</b>	<b>3,6</b>
<b>Diğer OECD Ülkeleri Ortalaması</b>	<b>29</b>	<b>31</b>	<b>33,3</b>	<b>34,7</b>	<b>35,5</b>	<b>36,1</b>	<b>35,9</b>	<b>6,9</b>

1: Toplam vergi gelirleri, sermaye transferleri kadar azaltılmıştır. Sermaye transferleri, bildirilen vergi gelirleriyle orantılı olarak vergi başlıkları arasında dağıtılmıştır.

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistik, Paris 2009, s. 79.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise, ülkelerin çok büyük bölümünde, vergi gelirlerinin yurtiçi hasıla içindeki payları arttığı görülmektedir. Bu yükselme, İspanya'da 14,6, Portekiz'de 13,5, İzlanda'da 11,3 ve Türkiye ve Yunanistan'da 10,4 puan olarak gerçekleşmiştir. Hollanda, Polonya, Macaristan ve Slovakya'da ise az da olsa bir düşme söz konusudur. OECD 23 ortalaması ise, ilgili yıllarda 6,9 puan artmıştır.

Sonuç olarak, toplam vergi gelirlerinin GSYİH payları, OECD ülkelerinin çok büyük bir bölümünde yükseldiği görülmektedir. Bu yükselme, gelişmiş ülkelere göre gelişmekte olan ülkelerde daha fazladır. Dolayısıyla sadece bu gelişmeye bakılarak da, vergi rekabetini engelleme girişimlerinin neden OECD tarafından üstlenildiği anlaşılmaktadır.

### **2.7. OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti Etkilerinin Genel Değerlendirilmesi**

OECD'ye vergi rekabeti konusunda getirilen eleştiriler, uygulamada adaletsizlik ve uygulama hataları noktalarında odaklandığını önceki bölümde dile getirilmiştir. Burada, bir adım daha ileri gidilerek yukarıdaki tablolar ışığında birkaç ekleme yapılabilir. Öncelikle, OECD'nin vergi rekabetinin önlenmesi konusundaki çıkış noktası olan vergi oranlarındaki dibe doğru yarışın gerek kurumlar vergisi gerekse de en üst dilime uygulanan kişisel gelir vergisi açısından tam da doğru olmadığı söylenebilir. Zira iki verginin de ülkelerde önemli oranlarda düşmesinin yanında son yıllarda artık daha durağan bir seyir izlediği ve önceki kadar bir düşmenin gerçekleşmeyeceği söylenebilir.

İkinci eleştiri noktası, OECD'nin vergi gelirlerinin önemli miktarda azalacağını iddia etmesidir. Gerek gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin gerek mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin gerekse servet unsurlarından alınan vergilerin GSYİH payları ülkelerin büyük kısmında artış göstermiştir. Bu noktada, OECD'nin vergi gelirlerinde önemli miktarlarda düşme olacak görüşü sorgulanabilir.

Bu eleştirilerin yanında OECD'nin vergi rekabetine karşı çıkmasının nedenleri arasındaki vergi yükünün hareketsiz faktörlere kayarken, vergilerinde mal ve hizmetler üzerine kayacağı görüşüdür. Bu görüşün, işçi ve işveren üzerindeki sosyal güvenlik vergilerinin ve mal ve hizmetlerden alınan vergilerin GSYİH içindeki payları göz önüne alınırsa doğru olduğu söylenebilir.

## **BÖLÜM 3: VERGİ REKABETİNİN TÜRKİYE'YE YANSIMALARI**

Türkiye ekonomisinin dünya pazarlarına açılması 1980-83 dönüşümü ile başlamış, 1989-90'da da tamamlanmıştır. Bu süreçte, öncelikle mal piyasaları dış pazarlara açılmış ve ticaret kotalarının koruması altındaki ithalat rejimi serbestleştirilmiştir. Döviz kuru yüksek bir devalüasyonu takiben esnekleştirilmiş ve dolaylı teşviklerle birleştirilerek sanayinin ihracata yönlendirilmesinde temel bir araç görevi görmüştür. Ulusal mali piyasaların serbestleştirilmesi ve dış finans merkezleriyle eklemlenme süreci bu gelişmeleri yakından izlemiş ve Türkiye ekonomisi 1990'lı yıllara tamamıyla dışa açık bir ekonomi konumunda girmiştir (Yeldan, 2008, s. 25). Buna göre, vergi rekabeti Türkiye'nin gündemine 1980 ticaretin serbestleştirilmesi ile girmiş, 1989 finansal serbestleşme ile de ülke ekonomisini ve vergi sistemini biçimlendiren temel unsurlardan biri haline almıştır.

Çalışmanın bu bölümünde önce Türkiye'deki vergi rekabeti uygulamaları incelenecek daha sonra vergi rekabeti olgusunun Türkiye ekonomisini nasıl etkilediği üzerinde durulacaktır.

### **3.1. Türkiye'de Vergi Rekabeti Olarak Kabul Edilen Uygulamalar**

Türkiye'nin diğer ülkelerle vergi rekabetine girip girmediğinin tespiti için OECD'nin bu konudaki kriterlerine ve Türk Vergi Sistemindeki değişikliklere bakılması gerekmektedir.

#### **3.1.1. OECD Kriterleri Açısından**

Üye ülke olarak Türkiye, OECD'nin 1998 yılında başlattığı Zarar Verici Vergi Uygulamaları Forumuna aktif olarak katılmıştır. OECD'nin yapmış olduğu çalışmalar sonucunda, OECD'nin 2000 yılı raporunda, üye ülkelere ait tercihli rejimler listesinde Türkiye'den iki uygulama yer almıştır. Bunlardan biri İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi diğeri de serbest bölge uygulamalarıdır. Bu liste yayımlandıktan sonra, Türkiye listede yer alan tercihli vergi rejimi uygulamaları ile ilgili düzenlemelere girmiştir (Öz, 2005, s. 318).

##### **3.1.1.1. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi**

Türkiye'de kıyı bankacılığına ilişkin düzenlemeler Serbest Bölgeler mevzuatı çerçevesinde yapılmıştır. Bakanlar Kurulu'nun 18.09.1990 tarih ve 90/999 sayılı Kararı'nın 1. maddesinde, serbest bölgelerde kıyı bankacılığı da dahil olmak üzere banka kurulması ya da kurulu bankalara ortak olunması hakkında Bankalar kanunu hükümlerinin geçerli olmadığı ve

sadece Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu Bakanlığın iznine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır (Engin, 2006, s. 71). Yapılan bu yasal düzenlemelerden sonra İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde Kıyı Bankacılığı kurulmasına ilişkin yönetmelik 27.02.1991 tarih ve 20799 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkezinin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi ile ilgili usul ve esasları düzenlemiştir (Çember, 1999, s. 48).

Yönetmelik uyarınca Kıyı Bankacılığı Merkezinde faaliyet gösterecek bankalar aşağıdaki teşviklerden yararlandırılmışlardır (Cimat ve Taş, 2004, s. 39):

- 1- Bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olup, kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuata da tabi değildir.
- 2- Bankaların Bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre teşviki halinde de, gelir ve kurumlar vergisi ödemezler.
- 3- Bankalar Serbest Bölge İdaresine haber vererek kazançlarını istedikleri ülkeye transfer etmekte serbesttirler.
- 4- Yurtdışında bölgeye getirilen mallar için gümrük resmi, harcı, belediye resmi ve benzeri ödemeler yapılmaz.
- 5- 3218 sayılı Kanunun geçici birinci maddesi hükmü gereğince, Kıyı Bankacılığı Merkezi'nin faaliyete geçişinden itibaren 10 yıl süreyle 2822 sayılı Kanunun grev ve lokavt ile arbuluculuk hükümleri uygulanmaz.
- 6- Ayrıca bankalar, Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan teşviklerden de yararlandırılabilirler.

Söz konusu teşviklere rağmen bugüne kadar Serbest Bölgelerde hiçbir kıyı bankası kurulmamış ya da yabancı bir banka şube açmamıştır. Bunun yerine Türkiye'de kurulu bankalar, yurtdışında şube açmak ya da yurtdışında banka kurmak yoluna gitmektedirler. Bunun başlıca nedenleri (Erol ve Fındıkçı, 2001, s. 218):

- 1- İlgili düzenlemelerin yasa yerine Bakanlar Kurulu Kararları ile yapılması ve bu kararların yeterince açık olmadığı ve üstelik de kimi zaman özellikle vergi yasa ve uygulamaların geriye dönük olarak uygulanabilmesi;
- 2- Bu düzenlemelerin yapıldığı dönemde 1990 Körfez Krizi'nin devam etmesi;

- 3- Yasal düzenlemenin Türkiye’de kurulu bankaların Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi’nde kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak amacıyla şube açmalarına engel olması, bu tür bir faaliyet için ise yeni bir banka kurmaları ve yeni kurulacak banka için Bakanlığın belirleyeceği koşulların yerine getirilmesi gerekmesi;
- 4- Serbest bölgelerde kurulan veya şube açan bankalar Türkiye’de yerleşik kişilerden (Türkiye’de kurulu bankalar hariç) mevduat kabul edememeleri, bono, tahvil ve benzeri kıymetler ihraç etmek suretiyle ödünç para toplayamamaları şeklinde sıralanabilir.

Sonuç olarak, Türkiye’de hiçbir kıyı bankası kurulamamıştır. Bunun en önemli nedeni Türkiye’de kıyı bankacılığına ilişkin düzenlemeler yapılırken körfez krizinin başlaması ve ilgili mevzuatın kanun şeklinde değil de bakanlar kurulu kararıyla düzenlenmesidir. Bu anlamda OECD’nin 2000 raporunda tasfiye edilmesi gereken rejim olarak gösterilen İstanbul Kıyı Bankacılığı rejimi hiç başlamadan bitmiştir. Nitekim OECD’nin 2004 ve 2006 ilerleme raporlarında yayınlanan listede Türkiye’de kıyı bankacılı başlığı tamamen kaldırılmıştır.

### **3.1.1.2. Serbest Bölge Uygulaması**

OECD, yayımladığı 2000 raporundaki tercihli vergi rejimi uygulayanlar listesinde yer alan ülkelerden gerekli düzenlemeleri 2003 yılı sonuna kadar yapmalarını istemiştir. Türkiye’de bu konuda, OECD’nin de talepleri doğrultusunda ticari ve sınai faaliyetlerdeki yoğunlaşmaya bağlı olarak, serbest bölgelerdeki vergi avantajlarının OECD’ye üye diğer ülkelerde olduğu gibi makul seviyelere çekilmesi ve sınırlandırılması gündeme gelmiştir.

Türkiye’de şuan toplam 19 serbest bölge bulunmaktadır. 2009 yılı itibariyle serbest bölgelerdeki ticaret hacmi 17 milyar dolara yükselmiş olup 44 bin kişi istihdam edilmektedir (DTM, 2009).

Türkiye’de serbest bölgelerin kuruluş amaçları şunlardır (DTM, 2009):

- 1- İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek;
- 2- Doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak;
- 3- İşletmeleri ihracata yönlendirmek;
- 4- Uluslararası ticareti geliştirmek.



Yukarıdaki amaçları gerçekleştirmek için kurulan serbest bölgelerde faaliyet gösterecek firmalara bir takım vergi avantajları sunulmaktadır. Bunlardan en önemlileri aşağıda sayılmıştır (DTM, 2009):

- Üretim konulu Faaliyet Ruhsatı kapsamında faaliyet gösteren serbest bölge kullanıcılarının imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar Gelir veya Kurumlar Vergisinden istisnadır.

- Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden kullanıcıların istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oran Bakanlar Kurulu tarafından yüzde 50'ye kadar indirilebilir.

- Üretim faaliyetinde bulunan serbest bölge kullanıcılarının, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemleri ve düzenlenen kağıtları damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

- Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve gelirler, hiç bir izne tabi olmaksızın yurt dışına veya Türkiye'ye serbestçe transfer edilebilmektedir.

- Serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz.

- Serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı bütün firmalar eşit olarak yararlanır. İşleticiler ve kullanıcılar, yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden de yararlandırılabilir.

Türkiye, OECD'nin 2000 raporunda zarar verici vergi uygulaması olarak nitelendirildikten sonra, serbest bölgelerinin mevzuatında değişikliğe gitmiştir. Yapılan çalışmalar sonunda, 6 Şubat 2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5084 sayılı kanunla 3218 sayılı Kanunun 6. maddesi değiştirilmiş ve geçici

bir madde eklenmiştir. Yapılan bu düzenlemeler ile serbest bölgelerde uygulanan vergi muafiyeti dolaysız vergiler yönünden kaldırılmış ve kanunun yürürlük tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunan kullanıcıların geçiş döneminde de önceki muafiyetlerden yararlanmaları sağlanmıştır (Yurttutan, 2004, s. 134).

3218 sayılı Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan "Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir. Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergisinden muaftır" hükmü 5084 Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Madde 6 .- Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

5084 Sayılı Kanun'la yapılan bu değişiklikle serbest bölgelerde Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmış, bu bölgelerdeki kullanıcılara sağlanan sınırsız ve süresiz vergi muafiyeti kaldırılmıştır (Yurttutan, 2004, s. 135).

Serbest bölgelerdeki vergi muafiyetleri hakkında yapılan bu değişiklik sonuç vermiş ve OECD Türkiye'deki serbest bölgeleri tekrar inceleyerek 2006 yılı İlerleme Raporu'nda zararlı olmadığı sonucuna varmıştır.

### **3.1.1.3. 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Getirilen Değişiklikler**

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi rekabetiyle ilgili bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Bunlar: yurt dışında faaliyette bulunan Türkiye'de mukim kurumların bu işlemlerine yönelik vergileme ilkelerini içeren kontrol edilen yabancı şirket (Controlled Foreign Company), transfer fiyatlandırması (transfer pricing), yurt dışı iştirak kazançları

istisnası ve vergi cennetleri ile mücadele kapsamında bu nitelikteki ülkelere yapılan her türlü ödemelerden %30 oranında vergi kesintisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **3.1.1.3.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesine Yönelik Düzenleme**

Yeni kanunda yer aldığı üzere, Türk vergi sistemine dahil edilen yeniliklerden biri “kontrol edilen yabancı kurum” ile ilgili düzenlemedir. Bu düzenlemenin nedeni, özellikle vergi cenneti ülkelerin sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekmek amacıyla uyguladıkları vergi rekabetinden korunmaktır. Bu düzenleme ile, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere iştirakler vasıtasıyla yönlendiren mükelleflerin belli şartlar dâhilinde buradan elde ettikleri gelirlerinin Türkiye’ye aktarılması beklenilmeksizin vergilendirmek amacıyla kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi amaçlanmıştır (5520 Sayılı Kanun).

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri ile, vergi rekabeti ile mücadele amacıyla, yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin bu iştiraklerindeki karları dağıtılsın veya dağıtılmasın vergi uygulamaları açısından elde edilmiş sayılarak, bu iştiraklere atfedilen kazançları Türkiye’de kurumlar vergisi kapsamına alınmaktadır (5520 Sayılı Kanun).

Bu düzenlemeye göre; Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri kurumlar kontrol edilen yabancı kurum sayılmaktadır. Bu şartlar aşağıdaki gibidir (5520 Sayılı Kanun):

- 1- İştirakin toplam gayrisafi hâsılâtının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
- 2- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hâsılâtının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde, yurt dışı iştiraklerin karları Türkiye’deki şirkette dağıtılsa bile kurumlar vergisi matrahına eklenecektir.

### 3.1.1.3.2 Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

OECD, özellikle çok uluslu firmaların yaptıkları transfer fiyatlamalarıyla vergi kayıp ve kaçığına engel olmak için sık sık transfer fiyatlandırması ilkeleri hakkında güncellemeler yapmaktadır. Söz konusu gelişmelere paralel olarak, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" ile ilgili düzenleme, OECD'nin Transfer Fiyatlandırması İlkelerine paralel olarak "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Bu çerçevede yeni düzenleme ile kurumlar, ilişkili kişilere emsallerine uygunluk ilkesine<sup>4</sup> aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal teslimi veya hizmet ifası işlemlerinde bulunmaları halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

### 3.1.1.3.3 Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerle İlgili Düzenlemeler

Yeni kanunda yer alan önemli bir düzenleme ile dar mükellefiyette vergi kesintisi maddesi altında vergi cennetleri ile yapılan işlemlerdeki vergi kaybını telafi etmek ve vergi cennetleri ile mücadele etmek üzere, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu tutardan %30 oranında vergi kesintisi yapılacak olmasıdır. Bu düzenlemede, tam mükellef kurumların Bakanlar Kurulunca yayımlanacak listede yer alan ülkelerde bulunan iş yerlerine yapılan ödemeler de vergi kesintisi kapsamına dahil edilmiştir. Ancak:

- Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır

- Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

<sup>4</sup> Emsallere uygunluk ilkesi, ilgili kanunun 3. fıkrasına göre; ilişkili kişilerle yapılan mal ve veya hizmet alım yada satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Bu şekilde kesintiye tabi tutulan kazançların kontrol edilen yabancı şirket kapsamında Türkiye’de vergilenmesi halinde, bu maddeye göre stopaj suretiyle kesilen verginin aynı kazanç üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden mahsubuna izin verilmektedir (Baş, 2006).

Yapılan bu çalışmalar sonucunda, Türkiye bugün OECD’nin tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler listesinde yer almamaktadır. Bunun yanında, özellikle kurumlar vergisinde yaptığı değişikliklerle vergi sistemini var olan vergi rekabeti ortamında diğer ülkelere karşı avantajlı konumda tutmaya çalışmaktadır (Baş, 2006).

Türkiye her ne kadar artık OECD’nin listesinde bulunmasa da, bu listede bulunan vergi cennetleriyle de ilişkisini kesmemiştir. 30.06.2003 tarihine kadar ülke sınırlarına girecek yabancı sermaye izne bağlıydı fakat bu tarihte çıkarılan 4875 sayılı “Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu” ile yabancı sermayeli şirketlerin ve şubelerin kuruluşu ve faaliyetlerine ilişkin izin sisteminden bilgilendirme sistemine geçilmiştir.

Tablo 3.1’de 30.06.2003 tarihi itibarıyla OECD 2000 raporuna göre vergi cenneti ülkelerinden Türkiye’ye yapılan yatırımlar verilmiştir. Bu tabloya göre, 2003 yılında Türkiye’ye gelen toplam yabancı firma sayısı 6.584 iken bunlardan sadece 124 tanesi vergi cenneti ülkeler kaynaklıdır.

Tablo 3.1’in son satırında, Türkiye’de yatırım yapan toplam yabancı yatırım tutarı bulunmaktadır. Bu rakamı vergi cennetlerinden gelen sermaye ile karşılaştırıldığında, vergi cenneti statüsündeki ülkelere gelen yatırım tutarının çok olmadığı sonucuna varılabilmektedir (Öz, 2005, s. 313).

**Tablo 3.1: Vergi Cenneti Ülkelerden Türkiye'ye Yapılan Yatırımlar (Milyon TL)**

	<b>Firma Adedi</b>	<b>Mevcut Yabancı Sermaye</b>	<b>Şirketlerin Toplam Sermayesi</b>
Bahreyn	4	513.705	521.856
Cebelitarık	3	1.661.420	2.433.646
Gibraltar		58.484	58.484
Guernsey Adası	4	151.960	318.265
Hollanda Antileri	6	77.641.300	224.992.204
Isle Of Man	1	160.000	160.000
İngiliz Jersey Adaları	9	161.360.378	166.109.065
Kanal Adaları	3	172.875	175.875
Liechtenstein	16	3.587.312	3.919.791
Malta	8	57.155.971	60.002.900
Mauritus	1	84.998	85.100
Marshall Adaları	1	150.000	600.000
Monako	4	1.451.294	1.663.698
Aruba	1	2.400	4.800
Bahamalar	4	2.775.486	2.996.971
Belize	2	129.498	136.050
Bermuda	3	494.078	521.264
Cayman Adaları	13	2.100.174	3.300.624
Turks ve Caicos Adaları	1	407.546	582.209
İngiliz Virjin Adaları	29	20.553.593	79.639.489
Panama	11	247.422.144	320.705.033
<b>Bu ülkeler Toplamı</b>	<b>124</b>	<b>578.034.616</b>	<b>868.927.324</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>6.584</b>	<b>8.426.126.378</b>	<b>15.440.625.633</b>

**Kaynak:** Semih Öz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, 2005, s. 312.

Türkiye, OECD 2000 raporundaki vergi cenneti ülkelerden gelen yabancı sermaye yatırımlarına yasak koymamakla beraber, Türkiye'den bu ülkelere giden sermaye içinde herhangi bir yasaklama getirilmemiştir. Bu kapsamda, Türkiye'deki yerleşik işletmelerden vergi cennetlerine yapılan yatırımların sermaye ihraç tutarları ile ilgili veriler 30.06.2003 tarihi itibarıyla Tablo 3.2'de verilmiştir.

Tablonun son satırında, Türkiye'den bu dönemde yapılan diğer ülkeler dahil toplam yatırım tutarı bulunmaktadır. Bu sayılarla karşılaştırıldığında, vergi cenneti statüsündeki ülkelere giden yatırım tutarının da çok olmadığı görülmektedir. Ayrıca, bu ülkelere ihraç edilen sermayenin sektörler itibarıyla dağılımı incelendiğinde, ihracın daha çok bankacılık, diğer finansal hizmetler ve ticaret alanında yoğunlaştığı görülmektedir (Öz, 2005, s. 314).

**Tablo 3.2: 2004 Yılına Kadar Türkiye’den Vergi Cennetlerine Sermaye İhracı**

<b>Ülkeler İtibariyle Sermaye İhracı</b>		
<b>Ülke</b>	<b>Firma</b>	<b>İhraç Edilen</b>
Bahama Adaları	2	704.409
Bahreyn	11	39.380.750
Cayman Adaları	5	1.021.000
Cebelitarık	1	9.513.290
Hollanda Antileri	5	1.856.000
Jersey Adaları	6	2.908.120
Monako Cumhuriyeti	1	10.200.000
Niue Adaları	1	585.000
Virjin Adaları	4	44.862.500
<b>Toplam</b>	<b>36</b>	<b>111.031.069</b>
<b>Türkiye Toplamı</b>	<b>1.446</b>	<b>6.466.242.027</b>

**Kaynak:** Semih Öz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, 2005, s. 314.

### 3.1.2. Türk Vergi Sistemi Açısından

Ülkelerin vergi rekabetindeki en önemli araçları vergi sistemlerindeki düzenlemelerdir. Bunların başında vergi oranlarındaki düşüşler ve vergisel teşvikler gelmektedir.

#### 3.1.2.1. Vergi Oranlarında Meydana Gelen Değişiklikler

Özellikle sermaye birikimi yetersiz olan gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere, ülkeler yabancı sermayeyi kendi sınırlarına çekerek ekonomilerini canlandırmak istemektedirler. Bunun için giriştikleri vergi rekabetinde ilk kullandıkları araç vergi oranı indirimleridir. Çünkü sermayenin yatırım kararında ve yer seçiminde düşük oranlı vergiler önemli bir unsurdur. Bu noktada oranı en çok indirilen vergiler kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinin son dilimine uygulanan oran olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’deki kurumlar vergisi oranının değişimi Tablo 2.2’den (sayfa 37) izlendiğinde 1981’de %50 olan oranın 1985 ve 1990 ve 1995 yıllarında %45 olarak uygulandığı, 2000 yılında önce %30’a , 2009 yılında da %20’ye düştüğü görülmektedir. Bu durumda, 1980’lerde ortalama %50 olarak uygulanan oranın 1990’larda önce ortalama %45’e, 2000’li yıllarda ise ortalama %20 olarak uygulandığı söylenebilir. Buradan, Türkiye’nin dünyadaki vergi rekabeti nedeniyle yapılan kurumlar vergisi indirimlerine tepkisiz kalmadığı ve uyguladığı oranda önemli miktarda indirim yaparak karşılık verdiği görülmektedir. Tüm OECD ülkelerinde kurumlar vergisinin düşüşü ortalama 17 puan olduğu hatırlanırsa, Türkiye’nin yaptığı indirimin OECD ortalamasını üzerinde olduğu söylenebilir.

Kişisel gelirlere uygulanan gelir vergisinin en üst dilimi incelendiğinde de ortaya çıkan tablo aynı yöndedir. 1980 yılında Türkiye’de uygulanan en yüksek kişisel gelir vergisi dilimi oranı %75 iken, 1990 yılında önce %50’ye, 2007 yılında ise % 35’a kadar düşmüştür (Tablo 2.4; sayfa 42). 2009 yılında da oran %35 olarak uygulanmaktadır. Bu vergi türünde de OECD’de düşüşün ortalama 25 puan olduğu hatırlandığında Türkiye’deki düşüşün yine OECD ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir.

### **3.1.2.2. Türk Vergi Sistemi ve Teşvik Mekanizması**

Türkiye belli sektör, bölge veya firmaları kapsayan bunların gelişmesi ve daha rekabetçi hale gelebilmesi için özel teşvik kanunları çıkardığı gibi yabancı sermayeyi ülke sınırlarına çekmek için kanuni düzenlemelerle teşvikler uygulamıştır. Bunlar aşağıda kısaca özetlenmektedir.

#### **3.1.2.2.1. Uygulanan Özel Teşvikler**

##### **3.1.2.2.1.1. 4325 Sayılı Kanun**

23 Ocak 1998 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren kanunun amacı “Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere”de vergi teşvikleri uygulamak ve yatırımlara bedelsiz kamu arsa ve arazisi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır. 4325 sayılı Yasa ile aşağıdaki teşvikler sağlanmıştır:

- Gelir ve kurumlar vergisi istisnası,
- Gelir ve kurumlar vergisi indirimi,
- Ücretlilerin gelir vergisi kesintilerinin ertelenmesi,
- İşlemlerde vergi, resim ve harç istisnası,
- SSK primi işveren hisselerinin işverenlerce karşılanması,
- Bedelsiz yatırım yeri tahsisi,

##### **3.1.2.2.1.2. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu**

12 Nisan 2000 tarihinde kabul edilen 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile Organize Sanayi Bölgelerinin kuruluşuna düzenleme ve çeşitli teşvikler getirilmiştir.

##### **3.1.2.2.1.3. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu**

06 Temmuz 2001 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun amacı üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile



üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.

4691 sayılı Yasa ile aşağıdaki teşvikler sağlanmıştır:

- Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin yazılım ve AR-GE' ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara gelir ve kurumlar vergisi istisnası;
- Bölgede üretilen bazı yazılımların tesliminde katma değer vergisi istisnası;
- Bölgede çalışan personelin ücretlerinde gelir vergisi istisnası;
- Yönetici şirketlerin kazançlarına kurumlar vergisi istisnası.

#### **3.1.2.2.1.4. 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu**

09 Ocak 2002 tarihinde yabancı sermaye girişini kolaylaştırıcı bazı düzenlemeler getirmek üzere 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kabul edilmiştir. Kanunun amacı, ülke ekonomisinin gelişmesini ve teknoloji transferini sağlamak, üretim ve istihdamı artırmak, yatırımları teşvik etmek, yabancı sermaye girişini artırmak ve Türk işçilerinin tasarruflarını Türkiye'de yatırıma yönlendirmektir.

#### **3.1.2.2.1.5. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

6 Şubat 2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amaçlanmaktadır.

5084 sayılı Yasa ile aşağıdaki teşvikler sağlanmıştır:

- Gelir vergisi stopajı teşviki;
- Sigorta primi işveren paylarında teşvik;
- Bedelsiz yatırım yeri tahsisi;
- Enerji desteği.

### **3.1.2.2.2. Yabancı Sermaye Teşvik Düzenlemeleri**

Dünya genelinde sermaye birikiminin büyük bir bölümü sınırlı sayıdaki gelişmiş ekonominin elindedir. Diğer taraftan dünya ekonomisinin geriye kalan büyük bölümünde kaynak yetersizliği ve sermaye açığı sözkonusu olduğundan bu ülkeler sermaye çekebilmek için büyük bir rekabet içindedir. Cazip bir yatırım ortamı sunmak amacıyla yabancı sermayeye ilave bazı imkanlar tanınmakta, yabancı sermaye özellikle teşvik edilmektedir (Açıkalin ve Ünal, 2008, s. 6). Türkiye’de de yabancı sermayeyi ülke sınırlarına çekmek için 1950 yılından sonra çıkarılan kanunlarla çeşitli teşvikler uygulanmıştır.

#### **3.1.2.2.2.1. 5583 Sayılı Yasa**

Ülkemizde yabancı sermayenin teşviki konusunda çıkarılan ilk kanun 1.3.1950 tarih ve 5583 sayılı “Hazinece Özel Teşebbüslere Kefalet Edinilmesine ve Döviz Taahhüdünde Bulunulmasına Dair Kanun”dur. Bu kanunla hem ülkeye gelen yabancı sermayeye belirli şartlar altında transfer garantisi verilmiş hem de dışarıdan borç almak isteyen işletmelere borçları dövizle transfer etme imkânı getirilmiştir. Bu kanun, yabancı sermayeyi özendirme yönünden hiçbir etkinliği olmamasına rağmen, Türkiye’nin bu konudaki istekliliğini gösteren ilk işarettir (Çarıkcı, 2007).

#### **3.1.2.2.2.2. 5821 Sayılı Yasa**

9.8.1951 tarih ve 5821 Sayılı “Yabancı Sermaye Yatırımlarını Teşvik Kanunu” ise 5583 sayılı kanunun yerine geçmiş ve 6224 sayılı kanunun temelini oluşturmuştur. Bu kanunda, sermaye kavramının kapsamını dar tutması, kar ve anapara transferleri için sınırlamalar koyması ve sektörlerle ilgili olarak getirdiği diğer kısıtlamalar nedeniyle beklenen nicelik ve nitelikte yabancı sermaye akımı sağlanamamıştır (Çarıkcı, 2007).

#### **3.1.2.2.2.3. 6224 Sayılı Yasa**

6224 sayılı “Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu” Amerikalı uzman C.B. Randall tarafından hazırlanmış ve 18.1.1954 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 2003 yılına kadar yabancı sermaye ile ilgili bütün işlemler bu Yasa çerçevesinde ele alınmıştır (Çetinkaya, 2004, s. 79).

Bu yasa ile birlikte önceki kanundaki sınırlamalar kaldırılmıştır. Yabancı sermaye bu kanunla daha önceki kanuna göre ülkemize giremediği tarım ve ticaret sektörlerinde de çalışma imkanı bulmuştur. Ayrıca, transferler konusunda da büyük kolaylıklar getirilmiştir.

Buna göre faaliyet sonucu elde edilecek kar, vergi payı düşüldükten sonra herhangi bir sınırlama olmaksızın transfer edilebilmektedir (Çetinkaya, 2004, s. 83).

Bu yasa ile kuruluşlarca yabancı işçi uzman ve kalifiye personel çalıştırılabilecek ve kazançları dışarıya transfer edilebilecektir. Yerli müteşebbislere tanınan her türlü haklar, muafiyetler ve kolaylıklardan aynı sahada çalışan yabancı sermayeli kuruluşların da yararlanabilmesi sağlanmıştır. Yasa her hangi bir çalışma alanına hiçbir sınırlama getirmemiştir (Çetinkaya, 2004, s. 83).

Bu yasalardan başka ayrıca 23.6.1999 Tarihinde 99/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” kapsamında yerli firmalara sağlanan (Gümrük Vergisi İstisnası, Yatırım İndirimi, Katma Değer Vergisi İstisnası, Vergi Resim ve Harç İstisnası, Enerji Desteği, Arsa Tahsisi, Fon’dan Kredi Tahsisi) tüm teşviklerden yabancı sermayeli şirketlerde faydalanmaktadır.

#### **3.1.2.2.4. 4875 Sayılı Yasa**

6224 Sayılı Yasa mevcut duruma dar gelmeye başlayınca, 05.06.2003 tarih ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu çıkarılmıştır. Yeni Yasa’da yabancı sermaye, giriş şartlarına göre yeniden tasarlanmıştır. Yasa’da doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesi, yabancı yatırımcıların haklarının korunması, yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulması, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesi ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların arttırılmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir (Karluk, 2009, s. 583).

Bu Yasa ile getirilen önemli değişiklikler şöyle sıralanabilir (Çetinkaya, 2004, s.109):

- Yabancı sermayeli olarak kurulacak şirketlerin şirket kuruluşu için Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünden almak zorunda oldukları ön izin kaldırılmıştır. Böylece kuruluş işlemi, tamamen yerli sermayeli şirketlerde olduğu gibi gerçekleştirilecektir.

- Kanunda yabancı yatırımcıların Türkiye’deki faaliyet ve işlemlerinden doğan net kar, temettü, satış, tasfiye ve tazminat bedellerinin, lisans, yönetim ve benzeri anlaşmalar karşılığında ödenecek meblağlar ile dış kredi anapara ve faiz ödemelerinin, bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla yurt dışına serbestçe transfer edilebileceği hükmü açıkça ifade edilmiştir.

- Türkiye’de Türk hukukuna uygun olarak kurulan ve idare merkezinin Türkiye’de bulunduğu, yabancı yatırımcıların ortaklığıyla kurulan yada iştirak edilen şirketler, Türk şirketi sayılmaktadır. Bu şekilde Türk tüzel kişiliği kazanmış bulunan şirketlerin gayrimenkul edinimine ilişkin olarak, Köy Kanunu ve Tapu Kanunu’nda herhangi bir kısıtlama bulunmaması nedeniyle, söz konusu şirketlerin gayrimenkul edinimi serbestisinin Kanunda yer alması amaçlanmıştır.

- Yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde milletlerarası tahkime başvurunun usul ve esasları, 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu çözüm yoluna, ev sahibi ülke mahkemelerinin yanı sıra, arabuluculuk ve uzlaşma gibi diğer uyuşmazlık çözüm yollarına başvurma olanakları ile birlikte kanunda yer verilmesiyle yabancı yatırımcıların uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin tereddütlerinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

- Kamulaştırmaya ilişkin olarak Anayasa ve Kamulaştırma Yasası’nda yer alan ilkelerin, ikili yatırım anlaşmaları ve diğer uluslararası anlaşma metinlerinde yer aldığı şekliyle düzenlenmesi sağlanmıştır. Böylece kamulaştırmalara (devletleştirme) karşı koruma sağlanmıştır.

Sonuç olarak, hem OECD’nin tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler listesinde Türkiye’nin bulunması hem de Türk vergi sistemindeki vergi rekabetinin gerektirdiği düzenlemelerin yapılması Türkiye’nin aktif olarak vergi rekabeti uyguladığını göstermektedir.

### **3.2. Vergi Rekabetinin Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**

Türkiye gerek vergi oranlarında yaptığı düzenlemelerle, gerekse yabancı sermayeyi teşvik düzenlemeleriyle diğer ülkelere karşı vergi rekabeti uygulamaktadır. Uygulanan vergi rekabeti etkisini Türk Vergi Sistemi’nde meydana getirdiği değişiklikler ve yabancı sermaye hareketleri açısından incelenecektir.

#### **3.2.1. Türk Vergi Sisteminin Yapısında Meydan Gelen Değişiklikler**

##### **3.2.1.1. Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergiler Alanında Gözlemlenen Gelişmeler**

Türk vergi sistemini oluşturan vergileri dolaylı-dolaysız vergiler olarak iki kısma ayırabiliriz. Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi

mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Dolaysız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisinden oluşmaktadır.

Dolaylı vergiler ise, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Dolaylı vergiler; dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaret ve muamele vergileri, damga vergisi, harçlar ve başka yerde sınıflandırılmayan diğer vergiler gruplarını kapsamaktadır.

Vergi sistemini oluşturan vergileri dolaylı-dolaysız diye ayrılmasının nedeni vergi sisteminin adaletli olup olmadığının tespiti için önemlidir. Dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adaletlidir. Çünkü dolaysız vergiler genellikle kişiselleştirilebilen (subjektif) niteliktedir. Kişiselleştirilebilen vergiler kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanabilmekte ve uyumlaştırılabilir. Özellikle en az geçim indirimi, artan oranlılık (matrah arttıkça vergi oranının artması) ve ayırma ilkesinin (gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirme rejimine tabi tutma) bu kişiselleştirmede payı büyüktür. Dolaylı vergilerde nihai yükümlünün yani vergiyi fiilen yüklenenin kim olduğu bilinmemektedir. Bu nedenle verginin yükümlüsünün ekonomik ve sosyal duruma uyumlaştırılması düşünülemez. O halde, dolaylı vergiler kişiler arasında ayırım yapmayan objektif karakterli vergiler olmaktadır (Erdem-Şenyüz- Tatlıoğlu, 2003, s. 93).

Tablo 3.3'te genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının yüzde dağılımı verilmiştir. Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı 1980 yılı itibariyle %37 iken, 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesiyle %53 değerine kadar yükselmiştir. 2000 yılında %59 olan oran ÖTV'nin uygulanmaya başlanmasıyla 2005 yılında %69, 2008 yılında %65, 2009 yılında %64 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 3.3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı**

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (TL)	Dolaysız Vergiler (TL)	Dolaysız Vergilerin Payı (%)	Dolaylı Vergiler (TL)	Dolaylı Vergilerin Payı (%)
1980	749	470	62	279	37
1981	1.190	708	59	481	40
1982	1.304	777	59	527	40
1983	1.934	1.108	57	826	42
1984	2.372	1.356	57	1.016	42
1985	3.829	1.795,7	46	2.033	53
1986	5.972	3.106	52	2.866	48
1987	9.051	4.492,2	49	4.558	50
1988	14.231	7.065	49	7.165	50
1989	25.550	13.645	53	11.905	46
1990	45.399	23.656	52	21.742	47
1991	78.642	41.093	52	37.549	47
1992	141.602	71.392	50	70.210	49
1993	264.272	128.324	48	135.948	51
1994	587.760	283.733	48	304.027	51
1995	1.084.350	441.787	40	642.563	59
1996	2.244.093	884.067	39	1.360.026	60
1997	4.745.484	1.931.968	40	2.813.515	59
1998	9.228.596	4.302.829	46	4.925.767	53
1999	14.802.279	6.715.638	45	8.086.641	54
2000	26.503.698	10.849.961	40	15.653.736	59
2001	39.735.928	16.058.048	40	23.677.879	59
2002	59.631.867	20.060.524	33	39.571.343	66
2003	84.316.168	27.780.137	32	56.536.031	67
2004*	101.038.904	31.147.157	30	69.891.747	69
2005*	119.253.669	36.589.477	30	82.664.192	69
2006**	151.271.701	47.334.572	31	103.937.129	69
2007**	171.098.466	57.473.256	34	113.625.210	66
2008**	189.980.827	67.240.001	35	122.740.826	65
2009**	196.289.914	71.478.586	36	124.811.328	64

(\*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

(\*\*) 2006 - 2009 yılları bütçe kanununda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Bütçe Gelirleri, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG1.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm) (erişim tarihi 15.02.2010).

Dolaysız vergilerin gelişimi ise, 1980 yılı itibariyle %62 iken, 1985 yılında %46, 2000 yılında %40, 2005 yılında %30 ve 2009 yılında %36 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 1980'den günümüze gelindiğinde dolaylı vergilerle dolaysız vergiler yer değiştirmiştir. Bu sonuç tam da vergi rekabetinin olası sonuçlarında biri olarak gösterilen vergi yükünün dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kayacağı yönündeki görüşü desteklemektedir. Bu sonuç bir yandan Türkiye'nin aktif bir vergi rekabeti uygulayıcısı olduğunu gösterirken diğer

yandan dolayı vergilerin vergi hasılatı içinde artış göstermesi vergileme üzerinde adaleti bozucu yönde etki göstermekte olduğundan Türk vergi sisteminin giderek adaletsiz bir yapıya büründüğü söylenebilir.

### 3.2.1.2. Türkiye’de Diğer Vergilerde Gözlemlenen Gelişmeler

Tablo 3.4’te bazı vergilerin 1980-2007 yılları arasındaki GSYİH payları verilmiştir.

**Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler:** Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı incelendiğinde 1980 yılında %6,9’dan, 1990 yılında %5’e düştüğü, 2000 yılında tekrar yükselerek %7,1’e, 2007 yılında ise %5,6’ya gerilediği görülmektedir. Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin 1980-2007 yılları arasında GSYİH içindeki payı yaklaşık 1,3 puan düşmüştür.

**Tablo 3.4: Türkiye’de Bazı Vergi Türlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)**

Vergi Türleri/Yıllar	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
<b>Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler</b>	6.9	4.3	5.0	4.8	7.1	5.3	5.6
Gelir Vergisi	5,8	3.2	4.0	3.6	5.4	3.6	4,0
Kurumlar Vergisi	0,6	1,1	1,0	1,1	1,8	1,7	1,6
<b>Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler</b>	3.4	4.1	4.2	6.3	10.1	12.0	11.3
<b>Sosyal Güvenlik Vergileri</b>	1.9	1.6	2.9	2.0	4.5	5.4	5.1
İşçi Üzerinden	0,7	0,5	1,1	0,8	1,6	1,9	2,1
İşveren Üzerinden	1,1	1,0	1,6	1,1	2,2	2,5	2,4
<b>Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler</b>	0,7	0,5	0,3	0,5	0,8	0,8	0,9

**Kaynak:** OECD Revenue Statistics 1965-2008, Paris: 2009.

Tablo 3.5’ten gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları izlenebilmektedir. Bu oran 1980 yılında %51 iken 1990 yılında önce %33’e, 2000 yılında %29’a ve 2007 yılında da %23,7’ye kadar düşmüştür. Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin 1980-2007 yılları arasında toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık 28 puan düşmüştür.

**Tablo 3.5: Türkiye’de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

Vergi Türleri/Yıllar	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
<b>Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler</b>	51.8	37.0	33.5	28.3	29.5	21.8	23.7
Gelir Vergisi	43.5	27.5	26.8	21.6	22.2	14.7	17.0
Kurumlar Vergisi	4.1	9.5	6.7	6.7	7.3	7,1	6.8
<b>Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler</b>	25.6	36.0	27.9	37.6	42.0	49.3	47.7
<b>Sosyal Güvenlik Vergileri</b>	14,0	14,3	19,7	12,1	18,7	22,4	21,7
İşçi Üzerinden	5,1	4,7	7,4	4,7	6,7	7,7	8,8
İşveren Üzerinden	8,1	8,3	11,0	6,3	9,0	10,2	10,1
<b>Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler</b>	5,4	4,6	2,3	3,0	3,2	3,3	3,8

**Kaynak:** OECD Revenue Statistics 1965-2008, Paris: 2009.

Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içindeki payı düşme eğilimindedir. Bu sonuç vergi rekabetinin olası etkilerinden biri olarak gösterilen gelir ve karlar üzerinden alınan vergi gelirlerinin düşmesi görüşünü desteklemektedir. Ortaya çıkan bu tablo bize Türkiye'nin aktif olarak vergi rekabeti uyguladığını ve sonucunda vergi yükünün gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerden diğer vergilere doğru kaydığını göstermektedir.

Tablo 3.6'da tüm OECD ülkelerindeki çeşitli vergi gelirlerinin GSYİH payları verilmiştir. Tablodan gelir ve karlar üzerindeki vergilerin GSYİH paylarına bakıldığında Türkiye'ninkiyle tersi bir sonuç söz konusudur. OECD ortalaması 1980 yılında %12 iken, 1990 yılında önce 12,9'a, 2000 yılında 13,3'e yükselmiştir. 2007 yılında ise oran 13,2 olarak gerçekleşmiştir. Sonuçta OECD ortalaması 1980-2007 yılları arasında yükselme eğilimindedir.

**Tablo 3.6: Tüm OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılatın GSYİH İçindeki Payları (1980-2007) (%)**

Vergi Türleri/Yıllar	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler	12,0	12,3	12,9	12,4	13,3	12,8	13,2
Gelir Vergisi	10,1	10,2	10,4	9,7	9,7	9,2	9,4
Kurumlar Vergisi	2,3	2,6	2,6	2,7	3,6	3,7	3,9
Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	9,8	10,5	10,5	11	11,2	11,3	10,9
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	1,6	1,7	1,9	1,8	1,9	1,9	1,9
Sosyal Güvenlik Vergileri	7,1	7,6	7,8	8,9	9,0	9,1	9,1
İşçi	2,3	2,6	2,7	3,0	3,1	3,1	3,1
İşveren	4,6	4,7	4,7	5,3	5,5	5,5	5,4

**Kaynak:** OECD Revenue Statistics 1965-2008, Paris: 2009.

Tablo 3.7'de ise tüm OECD ülkelerindeki çeşitli vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir. Tablodan gelir ve karlar üzerindeki vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1980 yılında %38,2 iken 1990 yılında %37,2'ye 2000 yılında ise %36,4'e düşmüş, 2007 yılında ise bir miktar yükselerek %36,4 olarak gerçekleşmiştir. Sonuçta OECD ortalaması 1980-2007 yılları arasında düştüğü görülmektedir.



**Tablo 3.7: Tüm OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılatın Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2007) (%)**

Vergi Türleri/Yıllar	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler	38,2	36,9	37,7	35,3	36,4	35,1	36,4
Gelir Vergisi	31,3	29,7	29,7	27	26,1	24,6	25,3
Kurumlar Vergisi	7,6	7,9	8,0	8,0	10,1	10,3	10,8
Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	32,5	33,7	31,9	32,4	31,6	32,0	30,9
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	5,3	5,3	5,7	5,5	5,5	5,6	5,6
Sosyal Güvenlik Vergileri	22,1	22,1	22,3	24,7	24,6	25,5	25,2
İşçi	7,1	7,5	7,8	8,3	8,4	8,7	8,9
İşveren	14,0	13,3	13,1	14,2	14,6	14,8	14,6

**Kaynak:** OECD Revenue Statistics 1965-2008, Paris: 2009.

Tüm OECD ülkelerinde gelir ve karlar üzerindeki vergilerin GSYİH payının yükselmesi, “gelişmiş ülkelere ait sermayenin gelişmekte olan ülkelerdeki yatırımlarından elde ettikleri karları transfer fiyatlaması yoluyla ait oldukları gelişmiş ülkeye aktararak burada vergilendirdikleri sonucu çıkmaktadır. Böylece, vergi oranı indirimlerine rağmen gelişmiş olan ülkelerde gelir ve karlardan alınan vergilerinin GSYİH’ye oranında düşme gerçekleşmemiştir” şeklinde yorumlanabilir (Yılmaz, 2007, s. 214).

**Gelir Vergisi:** Gelir vergisine bakıldığında, Türkiye’de gelir vergisi hasılatının hem toplam vergi gelirleri içindeki payı hem de GSYİH içindeki payı 1980-2007 yıllarında düşüş göstermiştir (Tablo 3.4 ve Tablo 3.5). Bu durum OECD ortalamasıyla paralellik göstermektedir. Tüm OECD ülkelerinin ortalama gelir vergisi hasılatının hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içindeki payları düşüş göstermektedir (Tablo 3.6 ve Tablo 3.7).

Bu noktada bir parantez açarak, Türk vergi sisteminde vergi rekabetinin etkisini daha iyi anlayabilmek için gelir vergisini yakından incelemek gerekmektedir. Tablo 3.8’de Türkiye’de merkezi yönetim gelir vergisine ilişkin çeşitli göstergeler yer almaktadır. Buna göre, 1992 yılında beyana dayanan gelir vergisinin toplam gelir vergisine oranı %12,1’dir. Bu oran 1995 yılında önce %9,8’e, sonra 2000 yılında %5,6’ya düşmüştür. Sonraki yıllarda düşme eğilimi devam etmiş ve 2008 yılında %4,7 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisinin tefkifatına baktığımızda ise, 1992 yılında %84,3 olan oran 1995 yılında aynı kalmış, 2000 yılında %91,2’ye çıkmış ve diğer yıllarda da bu seviyesini koruyarak 2008 yılında %92,2 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisini oluşturan diğer kalemler ise yıllar itibariyle önemli bir varlık gösterememişlerdir. Bu tablodan, gelir vergisinin artık sadece tefkifat yoluyla toplanabilen bir vergi olduğu ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 3.8: Türkiye'de Gelir Vergisine İlişkin Çeşitli Göstergeler (%)**

Gelir Vergisi Tahsilat Türleri/Yıllar	1992	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Beyana Dayanan Gelir Vergisi/ Toplam Gelir Vergisi	12,1	9,8	5,6	5,5	5,3	4,6	4,7
Gelir Vergisi Tevkifatı	84,3	84,3	91,2	90,5	91,1	92,1	92,2
Götürü Usulde Gelir Vergisi (Basit Usul)/ Toplam Gelir Vergisi	0,8	1,7	0,2	0,5	0,5	0,6	0,5
Devlet Tahvili Hazine Bonosu Faizi/ Toplam Gelir Vergisi	0	0	0,2	-	-	-	-

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri sayfasındaki aşağıda belirtilen tablolarından faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (erişim tarihi 12.11.2009).

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_39.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_39.xls.htm)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_35.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_35.xls.htm)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_28.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_28.xls.htm)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_27.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_27.xls.htm)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm)

Bu tabloya göre, vergi rekabetinin olumsuz sonuçlarından biri olarak gösterilen vergi yükünün hareketsiz faktörler üzerine kaydığı görüşünün Türkiye’de geçerli olduğu söylenebilir. Gelir vergisinin günümüzde tevkifat yoluyla toplanabilir hale gelmesi ücretli kesim üzerindeki vergi yükünün önemli ölçüde arttığını göstermektedir.

**Kurumlar Vergisi:** Türkiye’de kurumlar vergisi gelirleri incelendiğinde, bu vergi gelirinin 1980-2007 yılları arasında hem GSYİH (Tablo 3.4) hem de toplam vergi gelirleri (Tablo 3.5) içindeki payının artmış olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerin GSYİH içindeki payı 1980 yılında %0,6 iken, 2000 yılında %1,8’e yükselmiş, 2007 yılında ise %1,6’ya düşmüştür. Bu vergi gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise, 1980 yılında %4,1 iken, 2000 yılında %7,3’e yükselmiş, 2007 yılında ise %6,8’e düşmüştür. Bu tablodan, Türkiye’nin uyguladığı vergi rekabeti sonucunda kurumlar vergisi gelirlerini 1980-2007 yılları arasında yükselttiği söylenebilir. Ayrıca, kurumlar vergisi gelirlerinin artış yönündeki bu seyri tüm OECD ülkeleri ortalaması aynı yönde gerçekleşmiştir (Tablo 3.6 ve Tablo 3.7).

**Mal Ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler:** Türkiye’de bu tip vergilerden elde edilen gelirinin hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içindeki paylarının artmış olduğu görülmektedir (Tablo 3.4 ve Tablo 3.5). Mal ve hizmetlerden elde edilen vergi gelirinin GSYİH içindeki payı 1980 yılında %3,4 iken, 2000 yılında %10,1’e, 2007 yılında ise %11’e

yükselmiştir (Tablo 3.4). Bu vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise, 1980 yılında %25,6 iken, 2000 yılında %40'a, 2007 yılında ise %47,7'ye yükselmiştir (Tablo 3.5).

Bu vergi gelirlerinin Türkiye'de GSYİH içindeki payı 1980-2007 yılları arasındaki artış oranı %100'ün üzerinde gerçekleşmiştir (Tablo 3.4). Toplam vergi gelirleri içindeki payındaki artış ise, yaklaşık %90 olarak gerçekleşmiştir (Tablo 3.5). OECD ortalamasına bakıldığında ise GSYİH payındaki yükselme yaklaşık %12 (Tablo 3.6) iken toplam vergi gelirleri içindeki pay düşüş göstermiştir (Tablo 3.7).

Mal ve hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki paylarının yükselmesi vergi rekabetinin beklenen etkilerinden biridir. Bu durum Türkiye'nin aktif vergi rekabeti uyguladığını göstermesinin yanında bu vergi payındaki aşırı yükselmenin vergi adaletini bozucu yönde etki yaptığı söylenebilir.

**Sosyal Güvenlik Vergileri:** Türkiye'de GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki sosyal güvenlik vergilerinin payı 1980-2007 yılları arasında artış göstermektedir (Tablo 3.4 ve Tablo 3.5). GSYİH içindeki pay 1980 yılında %1,9 iken, 2000 yılında %4,5'e, 2007 yılında ise %5,1'e yükselmiştir. Toplam vergi gelirleri içindeki paya bakıldığında, 1980 yılında %14 olan oran, 2000 yılında %18,7'ye, 2007 yılında ise %21,7'ye yükselmiştir.

Tüm OECD ülkelerinde sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki payları da 1980-2007 yılları arasında yükselme göstermektedir (Tablo 3.6 ve Tablo 3.7). Bu açıdan bakıldığında Türkiye'deki seyir ile aynıdır. Fakat artış miktarı olarak Türkiye'de sosyal güvenlik vergilerinin hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD ortalamalarından çok üzerinde gerçekleşmektedir.

Hemen belirtmek gerekir ki, sosyal güvenlik vergilerinin gerek GSYİH gerekse de toplam vergi gelirleri içindeki payının artması vergi rekabetinin getirdiği sonuçlardan biridir. Bu vergi türünün gelişimi de Türkiye'nin aktif olarak vergi rekabeti yaptığını göstermektedir.

**Servet Vergileri:** Servet unsurları üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı (Tablo 3.4) dalgalı bir seyir izlemekle birlikte az da olsa artmıştır. 1980 yılında %0,7 olan oran, 2000 yılında %0,8'e, 2007 yılında ise %0,9'a yükselmiştir. Toplam vergi gelirleri içindeki payda ise azalma gerçekleşmiştir. 1980 yılında % 5,4 iken, 2000 yılında %3,2'ye düşmüş, 2007 yılında ise %3,8 olarak gerçekleşmiştir (Tablo 3.5).

OECD ülkelerine bakıldığında ise, servet üzerinden alınan vergilerin hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içindeki payları az da olsa artış göstermiştir (Tablo 3.6 ve Tablo 3.7). Bu sonuç, vergi rekabetinin beklenen olası etkilerindedir. Vergi rekabeti sonucunda vergi yükü hareketli faktörler üzerinden toprak, emlak gibi hareketsiz faktörlere kayacaktır. Bu durumda, özellikle hareketsiz servet unsurlarının daha etkin vergilendirip vergi gelirlerinde artış sağlanabilmektedir.

### **3.2.2. Yabancı Sermaye Hareketleri Açısından Meydana Gelen Gelişmeler**

Yabancı yatırım, kaynakların bir ülkeden diğer ülkeye taşınması şeklinde ifade edilebilir. Günümüzde bu taşıma işlemi doğrudan yatırım ve portföy yatırımı şeklinde kendini göstermektedir. Vergi rekabetinde ülkeler portföy yatırımlarında ziyade doğrudan yatırımları ülke sınırlarına çekmek istemektedirler. Bu nedenle Türkiye için vergi rekabeti sonucundaki doğrudan yabancı sermaye yatırımları incelenecektir.

#### **3.2.2.1. Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları**

Doğrudan yatırım, bir firmanın yurt dışında ikamet eden gerçek kişilerce ya da başka bir ülke firması veya uluslararası şirket tarafından satın alınması; yeni kurulmakta olan bir firma için kuruluş sermayesi sağlanması ya da mevcut bir firmanın sermaye artırılmasına iştirak edilmesi yoluyla o ülkede bulunan firmalar veya gerçek kişiler tarafından diğer bir ülkede bulunan firmalara yapılan ve kendisiyle birlikte teknoloji, işletmecilik bilgisi ve yatırımcının kontrol yetkisini de beraberinde getiren yatırımdır (Seyidoğlu, 2003, s. 718). Ayrıca, doğrudan yatırımların ekonomilere girişi şirket birleşmesi veya devri, özelleştirme uygulamaları veya ortak girişim gibi adlar altında da gerçekleştirilebilir (Açıkalm ve Ünal, 2008, s. 7).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ülkelerine çekmek için uyguladıkları teşviklerin temeli bu ülkelerin büyümelerini sağlayacak yatırımları gerçekleştirecek sermayelerinin olmamasıdır. Gelişmekte olan ülkeler, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından, ülkenin üretim kapasitesinin artması, yeni teknoloji ve üretim bilgisinin getirilmesi, döviz girişi sağlanması, ihracatın artırılması ve istihdam yaratılması gibi beklentileri bulunmaktadır.

Tablo 3.9'da Türkiye'ye 1954-1979 yılları arasında gelen yabancı sermaye yatırım miktarları verilmiştir.

1979 yılına kadar Türkiye'ye 228,1 milyon dolar tutarında yabancı sermaye yatırımı yapılmış ve bu tutarın sadece 2,8 milyon doları 1954 öncesi dönemde yapılan yabancı sermayedir. 1954 yılına kadar gelen yabancı sermaye tutarının bu derece düşük düzeyde olmasının en önemli nedeni, yabancı sermayeye karşı olan çekimserlik ve bunun yanında o dönemde yabancı sermayeyle ilgili yeterli düzenlemelerin yapılmamış olmasıdır.

**Tablo 3.9: 1954-1979 Döneminde Türkiye'ye Gelen Doğrudan Yabancı Sermaye (Milyon Dolar)**

Yıllar	Yıllık Doğrudan Yabancı Sermaye	Birikimli Doğrudan Yabancı Sermaye
1954'e Kadar	2,8	2,8
1954-1960	14,5	17,3
1961-1970	88,2	105,5
1971-1979	122,6	228,1

**Kaynak:** Cömert Faruk, “Yabancı Sermayenin Dünyü Bugünü ve Geleceği”, **Hazine Dergisi**, Sayı: 12, Ekim 1998, s.14.

Yabancı sermaye yatırımları bakımından 1980 yılı başları mali bir milat olmuştur. Türk ekonomi tarihine 24 Ocak Kararları olarak geçen reform programı, sadece içe dönük ithal ikameye dayalı sanayileşme stratejisinden, dışa dönük büyüme ve sanayileşme stratejisine geçişi hedeflememiştir. Bununla birlikte başlatılan kapsamlı liberalleşme programının bir parçası olarak, doğrudan yabancı sermaye yatırımları alanında da ekonomiye önemli bir değişim vizyonu kazandırmıştır. Alınan kararlar doğrultusunda, gerek yasal mevzuat düzenlemeleri ile yabancı sermaye girişinin önünün açılmasına yönelik adımlar atılmış, gerekse kurumsal alt yapı oluşturulmaya başlanmıştır. Daha sonra bunları 1989 yılında liberalleşme yönünde atılan adımlar takip etmiştir (Açıkalın ve Ünal, 2008, s. 36). Tablo 3.10'da 1980-2008 yılları arasında Türkiye'de doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının yıllara göre dağılımı verilmiştir.

**Tablo 3.10: Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Yıllara Göre Dağılımı (1980-2008)** Milyon Dolar

Yıllar	İzinler		Gerçekleşen		
	Kümülatif	Yıllık	Girişler	Çıkışlar	Net
1980	325	97	35	-	35
1981	662	338	141	46	95
1982	829	167	103	48	55
1983	608	103	87	41	46
1984	932	271	113	0	113
1985	1.167	235	99	0	99
1986	1.531	364	125	0	125
1987	2.186	655	115	0	115
1988	3.007	821	354	0	354
1989	4.519	1.512	663	0	663
1990	6.380	1.861	684	0	684
1991	8.347	1.967	907	97	810
1992	10.167	1.820	911	67	844
1993	12.230	2.063	746	110	636
1994	13.707	1.477	636	28	608
1995	16.645	2.938	934	49	885
1996	20.481	3.836	914	192	722
1997	22.159	1.678	852	47	805
1998	23.806	1.647	953	13	940
1999	25.506	1.700	813	30	783
2000	28.983	3.477	1.707	725	982
2001	31.708	2.725	3.374	22	3.352
2002	33.951	2.243	1.087	5	1.082
2003	35.159 <sup>1</sup>	1.208 <sup>1</sup>	712	8	704
2004	-	-	1.540	98	1.442
2005	-	-	8.591	401	8.190
2006	-	-	17.920	657	17.263
2007	-	-	19.863	743	19.120
2008	-	-	15.285	35	15.250

(1) 2003 Haziran ayından itibaren izin şartı kaldırılmıştır.

**Kaynak:** Hazine Müsteşarlığı, Uluslararası Doğrudan Yatırımlar, 1980-1990-2009 Raporlarından derlenmiştir.

24 Ocak kararları ile başlayan süreç yabancı sermaye açısından etkisini göstermiştir. 1979 yılına kadar Türkiye’ye giren toplam sermaye miktarı 228,1 milyon dolar iken (Tablo 3.9), 1980-89 yılları arasında fiili girişler 1.172 milyon dolar seviyesine yükselmiştir. 1989 yılında uygulanan finansal serbestlik politikası ile ilk kez bir yılda giriş yapan yabancı sermaye miktarı 300 milyon doları bulmuştur. 1994 yılına kadar giriş yapan yabancı sermaye miktarında artış söz konusudur. 1994 yılında ise ortaya çıkan kriz sonucu yabancı sermaye miktarında azalma olmuştur. 1995 ve 1996 yılında girişler tekrar yükselmiştir. Bunun nedeni Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanan Gümrük Birliği anlaşması olduğu söylenebilir.

1997 ve 1999 yıllarında ortaya çıkan Asya Krizi tüm dünyayı olduğu gibi Türkiye’yi de etkilemiş ve bu yıllarda yabancı sermaye girişlerinde düşme görülmüştür. 2000 yılında ilk defa bir yıl içinde ülkeye giren yabancı sermaye 1 milyar doları bulmuş ve 2001 yılında 3 milyar dolar seviyesine ulaşmıştır. Fakat bu sürekli olmamış ve 2001 yılında çıkan krizin etkisiyle 2002 yılında önce 1 milyar dolar civarına, 2003 yılında da 712 milyon dolar seviyesine düşmüştür. 2003 yılında yapılan mevzuat değişikliklerinin (4875 sayılı yasa) etkisiyle yabancı sermaye girişleri %100 artarak 2004 yılında 1,5 milyar dolara, 2005 yılında 8,5 milyar dolara, 2006 yılında yaklaşık 18 milyar dolara, 2007 yılında yaklaşık 20 milyar dolara yükselmiştir. 2008 yılında ise bir miktar düşerek 15 milyar dolar seviyesinde gerçekleşmiştir.

Tablo 3.11’de yıllar itibarıyla kuruluş türlerine göre uluslararası sermayeli şirketlerin sayısı verilmiştir.

**Tablo 3.11: Yıllar İtibarıyla Kuruluş Türlerine Göre Uluslararası Sermayeli Şirketlerin Sayısı**

Yıl	Yeni	İştirak	Şube	Toplam
1954-2002 ( Birikimli )	4.221	871	202	5.294
2003	800	198	31	1.029
2004	1.440	446	62	1.948
2005	2.081	478	54	2.613
2006	2.473	633	63	3.169
2007	2.913	655	61	3.629
2008	2.695	638	64	3.397
<b>Genel Toplam</b>	<b>16.623</b>	<b>3.919</b>	<b>537</b>	<b>21.079</b>

**Kaynak:** Hazine Müsteşarlığı, Uluslararası Doğrudan Yatırımlar 2009 Yılı Raporu

2008 yılı sonu itibarıyla Türkiye’de 21.079 adet uluslararası sermayeli şirket faaliyette bulunmaktadır. Bu şirketlerin 17.160 adedi uluslararası sermayeli şirket ve şube kuruluşu, 3.919 adedi ise yerli sermayeli şirketlere yapılan uluslararası sermaye iştirakidir. Bu tablodan da 2003 yılında yabancı sermayeyi çekmek için yapılan mevzuat düzenlemesinin başarılı olduğu söylenebilir.

Türkiye’ye vergi rekabeti sonucu ülke sınırlarına çektiği yabancı sermaye miktarının daha anlamlı yorumlana bilmesi için aynı dönemde diğer ülkelere giren yabancı sermaye miktarlarına bakılmasında yarar vardır. Örneğin, 1971-1980 döneminde Türkiye’ye gelen toplam yabancı sermaye 100 milyon dolar civarında iken aynı dönemde İngiltere’ye 40.5 milyar, İspanya’ya 7 milyar, İtalya’ya 5.7 milyar yabancı sermaye girişi gerçekleşmiştir. Bu

açından bakıldığında Türkiye’de vergi rekabeti öncesi yabancı sermaye girişleri oldukça sınırlı kalmıştır (Karluk, 2009, s. 584).

Yapılan karşılaştırmayı 2004-2007 yılları için en fazla doğrudan yatırım çeken 10 ülke ve Türkiye olarak değerlendirildiğinde Türkiye’nin elde ettiği gelişim daha yakından görülmektedir.

Türkiye 2004 yılında çektiği 2,8 milyar dolar yabancı sermaye yatırımı ile dünya ülkeleri arasında 39. sırada yer almıştır. 2005 yılına gelindiğinde bu pay 10 milyar dolar seviyesine çıkmış ve diğer ülkeler arasında 25. sıraya yükselmiştir. 2006 yılında yabancı sermaye miktarı bir önceki yıla göre %100 artış göstererek 20 milyar dolar seviyesine ulaşmıştır. Bu yıl Türkiye diğer ülkeler arasında 17. sıraya kadar yükselmiştir. 2007 yılında ise, yabancı sermaye girişi 22 milyar dolar seviyesine çıkarken dünya sıralamasında 23. sıraya gerilemiştir.

Tüm bu rakamlar göstermektedir ki, Türkiye uyguladığı vergi rekabeti politikaları sonucu özellikle son yıllarda yabancı sermaye yatırımlarında büyük artış meydana gelmiştir. Her ne kadar, 1980 yılı öncesine göre yabancı sermaye yatırımlarında önemli artışlar yaşansa da günümüzde gelinen noktada Türkiye’nin dünya yabancı sermaye yatırımlarından almış olduğu pay oldukça düşük seviyede kalmış ve potansiyelinin çok gerisindedir. Özellikle diğer ülkelerle karşılaştırıldığında bu durum daha iyi görülmektedir.

**Tablo 3.12: En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Çeken On Ülke ve Türkiye 2004-2007 (Milyar Dolar)**

2004			2005		
Sıra	Ülke	UDY	Sıra	Ülke	UDY
1	ABD	135,8	1	İngiltere	177,9
2	Çin	60,6	2	ABD	104,8
3	İngiltere	56,0	3	Fransa	85,0
4	Belçika	43,6	4	Çin	72,4
5	Avustralya	36,1	5	Hollanda	47,7
6	Hong Kong	34,0	6	Almanya	42,0
7	Fransa	32,6	7	Belçika	34,3
8	İspanya	24,8	8	Hong Kong	33,6
9	Meksika	22,9	9	Kanada	27,0
10	Singapur	19,8	10	İspanya	25,0
<b>39</b>	<b>Türkiye</b>	<b>2,8</b>	<b>25</b>	<b>Türkiye</b>	<b>10,0</b>
	Dünya Toplam	717		Dünya Toplam	958

**Kaynak:** World Investment Report 2008 “Transnational Corporations and the Infrastructure Challenge”, UNCTAD



**Tablo 3.13: En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Çeken On Ülke ve Türkiye 2006-2007 (Milyar Dolar)**

2006			2007		
Sıra	Ülke	UDY	Sıra	Ülke	UDY
1	ABD	236,7	1	ABD	232,8
2	İngiltere	148,2	2	İngiltere	224,0
3	Fransa	78,2	3	Fransa	158,0
4	Çin	72,7	4	Kanada	108,7
5	Belçika	64,4	5	Hollanda	99,4
6	Kanada	62,8	6	Çin	83,5
7	Almanya	55,2	7	Hong Kong	59,9
8	Hong Kong	45,1	8	İspanya	53,4
9	İtalya	39,2	9	Rusya	52,5
10	Rusya	32,4	10	Almanya	50,9
<b>17</b>	<b>Türkiye</b>	<b>20,0</b>	<b>23</b>	<b>Türkiye</b>	<b>22,0</b>
	Dünya Toplam	1.411		Dünya Toplam	1.833

**Kaynak:** World Investment Report 2008 “Transnational Corporations and the Infrastructure Challenge”, UNCTAD

## SONUÇ

Vergi rekabetinin ortaya çıkması ve çok sayıda ülke tarafından uygulanması küreselleşme ile yakından ilgilidir. Küreselleşmenin ekonomik alanda devletleri etkilemesi özellikle vergileme alanında daha açıkça görülmektedir. Küreselleşme öncesi devletler, uygulayacakları ekonomik politikalarda ulusal ekonomilerinin durumuna bağlı, kendi iç ekonomik ve sosyal dengelerini gözeterek vergi politikalarını uygulamaya koymaktaydılar. Üretim faktörleri ülke sınırları içinde kontrol altında olduğundan, uygulanan politikalarda diğer ülkeler göz ardı edilmekteydi.

Küreselleşmeyle beraber, özellikle 1980'den itibaren ekonomiler bir yandan dışa açılırken diğer yandan da birbirleriyle daha çok bütünleşmişlerdir. Geline bu noktada artık ülkeler birbirlerinden bağımsız, sadece kendi iç dinamiklerine göre politikalar belirleyememektedirler. Bunun en önemli örneği ülkelerin vergilendirme politikalarında ortaya çıkmaktadır.

Küreselleşme sürecinin sermayenin hareketliliğini arttırması bu üretim faktörünün vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanma eğilimini arttırmıştır. Bu durum ülkeler arasında vergilemenin bir rekabet unsuru olmasına neden olmuştur. Ülkelerin hareketli üretim faktörlerinden daha fazla pay almak için giriştikleri vergi rekabeti sermaye stoku fazla olan gelişmiş ülkeler ile büyümelerini hızlandırmak için sermayeye ihtiyacı olan gelişmekte olan ülkeleri karşı karşıya getirmektedir.

Bu anlamda vergi rekabeti ülkelerin vergileme politikalarında hızla önemini arttırırken, OECD, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler gibi dünya ekonomisinde söz sahibi olan uluslararası örgütler de vergi rekabeti konusunda çalışmalar yapmışlardır. Bu kurumlardan özellikle OECD vergi rekabeti konusuna ilk ve en kapsamlı çalışmayı yapan örgüt olmuştur. OECD 1998'den beri yayınladığı raporlarda vergi rekabetinin önüne "zararlı" ön ekini koymuş ve üye olmayan ülkeler de dahil olmak üzere vergi rekabeti yapanlara çeşitli yaptırımlar uygulanacağını belirtmiştir. Ayrıca 1998 raporuyla karşılıklı gönüllülük esasına dayanan işbirliği süreci diğer raporların yayınlanmasıyla birlikte gönüllülükten zorla kabul ettirmeye doğru kaymıştır.

OECD'nin ve diğer uluslararası kurumların vergi rekabetini neden engellemeye çalıştıkları, bu kurumlarda söz sahibi olan ülkelerin vergi rekabeti karşısındaki konumlarıyla

yakından ilgilidir. Nitekim vergi rekabetini sınırlandırma girişiminin tek taraflı olduğu, OECD üyesi gelişmiş ülkelerin ulusal vergi tabanlarını yani hazine gelirlerini korumaya yönelik olduğu vergi rekabeti çalışmalarına getirilen eleştirilerin yoğunlaştığı noktadır.

Vergi rekabetinin varlığı OECD ülkeleri bağlamında incelendiğinde, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinin en üst dilimine uygulanan oranın düşmesi, mal ve hizmetlerden, servet unsurlarından ve sosyal güvenlik vergilerinden elde edilen gelirlerin GSYİH içindeki paylarının artması bize vergi rekabetinin aktif olarak yaşandığını kanıtlamaktadır. Bu durum OECD tarafından yürütülen vergi rekabetini engelleme girişimini sorgulanır hale getirmektedir.

OECD vergi rekabetinin zararlı olduğunu kanıtlamak için kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinin en üst dilimine uygulanan orandaki düşüşün dibe doğru yarış şeklinde sıfırlanacağını öne sürmektedir. Ayrıca buna bağlı olarak gelir ve karlardan elde edilen gelirlerin bunun yanında toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarının düşeceğini iddia etmektedir. Vergi oranlarındaki düşüşlerin son yıllarda durağanlaşması, hem gelir ve karlar üzerinden alınan vergi gelirlerinin hem de toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarında meydana gelen yükselme OECD'nin vergi rekabetini engelleme girişiminin sorgulanmasına neden olmaktadır. Bu yükselmenin, gelişmiş ülkelere göre gelişmekte olan ülkelerde daha fazla olması vergi rekabetini engelleme girişimlerinin neden OECD tarafından üstlenildiğini açıklamaktadır.

Vergi rekabetinin sonuçlarının olumlu ya da olumsuz olması ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre farklılaşmaktadır. Ortaya çıkabilecek zararlı etkiler sermaye birikimi fazla olan gelişmiş ülkeleri daha yakından ilgilendirmektedir. Gelişmekte olan ülkeler için kıt olan sermaye yatırımlarının ülkeye çekilmesi yatırım, istihdam ve büyüme artışı anlamına gelmektedir.

Gelişmekte olan ve vergi rekabetinden kazançlı çıkma potansiyeline sahip olan Türkiye'nin gündemine ise vergi rekabeti 1980 yılında ticaretin serbestleştirilmesi ile girmiş, 1989 finansal serbestleşme ile de ülke ekonomisini ve vergi sistemini biçimlendiren temel unsurlardan bir tanesi haline almıştır.

OECD'nin Türkiye ekonomisinde tespit ettiği İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi ve Serbest Bölge Uygulamaları bunun yanında kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinin en üst

dilimine uygulanan oranın düşmesi, yabancı sermayeyi ülke sınırlarına çekmek için uygulanan vergi kanunlarındaki teşvikler Türkiye'nin vergi rekabeti uyguladığını göstermektedir.

Vergi rekabetinin Türkiye'ye etkisi ise hem olumlu hem olumsuz unsurlar barındırmaktadır. Genel bütçe vergi gelirlerindeki dolaylı vergilerin payının OECD ortalamasının çok üzerinde artması ve gelir vergisi tahsilâtının tefkifat usulüne dayanır hale gelmesi vergi yükünün hareketsiz üretim faktörü (emek kesimi) üzerine kaydığını göstermektedir.

Bunun yanında, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının 1980 yılından 2007 yılına yaklaşık %85 oranında artış sağlanmıştır. Yabancı sermaye yatırımları ve yabancı firma sayısında ise olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Yabancı yatırımlarda 1980 yılına kadar toplam 228 milyon dolar gibi bir rakam söz konusuysen, son yıllarda yıllık net 18-19 milyar dolarlık girişler görülmektedir. Bu rakamlar diğer ülkelerle karşılaştırıldığında yetersiz görülse de Türkiye'nin daha fazla vergi rekabeti uygulayarak daha çok yabancı sermaye çekme potansiyeli taşıdığını göstermektedir. Bu bağlamda kazanımların artması için Türkiye'nin rekabetçi vergi politikaları uygulaması önerilebilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Abeele M.V., “Tax competition within Europe”, **Annual Conference of the Foundation for Fiscal Studies**, Dublin, Ireland, (01.10.1999)  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/speech-michel\\_vanden\\_abeele-1999.10.01.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/speech-michel_vanden_abeele-1999.10.01.pdf) (erişim tarihi 28.03.2009).
- Açıkalın S.; Ünal S., **Doğrudan Yatırımlar ve Portföy Yatırımları Global ve Yerel Faktörlerin Türkiye Üzerindeki Göreceli Etkisi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008.
- Armağan R., “Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, cilt 12, sayı 3, (2007), 227-252.
- Avi-Yonah, R., “Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State”, **Harvard Law School Public Law And Legal Theory Working Paper**, Series No. 004, Bahar 2000. 573-676.
- Baş K., “Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılması Planlanan Değişiklikler”, **Vergi Bültenleri**, (2006),  
<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=831> (erişim tarihi: 12.02.2009).
- Battal A., **Bankalar Kanunu Şerhi**, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları no: 234, 2003.
- Bratton W.; Mccahery J.A., “Tax Coordination And Tax Competition In The European Union: Evaluating The Code Of Conduct On Business Taxation”, **Common Market Law Review**, Vol: 38, (2001), 677–718.
- Cangir N., “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi - I”, **Yaklaşım**, Yıl:8, sayı 91, (Temmuz, 2000), 104-112.
- Cömert F., “Yabancı Sermayenin Dünü Bugünü ve Geleceği”, **Hazine Dergisi**, Sayı: 12, (Ekim 1998), 1-25.
- Çak M., **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, Ankara, 2008.
- CATO Institute, **International Tax Competition**, Handbook of Policymakers, 2009, 429-439, [www.cato.org/pubs/handbook/hb111/hb111-42.pdf](http://www.cato.org/pubs/handbook/hb111/hb111-42.pdf) (erişim tarihi: 12.02.2010).
- Çarıkcı, E., “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ile İlgili Sorular”, **Ekodialog**, (2007),  
<http://www.ekodialog.com/Makaleler/dogrudan-yabanci-sermaye-yatirimlari-2.html> (erişim tarihi: 13.01.2010).

- Çember E., “Türkiye’de Kıyı (Off-shore) Bankacılığı ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Sorunları**, sayı 132, (Eylül 1999), 44-53.
- Çetinkaya M., **Türkiye Ekonomisinde Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Sektörel Dağılımının Önemi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE İktisat Anabilim Dalı, Konya, 2004.
- Cimat A.; Taş M., “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mevzuat Dergisi**, (Ağustos 2004), sayı: 80, 37-48.
- DPT, **Türkiye - AT Mevzuat Uyumu**, Özel İhtisas Komisyonu Raporları, Ankara. 1995.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: Dpt 2597-Oik: 608, Ankara, 2001.
- DTM, Serbest Bölgeler Hakkında Genel Bilgi, 2009, [http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABIliskilerDb/Genel\\_Bilgi.pdf](http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABIliskilerDb/Genel_Bilgi.pdf), (erişim tarihi: 12.04.2009).
- Duran M., **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 33, Ankara, 2003.
- Ekmekçi E., **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, No: 167, İstanbul, 2003.
- Engin İ., “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Ankara: Türmob Yayınları, 2002.
- Engin İ., Vergi Rekabeti, **Sermaye Piyasası Kurulu**, Yayın No: 198, Ankara, 2006.
- Erdem M.; Şenyüz D.; Tatlıoğlu İ., **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, 3. Basım, Bursa, 2003.
- Erol A.; Fındıkçı M., “Off-Shore (Kıyı Bankacılığı) ve Türkiye Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, sayı 156, (Ekim 2001), 205-221.
- Eyüpgiller S., **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- EC, **A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union**, Communication From the Commission to the Council and the European Parliament, Brüksel, 05.11.1997.
- EU, **Report of the Independent Experts on Company Taxation**, Commission of the European Communities, Brüksel, Mart 1992, [http://aei.pitt.edu/8702/01/31735055264083\\_1.pdf](http://aei.pitt.edu/8702/01/31735055264083_1.pdf) (erişim tarihi 12.02.2009).

- EU, **Harmful Tax Competition**, Brüksel, 1997, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/harmful\\_tax\\_practices/index\\_en.htm#code\\_conduct](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#code_conduct) (erişim tarihi: 12.02.2009).
- EU, **European Transparency Initiative: A framework for relations with interest representatives (Register and Code of Conduct)**, Commission of The European Communities, Brüksel, 2008, [http://ec.europa.eu/transparency/docs/323\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/transparency/docs/323_en.pdf) (erişim tarihi: 12.02.2009).
- Giray F., “Zararlı Vergi Rekabeti Ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, sayı: 260, (Nisan 2003), 125 – 135.
- Giray F., “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, sayı 272, (Nisan 2004), 96-108.
- Goodspeed T., “Tax Competition, Benefit Taxes, And Fiscal Federalism”, **National Tax Journal**, Vol 51 no. 3 (September 1998), 579-586.
- Günaydın İ.; Eser Y., “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri Ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları**, sayı: 202, (Temmuz 2005)
- Güner S., **Serbest Bölgeler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Haziran 1995.
- Hazine Müsteşarlığı, Türkiye'de Yıllara Göre Yabancı Sermaye Yatırımları (1980-2003), [www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr), (erişim tarihi: 20.12.2009)
- Hazine Müsteşarlığı, **Uluslararası Doğrudan Yatırımlar Veri Bülteni**, Ocak, 2009.
- İKV, Avrupa Birliği'nde Vergilendirme, İKV Yayınları, 2005, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf> (erişim tarihi: 24.03.2009).
- Janeba E.;Schjelderup G.; “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 tarihi: 18.02.2009).
- Joumard I., “Tax Systems In European Union Countries” **Economics Department Working Papers**, No. 301, (29 Ocak 2001).
- Karaca Y., “Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası**, sayı 238, (Haziran 2001), 90-99.
- Karaca Y., “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınılandı”, **Vergi Sorunları**, sayı 245, (Ocak 2002), 43-55.
- Karakurt B., “Sermaye Kaçışına Karşı Mücadelede Dünya Vergi Organizasyonu Önerisi”, **Vergi Sorunları**, sayı 241, (Ekim 2008), 172-198.

- Karlık R., **Cumhuriyetin İlanından Günümüze Türkiye Ekonomisi'nde Yapısal Dönüşüm**, Beta, İstanbul, 2009.
- Kılıçaslan H., **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2005
- KOSGEB, **OECD'nin Yapısı ve Üyesi Ülkelerin Bilgi Profilleri**, Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkez Müdürlüğü, Ankara, 2004.
- Littlewood M. "Tax Competition: Harmful To Whom?" **Michigan Journal of International Law**, Vol. 26, (2005), 412-485.
- Margalioth Y., "Tax Competition; Foreign Direct Investment and Growth; Using The Tax System to Promote Developing Countries", **Virginia Tax Review**, Vol. 23:157, 2003, <http://ssrn.com/abstract=462622> or doi:10.2139/ssrn.462622 (erişim tarihi: 18.02.2009).
- McGee R.W., Is Tax Competition Harmful? **Andreas School of Business Working Paper Series**, Barry University, Kasım 2004, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=617444](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=617444) (erişim tarihi: 23.07.2009).
- Mosioma A., "Tax Competition: The Role of Tax Incentives in Encouraging Harmful Tax Competition in The East African Flower Industry", **Tax Justice Network**, <http://www.taxjustice.nl/dialogs/download.aspx?oid=72b08d6d-6cde-488a-8877-0e9f490eecb2> (erişim tarihi:20.10.2008).
- Oates W.E., "Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections", **National Tax Journal**, Vol. 54 Issue 3, (Eylül 2001), 507-512.
- OECD, **Revenu Statistik**, OECD Publishing, Paris 2009.
- OECD, **Handbook On Economic Globalization Indicators**, OECD Publishing, Paris 2005.
- OECD, **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, Paris, 1998
- OECD, **Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**, OECD Publishing, Paris, 2000.
- OECD, **The Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report**, OECD Publishing, Paris, 2001.
- OECD, **The Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report**, OECD Publishing, Paris, 2004.
- OECD, **The Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries**, OECD Publishing, Paris 2006.
- OECD, **Tax Database**, <http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls> (erişim tarihi: 05.01.2010)



- Owens J., “Tax Reform: An International Perspective”, **The President’s Advisory Panel on Federal Tax Reform**, San Francisco, (31 Mart 2005), <http://www.oecd.org/dataoecd/57/38/34675524.pdf> (erişim tarihi:21.01.2009).
- Öncel T.; Öncel Y., “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **Maliye Araştırmalar Merkezi Konferansları**, 43. Seri, İstanbul, 2004, 1-25.
- Öz S., **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2005.
- Pinto C., **Tax Competition And Eu Law**, Kluwer Law International, USA, 2003.
- Radaelli, C. M., “Harmful Tax Competition in the EU: Policy Narratives and Advocacy Coalitions”, **Journal of Common Market Studies**, Vol. 37, No. 4 (December 1999), 661–682.
- Radaelli, C. M.; Kraemer U. S., “The Rise and Fall of Governance’s Legitimacy: The Case of International Direct Taxation”, *Soft Law, New Policy Instruments and Modes of Governance in the EU*, University of Exeter, (28 January 2005), <http://huss.exeter.ac.uk/politics/research/readingroom/radaelliInformalGovernance.doc> (erişim tarihi: 23.03.2009).
- Reback, R., “Preference Aggregation and Tax Price Discrimination in an Imperfect Tiebout World”, 3 October 2008, <http://econweb.tamu.edu/workshops/PERC%20Applied%20Microeconomics/Randall%20Reback.pdf> (erişim tarihi: 23.03.2009).
- Salinas G.S., “The OECD Tax Competition Initiative: A Critique Of Its Merits in The Global Marketplace”, **Houston Journal of International Law**, Vol. 25, (May 2003), 531-549.
- Saraç Ö., **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Sedmihradsky M.; Klazar S., “Tax Competition for FDI in Central-European Countries”, **CESifo Working Paper**, No. 647, 2002, s. 382-398.
- Seyidoğlu H., **Uluslararası İktisat: Teori Politika Ve Uygulama**, Geliştirilmiş 15. Baskı, İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2003.
- Taş B.; Karaca Y., “Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti Ve Elektronik Ticaret”.**19. Maliye Sempozyumu**, Mayıs 2004. 421-463.
- Teather R., “The Benefits Of Tax Competition”, **The Institute Of Economic Affairs**, Paper No: 153, London, 2005.

- UN, **Report of the High-Level Panel on Financing for Development**, United Nations Publishing, Haziran, 2001.
- UNCTAD, **Transnational Corporations and the Infrastructure Challenge**, World Investment Report, 2008.
- Wilson, J.D.; “Theories Of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Volume 52, No.2, (Haziran 1999), 269-304.
- Wilson J.D., Wildasin D.E. “Capital Tax Competetion: Bane Or Boon”, **Journal Of Public Economics**, Volume 88, Issue 6, (Haziran 2004), 1065-1091.
- Venardos A., “The Hypocritical Stance By The OECD ,Representing The Developed Nations -Inappropriate Pressure On Less Developed Nations To Adopt Compliant Tax Regimes”, **Revenue Law Journal**, Volume 16, Issue 1, (2006), 54-72.
- Yeldan E., **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2008.
- Yılmaz, G.A., “Küreselleşme Sürecinde OECD, AB’ye Üye Ülkeler ve Türkiye’de Vergi Yapısının Gelişimi II” , **Yaklaşım**, sayı 170, (Şubat 2007), 213-218.
- Yurttutan B., “Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesine Yönelik 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, sayı 186, (2004), 134-139.
- Zodrow, G.R., “Tax Competition and Tax Coordination in the European Union”, **International Tax and Public Finance**, Issue 10, (2003), 651-671.

## **DiĞER KAYNAKLAR**

- \_\_\_\_\_ 3218 Sayılı Kanun, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/717.html> (erişim tarihi:22.11.2009)
- \_\_\_\_\_ 4325 Sayılı Kanun, [http://www.alomaliye.com/4325\\_sayili\\_kanun.htm](http://www.alomaliye.com/4325_sayili_kanun.htm), (erişim tarihi:20.11.2009)
- \_\_\_\_\_ 4562 Sayılı Kanun, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4562.html>, (erişim tarihi:20.11.2009)
- \_\_\_\_\_ 4691 Sayılı Kanun, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4691.html>, (erişim tarihi:21.11.2009)
- \_\_\_\_\_ 4737 Sayılı Kanun, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4737.html>, (erişim tarihi:21.11.2009)
- \_\_\_\_\_ 4875 Sayılı Yasa, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4875.html>, (erişim tarihi:25.11.2009)

\_\_\_\_\_ 5084 Sayılı Kanun, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5084.html>, (erişim tarihi:22.11.2009)

\_\_\_\_\_ 5520 Sayılı Kanun, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5520.html>, (erişim tarihi:20.11.2009)

\_\_\_\_\_ 6224 Sayılı Yasa, [http://www.alomaliye.com/yabanci\\_serm\\_tesvik\\_kanunu.htm](http://www.alomaliye.com/yabanci_serm_tesvik_kanunu.htm), (erişim tarihi:22.11.2009)

## Ö Z G E Ç M İ Ş

**Adı ve Soyadı** : Murat İÇMEN

**Doğum Tarihi ve Yeri** : 12.11.1982 İnegöl-BURSA

**Medeni Durumu** : Evli

### **Eğitim Durumu**

**Mezun Olduğu Lise** : İnegöl Süper Lisesi

**Lisans Diploması** : Akdeniz Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

**Yüksek Lisans Diploması:** Akdeniz Üniversitesi SBE Maliye Bölümü

**Tez Konusu** : Küresel Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansımaları

**Yabancı Dil / Diller** : İngilizce

### **İş Denevimi**

**Çalıştığı Kurumlar** :

- Akdeniz Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı Arş. Gör. 2007-2010
- Akdeniz Üniversitesi Korkuteli Meslek Yüksekokulu Öğr. Gör. 2010-.....

**Adres** : Toros Mah. 832. Sok. Ali Niyazi Lüle Apt. K:2/6 Konyaaltı/ANTALYA

**Tel. no** : 0533 3382307