

**ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI VERGİ
REFORMLARI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ
ÇALIŞMALAR**

İskender Emrah KARAKAŞ

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir

2010

**ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI VERGİ
REFORMLARI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ
ÇALIŞMALAR**

İskender Emrah KARAKAŞ

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir

2010

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İskender Emrah KARAKAŞ tarafından hazırlanan *Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar* başlıklı bu çalışma 06/09/2010 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından MALİYE Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS** tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof.Dr. Fazıl TEKİN

Üye

Doç.Dr. Ali ÇELİKKAYA

(Danışman)

Üye

Prof.Dr. Fethi HEPER

Üye

Prof.Dr. Nihat EDİZDOĞAN

Üye

Yrd.Doç.Dr. Nurullah UÇKUN

ONAY

.../ .../ 20....

Prof. Dr. Münevver YILANCI

Enstitü Müdürü

ÖZET

ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI VERGİ REFORMLARI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ ÇALIŞMALAR

KARAKAŞ, İskender Emrah

Yüksek Lisans-2010

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Zararlı vergi rekabeti, ülkelerin hareketli sermayeyi ülkelerine çekmek için uyguladıkları vergi teşvikleri ve diğer zararlı uygulamaları kapsamaktadır.

Zararlı vergi rekabetine karşı hem ülkeler ulusal düzeyde hem de OECD gibi kuruluşlar uluslararası düzeyde çalışmalar yapmaktadırlar. Ülkelerin yaptığı çalışmalar vergi reformları ve revizyonları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu alanda en önemli reform çalışmaları ikili vergi sistemi ve düz oranlı vergi sistemidir. Türk vergi sisteminde de uluslararası çalışmalara paralel olarak çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılması ve zararlı vergi rekabeti ile mücadele için gerekli vergi güvenlik müesseselerinin kanun kapsamına alınması, Gelir Vergisi Kanunu'nda Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemelere paralel ve bu düzenlemeleri destekleyici değişikliklerin yapılması ve Avrupa Birliği üyelik sürecinde vergi uyumlaştırma çalışmalarının ülkemizde de sürdürülmesidir. Zararlı vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmalar olumlu sonuçlar vermektedir. Özellikle vergi cennetleri ve tercihli vergi uygulamalarının önlenmesi konularında ilerleme sağlanmıştır.

ABSTRACT

TAX REFORMS AGAINST HARMFUL TAX COMPETITION AND WORKS IN TURKISH TAX SYSTEM

KARAKAS, İskender Emrah

Master-2010

Public Finance

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Harmful tax competition covers the tax competition which countries apply the mobile capital to direct to their countries and other harmful applications.

Both countries with national level and founding's such as OECD with international level makes some Works against harmful tax competition. These Works which countries make are tax reforms and tax revisions. The most important reforms against harmful tax competition are dual tax system and flat tax system. Also in Turkish tax system, some Works are being done which is parallel to international works. These works cover rewriting the corporate tax law and making necessary arrangements against harmful tax competition, making some changes in income tax law, which are parallel and supportive to the arrangement in corporate tax love and making tax harmonization in our country during European Union membership. These all Works which are against harmful tax competition give positive results. There had been some developments in being prevented tax havens and preferential tax regimes.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar LİSTESİ.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

VERGİ REKABETİNİN TANIMI, TÜRLERİ, VERGİ REKABETİ MODELLERİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI

1.1. Vergi Rekabeti Tanımı.....	3
1.2. Vergi Rekabeti Türleri	6
1.2.1. Taraf Olanlar Açısından.....	6
1.2.1.1. Yerel Vergi Rekabeti.....	6
1.2.1.2. Uluslararası Vergi Rekabeti	7
1.2.2. Etkileri İtibariyle.....	8
1.2.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti	10
1.2.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti.....	12
1.3. Vergi Rekabeti Konusunda Geliştirilen Modeller	14
1.3.1. Tiebout Modeli.....	15
1.3.2. Oates-Schwab Modeli	16
1.3.3. Basit Vergi Rekabeti Modeli	17
1.3.4. Kamu Tercih Teorisi ve Vergi Rekabeti.....	18
1.3.5. Diğer Teoriler.....	18

1.4. Zararlı Vergi Rekabetinin Uygulamaları	21
1.4.1. Vergi Cennetleri (Tax Haven)	23
1.4.2. Tercihli Vergi Rejimleri.....	28

2. BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI UYGULANAN VERGİ REFORMLARI

2.1. Vergi Reformunun Tanımı ve Unsurları	34
2.1.1. Tanımı	34
2.1.2. Unsurları	35
2.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yürütülen Vergi Reform Çalışmaları.....	36
2.2.1. Uluslararası Kuruluşların Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yürüttüğü Çalışmalar	37
2.2.1.1. OECD Tarafından Yürütülen Çalışmalar	37
2.2.1.2. Avrupa Birliği Tarafından Yürütülen Çalışmalar	41
2.2.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yürütülen Vergi Reformları	55
2.2.2.1. Düz Oranlı Vergi Sistemi	55
2.2.2.1.1. Düz Oranlı Verginin Tanımı, Gelişimi ve Kapsamı	56
2.2.2.1.2. Düz Oranlı Vergilerin Yararları	59
2.2.2.1.3. Düz Oranlı Vergilere Yönelik Tartışmalar	64
2.2.2.1.4. Dünyada Düz Oranlı Vergi Uygulamaları	65
2.2.2.2. İkili Vergi Sistemi (Dual Income Tax)	68
2.2.2.2.1. İkili Vergi Sisteminin Özellikleri.....	69
2.2.2.2.2. İkili Vergi Sisteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	72
2.2.2.2.3. Dünyada İkili Vergi Sistemi Uygulamaları.....	74

3. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

3.1. Türk Vergi Sisteminin Gelişimi.....	77
--	----

3.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Türkiye’de Yürütülen Çalışmalar.....	90
3.2.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İle Getirilen Yenilikler.....	90
3.2.1.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	90
3.2.1.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağılımı.....	95
3.2.1.3. Örtülü Sermaye	100
3.2.1.4. Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Stopaj Yükümlülüğü	101
3.2.1.5. Kurumlar Vergisi Oranının Düşürülmesi.....	102
3.2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki Değişiklikler.....	106
3.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Düzenleme	107
3.2.2.2. İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar (75. Madde).....	109
3.2.2.3. Gelir Vergisi Kanunu’nun 121. maddesinde yapılan değişiklik	111
3.2.2.4. Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu (123. Madde)...	112
3.2.2.5. Gelir Vergisi Tarifesindeki Değişiklik	113
3.2.2.6. Diğer Düzenlemeler	116
3.2.3. Vergi Uyumlaştırması Çalışmaları	117
3.2.3.1. Dolaysız Vergiler Alanındaki Çalışmalar	120
3.2.3.2. Dolaylı Vergiler Alanındaki Çalışmalar	129
3.2.4. Genel Değerlendirme	142
SONUÇ	144
KAYNAKÇA.....	148

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İdarelerarası Rekabet Türleri	20
Tablo 2: OECD'nin Vergi Cenneti Ülkeler Listesi	26
Tablo 3: OECD 2002 Yılı Raporunda Potansiyel Olarak 'Zararlı' Bulunan Uygulamalar.....	32
Tablo 4: Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Yüğü (1995-2007)	48
Tablo 5: Avrupa Birliği Ülkeleri'nde KDV Oranları	54
Tablo 6: Dünya'da Düz Oranlı Vergi Uygulamaları	66
Tablo 7: İskandinav Ülkelerinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Uygulanan Vergi Oranları	75
Tablo 8: 1925-1985 Tarihleri Arasında Türkiye'de Uygulanan Vergiler	89
Tablo 9: 1998 – 2008 Yılları Arasındaki Hesaplanan Kurumlar Vergisi Tutarları	103
Tablo 10: Yıllara Göre Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi (%).....	114
Tablo 11: Avrupa Birliği Üye Ülkeleri ve Türkiye'de Nominal Kurumlar Vergisi Oranları	124
Tablo 12: Avrupa Birliği ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranlarının Değişimi (En üst dilim).....	128
Tablo 13: ÖTV konusu Mal Gruplarının İçeriği ve Matrah Yapısı Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması	139
Tablo 14: ÖTV Konusu Mal Gruplarının Oranları Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması.....	140
Tablo 15: Avrupa Birliği ve Türkiye'de ÖTV'nin Hesaplanma Usulleri	141

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Rekabetinin Sınırları Akış Şeması	9
Şekil 2: Zararlı Vergi Rekabeti Oluşum Süreci Akış Şeması.....	14
Şekil 3: Vergi Cenneti Ülkelerin Coğrafi Dağılımı.....	28
Şekil 4: Dünyada Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler	67
Şekil 5: İkili Gelir Vergisi Uygulaması	71

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: 1990-2010 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim..	104
Grafik 2: 1998 – 2008 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Hâsılatındaki Değişim	106
Grafik 3: 1998 – 2008 Yılları Arasında Türkiye’de Hesaplanan Gelir Vergisindeki Değişim	115
Grafik 4: Yıllara Göre Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Yükseklik Farkı Değişimi	116
Grafik 5: Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin Değişimi	125
Grafik 6: Kurumlar Vergisi Oranının 1990 - 2008 Yılları Arasındaki Değişimi ...	126
Grafik 7: AB ve Türkiye’de Gelir Vergisi Oranlarının Değişimi (En üst dilim)	129
Grafik 8: Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Standart KDV Oranları	132

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rapor
AB	: Avrupa Birliği
AB-10	: Kıbrıs Rum Kesimi, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Malta, Polonya, Slovakya, Çek Cumhuriyeti, Slovenya
AB-15	: Almanya, Fransa, Belçika, Hollanda, İtalya, Lüksemburg, İngiltere, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, Portekiz, İspanya, İsveç, Finlandiya, Avusturya
AB-27	: Tüm Avrupa Birliği Üye Ülkeleri
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEYK (CFC)	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (Controlled Foreign Companies)
md.	: madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

GİRİŞ

1980 ve sonrasında özellikle teknolojik alandaki gelişmeler ve internet kullanımının yaygınlaşmaya başlaması ile birlikte, gerek sermayenin gerekse emeğin dolaşım hızı artmış ve bu sayede firmalar rahatlıkla vergilerini en aza indirebilmek için şirket merkezleri veya şubelerini bir ülkeden bir başka ülkeye rahatlıkla aktarma imkânına kavuşmuşlardır. Bu durum, bazı az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler tarafından, hareketli sermayeyi ülkelerine çekebilmek adına vergi politikalarında değişiklik yaparak, ya hiç vergi almayarak ya da çok cüzi bir vergi oranı uygulayarak, istismar edilmiştir.

Vergi rekabeti kavramı da bu uygulamalar ile birlikte popülerlik kazanmış ve özellikle OECD ve AB gibi kurumların konuya olan ilgilerinin artmasına neden olmuştur. Genel olarak vergi rekabeti, zararlı olarak nitelendirilmekte ve çalışmalar daha çok zararlı vergi rekabetini ve etkilerini ortadan kaldırmaya yönelik yapılmaktadır. Bunlar; uluslar arası düzeyde yapılan çalışmalar ve ulusal düzeyde gerçekleştirilen vergi reform ve revizyonlarıdır.

Özellikle Avrupa Birliği ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar vergi rekabetinin zararlı olduğunu kabul ederek çalışmalar başlatmışlardır.

Ulusal düzeyde yapılan çalışmalar genellikle vergi reform ve revizyonları olarak karşımıza çıkmaktadır. Zararlı vergi rekabetine karşı uygulamaya konan en önemli vergi reform çalışmaları Düz Oranlı Vergi Sistemi ve İkili Vergi Sistemidir. Bu vergi reform çalışmalarının tek amacı zararlı vergi rekabetini önleme olmamakla birlikte amaçlardan öne çıkanı bu olmaktadır.

Zararlı Vergi Rekabetine karşı Türk Vergi Sistemi'nde de vergi reform ve revizyon çalışmaları yapılmaktadır. Bu reform çalışmalarından en önemlisi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5520 sayılı) yeniden kaleme alınmasıdır. Türk Vergi Sistemi'nde yapılan diğer önemli çalışma ise Avrupa Birliği ülkeleri ile vergi uyumlaştırmasıdır. Avrupa Birliği içerisinde Türk Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi vergi uyumlaştırmalarının yapılabilmesi için Türk Vergi Sistemi kapsamına alınmıştır. Dolaylı ve dolaysız vergiler alanında ise özellikle oran uyumlaştırmalarına yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Çalışmada öncelikli olarak vergi rekabeti ve vergi reformları üzerinde durulacak, uygulamaya konulmuş veya konulması düşünülen vergi reformları incelenecek ve Türkiye'nin zararlı vergi rekabetine karşı uyguladığı stratejilerin uluslararası uygulamalar ile olan uyumu incelenecektir.

1. BÖLÜM

VERGİ REKABETİNİN TANIMI, TÜRLERİ, VERGİ REKABETİ MODELLERİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI

1.1.Vergi Rekabeti Tanımı

Vergi rekabeti, hükümetler arası bir rekabet türü olup çeşitli değişkenler kullanılarak kavram tanımlamaya çalışılmaktadır. Burada ilk akla gelen araç vergi oranları olmaktadır.¹

Vergi oranları esas alınırsa vergi rekabeti, üretim faktörlerinin serbestçe hareket edebileceği ve birden fazla vergi otoritesinin bulunduğu bir ortamda vergi otoritelerinin üretim faktörlerini kendi iktidar alanlarına yönlendirme amacıyla vergi oranlarını düşürmesi ve böylelikle vergi matrahlarını genişletme imkânına kavuşması şeklinde tanımlanabilir.² Bu rekabet esas olarak üretim faktörlerinin ülkeler arasında hareketli olması sebebiyle ortaya çıkmakta ve etkinsizlik yaratarak, vergi oranları ve dolayısıyla kamu harcamalarında ülkeler arasında dibe doğru (race to the bottom)³ bir yarışa neden olmaktadır.⁴ Ülkeler arasında vergi oranlarını düşürmeye neden olan

¹ Tuncer, Selahattin. “Vergileme ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 304, Aralık 2006, s. 5

² Saraç, Özgür. “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s. 110

³ Vergi rekabeti teorisi, ülkeler arasındaki bu yarışın, dibe doğru bir yarış yarattığını, rekabet eden ülke sayısı arttıkça bu yarışın hızlandığını vergi oranları ve kamu harcama düzeylerinin bütün ülkeler için düşük bir seviyede eşitleneceğini öne sürmektedir. Dolayısıyla iktisat literatüründe rekabet, üretimde ve kaynak dağılımında etkinliği sağladığı için özendirilmesine rağmen, devletlerarasındaki rekabetin her zaman olumlu sonuçlar yaratması beklenmemektedir. (Göker, Zeliha. “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, Maliye Dergisi, (Ocak-Haziran 2008), Sayı:154, s.124)

⁴ Göker, Zeliha. “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, Maliye Dergisi, (Ocak-Haziran 2008), Sayı:154, s.123

rekabete literatürde dibe doğru yarış olarak ifade edilen ‘race to the bottom’ adı verilmektedir.⁵

Vergi rekabetinde kullanılan en önemli enstrüman vergi oranları olmakla beraber, tek enstrüman bu değildir.⁶ Çünkü çeşitli vergisel ayrıcalıkların kullanımı da mobil üretim faktörlerini uyarabilmektedir. Bu ise, vergi rekabeti tanımının farklılaşmasına neden olmaktadır. Buna göre, vergi rekabeti; indirim, istisna, muafiyet, vergi erteleme, hızlandırılmış amortisman, vb. vergisel ayrıcalıklar sağlanarak mobil üretim faktörlerine teşvik sağlanması şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımlama, vergi rekabeti konusunda sadece vergi oranlarının değil **vergisel ayrıcalıkların** da araç olarak kullanılabilmesini ortaya koymaktadır.⁷

Vergi Yükü dikkate alınarak da bir tanımlama yapılabilir. Buna göre vergi rekabeti, bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyet üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak ölçüde kısmen ya da tamamen vazgeçmesi ve o ekonomik faaliyeti ülkeye çekme ya da elde tutma çabasıdır.⁸

Wilson ve Wildasin ise vergi rekabetini geniş, dar ve en dar olmak üzere üç şekilde tanımlamaktadırlar. Geniş tanıma göre vergi rekabeti, bağımsız devletler tarafından uygulanan ve koordine içerisinde olmayan her türlü vergi uygulamalarıdır. Dar tanıma göre vergi rekabeti, her devletin uyguladığı vergi politikasının diğer devletlerin vergi geliri dağılımını etkilemesidir. En dar tanıma göre de vergi rekabeti, bağımsız devletler tarafından birbirinden bağımsız olarak uygulanan vergi uygulamalarıdır.⁹

⁵ Günaydın, İhsan. Temel Gürdal, Levent Yahya Eser, “Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, Cilt: 45, Sayı: 518, 2008, s. 52

⁶ Ekici, Mehmet Sena. “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi”, Güz 2009, Cilt:8, Sayı: 30, s. 216

⁷ Saraç, a.g.e. s.111

⁸ Ferhatoğlu, Emrah. “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, E-Akademi Dergisi, Mayıs 2006, Sayı: 51, (Çevrimiçi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm>, 21 Ekim 2008

⁹ Günaydın, İhsan. Gürdal, Temel. Eser, Levent Yahya. a.g.e. 2008, s.53

Bu tanımlamalar ışığında vergi rekabetinin belli başlı özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:¹⁰

- a) Vergi rekabeti mobil üretim faktörlerini hedef almaktadır.
- b) Vergi rekabetinin aktörleri vergilendirme yetkisine sahip otoritelerdir.
- c) Vergi rekabetinde vergi yükünün hafifletilmesi bağlamında çok sayıda araç kullanılabilir.
- d) Vergi rekabeti, talep edenlerin rekabetidir.
- e) Vergi rekabeti, ‘kazanma’ motifinden bağımsız değildir. (Mali Dışsallıklar)

Vergi rekabetinin oluşmasını sağlayan iki önemli unsur sermaye ve emek mobilitesinin artmasıdır. Sermaye mobilitesi teknolojiadaki gelişmelerin sonucu artmıştır. Teknolojik gelişme, bireylerin ellerindeki fonları kıtalar arasında rahatlıkla aktarabilmelerine veya döviz kontrollerinden kurtarabilmelerine imkân tanımaktadır. Sermaye mobilitesinin artması ülkelerin bu sermayeyi daha zor vergilendirmelerine neden olmaktadır. Böylece vergi rekabeti, mobil vergi matrahlarını çekmek için vergi oranlarını indirme sürecine dönüşmektedir. Doğası gereği vergi rekabeti, vergi oranlarının ve matrahlarının birbirine bağlı olarak oluşturulduğu bir süreçtir.¹¹

Ülkeler vergi rekabetine giriştiklerinde, yabancı yatırımları artırmak için vergi oranlarını düşürmek yanında yabancı sermayedarlara teşvik mahiyetinde başka vergisel avantajlar sağlarlar. Bu durum söz konusu ülkelerin vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olur. Ancak ülkelerin bunu göze almasının nedeni ülkeye girecek sermayenin vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin artması beklentisidir.¹²

Küreselleşmeyle birlikte ivme kazanan vergi rekabeti hükümetler için önemli kısıtlar ortaya çıkarmakta, hareket alanını olabildiğince sınırlandırmaktadır.

¹⁰ Saraç, a.g.e. s. 112–113

¹¹ Günaydın, İhsan. Eser, Levent Yahya. “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, Vergi Sorunları, Sayı: 234, Mart 2008, s. 158

¹² Uluslararası Vergi Rekabeti, (Çevirimiçi), http://www.malihukuk.net/pdf/uluslararasi_vergi_rekabeti.pdf, 21 Aralık 2009

Sermayenin daha az vergilendirilmesi nedeniyle emek ve tüketim üzerinde vergi yükünün artması refah devleti olgusuna zarar vermektedir. Küreselleşme ve artan vergi rekabeti iyi yönetilmeyip kontrol edilemediği takdirde gelir dağılımındaki çarpıklıklar daha da derinleşecek, ulusal ve küresel düzeyde ekonomik istikrarsızlıklar daha sık ortaya çıkacaktır.¹³

1.2. Vergi Rekabeti Türleri

Vergi rekabeti taraf olanlar açısından, rekabet edenlerin konumu ve vergi rekabetinin etkileri itibarıyla olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

1.2.1. Taraf Olanlar Açısından

Vergi rekabeti taraf olanlar açısından iki başlık altında incelenebilir. Bunlar; yerel (dikey) vergi rekabeti ve uluslararası (yatay) vergi rekabetidir.

1.2.1.1. Yerel Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, özellikle federal yapılı devletler söz konusu olduğunda federe devletler ya da federe devlet ile federal devlet arasında gerçekleşebilmektedir. Bu tip vergi rekabeti yerel vergi rekabeti veya dikey vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır.¹⁴

¹³ Ekici, a.g.m. 2009, s.217

¹⁴ Çak, Murat. "Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme", T.C. Maliye Bakanlığı Stratejik Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/385, Ankara, 2008

Dikey vergi rekabeti, hem merkezi idarenin hem de yerel idarenin aynı vergi kaynağını birbirinden bağımsız olarak belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma çabası olarak tanımlanabilir.¹⁵

Dikey vergi rekabeti, yatay vergi rekabetinin aksine sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin bölgelerarası hareketliliğine dayanmamaktadır. Dikey vergi rekabeti ancak, bir siyasal birlik veya bir devlet içinde gerçekleşebilir.¹⁶

Bu tip vergi rekabeti, tıpkı Tiebout' un vergi rekabeti teoreminde açıklanan ve vergilendirme yetkisine haiz yerel idarelerin vergi sistemlerini, kendi bölgelerini hem dışarıdan gelecek yatırımcılara hem de o yörede ikamet eden bireylere cazip hale getirmek amacıyla, diğer yerel idarelerin vergisel düzenlemelerini de göz önüne almak suretiyle oluşturmaları şeklinde tanımlanabilir.¹⁷

1.2.1.2. Uluslararası Vergi Rekabeti

Farklı vergileme yetkisine sahip ülkeler arasında gerçekleşen vergi rekabeti ise, uluslararası vergi rekabeti ya da yatay vergi rekabeti olarak literatürde yer almaktadır.¹⁸

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesidir.¹⁹

¹⁵ Ferhatoğlu, a.g.m. Mayıs 2006

¹⁶ Uluslararası Vergi Rekabeti, (Çevrimiçi),

http://www.malihukuk.net/pdf/uluslararasi_vergi_rekabeti.pdf , 28 Ekim 2008

¹⁷ Çak, a.g.e. 2008, s. 7

¹⁸ Çak, a.g.e. 2008 s. 7

¹⁹ Ferhatoğlu, Emrah. "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi", Cilt 7, Sayı 1, Haziran 2006, s. 79-96, (Çevrimiçi) http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm, 28 Ekim 2008

1.2.2. Etkileri İtibariyle

Vergi rekabeti ve vergi sistemlerinin etkileşiminin etkileri, bazı ülkeler için olumsuz veya zararlı olarak algılanırken diğer ülkeler için tam tersi olabilir. Örneğin, bir ülke yeni yatırımları teşvik etmek için yatırım teşviklerini bir politika aracı olarak kullanırken, bir başka ülke bunu gerçek yatırımları bir ülkeden bir başka ülkeye aktarma olarak algılayabilir.²⁰

Vergi rekabeti iki ülke arasında yaşanacağına göre, doğal olarak bir ülke kazanacak bir ülke de kaybedecektir. Kazanan ülke için vergi rekabeti yararlı, kaybeden ülke için de bu rekabet zararlı sonuçlar verecektir. Olaya teorik açıdan bakacak olursak, vergi rekabeti, bunu uygulayan ülkede vergi matrahını aşındıracak ve sonuçta vergi hâsılatının düşmesine yol açacaktır.²¹ Vergisel kolaylıklarla sermayeyi, üretimi, nitelikli işgücünü ve yeni teknolojileri ülkesine çekerek yabancı yatırım ve yatırımcı miktarını artırabilen idareler vergi rekabetinden yararlanabilirler. Küreselleşme temelinde ortaya çıkan ve gelişen bu rekabetin gereklerini yerine getiremeyen ülkeler ise vergi rekabetinden olumsuz etkilenmekte, sermaye ve nitelikli işgücü çıkışlarına engel olamamaktadırlar.²²

Vergi rekabetine, sermayeyi çekerek ekonomide optimal performansı ve etkinliği arttırdığı gerekçesi ile olumlu bakan ve örneğin, AB'nin zenginliğinde rekabetin esas neden olduğunu düşünen iktisatçılar olduğu gibi, vergi rekabetinin vergi kaybına sebep olacağı, bunun emeğin daha yüksek oranda vergilendirilmesine yol açacağı, yüksek oranda vergi alınmasının o ülkeden mobilitesi en yüksek (ülkeler arasında en hareketli) üretim faktörü olan sermayenin kaçışına neden olacağını ileri süren Richard Musgrave, Krause-Junk, Simon James ve James Barr gibi, buna karşı çıkan iktisatçılar da bulunmaktadır; vergi rekabeti kavramının göreceli bir özellik taşıdığı, genel kabul görmüş vergilendirme ilkelerine zarar vereceği biçiminde

²⁰ OECD. "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", 1998, (Çevirimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, (28.12.2009), s.15

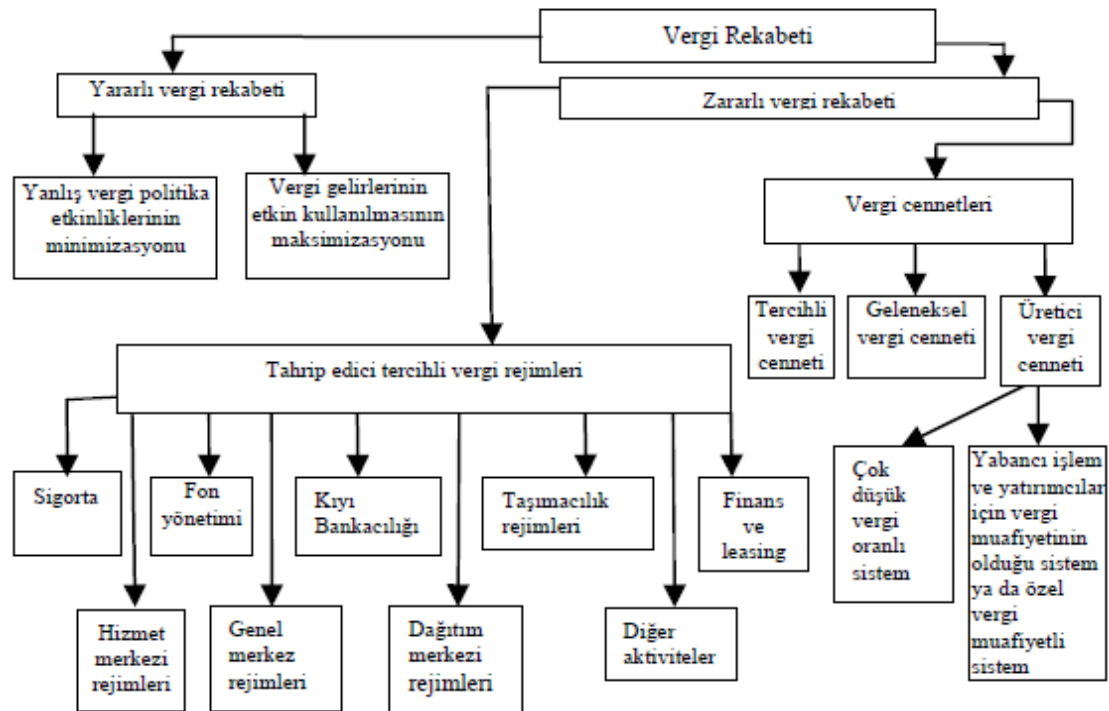
²¹ Tuncer, a.g.m. Aralık 2006, s. 5

²² Ekici, a.g.m. 2009, s. 216

argümanlar ileri sürerek, olumsuz görüşte olan iktisatçılara destek veren başka iktisatçı ve maliyeciler de vardır.²³

Etkinlikleri itibariyle vergi rekabeti ‘Yararlı Vergi Rekabeti’ (beneficial tax competition) ve ‘Zararlı Vergi Rekabeti’ (harmful tax competition) olarak ele alınabilir. Çalışmanın ikinci bölümü ve sonrasında vergi rekabetinin zararlı olduğu yaklaşımı göz önüne alınacaktır.

Şekil 1: Vergi Rekabetinin Sınırları Akış Şeması



Kaynak: Arıkan, Zeynep. H. Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, *Review of Social, Economic & Business Studies*, Vol.5/6, 285 – 338, (Çevrimiçi) <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf>, 28 Ekim 2008, s. 290

²³ Özdemir, Biltekin. “Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Kasım 2006, s. 41-42

Şekil 1’de etkileri itibariyle vergi rekabeti türleri ve bu türlerin kullanım biçimleri gösterilmektedir. Vergi rekabeti etkileri itibariyle yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti olarak iki başlık altında incelenebilir.

1.2.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti

Genel eğilim vergi rekabetinin mali krizlere neden olabileceği ve zararlı olduğu, dolayısıyla sınırlanması gerektiği yönünde olmakla birlikte vergi rekabetinin sınırlanması konusunda bazı eleştiriler de söz konusudur. Vergi konusunda bile olsa rekabetin zararlı olarak nitelendirilmesinin iktisadi düşünce çerçevesinde kabul edilebilir olamayacağı öne sürülerek rekabetin kötü ya da zararlı olarak nitelendirilmesine itiraz edilmektedir. Liberal iktisat görüşünden ve Tiebout hipotezinden hareket eden bu görüşler, farklı ülkelerde farklı vergi oranlarının olmasının mükellefe tercih hakkı sunmak ve hükümetler üzerinde etkinlik açısından bir baskı oluşturmak hususunda aslında iyi bir şey olacağını ileri sürmektedir.²⁴

Rekabet kârlar üzerindeki dolaysız vergilerin azaltılması yoluyla yurt içindeki yerleşik firmaların rekabet güçlerinin artırılmasını amaçlıyorsa oluşan bu duruma “yararlı vergi rekabeti” denir. 1999 yılında Almanya Maliye Bakanlığı Bilimsel Danışma Kurulu yararlı vergi rekabetini tanımlamıştır. Kurula göre, ilke olarak, genel bir vergi oranı indirimi, uluslararası sermaye dağılımını etkilese bile adildir. Yapılan düzenlemeler iç vergi sisteminde genel bir iyileşme yanında diğer ülkelerin vergi politikalarını ve kendi vergi gelirleri yanında diğer ülkelerin vergi gelirlerini de olumlu etkiliyorsa “yararlı vergi rekabeti” vardır.²⁵

Vergi rekabetinin yararlı olduğu görüşü daha çok kamu tercihi teorisi ile ilişkilendirilmiş çalışmalarda kendisini göstermektedir. Kamu tercihi teorisine göre,

²⁴ Kargı, Nihal. Karayılmazlar, Ekrem. “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 3, Yıl: 2009, s. 25

²⁵ Arıkan, Zeynep. H. Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, (Çevirimiçi) <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf>, 28 Ekim 2008, s. 290

vergi rekabeti, toplumun refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir. Bunun nedeni ise, vergi rekabetinin bürokratların rant kollama²⁶ faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır.²⁷

Vergi indirimlerine neden olması, vergi gelirlerinin daha etkin kullanımını sağlaması ve yabancı sermaye artışlarına neden olması vergi rekabetinin olumlu etkileri arasında sayılabilir. Ayrıca belli bir düzeydeki vergi rekabetinin vergi oranlarını olması gereken seviyelere indirebileceği de ileri sürülmektedir. Asıl sorun olması gereken vergi oranlarının nasıl tespit edileceğidir. Bazı teorisyenlere göre vergi oranları, vergi rekabeti yokken olması gereken düzeye çekilmelidir. Fakat yine de bu oranın ne olacağına ilişkin kesin bir fikir yoktur. Bu tarz olumlu olarak sayılabilecek etkiler hakkında tam bir uzlaşma sağlanamamış ve vergi rekabetinin daha çok zararlı etkileri ön plana çıkarılmaktadır.²⁸

Ülkelerin vergi rekabetine (yararlı vergi rekabeti) başvurma nedenleri şöyle sıralanabilir:²⁹

- Vergi rekabeti mali disiplini sağlar,
- Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yatan temel düşünce verginin tarafsızlığıdır. Kaynak dağılımında etkinliği sağlayan temel faktör verginin tarafsızlığıdır. Ekonomistler genel olarak ekonomik kararları bozmayan vergi sistemini desteklemektedir,
- Adil bir vergi rekabetinin, ekonomik etkinlik sağlanması ve fiyatlar genel düzeyini düşürmesi nedeniyle yararlı olduğu ileri sürülmektedir,
- Hükümetler, ekonomik çöküntü, bunalım tehdidiyle yükümlülerin zor duruma düşmelerini önlemek üzere de vergi rekabetini sağlayıcı önlemler

²⁶ Çıkar ve baskı gruplarının devlet tarafından "suni" olarak yaratılmış bir ekonomik transferi elde etmek için giriştikleri faaliyetleri ve bu amaçla yapmış oldukları harcamalara Rant Kollama adı verilmektedir. (Aktan, Can. "Rant Kollama Nedir?", (Çevirimiçi), http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/rant_kollama_nedir.htm, 24 Şubat 2010)

²⁷ Ferhatoğlu, a.g.m. Ekim 2008

²⁸ Günaydın, İhsan. Gürdal, Temel. Eser, Levent Yahya. a.g.m. 2008, s.63

²⁹ Giray, Filiz. "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 9, 2005, s. 97

alabilirler. Örneğin işsizlik söz konusu olduğunda, vergi rekabeti için bir ilave teşvik sağlanabilir. Böylece hükümetler oluşacak ilave sermaye ile yaratılan istihdamdan faydalanacaklardır,

- Vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımını sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir.
- ‘Yararlı’ vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcamalarını mümkün olduğunca düşük tutmaya yöneltecektir,
- Aynı vergiler her ülke için aynı sonuçları vermeyebilir. Örneğin aynı satış vergileri tüm bireyler için aynı etkilere sahip değildir.

1.2.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti

Zararlı vergi rekabeti, bir takım vergisel avantajlarla, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir.³⁰ Vergi rekabetinin zararlı olmasının sınırı teorik olarak vergi rekabetinin kötüye kullanılması olarak belirtilebilir. Vergi rekabetini kötüye kullanan saldırgan devletin mağdur ettiği devlete karşı yaptığına ‘zararlı vergi rekabeti’ adı verilir.³¹

Vergi uzmanı Wallace Oates’e göre, zararlı vergi rekabeti bazı ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin öteki ülkelerin vergi matrahlarını etkileyecek düzeyde negatif dışsallık yaymasıdır.³²

OECD’nin 1998 tarihli raporuna göre, zararlı vergi rekabeti bir takım olumsuz durumlar doğurmaktadır. Buna göre zararlı vergi rekabeti;

³⁰ Giray, a.g.e. 2005, s. 110

³¹ Kızılot, Şükrü. Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, “Vergi Hukuku”, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007, s. 306

³² Halis, Muhsin. Yıldırım, Metin, Özkan, Bülent. Özkan, Gökçen. “Yabancı Girişimciliği Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi”, Sayı: 12, Yıl: 9, Haziran 2007, s. 307

- Finansal yapı ve dolaylı olarak gerçek yatırımları bozar
- Vergilemede adalete ve vergi sisteminin bütünlüğüne zarar verir
- Tüm vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarını zorlaştırır
- Kamu harcamaları ve vergilerin miktar ve bileşimlerini yeniden şekillendirir
- Vergi yükünü emek, servet ve tüketim gibi mobilitesi daha az olan alanlara yöneltir
- Vergi otoriteleri ve vergi yüklenicileri üzerindeki idari maliyetleri artırır.³³

Zararlı vergi rekabetinin yarattığı birtakım ekonomik, mali, sosyal ve siyasal sorunlar bulunmaktadır. Bunlar;³⁴

a) Ekonomik ve Mali Sorunlar

- Zararlı vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik uygulaması ‘Mali Bozulma³⁵ (Fiscal Degradation)’ yani sermaye yatırımlarından elde edilen gelirin düşürülmesi ve sonunda vergi matrahındaki erozyona maruz kalan ülkelerin gelir kayıplarının olması diye adlandırılan durumdur,
- Vergi idaresi ve vergi yükümlüleri üzerindeki yönetim maliyetlerinin artması,
- Zararlı vergi rekabeti etkin vergilemeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır.

b) Diğer Sorunlar

- Zararlı vergi rekabeti ayrıca politik ve demokratik açılardan da sorunlar yaratır. Bir ülkede vergi politikaları, hareketli sermayeyi içeren her üretim

³³ OECD, a.g.r. 1998, s. 16

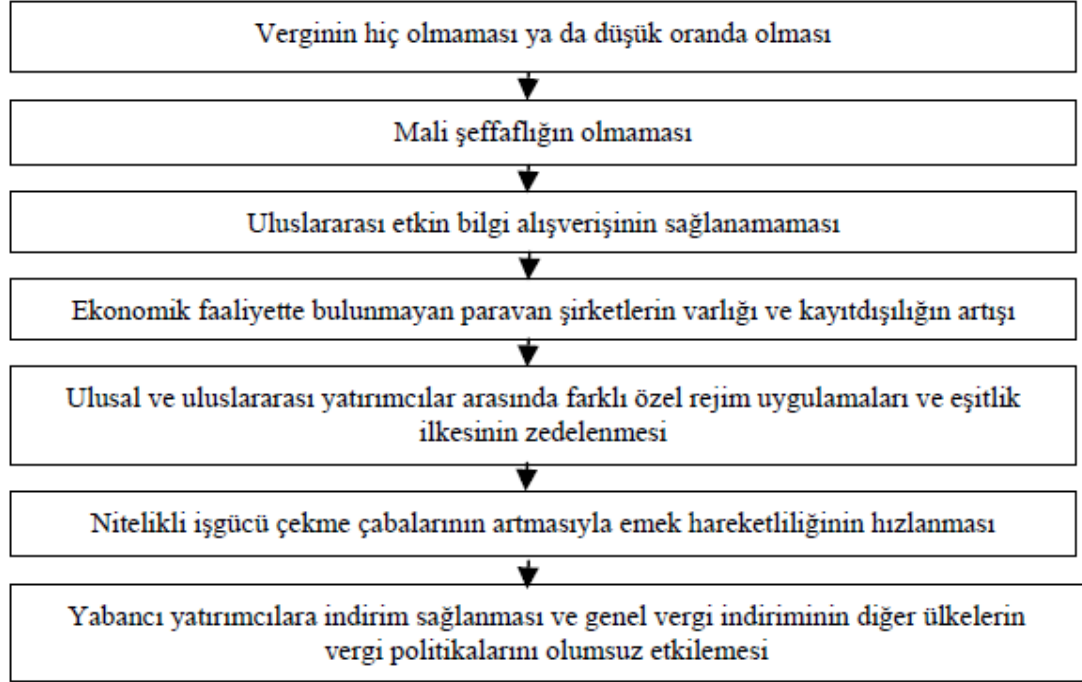
³⁴ Giray, Filiz. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, Vergi Dünyası, Sayı: 260, Nisan 2003, s. 129

³⁵ Mali bozulma ile ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplar söz konusu olmaktadır. Ekonomik küreselleşmenin ve artan vergi rekabetinin ulusal hükümetlerin vergilenebilir kapasitesine zarar verdiği konusunda genel bir kabul söz konusudur. Vergi gelirlerindeki azalma özellikle gelişmekte olan ülkeler bakımından son derece önemlidir. (Ekici, a.g.m. 2009, s. 216)

faktörü üzerine, kamu harcamalarının maliyetinin uygun bir bölümünü yükleme amacından ziyade, yükümlülerin diktesine göre belirlenir,

- Yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalması.

Şekil 2: Zararlı Vergi Rekabeti Oluşum Süreci Akış Şeması



Kaynak: Arıkan, Zeynep. H. Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 285 – 338, (Çevrimiçi) <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf>, 28 Ekim 2008, s.292

1.3. Vergi Rekabeti Konusunda Geliştirilen Modeller

Vergi rekabetinin temelini Tiebout Modeli oluşturmaktadır. Bu model daha sonraları geliştirilerek farklı modeller oluşturulmuştur. Örnek olarak Oates-Schwab, Basit Vergi Rekabeti modeli ve Kamu Tercih Teorisi verilebilir.

1.3.1. Tiebout Modeli

Literatürde vergi rekabeti konusunda teorik bazda yapılan ilk çalışma 1956 yılında Charles Tiebout tarafından gerçekleştirilmiştir. Tiebout'un çalışmasının özü idareler arası rekabete temel oluşturmak üzere “yerel kamusal finansman” ve “mali federalizm³⁶”dir.³⁷

Tiebout teorisi, “yerel yönetimler arasındaki rekabet sonucu, bireylerin istedikleri kamusal malların etkin bir biçimde üretilmesinin sağlanabileceği” hipotezine dayanmaktadır. Tiebout bireylerin, kamusal malları sağlayan yerel yönetimleri ve tercihlerini en iyi şekilde tatmin eden vergi fiyatlamasını seçtiklerini varsaymaktadır. Örneğin bazı aileler kamu okullarının daha iyi finanse edilmesini istiyorlarsa, daha yüksek servet vergisi ödemeyi kabul edebilirler. Eğer istemiyorlarsa, daha düşük vergili veya tercih edilen vergi-fayda bileşimini sunan veya daha sınırlı kamu hizmetleri veren yerlere gidebilirler (eğer başka yere gitmek maliyetsiz ise).

Tiebout'un hipotezine göre, hareketli emek için yerel yönetimler arasındaki rekabet, toplumun refahını artıracaktır. Şöyle ki, bir bölgedeki faktörlerin başka bölgelere gitmesini önlemek için yetkililer, bireylerin tercihlerine uygun vergi ve kamu harcama bileşimini belirlemek zorundadırlar.³⁸

Ancak vergi rekabeti, Tiebout'un teorisinden bazı açılardan ayrılmaktadır. Ayrılığın temel kaynağını bölge içindeki dışsallıklar oluşturmaktadır. Tiebout teorisi bu dışsallıkları dikkate almamaktadır. Bir bölge yönetiminin kendi sakinlerinin

³⁶ Mali federalizm, federal devlet ile eyaletler arası mali ilişkileri ifade etmek için kullanılır. Federal sistemlerde, genellikle, vergileme yetkisi büyük ölçüde merkezi hükümette olmakla birlikte, harcama yetkisi eyaletlere verilmiştir. Bu durum, merkezden eyaletlere bir gelir transferini zorunlu kılmaktadır. Yapılacak gelir transferinin veya başka bir ifade ile mali denkleştirmenin nasıl olacağı ve neye göre yapılacağı tartışmalı bir konudur. (Aktan, Can. “Buchanan'ın Mali Federalizm Üzerine Görüşleri” (Çevirimiçi), http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/buchanan-life-legacy/turkce-kaynaklar/buchanan-mali-federalizm.htm, 24 Şubat 2010)

³⁷ Arıkan, a.g.m. 2008, s. 288

³⁸ Yararlı Vergi Rekabeti, (Çevrimiçi), http://malihukuk.net/pdf/yararli_vergi_rekabeti.pdf, 29 Ekim 2008

refahını arttırıcı uygulamaları, diğer bölgelerde yerleşenlerin refahında düşmeye yol açabilir. Buna mali literatürde ‘negatif mali dışsallık’ denir. Yaratılan faktör hareketliliği sonucu oluşan dışsallıklar refah maksimizasyonunu önleyecektir. Diğer bir ifadeyle bu dışsallıklar, faktörlerin yanlış dağılımına neden olarak bölgeler arasında etkinsiz politika farklılıklarına yol açabilecektir.³⁹

Ayrıca yerel yönetimler farklı üretim teknolojilerine, farklı bireysel tercihlere ve değişen faktörlere sahip oldukları için, farklı vergi oranlarını tercih edebilirler. Ancak vergi oranı farklılaştırması ekonomide iki etkinsizlik türüne neden olabilir. İlki, kamusal mal düzeyi konusundaki etkinsizliktir. İkincisi, sermayenin yerel yönetimler arasında yanlış tahsisidir.⁴⁰

Tiebout kuramının etkinlik sonuçlarıyla ilgili geniş bir literatür bulunmaktadır. Kuram, çeşitli zamanlarda varsayım ilaveleriyle geliştirilmiştir. Örneğin Tiebout’un orijinal kuramına William A. Fischel ve Michelle J. White tarafından 1975 yılında bölgelerarası hareketli firmalar eklenmiştir. Kurama göre firmalar da orijinal Tiebout kuramında olduğu gibi seçmenlerin kendi tercihlerine uygun bir yer bulma çabasına benzer bir biçimde hareket ederler. Bunun dışında David E. Wildasin tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada da yerel idare politikalarının neden olduğu mali dışsallıklara değinilmiştir.⁴¹

1.3.2. Oates-Schwab Modeli

Vergi rekabetine karşı ileri sürülen bir diğer teori, 1972 yılında Wallace Oates tarafından geliştirilen ve vergi rekabetinin olumsuz sonuç doğuracağı fikrine dayanan görüştür.⁴²

³⁹ Giray, a.g.m. 2005 s. 101

⁴⁰ Giray, a.g.m. 2005 s. 101

⁴¹ Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006

⁴² Günaydın, a.g.e. s. 53

Tiebout geleneğinin devamı niteliğinde olan Oates – Schwab modelinde hane halkı yerine sermayenin mobilitesi üzerinde odaklanmaktadır.⁴³

Oates'e göre vergi rekabeti zararlıdır; çünkü, vergi gelirlerindeki azalış kamu hizmetlerinin optimal refah seviyesinin altında sunulmasına neden olacaktır. Eğer devletler yabancı sermaye çekmek için vergileri azaltırlarsa kamu harcamaları, bu harcamaların marjinal faydalarının marjinal maliyetlerine eşit oldukları seviyenin altına düşecektir.⁴⁴

1.3.3. Basit Vergi Rekabeti Modeli

Tiebout tarafından geliştirilen teori sonrasında vergi rekabeti üzerine çok sayıda değişik model geliştirilmiş ve rekabetin sosyal refah üzerindeki etkileri irdelenmeye çalışılmıştır.⁴⁵

Wilson ve Zodrow tarafından biçimlendirilen basit vergi rekabeti modeline göre yerel idareler hareketli üretim faktörünü çekebilmek için düşük vergi oranları uygulamaktadır.⁴⁶

Basit vergi rekabeti modeli ve çeşitli varsayım ilaveleriyle oluşturulan geliştirilmiş modellere göre uluslararası vergi rekabeti, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamayacak ölçüde azalmasına, kamu malı üretiminin etkin olmayan düzeye gerilemesine ve vergi yükünün işgücü ve servet gibi daha az hareketli vergi kaynaklarına kaymasına neden olur.⁴⁷

⁴³ “Geleneksel Rekabetten Yeni Rekabete: Devletlerarası Rekabet”, (Çevirimiçi), <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2422>, 26 Aralık 2009

⁴⁴ Günaydın, a.g.e. s. 53

⁴⁵ Saraç, a.g.e. s. 148

⁴⁶ Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006

⁴⁷ Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006

1.3.4. Kamu Tercih Teorisi ve Vergi Rekabeti

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

Kamu tercihi teorisine göre vergi rekabeti, politikacıların kullanacakları fon miktarını vergi gelirlerindeki düşüşle bağlantılı olarak azaltması nedeniyle kamu kesiminde etkin ve verimli hareket etmeyi zorunlu kılar. Bu bakımdan vergi rekabeti devletin ekonomi içindeki payının azalmasının yanı sıra politikacıların etkin hareket etmesini sağlamaktadır.⁴⁸

1.3.5. Diğer Teoriler

McGuire (1991), olumlu sonuçlar ortaya koymayan ve tahripkar rekabetle (destructive competition) sonuçlanan bir idareler arası rekabet modeli ortaya koyar. Modele göre bireyler yeniden dağıtımla ilgili tercihlere sahiptir ve bu nedenle ödeme gücü ilkesine dayalı vergi sisteminin uygulanmasını isterler. Ülke nüfusu gelir ve mobilite açısından heterojendir. Bireylerin ve firmaların sıfır mobiliteye sahip olmaları koşulu ile optimal kamusal hizmet-vergi paketi hesaplanabilir. Ancak bu düzeye ulaşılması son derece zordur. Herhangi bir idari birim, daha zengin ve görece daha mobil birey ve firmaların yerleşim kararlarını kendi lehine değiştirmek için vergilerde indirim yapmayı isteyebilir.

Wolkoff (1992), idari birimler tarafından firmaların yerleşme ile ilgili kararlarını etkileyip etkilemediğine bakılmaksızın başvuran tüm firmalara sübvansiyon sağlanması gibi rasyonel olmayan kamu politikalarının varlığının,

⁴⁸ Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006

iktisadi kalkınma programlarına dayanan bir model ile açıklanıp açıklanamayacağını sorgular. Modelde idari birimler, mobil firmaların kendi bölgelerinde kalmalarını sağlamak için iktisadi kalkınma teşvikleri kullanırlar. Modeldeki temel sorun idari birimlerin potansiyel olarak mobil olan ve olmayan firmaları ayırt etmede karşılaştıkları güçlütür.⁴⁹

Besley ve Case (1995) modelinde seçilmiş kamu görevlilerinin hesap verilebilirliği açısından birey-seçmenlerin oy ve tercihleri önemli bir yere sahiptir. Model eksik bilgi varsayımına dayanır: Politikacılar seçmenlere kıyasla kamusal mal ve hizmetlerin maliyeti hakkında daha fazla bilgiye sahiptir ve seçmenler kendi idari birimlerinin performansını komşu idari birimlerdeki vergisel değişimleri dikkate alarak değerlendirirler. Politikacılar rant kollayan (kötü) ve kollamayan (iyi) politikacılar olmak üzere ikiye ayrılır. Rant kollama, sunulan kamusal mal ve hizmetin maliyetini aşan düzeylerde fazla vergilerin toplanmasına yol açtığı ölçüde üretimde etkinliği azaltıcı bir faktör olarak kabul edilir. Politikacılar seçmenlerin kendilerine yönelik inançlarını etkileyebilmek için vergisel konularda stratejik davranma eğilimindedirler. Komşu idari birimlerdeki vergisel değişiklikler baz alındığında seçmenlerin çıkarı açısından daha kötü vergisel değişiklikler gerçekleştiren politikacılar “kötü” politikacıdır. Model, federe devletler, siyasi ve iktisadi birliklerdeki devletler ve büyük şehirlerdeki daha alt düzeydeki yerel yönetim birimleri arasındaki rekabete uygun bir modeldir. Ancak bu modelde idareler arası rekabetin etkilerini tanımlamak daha zordur.⁵⁰

⁴⁹ “Geleneksel Rekabetten Yeni Rekabete: Devletlerarası Rekabet”, (Çevirimiçi), <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2422>, 26 Aralık 2009

⁵⁰ “Geleneksel Rekabetten Yeni Rekabete: Devletlerarası Rekabet”, (Çevirimiçi), <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2422>, 26 Aralık 2009

Tablo 1: İdarelerarası Rekabet Türleri

Varsayımlar	İdareler arası rekabet türleri	İdareler arası rekabetin etkileri
<u>Tiebout (1956):</u> Bireyler kendileri oy kullanırlar, tam bilgiye sahiptirler, çok sayıda topluluk var, bireyler tam hareketli, taşma etkisi yok	Bireyler için rekabet vergi/hizmet paketi temellidir, Metropol veya varoşlarda uygulanabilir	Verimlilikte artış, tahsiste verimlilik, vergilerde fayda ilkesi geçerli
<u>Oates-Schwab (1991):</u> Vergi/hizmet paketi ile hareketli firmalar için yarış, tam bilgi, çok sayıda topluluk, taşma etkisi yok	Firmalar için vergi/hizmet paketi temelli rekabet, Metropol veya varoşlarda uygulanabilir	Verimlilikte artış, tahsiste verimlilik yok, vergilerde fayda ilkesi geçerli
<u>McGuire (1991):</u> Vergi/hizmet paketi ile hareketli firmalar için yarış, bireylerin yeniden dağıtım için tercih hakkı var, hükümetler ödeme gücüne göre vergi alırlar	Firmalar için vergi/hizmet paketi temelli rekabet, bireyler için vergi/hizmet temelli rekabet, devletlerarası rekabet	Verimlilikte artış, tahsiste verimlilik yok, kamu hizmetleri ve/veya vergiler idealin altında, az hareketli bireyler yüksek vergi öder, yüksek gelir düzeyine sahip bireylerin fayda sağladıkları vergi indirimi seçenekleri vardır
<u>Wolkoff (1992):</u> Hareketli firmaların sabit kalması için ekonomik kalkınmaya yönelik sübvansiyonlar kullanılır, Bazı firmalar hareketli iken bazıları değildir, ancak rekabet firmalar arasında kolayca ayrılmaz, hükümetler ve firmalar stratejik davranışlar sergiler	Firmalar sübvansiyon temelli rekabet içindedir, ekonomik gelişme programları için eyaletlerde veya büyük şehirlerde uygulanabilir.	Model verimlilikte artış, tahsiste artış ve eşitliği dikkate almaz, modelin açıklamaya çalıştığı konu görünüşte oransız ekonomik kalkınma politikalarıdır.
<u>Beslev-Case (1995):</u> Oy kullananlar komşu hükümetler hakkında bilgi sahibidir, bireyler hareketli değil, politikacılar kamu	Karşılaştırmaya dayalı rekabet en çok eyaletler arasındaki rekabete uygulanabilir.	Model tahsiste etkinliğe veya eşitliğe önem vermez, karşılaştırmaya dayalı rekabet her zaman verimlilikte artışı garanti

hizmetlerinin bedelleri hakkında oy verenlerden daha fazla bilgiye sahip, bazı politikacılar manipülasyonlara yönelmektedir		etmez.
Breton (1996): Politika ve kamu maliyesi için geliştirilmiş geniş model, farklı düzeylerdeki hükümetler arasındaki rekabet üzerinde durur, bireyler faydalarını maksimize ederler	Gizli ve karşılaştırmaya dayalı rekabet modelde rol oynar, model eşit düzeydeki eyaletler veya yerel idareler arasındaki rekabet için geçerlidir.	Eğer rekabet hareketli ve ulusal hükümet, hükümetler arası rekabeti yeteri kadar gözlemlerse, hükümetler arası rekabet kamu mallarında verimlilik sağlayabilir. Ancak koşullara göre rekabet istikrarsız ve verimsiz olabilir.

Kaynak: Kenyon, Daphne A. "Theories of Interjurisdictional Competition", New England Economic Review, March/April 1997, (Çevirimiçi),

<http://www.bos.frb.org/economic/neer/neer1997/neer297b.pdf>, 21 Ağustos 2009, s.19

1.4. Zararlı Vergi Rekabetinin Uygulamaları

Vergi rekabetinde kullanılan çok sayıda araç bulunmaktadır. Günümüzde vergi yükünün mukayeseli olarak hafifletilmesi amacıyla kullanılan vergi oranı indirimleri başta olmak üzere vergi tatili⁵¹ uygulamaları, bazı vergilerin tamamen yürürlükten kaldırılması, hızlandırılmış amortisman uygulamaları, her türlü yatırım teşvik ve faiz gelirleri gibi bazı gelir unsurlarına tanına istisnalar en çok kullanılan yöntemlerdendir. Bunların yanında, vergi matrahının aşındırılmasına hizmet eden her

⁵¹ Vergi uygulamasında eskiden değişik şekillerde mevcut olan bu kavram 1990'lı yılların başlarında Chris Doyle, Sweder Van Wijnbergen ve Jean Francois Wen gibi maliyeciler tarafından yeniden adlandırılmış ve gelişmekte olan ülkelerde yatırım yapan yabancı sermayeli kuruluşlara tanınan geçici bazı vergi kolaylıklarına vergi tatili (tax holiday) denmiş ve bu deyim genel kabul görerek yerleşmiştir. Türk vergi literatüründe de bu deyim zaman zaman kullanılmaktadır. Vergi tatili genelde yatırıma yönelmiş yabancı sermayeyi hedef alan ve sermaye yatırımlarının gerçekleşmesinden sonraki dönemde, işletmenin belirli bir süre ile sınırlı olmak koşulu ile bazı vergi ve resimlerden muaf tutulmasıdır. (Tuncer, a.g.m. Aralık 2006, s. 5)

türden vergisel ayrıcalığın vergi rekabetinde kullanılabilen bir araç olabilme özelliğine sahip olduğu unutulmamalıdır.⁵²

Küreselleşme, ülkeler arasında sermaye ve yatırımları çekmek üzere, vergi oranlarının indirilmesi (ya da vergi muafiyetleri gibi) veya tercihli vergi rejimlerinin kullanılması şeklinde bir rekabet başlatmıştır. Böyle bir rekabetin, finansal ve reel yatırımların yönünü değiştirip etkinlikten sapmaya yol açması, vergi adaletini zayıflatması, vergi ve kamu harcamalarının düzeyinin ve ağırlığının yeniden belirlenmesi gereğini doğurması, vergi yükünün mobilitesi düşük faktörlere (emek ve tüketim gibi) kaymasına neden olması, vergi uygulama maliyetlerini arttırması gibi olumsuz sonuçları vardır. Ulusal vergi sistemleri ve ulusal ekonomiler üzerinde yarattığı bu olumsuz etkilerden dolayı da vergi rekabeti OECD ve AB tarafından ‘zararlı’ olarak nitelenmektedir.⁵³

Vergi rekabetinin zararlı olduğu konusunda uygulamada en kapsamlı çalışmalar OECD ve onu takiben AB’ne aittir. OECD, uluslar arası bir işbirliği ile sorunun çok taraflı olarak çözülmesini amaçlayan projeler yürütmekte ve vergi cennetlerinin listesini yayınlayarak üye olmayan ülkelerin de katılımını sağlayacak şekilde çözüm üretmeye çalışmaktadır. Diğer ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmaya ve vergi rekabetinin önlenmesi hususunda ilgisiz kalan ülkeleri vergi cennetleri, aksine vergi rekabetinin yayılmasında kendisi de risk altında olan bu nedenle birlikte hareket etmeye istekli olan ülkeleri ise tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkeler olarak nitelendirmektedir.⁵⁴

⁵² Batun, Mehmet. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, Yaklaşım, (Nisan 2009), Sayı:196, s.86

⁵³ Kargı, a.g.m. 2009, s. 24

⁵⁴ Kargı, a.g.m. 2009, s. 25

1.4.1. Vergi Cennetleri (Tax Haven)

OECD'nin 'Vergi Terimleri Sözlüğü'ne göre vergi cenneti⁵⁵; şirketlerin, yüksek vergi uygulayan bir ülkeye göre daha düşük vergi uygulayan veya hiç vergi koymayan ülkeler sayesinde vergiden kaçınmayı sağlayan ülkedir.⁵⁶

Vergilemenin hiç olmadığı ya da çok düşük miktarda olduğu ülkeler, vergi cennetleri (tax haven) olarak kabul edilmektedir. Vergi cenneti ülkeler, küçük çoğunlukla da ada ülkesi olan ve doğal kaynakları sınırlı olduğundan fiziksel yatırımlar için elverişli olmayan, bu nedenle finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı sağlamaya çalışan ülkelerdir.⁵⁷

OECD'nin 1998 tarihli raporunda vergi cennetlerini belirlemede kullanılacak 4 ölçüt belirlenmiştir. Bu ölçütler;

- Hiç vergi olmaması veya sadece sembolik vergileme olması
- Efektif bilgi paylaşım eksikliği
- Şeffaflığın olmaması
- Gerçek faaliyetlerin bulunmamasıdır.⁵⁸

Başlıca üç farklı vergi cenneti türü bulunmaktadır. Bunlar;

⁵⁵ ... 'Tax Haven' deyimini Türkçe'ye yanlış olarak 'vergi cenneti' şeklinde çevrilmiştir. Aslında 'haven' sözcüğü liman, barınak, sığınak anlamına gelir. Buna çok benzeyen 'heaven' sözcüğü cennet, Allah demektir. Fakat İngilizce'deki edebi deyim olarak asıl cennet sözcüğü 'paradise'dir. Pek doğru bir çeviri olmasa bile vergi cenneti deyimini Türk Mali literatürüne girmiş ve yerleşmiştir. (Tuncer, Selahattin. "Vergileme İle İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar", Vergi Dünyası, Sayı: 304, Aralık 2006, s.6)

⁵⁶ OECD Glossary Of Tax Terms, (Çevirimiçi), http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, (20.04.2010)

⁵⁷ Öz, Semih. "OECD'nin Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarında Son Gelişmeler", Vergi Sorunları, Aralık 2007

⁵⁸ OECD, a.g.r. 1998, s. 23

- Herhangi bir vergilemenin veya sadece nominal vergilemenin olduğu vergi cennetleri,
- Tercihli uygulamalar ile gelirin az veya hiç vergilendirilmemesini sağlayan vergi cennetleri,
- Diğer ülkelere göre daha düşük efektif vergi oranı uygulayan vergi cennetleri.⁵⁹

Vergi cenneti ülkelerin en önemli kullanım nedeni hiç şüphesiz vergi yükünün mükellefler üzerinde yapmış olduğu baskıdır; yani mükellefler vergi yüklerinden kurtulmak veya vergi yüklerini azaltmak amacı ile vergi cennetlerini kullanabilirler. Bu tür kullanımlar bazen vergiden kaçınma şeklinde olabileceği gibi bazen de vergi kaçırma şeklinde olabilmektedir. Özellikle çok uluslu şirketler, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerdeki şubelerinde oluşan kârları, kağıt üzerinde vergi cenneti ülkelerdeki şubelerine aktarabilmektedir. Bu şekilde, elde etmiş oldukları kârları, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde vergilendirerek ödeyecekleri vergi miktarlarını düşürmüş olmaktadır. Vergi cennetleri ayrıca kara para aklama amaçlı olarak da kullanılabilirler. Kara paranın aklanmasında en yaygın yöntem olarak kıyı bankacılığı sistemi kullanılmaktadır.⁶⁰

Kıyı bankacılığı denilen olgu 1960'lı yıllardan itibaren, genellikle vergi cenneti ülkelerde oluşmaya başlamıştır. Bu ülkeler sağladıkları vergi avantajları ve denetimsizlik ile fon yatırımları ve finansal hizmetler bakımından bir cazibe merkezi konumundadır. Yaklaşık olarak geçen 40 yıldır, nüfusları toplamı 1,5 milyonu bile bulmayan birçok küçük ada devletleri off-shore finans merkezlerine ev sahipliği yapmaktadırlar. Birçok ada devletinin ekonomileri off-shore bankacılığına dayanmaktadır. Örneğin, Jersey Adaları'nda devlet gelirlerinin %90'ından fazlası bu tür kıyı bankacılığı gelirlerine dayanmaktadır. Ayrıca off-shore bankalar ülkenin işgücünün %20'lerini kendi başlarına istihdam etmektedirler.⁶¹

⁵⁹ OECD, a.g.r. 1998, s. 19-20

⁶⁰ Günaydın, a.g.m. 2008 s.61

⁶¹ Günaydın, a.g.m. 2008, s. 61-62

Vergi cenneti ülkeler kendilerini, yabancı yatırımcının kendi ülkesinde vergiden kaçınabilecekleri, vergiyi minimize edebilecekleri ve finansal gizlilikten yararlanabilecekleri bir ortam olarak sunarlar ve bu davetle yatırım için üç konuda işlev yüklenirler: pasif yatırım yeri sağlama, kârlarına kâğıt üzerinde kayıt yeri sağlama, vergi yükümlülüklerinin özellikle banka hesapları olmak üzere faaliyetlerini gizleyebilecekleri bir kalkan oluşturma. Bütün bu fonksiyonlar, vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınmayı olanaklı kılar.⁶²

Vergi cennetleri üçe ayrılır. Birincisi üretim vergi cennetleridir. Bunlar, ülkede üretim tesisleri kurmalarını sağlamak için yabancı yatırımcılara özel vergi istisnaları veya diğer bir tür vergisel çıkar sağlar. İkincisi geleneksel vergi cennetleridir. Yabancı yatırımcıları ve finans işletmelerini, vergi uygulanmayacağı ve banka sırrı kapsamında değerlendirilecekleri vaadi ile çekmeye çalışır. Üçüncüsü, yönetim merkezi vergi cennetleridir. Çok uluslu şirketlerin ana merkezlerini ülkelerine taşımaları için yabancı yavru şirketlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilemeyeceği vaadinde bulunurlar.⁶³

Bir ülkenin vergi cenneti rolü oynadığının önemli bir göstergesi olarak, bu ülkenin kendisini vergi cenneti olarak sunması veya genellikle vergi cenneti olarak isim yapmış olması gösterilebilir. Bu yaklaşım şöhret testi (reputation test) olarak bilinmektedir. Şöhret testi dışında, vergi cennetlerini belirlemeye yönelik faktörler de OECD tarafından ortaya konulmuştur.⁶⁴

1998 yılı Raporunda OECD, bir ülkenin vergi cenneti olma ölçütlerini; düşük oranda vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme, etkin bilgi değişiminin olmaması, vergilendirme rejiminin yeterince saydam olmaması ve ekonomik faaliyetlerin olmaması olarak belirlemiştir. Özellikle ekonomik faaliyetlerin

⁶² Mutlu, Ayşegül. Nurettin Bilici, Eser Karakaş, Billur Yaltı, Mehmet Şahin, Şebnem Tosunoğlu, Oğuz Arslan, Nazım Susam, Binhan Elif Yılmaz, "Uluslararası mali ilişkiler", Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1742, Haziran 2007, Eskişehir, s. 209

⁶³ Mutlu, a.g.e. s.210

⁶⁴ Batun, a.g.m. s.89

gerçekten yürütülmesi yerine daha çok kâğıt üstünde gerçekleştirilmiş gibi gösterilmesiyle ilgilidir.⁶⁵

OECD, 1998 yılında bu ölçütleri uygulayarak saptadığı muhtemel vergi cenneti ülkelerle ilgili 47 ülkeden oluşan bir liste oluşturmuş ve listede yer alan bu ülkelerin çoğunluğunun Forum toplantılarına katılması ve/veya gerekli dökümanları sağlaması ile yapılan çalışmalar sonucunda, 2000 yılı Raporunda 38 ülkenin bu ölçütlere göre vergi cenneti ülke özelliklerine sahip olduğunu belirterek, bu ülkelerin listesini yayınlamıştır.

Tablo 2: OECD'nin Vergi Cenneti Ülkeler Listesi

<p>I. OECD ile işbirliği taahhüdünde bulunanlar: Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino, Angilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antileri, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Chiristpher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Liberya</p>
<p>II. İşbirliğine gitmeyenler: Andora, Lihteştayn, Monako</p>

Kaynak: Semih Öz, a.g.m. Aralık 2007

Vergi cennetleri, global ekonomiyi bozmakta, zenginlerin vergiden kaçınmasına imkan vermekte ve otoriter rejimlere yardım etmektedir. Ayrıca vergi cennetleri, ülkelerin bireyler ve şirketler üzerine daha yüksek vergiler koyma yeteneklerini zayıflatmakta, para aklama ve diğer illegal faaliyetleri kolaylaştırmakta ve finansal sistemi düzeltmek için hem ulusal hem de uluslararası kurumların gücünü azaltmaktadır.⁶⁶

⁶⁵ Öz, a.g.m, Aralık 2007, s. 231

⁶⁶ Günaydın, İhsan. "Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?", Vergi Sorunları, Sayı: 206, Kasım 2005, s.127

Tax Justice Network (31 Mart 2005) tarafından yayınlanan araştırmaya göre vergi cennetlerinde tutulan zenginlik, dünya düzeyindeki ülkeler için yıllık yaklaşık 255 milyar ABD doları⁶⁷ vergi geliri kaybına mâl olmaktadır.⁶⁸

OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkeler ile OECD ile işbirliğine yanaşmayan ülkeler Tablo 2’de gösterilmiştir. Bugün itibariyle, 2000 yılı raporu listesinde yer alan 38 ülkeden OECD ile işbirliğine gitmeyenlerin sayısı üçe düşmüştür.

İşbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri listesinde (kara liste) yer alan ülkelere karşı alınabilecek önlemlerden bazı örnekler şöyle sıralanabilir.⁶⁹

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ile yapılan veya onların zararlı vergi uygulamalarından faydalanan faaliyetlerle ilgili indirim, istisnalara izin verilmemesi,
- Bu faaliyetlerle ilgili kapsamlı bildirim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve yanlış bildirim veya bilgi vermeme hallerinin bazı ağır ceza yaptırımlarına bağlanması,
- Kontrollü yabancı şirket mevzuatı olmayanların, bu mevzuatı ihdas etmeleri,
- Bu vergi cennetleriyle ilgili denetim süreçlerinin başlatılması,
- Bu vergi cennetleriyle, gelir üzerinden alınan vergileri konu alan vergi anlaşması yapılmaması, mevcut anlaşmaların feshi,
- Vergi cennetlerinde şirket kuruluş veya satın alma masraflarının gider olarak kabul edilmemesi gibi.

⁶⁷ 255 milyar ABD doları dünyadaki her bir kişi için sağlık hizmetlerinin minimum finansmanını karşılayacaktır. Dünya sağlık örgütünün makroekonomik ve sağlıkla ilgili komisyonuna göre, Dünya Bankası’nın mevcut en son verilerine göre, bütün düşük gelirli ülkelerin toplam hükümet geliri 126 milyar ABD dolarıdır. Bu tutar, offshore hesaplarında tutulan fonlar tarafından kaybedilen vergi geliri miktarının yarısından fazladır. (Günaydın, a.g.m. Kasım 2005, s. 133)

⁶⁸ Günaydın, a.g.m. Kasım 2005, s. 132

⁶⁹ Mutlu, a.g.e. s. 210

erdirilmesini de hedeflemiştir. Ancak, bu rejimler için farklı bir tanımlama kullanılmış ve bu rejimler ‘tercihli vergi rejimleri’ olarak adlandırılmıştır.

Tercihli vergi rejimlerini tanımlamada kullanılan en önemli faktör, vergi tarifesinde yer alan oranın düşük olması veya vergi oranı görünüşte yüksek olmakla birlikte matrahın tanımıyla oynanarak ödenen verginin gerçekte elde edilen gelire oranının düşük olmasıdır. Bu faktör yoksa tercihli bir vergi rejiminin tahrip edici olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.⁷¹

OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan raporda, tercihli vergi rejimi olarak nitelendirilebilecek vergi uygulamalarının özellikleri belirtilmiştir. Bu rapora göre sıfır ya da düşük vergi oranı uygulaması, avantajlı vergi sisteminin ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması, idari uygulamaların şeffaf olmaması ve yabancı ülkelerin vergi idareleriyle mali bilgilerin paylaşımından kaçınılması buna örnek gösterilebilir.⁷²

Tercihli vergi rejimleri vergi cenneti olan veya olmayan ülkelerde uygulanabilmekte, herhangi kasıt unsuru taşımadan, uygulayan ülkeler açısından avantaj, diğerleri açısından ise dezavantaj oluşturarak zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır.⁷³ Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri arasındaki temel fark, vergi cenneti ülkelerde gerçekte herhangi bir iktisadi faaliyet yürütülmeyip, işlemlerin kağıt üstünde gerçekleştirilmesine karşılık tercihli vergi rejimlerinde finansal hizmetler ve vergi farklılıklarına duyarlı sermaye yatırımları yürütülmektedir. Bu anlamda vergi cennetleri, vergisiz kazanç elde etmenin atlama taşı durumunda kullanılırken, tercihli vergi rejimleri, vergilendirilmeksizin paraya para eklemenin en kolay yolu olarak tercih sebebi olmaktadır.⁷⁴

⁷¹ Günaydın, a.g.m. 2008, s. 62-63

⁷² Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006

⁷³ Arıkan, a.g.m. s. 293

⁷⁴ Hoşyumruk, Şennur. “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1459, Eskişehir, 2003

Tercihli vergi rejimlerini tespit edebilmek için özellikle uygulanan vergisel teşviklerin herkese mi yoksa sadece yabancı girişimcilere mi uygulandığına ve uygulanan teşviklerin uluslararası standartlara uygun olup olmadığına bakmak gerekmektedir. Tercihli vergi rejimlerinin amacı da vergi cennetlerinde olduğu gibi yabancı sermayeyi çekmektir. Ancak arada bir yöntem farkı bulunmaktadır. Tercihli vergi rejimleri, vergi cennetlerinden farklı olarak belirli bir konu ya da bölge ile sınırlı olarak uygulanır.⁷⁵

OECD'nin 1998 tarihli raporunda tercihli vergi rejimlerini belirlemek için 11 ölçüt belirlenmiştir. Bu ölçütlerden dördü temel, geri kalan yedi ölçüt ise diğer ölçütler başlığı altında açıklanmıştır.

Tercihli vergi rejimlerini belirlemede kullanılan 4 temel ölçüt vardır. Bunlar;

- Hiç vergileme olmaması veya düşük efektif oranlı vergileme olması
- Serbest vergi kantonlarının yaratılmış olması (Ring-fencing)
- Şeffaflığın olmaması
- Etkin bilgi değişiminin olmaması⁷⁶

Tercihli vergi rejimlerini belirleyen diğer ölçütler ise şöyle sıralanabilir:⁷⁷

- Vergi matrahının suni olarak belirlenmiş olması
- Uluslararası Transfer Fiyatlandırma ilkelerine uygun davranmama
- Yabancı kaynaklı gelirin ülke vergi sisteminden muaf olması
- Vergi oranı veya matrahın anlaşmaya dayalı olması
- Gizlilik koşullarının olması
- Geniş bir çifte vergilendirme anlaşma ağı olması
- Vergi azaltma aracına dönüşen rejimler

⁷⁵ Günaydın, a.g.m. 2008, s.62

⁷⁶ OECD, a.g.r. 1998, s. 27

⁷⁷ OECD, a.g.r. 1998, s. 31-34

2000 yılında, komite ⁷⁸ 9 farklı kategoride 47 tercihli vergi rejimi belirlemiştir. Bu 9 kategori şunlardır;

- Finans ve Kiralama
- Sigorta yönetimi
- Fon yönetimi
- Merkez büro (Headquarters) rejimleri
- Bankacılık
- Dağıtım merkezleri
- Holding merkezleri
- Gemicilik rejimi
- Çeşitli aktiviteler.⁷⁹

Tercihli vergi rejimlerinde genellikle finansal ve diğer hizmet faaliyetleri gibi vergi farklılıklarına cevap olarak çok kolay bir şekilde kayabilen ekonomik faaliyetleri çekmek hedeflenir. Genellikle sigortacılık, fon yönetimi, kıyı bankacılığı⁸⁰, hizmet ve dağıtım merkez rejimleri, finans ve leasing alanlarında tercihli vergi rejimleri oluşturulmaktadır.⁸¹

⁷⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs

⁷⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs, "The OECD's Project On Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report", 2004, (Çevirimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, 01 Ocak 2010, s. 5

⁸⁰ Off –Shore sistemi (kıyı bankacılığı veya kıyı dışı bankacılık), bir ülkenin kıyısında ancak ülkeye dahil sayılmayan alanda yapılan bankacılığı ifade etmektedir. Buradaki yatırımlar genelde portföy yatırımları şeklinde olmaktadır. (Özdemir, a.g.e. s.44)

⁸¹ Arıkan, a.g.m. s.294

Tablo 3: OECD 2002 Yılı Raporunda Potansiyel Olarak 'Zararlı' Bulunan Uygulamalar

1	ABD	Yabancı Ticaret Şirketleri	Kaldırıldı
2	Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri	Değiştirildi
3	Almanya	Uluslararası Gemicilik	Zararlı Değil
4	Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri	Zararlı Değil
5	Belçika	Koordinasyon Merkezleri	Kaldırıldı
6	Belçika	Yasal Olmayan Sermaye Kuralları	Değiştirildi
7	Belçika	Yabancı Ticaret Şirketleri Aktivite Kuralları	Kaldırıldı
8	Belçika	Dağıtım Merkezleri	Değiştirildi
9	Belçika	Hizmet Merkezleri	Değiştirildi
10	Finlandiya	Åland Firma Sigorta Rejimi	Kaldırıldı
11	Fransa	Genel Merkez Rejimi	Değiştirildi
12	Fransa	Lojistik Merkezleri	Değiştirildi
13	Hollanda	Uluslararası Grup Finansmanı İçin Risk Rezervleri	Kaldırıldı
14	Hollanda	Holding İçi Finans Aktiviteleri	Değiştirildi
15	Hollanda	Finans Şubeleri	Değiştirildi
16	Hollanda	Uluslararası Bankacılık	Zararlı Değil
17	Hollanda	Maliyete Kâr Yüzdesi Ekleme / Yeniden Satış Kuralları	Değiştirildi
18	Hollanda	Yasal Olmayan Sermaye Kuralları	Değiştirildi
19	Hollanda	Yabancı Ticaret Şirket Kuralları	Kaldırıldı
20	İrlanda	Uluslararası Finansal Servis Merkezleri	Kaldırıldı
21	İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi	Kaldırıldı
22	İspanya	Bask Bölgesi ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	Kaldırmak
23	İsveç	Yabancı Hayat Dışı Sigorta Şirketleri	Kaldırıldı
24	İsviçre	50/50 uygulaması	Kaldırıldı
25	İsviçre	Hizmet Şirketleri	Değiştirildi
26	İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	Kaldırıldı
27	İtalya	Uluslararası Gemicilik	Zararlı Değil
28	İzlanda	Uluslararası Ticaret Şirketleri	Kaldırıldı
29	Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezleri	Zararlı Değil
30	Kanada	Uluslararası Gemicilik	Zararlı Değil
31	Kanada	Yerleşik Olmayanlara Ait Yatırım Şirketleri	Kaldırıldı
32	Kore	Yabancı Kambiyo Bankalarının Kıyı Bankacılı Hareketleri	Kaldırıldı
33	Lüksemburg	Reasürans Şirketlerindeki Dalgalanmalar İçin Hükümler	Değiştirildi
34	Lüksemburg	Finans Şubesi	Değiştirildi

35	Lüksemburg	Sadece bir tane karşılıklı fon yöneten şirketler (1929 Holding Şirketleri)	ZARARLI
36	Macaristan	Risk Sermayesi Şirketleri	Zararlı Değil
37	Macaristan	Yurtdışı İle İşlem Yapan Şirketler İçin Tercihli Rejim	Kaldırıldı
38	Norveç	Uluslararası Gemicilik	Zararlı Değil
39	Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi	Kaldırıldı
40	Portekiz	Madeira Uluslararası Gemicilik Sicili	Zararlı Değil
41	Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezindeki Yabancı Şirketler	Kaldırıldı
42	Türkiye	İstanbul Kıyı Bankacılı Rejimi	Kaldırıldı
43	Türkiye	Türk Serbest Bölgeleri	Zararlı Değil
44	Yunanistan	Gemicilik Ofisleri	Zararlı Değil
45	Yunanistan	Gemicilik Rejimi (Yasa 27/75)	Zararlı Değil
46	Yunanistan	Yabancı Şirket Ofisleri	Kaldırıldı
47	Yunanistan	Karşılıklı Fonlar / Portföy Yatırım Şirketleri	Zararlı Değil

Kaynak: The OECD's Project On: Harmful Tax Practices (2006 Update on progress in member countries), (Çevirimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>, 20 Ocak 2010, s. 5

OECD'nin 2002 yılı raporunda potansiyel olarak zararlı bulunan, 29 OECD üyesi ülkeden, farklı kategorilerde toplam 47 adet tercihli vergi rejimi belirlenmiştir. Bu listede 7 tercihli vergi rejim türü ile Hollanda başı çekmektedir. En az tercihli vergi rejimi uygulaması olan ülkeler ise Norveç, Kore, İsveç, İspanya, Finlandiya ve ABD'dir. Türkiye'de 2 tercihli vergi rejimi ile listede yer almıştır. Bunlar; İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi ve Türk Serbest Bölgeleridir. İstanbul Kıyı Bankacılığı rejimi kaldırılmış, Türk Serbest Bölgeleri, yapılan yasal düzenlemeler sonucunda zararlı listesinden çıkartılmıştır.

OECD'nin ulus devletler üzerinde bir yaptırım gücünün bulunmaması, yürütülen projelerin yönlendirici olmaktan öte geçememesine neden olmaktadır. Bu konudaki kesin çözümün ülkeler üzerinde yaptırım gücü bulunan uluslar üstü bir kuruluşun mevcudiyeti ile sağlanabileceğini söylemek mümkün olabilir.⁸²

⁸² Kargı, a.g.m. 2009, s. 26

2. BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI UYGULANAN VERGİ REFORMLARI

2.1. Vergi Reformunun Tanımı ve Unsurları

Bu bölümde vergi reformunun tanımı ve unsurları açıklandıktan sonra vergi reform çalışmalarına değinilecektir.

2.1.1. Tanımı

Reform kelimesi Türk Dil Kurumu Sözlüğü'ne göre, daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklik, iyileştirme, düzeltme, ıslahat anlamlarına gelmektedir.

Vergi reformu ise gayrisafi yurt içi hâsıla içindeki vergi oranlarında ya da vergi sisteminin yapısında veya her iki konuda yapılması öngörülen değişikliklerdir.¹

Bir başka görüşe göre de 'vergi reformu denildiğinde kısaca bir vergi sistemindeki köklü düzeltme ve iyileştirme hareketleri anlaşılmaktadır.²

Bir vergi reformundan söz edebilmek için vergi kuralları üzerindeki bir takım düzeltmelerden ibaret olmayan, vergi düzenine yenilik ve gelişme getiren, bütün bir vergi düzenini yeniden organize eden değişikliklerin meydana gelmesi gerekmektedir. Eğer üzerinde değişiklik yapılan vergi sistemi yapılan değişiklikten

¹ Gökbunar, Alırıza. "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Yayını, (1997), s. 301

² Yaraşlı , Genç Osman. "Türkiye'de Vergi Reformu", T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, yayın No: 2005/367, Ankara, 2005, s. 4

sonra fonksiyonlarını daha iyi yapar hale gelmişse yapılan değişiklikler reform olarak nitelendirilebilir.³

2.1.2. Unsurları

Vergi reformunun üç önemli unsuru bulunmaktadır. Bunların ilki, yapılması öngörülen değişiklik ve düzenlemelerin köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. Vergi reformu kavramının ikinci unsuru ise vergi sisteminin sosyal ve ekonomik hayatta meydana gelen değişiklikleri izlemesi, onların gerisinde kalmamasıdır. Kısmi olarak gerçekleştirilen bir takım değişikliklerin reform kapsamında değerlendirilip değerlendirilmedikleri tartışmalı bir konudur. Kısmi nitelikteki reformların gerçek bir vergi reformu olup olmadığı hususu iki açıdan değerlendirilebilir. Eğer vergi sistemi içerisinde önemli ağırlığı olan bir verginin yapısını tümü itibariyle değiştirmeye yönelik bir reform işlemi ilgili verginin ağır sakıncalarını giderir ve vergiyi sistemin amaçlarına uygun bir unsuru haline getirirse, gerçek bir vergi reformu olarak nitelendirilebilir. Aynı şekilde, pek çok vergiyi içeren daha büyük ölçekli kısmi reformların gerçek reform sayılabilmesi, yapılan değişikliklerin kendi aralarında uyumlu ve amaca uygun planlanıp planlanmadığına bağlıdır.⁴

Basit iyileştirmeler veya idari bir takım değişikliklerin reform olarak sunulması, kamuoyunun reform kelimesini kanıksayarak ciddiye alınmamasına yol açabilir. Bu şekilde gerçekleştirilecek değişiklikler ve uygulamaya konulacak bazı yeni kurumlar, mevcut sistemi günün koşullarına göre ‘revizyon’a tabi tutmaktan öteye gidemez. Ancak bu açıklama biçimi, reformun önemli, revizyonun ise önemsiz olduğunu ifade etmez. İçinde bulunulan bazı koşullarda vergi sisteminin revizyonu da en az reform kadar, hatta daha da önemli bir duruma gelebilir. Kaldı ki reform ile revizyon arasındaki fark sanıldığı kadar keskin değildir.⁵

³ Kıvanç, Hakan. “Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki gelişimi”, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm, 6 Temmuz 2009

⁴ Kıvanç, a.g.m

⁵ Aydın, Fazıl. “Optimal Vergi Sistemi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog”, Sayı:232, Ağustos 2007, s. 49

Vergi reformunun üçüncü önemli unsuru ise ‘devamlılık’tır. Ancak devamlılık, her yıl veya 2-3 yılda bir reform yapılması anlamında yorumlanmamalıdır. Anlatılmak istenen husus vergi sisteminin sosyal ve ekonomik olayları izlemesi, geride kalmamasıdır. Vergi reformu yapılması düşünülürken üzerinde düşünülmesi gereken en önemli olaylardan biri, kişilerin yıllık olarak ekonomik ve mali açıdan büyümelerini izleyecek bir sistem oturtulması gereğidir.⁶

Vergi sisteminde yapılan değişikliklerle çeşitli amaçlar hedeflenir. Vergilemeyle optimal hâsılayı sağlamak, adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesine yardımcı olmak, istikrarın sağlanmasında ve optimum kaynak dağılımında vergiden yararlanmak, vergi hukukunda köklü değişiklikler yapmak, sermaye birikimine yardımcı olmak, yatırımları yönlendirmek, vergi tabanını yaymaya çalışmak, vergi güvenliğini arttırıcı önlemler almak, vergi yönetimini ve vergi idaresini etkin kılmak vb. nitelikler yapılması öngörülen bir vergi reformundan beklenen amaçlardır.⁷

Vergi reformlarının en önemli amaçlarından biri, optimal vergilendirmeyi sağlamak suretiyle vergi gelirlerinin arttırılmasıdır. Bu amaca ancak, vergilerin geniş tabanlı olması, vergi kayıp ve kaçaklarının asgariye indirgenmesi, iyi bir vergi yönetim ve denetiminin sağlanması ve mükelleflere vergi bilincinin yerleştirilmesiyle ulaşılabilir.

2.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yürütülen Vergi Reform Çalışmaları

Zararlı vergi rekabetine karşı hem uluslararası kuruluşlar hem de ulusal düzeyde çalışmalar yapılmaktadır. OECD ve AB’nin yaptığı çalışmalar uluslararası düzeyde yapılan çalışmalardır. Ulusal düzeyde ise ülkeler zararlı vergi rekabetine

⁶ Aydın, a.g.m. s. 49

⁷ Kıvanç, a.g.m.

karşı kendilerini korumak için vergi sistemlerinde bir takım reform çalışmaları yapmaktadırlar.

2.2.1. Uluslararası Kuruluşların Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yürüttüğü Çalışmalar

Zarar verici vergi uygulamaları konusunda, iki uluslararası işbirliği çalışması başlatılmıştır. Birincisi OECD'nin başlattığı Zarar Verici Vergi Rekabeti çalışmasıdır. İlk adımı 1996 Lyon zirvesinde G-7 devlet başkanlarınca atılan ve aynı yıl yapılan Bakanlar Konseyi toplantısıyla OECD tarafından başlatılan çalışmalar. Diğeri, Avrupa Birliği'nin üye ülke Ekonomi ve Maliye Bakanlarının yine 1996 Nisanında Verona'da yaptıkları toplantıda ilk kez gündeme gelen ve 'Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele Paketi' adıyla başlattıkları ve 1997 Eylülünde daha somut bir içerik kazandırılan ve halen devam etmekte olan çalışmalarıdır.⁸

2.2.1.1. OECD Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Zararlı vergi rekabeti ile ilgili OECD bünyesindeki çalışmalar 1996 yılında başlamış ve 1998 yılında OECD tarafından yayınlanan rapor⁹ ile zararlı vergi rekabetinin tanımı yapılmış ve zararlı vergi uygulamalarına karşı çeşitli öneriler sıralanmıştır. OECD'nin 1998 raporunda ele alınan iki temel konu vardır. Bunlar vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleridir.

⁸ Öz, Semih. "Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar", Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 49

⁹ Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Konu (Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue) isimli OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan rapor.

1998 raporunun amacı; zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen, vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi uygulamalarının; finansal ve diğer hizmet faaliyetlerine ilişkin kararları nasıl etkilediği/çarpıklaştırdığı, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl çarpıttığı ve vergi sistemlerinin adilliği, tarafsızlığı ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl azalttığını ortaya koymak olarak ifade edilmektedir.¹⁰

OECD tarafından 1998 tarihli çalışmada bir takım tavsiyelerde bulunulmuştur. Bu tavsiyeler;¹¹

1) Ulusal Mevzuata ve Uygulamalara İlişkin Tavsiyeler

- a) Kontrol edilen yabancı kurum veya eşdeğer düzenlemelere ilişkin tavsiye,
- b) Yabancı yatırım fonlarına veya eşdeğer düzenlemelere ilişkin tavsiye,
- c) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası ve benzeri diğer uygulamaların sınırlandırılmasına ilişkin tavsiye,
- d) Tam mükellef kurumların yurt dışında yaptıkları işlemleri bildirme zorunluluğuna ilişkin tavsiye,
- e) Muktezalara ilişkin tavsiye,
- f) Transfer fiyatlandırması konusundaki düzenlemelere ilişkin tavsiye,
- g) Vergisel amaçlarla bankalardan bilgi alınmasına ilişkin tavsiye.

2) Vergi Anlaşmalarına İlişkin Tavsiye

- a) Bilgi değişiminin daha sık ve etkin kullanılmasına ilişkin tavsiye,
- b) Vergi anlaşması hükümlerinden yararlanma hakkına ilişkin tavsiye,
- c) Ulusal vergi mevzuatlarında yer alan vergi güvenlik müesseselerinin statüsüne vergi anlaşmalarında açıklık kazandırılmasına ilişkin tavsiye,
- d) Vergi anlaşması hükümlerinin uygulanmayacağı durumlara ilişkin bir liste hazırlanmasına ilişkin tavsiye,
- e) Vergi cennetleri ile yapılan vergi anlaşmalarına ilişkin tavsiye,

¹⁰ Karaca, Yüksel. "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı", Vergi Sorunları, Sayı: 160, Ocak 2002, s. 45

¹¹ Batun, a.g.m. s.92

- f) Vergi mevzuatına uyulmasını sağlamaya yönelik koordineli rejimlere ilişkin tavsiye,
- g) Takipteki vergi borçlarının tahsili konusunda yardımlaşmaya ilişkin tavsiye.

3) Uluslararası işbirliğini arttırmaya yönelik tavsiyeler

- a) Rehber ilkeler ve zararlı vergi uygulamaları forumuna ilişkin tavsiye,
- b) Vergi cennetlerinin bir listesinin hazırlanmasına ilişkin tavsiye,
- c) Vergi cennetleriyle olan ilişkilere ilişkin tavsiye,
- d) Etkin bir vergi idaresi geliştirilmesine ilişkin tavsiye,
- e) OECD'ye üye olmayan ülkelerin, zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye ilişkin tavsiyeleri benimsemelerine ilişkin tavsiye.

Söz konusu raporda vergi cenneti sayılan ülkelerle yapılmış mevcut anlaşmaların kaldırılması ve gelecekte bu ülkelerle anlaşma yapılmaması tavsiye edilmektedir. Ancak raporun tümü OECD ülkeleri tarafından onaylanmamıştır. Lüksemburg ve İsviçre, raporun sadece coğrafik olarak hareketli faaliyetler ve finansal hizmetlerle sınırlandırılmasına karşı çıkmışlar, ne sonuç bildirgesini ne de önerileri onaylamışlardır. Bu iki ülkenin temel eleştirileri, zararlı tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasında getirilen ölçütler üzerine odaklanmaktadır.¹²

OECD tarafından 2000 yılında 'Küresel Vergi İşbirliği ve Gelişmeler' başlıklı ikinci bir rapor hazırlanmıştır. 1998 raporundaki kriterler temel alınarak hazırlanan raporda, vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin listesi¹³ belirtilmektedir. Ülkemizdeki serbest bölgeler ve İstanbul Kıyı Bankacılığı, zararlı tercihli vergi rejimi listesinde yer almıştır.¹⁴

OECD kararları üye ülkeler için bağlayıcı olduğu için, 2000 raporunda vergi cennetleri veya zararlı vergi rejimleri listesinde yer alan pek çok ülke, bu listelerden

¹² Giray, a.g.m. s.115

¹³ Vergi cennetleriyle ilgili liste 'Vergi Cennetleri' başlıklı konu incelenirken Tablo 2'de aktarılmıştır.

¹⁴ Giray, a.g.m. s.115

çıkmak için istenilen düzenlemeleri yapmışlardır. Türkiye’de bu süreçte kendi payına düşen yasal düzenlemeleri yerine getirmiş ve getirmektedir.

Son olarak 2004 yılında zararlı vergi rekabetiyle ilgili rapor yayınlanmıştır. Bu raporda 2000 yılındaki raporda potansiyel olarak zararlı tercihli vergi rejimleri listesinde sayılan birçok ülke listede yer almamıştır.

Zararlı vergi uygulamalarına ilişkin OECD çalışmalarına karşı yapılan en önemli itiraz, niteliği itibariyle çok taraflı bir işbirliği organizasyonu olan OECD’nin, üyeleri dışındaki ülkelere ilişkin çeşitli yaptırımlar belirleyebilme/uygulayabilme yetkisinin olup olmadığı konusunda ortaya çıkmaktadır. OECD bünyesinde yürütülen bazı çalışmaların, bağımsız ülkelerin vergi sistemlerine ve vergi politikalarına müdahale anlamına geldiği sıkça ifade edilmektedir. Özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmaların ise güçlülerin, OECD aracılığı ile güçsüzlere politika dikte etmeye çalışmasından ibaret olduğu vurgulanmaktadır. Zararlı vergi rekabeti kapsamında vergi cennetlerine ilişkin olarak yürütülen çalışmalara yöneltilen eleştiriler, aşağıdaki ana başlıklar altında toplanmaktadır.¹⁵

- OECD, üyesi olmayan ülkelerin mali bağımsızlıklarını tehdit etmektedir.
- OECD üyesi ülkeler, off- shore merkezlerle rekabet edemedikleri için, bu tür ülkeleri ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.
- OECD tarafından vergi cennetlerine ilişkin ortaya konulan argümanlar zengin ve güçlü ülkelerin argümanlarıdır.
- Zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda, OECD üyesi ülkeler ile diğer ülke ve yerler arasında çifte standart söz konusudur.
- OECD, bazı ülkeler için ambargolar/yaptırımlar uygulamayı hedeflemektedir.
- Zararlı vergi uygulamasının ne olduğuna ilişkin olarak OECD’nin kendisi henüz karar verebilmiş değildir.
- OECD’nin çalışmaları globalizasyon kavramına yakındır.

¹⁵ Karaca, a.g.m. s. 54

- Vergi cennetleri iddia edildiğinin aksine, örnek bir girişimcilik sergilemektedirler.¹⁶

2.2.1.2. Avrupa Birliği Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Avrupa Birliği'nde zararlı vergi rekabetini engelleme girişiminin geçmişi kurucu antlaşma niteliğindeki Roma Antlaşmasına kadar dayanmaktadır. Ayrıca vergi uyumlaştırması kapsamında pek çok girişimde bulunulmuştur.¹⁷

Yabancı doğrudan yatırımı çekmek için Avrupa'da uygulanan ilk özel vergi rejimlerinden biri 1982'de Belçika tarafından verilmiştir. Normal Belçika kurumlar vergisi rejimi ile karşılaştırıldığında bu vergi rejiminin temel farklılığı vergilenebilir kazançları hesaplama metodunda görülmektedir.¹⁸

İrlanda 1987'de çok uluslu şirketlerin yatırımlarını çekmek için uluslararası finans ve hizmet merkezlerinde faaliyet gösteren şirketler lehine özel bir vergi rejimi uygulamıştır. Bu özel rejim sayesinde seçilen uluslararası finans ve hizmet merkezi şirketlerinin toplam vergi yükü diğer ulusal şirketlere yüklenenden daha düşüktür. Bunların dışında yatırım indirimi ve özel indirim şeklinde garantiler de bulunmaktadır.¹⁹

Avrupa Birliği'nde vergi rekabetinin engellenmesine yönelik çalışmalar, Birliğin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşması'na kadar dayanmaktadır. Birlik kurulduğundan bu yana çeşitli raporlar ile bu çalışmalar devam ettirilmiştir.

¹⁶ Karaca, a.g.m. s. 54

¹⁷ Saraç, a.g.e. 2006, s.208

¹⁸ Giray, a.g.m. Nisan 2003, s. 133

¹⁹ Giray, a.g.m. Nisan 2003, s. 133

Avrupa Birliği'ne uzanan süreçte bu güne kadar birçok anlaşma yapılmıştır. Avrupa Birliği'nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli Avrupa Topluluğu Kurucu Anlaşması'nın vergi düzenlemelerini başlığını taşıyan Kısım 2'nin 90., 91., 92. ve 93. maddelerinde (eski 95., 96., 98. ve 99. maddeler) hükümselleştirilmiştir. Roma Antlaşması'nın 95., 96., 99. ve 100. maddeleri ile Amsterdam Anlaşması'nın ise 90, 91, 93 ve 94. maddelerince belirlenmiştir.²⁰ Antlaşmanın 92. maddesi, ortak pazar mantığı ile bağdaşmayan devlet yardımlarını konu almakta ve kural olarak üye ülkelerin kendi işletmelerine ve sanayilerine birlik bünyesindeki ticaret ve rekabet koşullarını olumsuz etkileyebilecek nitelikteki teşvik tedbirlerine yönelmelerini yasaklamaktadır. İlgili madde üye ülkelerin vergilendirme yetkilerini açıkça sınırlamakta ve ticaret alanında rekabetçi vergi politikalarının uygulanmasını engellemektedir.²¹

Ayrımcı vergilemeyi yasaklayan 95.²² ve 96.²³ maddelerin amacı ise, kaldırılan gümrük vergilerinin yerine ulusal vergilerin kullanılarak ticaret ve rekabet koşullarının bozulmasını önlemektir.²⁴

Roma antlaşmasının vergilendirmeye ilgili hükümleri kurucu antlaşma 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, antlaşma hükümleri birlik

²⁰ Kızılot, a.g.e. Mart 2007, s. 317

²¹ Saraç, a.g.e. 2006, s.209

²² **Roma Antlaşması Madde 95:** Hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz. Üye Devletler, en geç ikinci aşamanın başında, işbu Antlaşma yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kurallara aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltir.

²³ **Roma Antlaşması Madde 96:** Ürünler herhangi bir Üye Devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.

²⁴ Saraç, a.g.e. 2006, s.209

bünyesinde uygulanabilecek rekabetçi politikalarını engellemede tek başına yeterli değildir.²⁵

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından, 1990 yılında, Hollanda Maliye Bakanı Onno Ruding başkanlığında bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite görevlendirilmiştir.

Toplulukta kurumlar vergisinin uyumlaştırması imkânlarını araştıran RUDİNG Komitesi'nin hazırladığı kapsamlı raporunda yer alan sorunlar ve önerilen konulardaki açıklamalar iki başlık altında açıklanabilir.

a) Ruding Komitesinin üzerinde durduğu temel sorunlar:

- Topluluğa üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisinin farklı yapıda olması topluluk şirketlerini rekabet ve yatırım kararları açısından önemli ölçüde istikrarsızlığa itebilir mi?
- Bu istikrarsızlıklar, kendiliğinden Tek Pazar'ın doğal işleyişi içinde ve Topluluğu oluşturan ülkeler arasındaki vergisel rekabetle sonra erebilir mi? Yoksa topluluk düzeyinde herhangi bir çalışma yapmaya ihtiyaç var mıdır?

Ruding komitesi yukarıda sıralanan temel sorunlara çözüm ararken öncelikle Topluluk içinde uygulanan kurumlar vergisi oranı, matrahı ve sistemleri konusunda mevcut farklılıkları ortaya koyan bir doküman hazırlamıştır. Komite bu dokümanda yer alan ayrımcı uygulamalara yol açan topluluk şirketlerinin rekabeti ve yatırım kararları açısından önemli dengesizliklere dikkat çekmiştir.²⁶

²⁵ Saraç, a.g.e. 2006, s.209

²⁶ Methibay, Yaşar. "AT'da Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi", Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 109

b) Ruding Komitesinin Önerileri:²⁷

Ruding Komitesi'nin ilk planda alınmasını istediği tedbirlere aşağıdaki örnekleri verilebilir.

- Topluluğa üye ülkelerin kendi ulusal işletmelerine diğer üye ülke işletmeleri karşısında ayrıcalık yaratan vergi hükümleri kaldırılmalıdır, Örneğin ülke içinde oluşan kâr paylarını, ülke dışında oluşan kâr paylarına nazaran daha düşük vergileyen hükümler değiştirilmelidir,
- Topluluk ülkelerinin vergi mevzuatlarındaki sınırlar ötesi ortaklıkları ve yatırımları caydıran hükümler ayıklanıp kaldırılmalıdır,
- Topluluğa üye ülkelerin ihtimal dâhilindeki yatırımları kendilerine çekmek amacıyla uyguladıkları teşvik edici vergi hükümleri kaldırılmalıdır,
- Topluluk bünyesinde, matrahla ilgili ortak temel unsurların tespit edildiği bir kurumlar vergisi kabul edilmelidir.

Ruding Komitesi'nin raporu ciddi eleştirilere maruz kalmış ve özellikle İngiltere'nin de içinde bulunduğu bazı üye ülkelerin vergi uyumlaştırmasının ulusal egemenliklerini tehdit ettiği yönündeki muhalefeti nedeniyle öneri uygulama imkânı bulamamıştır.²⁸

Code of Conduct girişimi, AB bünyesinde faaliyet gösteren işletmelerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin bağlı kalması gereken temel kuralların oluşturulmasını hedef almıştır. Bu kapsamda komite, potansiyel olarak zararlı olabilecek veya birlik bünyesinde işletme faaliyetlerinin yerleşme kararlarını etkileyebilecek uygulamaları tespit amacına yönelmiştir.²⁹

²⁷ Methibay, a.g.e. s. 110

²⁸ Saraç, a.g.e. s.210

²⁹ Saraç, a.g.e. s. 211

Temel kurallar (Code of Conduct) Avrupa Birliği dâhilinde işletme faaliyetinin yürütüldüğü yeri etkileyebilecek vergi düzenlemeleri içermektedir. Yasal bağlayıcılığı olan bir araç değildir. Fakat Avrupa Birliği içinde ve ötesinde zararlı iş alanı vergi önlemlerini açıklamak için tüm üye devletler açısından politik bir bağlayıcılığı vardır. Temel kurallar, ilgili üye devlette genellikle uygulanandan belirgin biçimde daha düşük etkili vergilendirme seviyesine ilişkin düzenlemeleri potansiyel zararlı düzenlemeler olarak kabul etmektedir. Belirtmek gerekir ki, Temel Kurallar hiçbir biçimde bir üye devlette uygulanan genel kurumlar vergisi oranına atıfta bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, o üye devlette yer alan bütün şirketlere uygulanabilir olmak şartıyla, adil bir vergi uygulaması olarak kabul edilmektedir. Temel Kurallar, genel vergi oranı sabit tutulurken, matrahın elverişli bir şekilde belirlenmesi veya indirilmiş vergi oranlarının uygulanması yoluyla şirketlerin vergi yükünü etkin bir şekilde azaltan düzenlemelere değinmektedir. Pakette yer alan faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda ise ülkelere seçimlik bir hak sunulmuştur. Buna göre, faiz gelirlerinin elde edildiği ülke, ya gelir üzerinden kaynakta vergileme yapacak ya da faiz geliri konusunda diğer üye ülkeye bilgi verecektir.³⁰

Üye ülkelerde uygulanmakta olan vergi mevzuatlarını inceleyen komite, 1999 yılında bir rapor³¹ hazırlamış ve AB kapsamında zararlı vergi rekabetiyle sonuçlanabilecek 66 adet sorunlu vergi düzenlemesi bulunduğunu açıklamıştır.³² 10 zarar verici vergi rekabeti uygulamasıyla Hollanda, Avrupa Birliği içerisinde bu açıdan başı çekmektedir.³³

Vergi uyumlaştırması; Birliğe üye devletlerarasında sıkı bir ekonomik ilişkinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması ve ticaret saptırıcı, rekabeti önleyici vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması amacıyla üye devletlerin

³⁰ Ögüt, Semih. 'Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti', Vergi Sorunları, Sayı:176, Mayıs 2003, s. 221-222

³¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Code of Conduct (Business Taxation), (Çevrimiçi), http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf, 5 Kasım 2009

³² Saraç, a.g.e. s. 211

³³ Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006, s.193

vergi mevzuatlarının birbirlerine yaklaştırılmasıdır.³⁴ Kısaca vergi uyumlaştırması vergi sistemleri arasında bozucu etkiler yaratan farklılıkların ortadan kaldırılarak birbirlerine yaklaştırılmasıdır.³⁵

OECD en iyi vergi teşvikinin (olumlu vergi rekabetinin) uluslararası normlara uygun, ayrımcı unsurlar taşımayan ve adil uygulanan istikrarlı bir vergi sistemi olduğunu düşünmekte ve özellikle, AB ülkeleri arasında vergi uyumlaştırmasının üzerinde durmaktadır.³⁶

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasındaki haksız vergi rekabetinin ancak ortak bir vergi alt yapısı kurularak ortadan kaldırılacağı tüm üye ülkeler açısından benimsenmektedir. Bu sebeple üye ülkelerin vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılarak vergilerin süratle uyumlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır.³⁷

Vergi rekabetini önlemede vergi uyumlaştırılması bir araç olarak kullanılmaktadır. Avrupa Birliği'nde dolaysız vergiler alanında kurumlar vergisi uyumlaştırmaları öncelik kazanırken, kişisel gelir vergisi uyumlaştırmaları arka planda kalmıştır. Dolaylı vergiler alanında ise KDV ve ÖTV uyumlaştırmaları yapılmaktadır.

Avrupa Birliği; malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımı üzerine kurulmuştur. Bu dört özgürlüğün temini ve ortak pazar kavramına ulaşılması bakımından vergiler çok önemlidir.³⁸ Zira vergiler sayesinde üretim veya tüketim yönlendirilebilir, işletmelerin karlılıkları etkilenebilir, yatırımların belli bölgelere kaydırılması gerçekleştirilebilir. Devletler, milli egemenliğin önemli bir aracı olan vergileri ihtiyaçları olan milli, ekonomik ve sosyal politikalara uygun

³⁴ Tavşancı, Aykut. "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, (2005), Sayı: 196, s. 223

³⁵ Batun, Mehmet, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırmasına İlişkin Çalışmaların Tarihsel Gelişimi", (2008), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 323, s.91

³⁶ Özdemir, a.g.e. s. 42

³⁷ İlhan, Buket. "Dolaysız Vergilerin Oranları Açısından AB Vergi Sistemi İle Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 248, Mayıs 2009, s. 163

³⁸ Batun, a.g.m. s.89

olarak kullanmak isterler. Farklı ülke ihtiyaçları da farklı vergi uygulamalarının, farklı vergi yüklerinin doğmasına neden olur.³⁹

³⁹ Ulutaş, Ahmet “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları”, (Çevrimiçi), *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı: 42, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html>, (17/07/2009)

Tablo 4: Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Yüğü (1995-2007)

	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Belçika	43,8	45,2	45,2	45,3	44,9	45,0	44,9	44,5	44,0
Bulgaristan		32,5	30,9	29,6	32,2	33,1	34,0	33,2	34,2
Çek Cumh.	36,2	33,8	34,0	34,8	35,7	37,4	37,1	36,7	36,9
Danimarka	48,8	49,4	48,4	47,8	48,0	49,0	50,8	49,6	48,7
Almanya	39,8	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7	38,8	39,2	39,5
Estonya	36,4	31,3	30,5	31,1	30,9	30,7	30,9	31,3	33,1
İrlanda	33,1	31,6	29,8	28,5	29,0	30,3	30,7	32,1	31,2
Yunanistan	29,1	34,6	33,2	33,7	32,3	31,2	31,5	31,3	32,1
İspanya	32,7	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,5	37,1
Fransa	42,7	44,1	43,8	43,1	42,8	43,2	43,6	43,9	43,3
İtalya	40,1	41,8	41,5	40,9	41,3	40,6	40,4	42,1	43,3
Kıbrıs Rum K.	26,7	30,0	30,9	31,2	33,0	33,4	35,5	36,5	41,6
Letonya	33,2	29,5	28,5	28,2	28,5	28,5	29,0	30,4	30,5
Litvanya	28,5	30,1	28,6	28,4	28,1	28,3	28,5	29,4	29,9
Lüksemburg	37,1	39,1	39,8	39,3	38,1	37,2	37,5	35,8	36,7
Macaristan	41,6	38,5	38,3	38,0	37,7	37,6	37,5	37,2	39,8
Malta	26,8	28,2	30,4	31,5	31,4	32,8	33,8	33,7	34,7
Hollanda	40,2	39,9	38,3	37,7	37,4	37,5	37,6	39,1	38,9
Avusturya	41,4	43,2	45,3	43,9	43,8	43,4	42,2	41,7	42,1
Polonya	37,1	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8	34,8
Portekiz	32,1	34,3	33,9	34,7	34,8	34,1	35,1	35,9	36,8
Romanya		30,4	28,9	28,1	27,7	27,3	27,9	28,6	29,4
Slovenya	39,2	37,5	37,7	38,0	38,2	38,3	38,7	38,4	38,2
Slovakya	40,3	34,1	33,2	33,2	33,1	31,6	31,5	29,4	29,4
Finlandiya	45,7	47,2	44,6	44,6	44,0	43,5	44,0	43,5	43,0
İsveç	47,9	51,8	49,9	47,9	48,3	48,7	49,6	49,0	48,3
İngiltere	34,7	36,7	36,4	34,9	34,7	35,2	36,1	36,9	36,3
AB-27 (Ortalama)	34,6	37,2	36,6	36,3	36,4	36,4	36,9	37,0	37,5
AB-15 (Ortalama)	39,3	41,0	40,2	39,7	39,5	39,5	39,9	40,1	40,1
AB-10 (Ortalama)	34,6	32,6	32,4	32,7	32,9	33,0	33,5	33,7	34,9

Kaynak: Eurostat, "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States and Norway, 2009 Edition", (Çevrimiçi), http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF, 31 Ağustos 2009

Yukarıdaki tabloda Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki farklı vergi yükleri görülmektedir. 2007 yılı verilerine göre üye ülkeler arasında en yüksek vergi yükü % 48.7 ile Danimarka'da, en düşük vergi yükü ise % 29.4 ile Romanya ve Slovakya'dadır.

Ayrıca Avrupa Birliği ülkeleri arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığı itibariyle bir karşılaştırma yaparsak Avrupa Birliği'ne yeni katılan ülkeler ile eski üye ülkeler arasındaki farklılıklar göze çarpacaktır. Avrupa Birliği'ne yeni katılan ülkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı diğer ülkeler ile karşılaştırıldığında daha düşüktür. Avrupa Birliği'nin eski üyelerinde ise dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik payları toplam vergi gelirleri içinde genel olarak dengeli bir şekilde dağılmaktadır. Birlik üyeleri arasında toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin toplam vergilere oranının en düşük olduğu ülkeler; % 17.9 ile Bulgaristan, % 19.1 ile Romanya, % 20.5 ile Polonya'dır. Bu durumun en önemli nedenlerinden biri Avrupa Birliği'ne yeni katılan üye ülkelerdeki dolaysız vergilere özellikle şahsi gelir vergisi ile kurumlar vergisine uygulanan düşük vergi oranlarıdır.⁴⁰ Uluslar arası ticarete de dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin işletmeleri daha avantajlı durumdadır. Çünkü dolaysız vergiler bir maliyet unsurudur ve fiyatı doğrudan etkiler. Alınan dolaysız vergilerin ihracatta iadesi de mümkün değildir. Bu sebeplerle dolaysız vergileri düşük olan ülkeler yüzergezer yatırımları çekme bakımından daha avantajlı hale gelir. Ancak eşit rekabetin esas alındığı ortak pazarda üye ülkelerin vergileri rekabeti lehlerine çevirmek için bir araç olarak kullanmamaları gerekir.⁴¹ Yani ülkelerin farklı vergi oranlarıyla vergi rekabetine girişmelerini önlemek vergi uyumlaştırılmasına gidilmesinin en önemli sebebidir.

⁴⁰ Aydın, Selda, "Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Toplumsal Vergi Yüklerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönlerinden Gelişimlerinin Analiz ve Değerlendirilmesi", (2008), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 238, s.68

⁴¹ Aygün, Göksal, "Avrupa Birliği'nce Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları – I", (2008), *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 245, s. 144

Vergi uyumlaştırmasının bir diğer sebebi ise, Avrupa Topluluğu Genel Bütçesi öz kaynakları ile ilgilidir. Katma değer vergisi payı ve gümrük vergileri gibi bazı vergiler bütçenin öz kaynakları arasında yer almaktadır. Avrupa Topluluğu bütçesi kaynağı olan bu vergilerin sağlıklı toplanabilmesi için üye ülkelerdeki ilgili mevzuatın uyumlaştırılması gereği vardır.⁴²

Vergi koyma yetkisinin, para basma yetkisi ve savunma yetkisiyle birlikte milli egemenliğin vazgeçilmez unsurlarından birisi olması aynı zamanda devletlerin vergileri ekonomik ve sosyal hayatı yönlendirmede kullanmaları sebebiyle devletlerin vergi egemenliklerinden taviz vermeleri kolay olmamaktadır. Bu konudaki duyarlılığın bir başka sebebi de vergilerin bütçe gelirlerindeki önemli payıdır. Üye devletler bu nedenlerle vergi konusundaki egemenlik haklarını Brüksel'e devretmede çekingen davranmaktadır. Vergi uyumlaştırmasının zorluğunun bir diğer nedeni de ortak karar alabilmek için üye ülkelerin oybirliğine ihtiyaç duyulmasıdır.⁴³

a) Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması

Dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma çalışmalarında öncelik verilen vergi türü kurumlar vergisi olmaktadır.

Birlik içerisinde zarar verici vergi rekabeti uygulamalarının ortadan kaldırılması bakımından Kurumlar Vergisi Uygulama Tüzüğü'nün yasal olarak üye ülkeleri bağlayıcı özelliği olmamakla birlikte politik etkinliği ağır basmaktadır. Bu tüzükle üye ülkeler uyguladıkları, zarar verici vergi rekabetine neden olan önlemlerini kaldıracaklarını ve bunların yerine emsal nitelikte başka önlemler uygulamayacakları taahhüdüne girmişlerdir. Tüzüğün hazırlanma gerekçesi ise

⁴² Bilici, Nurettin, *Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi- Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2005, s.155

⁴³ Bilici, a.g.e. s.156

1980’li yıllarda birçok Birlik üyesi ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmek için uygulamaya koyduğu vergilendirme rejimlerinin ülkelerarasında zarar verici vergi rekabetine neden olacağı endişesidir. Bu vergilendirme rejimleri arasında;

- Belçika’da çok uluslu şirketlere depolama ve dağıtım faaliyetlerine yardımcı olan şirketlere ayrıcalıklı vergi hükümleri getiren koordinasyon merkezleri,
- Çeşitli ülkelerde yer alan Avrupalı ya da yabancılara ait holdinglere avantajlar sağlayan ayrıcalıklı vergi rejimleri,
- İrlanda’da olduğu gibi uluslararası finansal hizmetler merkezleri,

yer almaktadır.⁴⁴

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

- a) Dar yükümlülere tam yükümlülerden ayrı olarak bazı ayrıcalıklı hükümler uygulanması,
- b) Yükümlülere avantaj sağlayan hükümlerin iç piyasadan ya da ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması,
- c) Gerçek bir ekonomik faaliyet olmaksızın işlemlerin kâğıt üzerinden sürdürülmesi,
- d) Çok uluslu şirketlerin matrah tespit yöntemlerinin uluslararası kabul görmüş esaslardan ya da OECD’nin tavsiyelerinden farklı olması,
- e) Vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamaların şeffaf olmamasıdır.⁴⁵

⁴⁴ Ferhatoğlu, a.g.m. Haziran 2006, s.192

⁴⁵ Ferhatoğlu, a.g.m. s. 193, Haziran 2006

b) Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması

Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma çalışmaları KDV ve ÖTV alanlarında olmaktadır.

KDV uygulamaları, yatırım malı alımlarında ödenen verginin indirilip indirilmemesine izin verilip verilmemesi bakımından; gayrisafi hâsıla tipi, gelir tipi ve tüketim tipi olmak üzere üç türe ayrılmaktadır. Avrupa Birliği'nde ortak KDV uygulamasında tüketim tipi KDV modeli seçilmiştir.⁴⁶

Avrupa Birliği üyesi ülkelerin katma değer vergisi oran yapılarının ülkeler itibari ile istikrarlı bir süreç geçirdiği söylenebilir. Birçok AB üyesi ülkede uygulanmakta olan oran sayısında önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Bununla beraber bazı ülkelerde mevcut oranlara ek olarak yükseltilmiş oran ve/veya geçici oran uygulamalarına rastlanılmaktadır. Oran sayısının fazlalığının yarattığı sakıncaları gidermek üzere AB üyesi ülkelerin önemli bir kısmında standart oran ile indirimli oran olmak üzere ikili bir oran yapısı oluşturulmuştur.⁴⁷

Yapılan düzenlemeler ile üye ülkeler %15'in altında olmamak üzere bir normal oran ve %5'in altında olmamak üzere bir veya iki indirilmiş oran uygulayabilmektedirler.⁴⁸

Tablo 5'de Avrupa Birliği ülkelerinin KDV oranları gösterilmektedir. Birlikte uygulanan KDV oranlarının gerek standart, gerekse indirilmiş oranlar açısından önemli farklılıklar içerdiği görülmektedir. Standart oranlar incelendiğinde,

⁴⁶ Saraç, a.g.e. s. 214

⁴⁷ Aydın. Selda, "Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 244, Ocak 2009, s. 61

⁴⁸ Bozdoğan, Mine Nur. "Avrupa Birliği'nde KDV'nin Uyumlaştırması ve Türkiye Açısından Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi", Maliye Seçme Yazıları, Binnur Çelik, Fatih Saraçoğlu (ed), Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi Yayınları, Ankara, 2003, s. 464

pek çok ülkede %15 olarak belirlenmiş olan oranın üzerinde olduğu görülmektedir. İndirilmiş oranda da yine pek çok ülkede %5'in üzerinde olduğu görülmektedir. Örneğin Lüksemburg'da bu oranın %15 olması, bu ülkeye coğrafi olarak yakın konumda bulunan ve nispeten daha yüksek KDV oranlarına sahip olan ülkelerdeki tüketim faaliyetlerinin bu ülkeye yönelmesine, dolayısıyla KDV oranları üzerinden bir tür vergi rekabetinin oluşmasına neden olabilmektedir.

Avrupa Birliği'ndeki, KDV uygulamaları hakkında incelenebilecek diğer bir gösterge de, bu vergi üzerine getirilen istisnalardır. Uyum konusunda KDV istisnalarının önemi, istisnaya tabi tutulan mal ve hizmetleri daha fazla olan ülkelerin, daha sınırlı istisna uygulamasına sahip ülkeler karşısında avantajlı konuma gelmesidir.⁴⁹

Birlik içindeki rekabet şartlarını doğuran, etkileyebilen diğer bir dolaylı vergide, ÖTV'dir. Üye ülkelerde uygulanan ÖTV ile ilgili matrah, oran ve diğer konulardaki farklılıklar, bazı ülkelerin bu vergi üzerinden rekabet üstünlüğü sağlamalarına yol açabilmektedir. Çünkü yolcu muafiyeti uygulaması sayesinde mükellefler sınır geçerek, akaryakıt, alkollü içki ve tütün mamulü ihtiyaçlarını ÖTV'nin düşük olduğu ülkelerde karşılamayı tercih etmektedirler. Diğer yandan özellikle petrol ürünlerinin maliyetleri doğrudan etkileyen özellikte olması, bu ürünlere düşük oranda ÖTV uygulayan ülkelerdeki şirketlerin avantaj sağlayarak diğer ülke şirketleri karşısında rekabet üstünlüğü elde etmelerini sağlamaktadır.⁵⁰

⁴⁹ Saraç, a.g.e. s. 216

⁵⁰ Saraç, a.g.e. s. 216

Tablo 5: Avrupa Birliği Ülkeleri'nde KDV Oranları

	Süper İndirilmiş Oran	Standart Oran	İndirilmiş Oran
Belçika	-	21,0	6-12
Bulgaristan	-	20,0	7,0
Çek Cumh.	-	19,0	5,0
Danimarka	-	25,0	-
Almanya	-	19,0	7,0
Estonya	-	18,0	5,0
İrlanda	4,8	21,0	13,5
Yunanistan	4,5	19,0	9,0
İspanya	4	16,0	7,0
Fransa	2.1	19,6	5,5
İtalya	4	20,0	10,0
Kıbrıs Rum K.	-	15,0	5-8
Letonya	-	18,0	5,0
Litvanya	-	18,0	5 - 9
Lüksemburg	3	15,0	6-12
Macaristan	-	20,0	5
Malta	-	18,0	5,0
Hollanda	-	19,0	6,0
Avusturya	-	20,0	10,0
Polonya	3	22,0	7,0
Portekiz	-	21,0	5 -12
Romanya	-	19,0	9,0
Slovenya	-	20,0	8,5
Slovakya	-	19,0	10
Finlandiya	-	22,0	8-17
İsveç	-	25,0	6-12
İngiltere	-	17,5	5,0

Kaynak: European Commission Taxation And Customs Union, "VAT Rates Applied In The Member States Of The European Community", 2008, (Çevrimiçi),

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf , s.3, 5 Kasım 2008

2.2.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yürütülen Vergi Reformları

Kapsamlı gelir vergisi sistemi, dünyada yaygın olarak uygulanan bir sistem olmakla birlikte, bu sisteminin zayıf tarafları ve artan vergi rekabeti ülkeleri vergi reformu yapmaya zorlamaktadır.¹ Bugün kişisel gelirin vergilendirilmesinde, sedüler gelir vergisi ve kapsamlı gelir vergisi olmak üzere iki tür uygulamaya rastlanılmaktadır. Sedüler gelir vergisi uygulamasında, gelir farklı kategorilere ayrılmaktadır. Ödenecek verginin bulunmasında her bir gelir kategorisinin kendine has hesaplama kuralları ve oranları vardır. Kapsamlı üniter gelir vergisi sistemi altında, vergi mükelleflerinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanır ve toplam gelir aynı vergi oranından vergilendirilir. Yani gelirin formları arasında farklı bir vergilendirme işlemi söz konusu değildir. Tüm gelir türlerinin aynı orandan vergilendirilmesi gerekir. Fakat pratikte, sermayeden elde edilen gelir emek gelirine kıyasla daha düşük orandan vergilendirmektedir (çoğu OECD ülkesinde de olduğu gibi). Bu durum sermayenin ulaştığı yüksek mobilitenin sonucudur.²

Artan vergi rekabeti ile birlikte ülkeler, zararlı vergi rekabetinin etkilerini en aza indirmek ve vergi gelirlerini arttırarak kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için, yeni vergi sistemleri arayışına girmişlerdir. Bu konuda yapılan çalışmalardan reform niteliğinde olan ve ön plana çıkanlar Düz oranlı vergi sistemi ve İkili vergi sistemidir.

2.2.2.1. Düz Oranlı Vergi Sistemi

Vergi tarifeleri, ödenecek vergi miktarını belirlemek için matraha uygulanan ölçülerdir. Genel olarak vergi tarifeleri üç şekilde düzenlenebilir.

¹ Demirli, Yunus. Güran, Cahit. “Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2009, s. 162

² Karakurt, Birol. Akdemir, Tekin. “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2010, Cilt: 15, Sayı: 1, s. 132

- Artan oranlı tarife,
- Düz oranlı tarife,
- Azalan oranlı tarife.³

Artan oranlı tarifede, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranı da artış gösterir. Düz oranlı vergide, matrah ne olursa olsun, vergi oranı değişmez ve aynı kalır. Azalan oranlı tarife ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersidir, yani matrah arttıkça vergi oranı azalır. Günümüz vergi sistemlerinde genel olarak artan oranlı tarifelerin yaygın olduğunu söylememiz mümkündür.⁴

Geleneksel olarak vergi adaletini sağlanmasında artan oranlı vergilerin diğer sistemlere göre daha üstün bir yapıda olduğu kabulü söz konusudur. Dünya genelinde ülkelerin ağırlıklı olarak artan oranlı gelir vergisi tarifelerine yer vermeleri de bu durumun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.⁵

Küreselleşme sürecinde, uluslararası vergi rekabeti, küresel nitelikli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Tek veya düz oranlı vergiyi doğuran nedenlerin başında en önemli etken küresel vergi rekabeti gelmektedir.⁶

2.2.2.1.1. Düz Oranlı Verginin Tanımı, Gelişimi ve Kapsamı

Düz oranlı vergi, gelir düzeyi ne olursa olsun tüm gelire tek bir vergi oranı uygulanmasıdır. Bu vergi türü, artan oranlı vergiye alternatif olarak sık sık tartışılmaktadır.⁷

³ Aktan, Coşkun Can. “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler mi?”, (Çevirimiçi), <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi.pdf>, 6 Eylül 2009, s.1-2

⁴ Aktan. a.g.m. 6 Eylül 2009

⁵ Şentürk, Suat Hayri. “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren Dergisi, Mart 2006, Cilt:20, Sayı:2, s.18

⁶ Tuncer, Selahattin. “Dünya’da ve Türkiye’de Tek ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl:15, Sayı:176, Ağustos 2007, s. 10

⁷ OECD Glossary Of Tax Terms, (Çevirimiçi), http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, (20.04.2010)

Düz oranlı vergi (Flat Tax), vergi matrahı ne olursa olsun tek bir vergi oranının bir defaya mahsus uygulanmasını içerir. Düz oranlı vergilere ‘sabit oranlı vergiler’ veya ‘tek oranlı vergiler’ de denilmektedir.⁸ Düz oranlı verginin en büyük karakteristik özelliği tüm geliri yalnızca bir kere vergilendirmesidir.⁹

Düz oranlı vergi, 80’li yılların başında, Amerika’da geçerli olan gelir ve kurumlar vergisi yerine geçecek olan bir vergi olarak, Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından kaleme alınmıştır.¹⁰ Ancak düz oranlı vergi bu coğrafyadan çok uzaklarda Doğu Bloğunun dağılmasından sonra geçiş ekonomileri diye tanımlanan Doğu Avrupa ve Baltık ülkelerinde 1990’lı yılların ortalarından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Aslında düz oranlı vergi kavramı 1980’den çok öncesine uzanmaktadır. 19. Yüzyılın son dönemlerinde ABD’de I. ve II Dünya savaşı dönemlerinde savaştan etkilenen ülkelerin acil finansman ihtiyaçları ile bozulan gelir dağılımı nedeniyle aşırı zenginleşen kesimlerin vergilendirilmesinde ve hızlı ekonomik büyüme sağladığı dönemlerde Hong Kong’da farklı vergi türlerinde düz oranlı vergi uygulamalarının olduğu bilinmektedir.¹¹

1990’lı yıllarda pek çok ülke, etkileyici ekonomik sonuçları nedeniyle, vergi sistemlerini düz oranlı vergi sistemine çevirmişlerdir. 3 Baltık ülkesi, Estonya (1994), Litvanya (1994) ve Letonya (1995), Doğu Avrupa’da düz oranlı vergi sistemini uygulayan ilk ülkelerdir. Bu 3 ülkedeki başarı ile birlikte Rusya’da (2001) %13’lük oran ile düz oranlı vergi uygulamasına geçmiştir. Sırbistan (2003), Ukrayna (2003) ve Slovakya (2003) düz oranlı vergi sistemine geçerek, düz oranlı vergi reformlarının devamını sağlamışlardır.¹²

⁸ Giray, Filiz. “Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları”, E-Yaklaşım, Mayıs 2006, Sayı:34, (Çevirimiçi), <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/020/>, 3 Eylül 2009

⁹ Grecu, Andrei. “Flat Tax – The British Case”, (Çevirimiçi),

<http://www.itpa.org/open/archive/grecuflattax.pdf>, 22 Ocak 2010, s. 10

¹⁰ Ventura, Gustavo. “Flat Tax Reform: A Quantitative Exploration”, Jurnal Of Economics Dynamics and Control, (Çvirimiçi), <http://publish.uwo.ca/~gjventur/1202.pdf>, 23 Mayıs 2010, s. 1429

¹¹ Karayılan, İhsan. “Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) ve Uluslararası Uygulamaları”, Yaklaşım, Yıl:17, Sayı:195, Mart 2009, s.28

¹² Grecu, a.g.m. s. 12

Düz oranlı vergi daha sonra başka bilim adamları ve siyasetçiler tarafından desteklenerek, farklı öneriler ile gündeme getirilmiştir. Örneğin düz oranlı vergi sistemine geçilmesine yönelik bir öneri ABD’de senatör Dick Army ve senatör Arlen Specter tarafından yapılmıştır. Army bu konuda 1995 yılında bir kanun tasarısı hazırlamıştır. Söz konusu kanun tasarısında vergi dilimleri ve halen uygulanmakta olan indirimler, istisna ve muafiyetleri kaldırmak yerine çok daha geniş bir vergi tabanı üzerine tek bir %17 oranında vergi önerilmektedir. Army, daha düşük oranlar karşılığında bireylerin daha fazla vergi ödemek zorunda kalabileceklerini, Amerika’da mevcut vergi sisteminde tüm kişisel gelirin yarısından daha fazlasının çeşitli indirim, istisna ve muafiyetler yüzünden vergilendirilmediğini belirtmişlerdir. Tüm kişisel gelir eğer tek bir orana tabi tutulursa, %10’dan daha düşük tek bir oran halen toplanmakta olan gelirlerden çok daha fazlasını sağlayacaktır.¹³

Robert Hall ve Alvin Rabushka düz oranlı vergi sisteminin özelliklerini şu şekilde belirtmişlerdir.

- Kurumlar ve gelir vergisi oranlarının tek bir orana indirilmesi, ABD için bu oranı %19 olarak önermişlerdir,
- Çok yıllık ve değişik oranlı (normal/hızlandırılmış) amortisman uygulamalarının kaldırılarak, yerine tek oranlı, amortisman tabi kıymetlerin ilk yılında uygulanacak ve sonrasında işletmelerin nakit girişlerini olabildiğince vergilendirecek bir amortisman sistemi,
- Kurum ve şahıs şirketlerinin kazançlarının tespitinde ticari faaliyetleriyle doğrudan bağlantılı olmayan indirimlerine son verilmesi,
- Kâr payı üzerindeki ikici vergilendirmenin kaldırılması, böylece sadece kurum kazancının vergilendirilmesi ile kâr payı dağıtımını esasında şahısların ayrıca vergilendirilmemesinin sağlanması,
- Düşük gelirli kesimler ile yüksek gelirli kesimler arasında vergi yükü dağılımını düzenlemeye yönelik geniş bir vergi istisnası tanınması.¹⁴

¹³ Giray. a.g.m.

¹⁴ Karayılan, a.g.m. s.28-29

Düz oranlı vergi sistemi 3 gruba ayrılabilir.

- a) **Tek oran, indirimsiz:** Tüm gelirler tek bir oran üzerinden vergilendirilir.
- b) **Tek oran, basit indirim:** Asgari geçim düzeyi veya vergi indirimi üstündeki tüm gelir tek bir oran üzerinden vergilendirilir. Rusya ve Slovakya'daki uygulama bu gruba girmektedir.
- c) **Tek oran, iade indirimi:** Tüm gelir tek bir orana tabi tutulur ancak vergi iade indirimi veya vergi indirim uygulanır. Bu grup tek oranlı temel gelir vergisi olarak da adlandırılır.¹⁵

Düz oranlı verginin 4. bir türü daha vardır ve Amerika'da **düz oranlı tüketim vergisi** olarak tartışılmaktadır. (Hall-Rabushka'nın düz oranlı vergi önerisine dayanmaktadır). Bu sistemde tasarrufa ayrılmamış tüm gelir tek bir oranda vergilendirilir. Tasarruf gelirleri ise, kurumların vergilendirme seviyesinde tek bir oranda vergilendirilir.¹⁶

2.2.2.1.2. Düz Oranlı Vergilerin Yararları

Düz oranlı vergilerin yararları beş başlık altında incelenebilir. Bunlar; basitlik, etkinlik, genellik, tarafsızlık ve adalettir.

Vergilemenin önemli ilkelerinden biri olan basitlik prensibinin anlamı, vergi kanunlarını kavramsal olarak kolay anlaşılması yanında, vergi kurallarına uyum maliyetlerinin de (compliance cost) düşük olması anlamına gelmektedir.¹⁷

¹⁵ Owens, Jeffrey. "Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries", (Çevirimiçi), http://www.oecdwash.org/PDFFILES/67tax_foundation_key_note_speech.pdf, 28 Mayıs 2010, s. 8

¹⁶ Owens, a.g.m. s. 8

¹⁷ Türkan, Ercan. "Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD'de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler", (Çevirimiçi), <http://ekutup.dtp.gov.tr/vergi/turkane/duzoran.zip>, 10 Eylül 2009

Her vergi sisteminin bazı yönetim ve uyum maliyetleri vardır. Bu maliyetler hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüleri açısından ortaya çıkan maliyetlerden oluşmaktadır. Basitlik bu maliyetleri azaltmaktadır. Bu da sonuçta devlet tarafından daha fazla gelir elde edilmesi anlamına gelmektedir.¹⁸

Düz oranlı vergi uygulaması ile vergi sisteminde yer alan çok sayıda vergi muafiyet, istisna ve indirimler ile vergisel avantajlara son verilmektedir. Dolayısı ile vergi hesaplamalarını mükellefler kolaylıkla yapabileceklerdir.¹⁹

Düz oranlı vergi sisteminin tüketimin vergilendirilmesini öngörmesi, yönetim açısından ise, tüketim vergilerinin daha avantajlı olması bu verginin yararlı yönünü yansıtmaktadır.²⁰

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesine göre, reel ulusal gelirin artmasını en fazla teşvik eden veya en az engelleyen vergi yapısına sahip vergi sistemlerinin etkin olduğu kabul edilmektedir. Dolayısı ile vergi sisteminin, yüksek ekonomik faaliyet seviyesini desteklemenin ve teşvik etmenin yanı sıra kaynakların en üstün tahsisini de sağlaması gerekir.²¹

Artan oranlı vergi sisteminde vergiler, fiilen tahsil edilen gelir miktarından daha fazla ekonomi üzerinde maliyet yükleyebilmektedirler. Vergiler, aşırı maliyetler yaratabilmesine rağmen, maliyetin büyüklüğü, vergi yapısının nasıl yapılandırıldığına bağlı olarak büyük ölçüde değişir. Aynı miktarda gelir yaratan iki farklı vergi sistemi, ekonomi üzerinde önemli şekilde farklı yükler yükleyebilir. Örneğin baş vergisinde her bir vergi yükümlüsü belirli bir miktardaki vergiden

¹⁸ Giray, a.g.m. 2006

¹⁹ Aydın, Fazıl. "ABD'de Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) İle İlgili Gelişmelerin Değerlendirilmesi III", Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı:121, Ocak 2003, s.83

²⁰ Giray, a.g.m. 2006

²¹ Gökbnar, Ali Rıza. "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", (Çevirimiçi), http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf, 10 Eylül 2009

sorumludurlar. Düz oranlı vergide nispi olarak maliyetler azalacağından etkinlik söz konusu olacaktır.²²

Vergilemede genellik ilkesine göre, bir ekonomide yaşayan herkes sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiçbir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleriyle topluma yönelik faydalar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir.²³

İstisna ve muafiyetler vergilemede genellik ilkesine ters düşmektedir. Bu nedenle genellik ilkesine uygun vergiler düz oranlı vergilerdir.²⁴

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiçbir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir. Bu ilkeyle verginin, mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir.²⁵

Düz oranlı verginin en büyük avantajlarından biri verginin tarafsızlığını sağlamasıdır. Tüm gelir şekilleri sadece bir kez ve tek oranda vergilendirilir. Bireylerin elde ettikleri emek gelirinden standart indirim miktarı düşüldükten sonra tek bir oranda vergilendirilir ve işletmelerin net nakit akışından bireylere uygulanan

²² Giray, a.g.m. 2006

²³ Gökbunar, a.g.m. 10 Eylül 2009

²⁴ Giray, a.g.m. 2006

²⁵ Gökbunar, a.g.m. 10 Eylül 2009

aynı oranda vergi alınacaktır. Düz oranlı vergi sisteminde herhangi bir gelir türünün nispi avantajı olmamaktadır.

Literatürde düz oranlı vergi özellikle etkinlik, genellik, tarafsızlık, basitlik gibi açılardan savunulmuştur. Ancak düz oranlı verginin savunucularına göre bu sistemin en temel özelliklerinden birisi belki de en önemlisi vergilemede adaletin sağlanmasıdır.²⁶

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır.²⁷

Vergilemede adalet geleneksel olarak zenginlerin daha fazla vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bunun yolu da artan oranlı bir vergi sistemine sahip olunmasıdır. Oysaki düz oranlı vergileme ile de bu amaç gerçekleştirilebilmektedir. Eğer mükellef A, mükellef B'ye göre 10 kat fazla gelir elde ediyorsa, ödeyeceği vergi de 10 kat fazla olacaktır. Diğer taraftan, zorunlu olmamakla birlikte düz oranlı vergi sistemi de artan oranlılık özelliği taşıyabilmektedir.²⁸

Adalet kavramı 'yatay adalet' ve 'dikey adalet' olarak ele alındığında düz oranlı vergi her iki adalete de uygundur.²⁹ Yatay ve dikey adaleti vergi yükünün kişilerin ekonomik ve mali durumları dikkate alınarak dağıtılmasını ifade etmektedir. Yatay adalet (yatay eşitlik), ekonomik ve mali durumu aynı olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Dikey adalet (dikey eşitlik) ise, farklı ekonomik ve mali duruma sahip olan kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir.³⁰ Düz oranlı vergi sistemi, çok kazananın çok az kazananın az vergi

²⁶ Şentürk, a.g.m. s.19

²⁷ Gökbnar, a.g.m. 10 Eylül 2009

²⁸ Türkan, a.g.m. 10 Eylül 2009

²⁹ Giray, a.g.m. 2006

³⁰ Aktan, a.g.m. 6 Eylül 2009

alınmasını sağlar. Özellikle standart indirim dikkate alındığında düz oranlı vergi sisteminde ‘gerçek vergi oranları’ artan oranlı hale gelir.³¹

Düz oranlı vergi, kanun önünde eşitlik yönünden de incelenebilir. Kanun önünde eşitlik, adalet kavramını doğru açıklayan temel kriterlerden birisidir. Kanun önünde eşitlik, mevcut ve/veya yürürlüğe konulacak yasalar önünde herkesin hiçbir ayırım gözetmeksizin eşit muamele görmesi demektir.³² Bireyler için olduğu gibi tüm işletmeler aynı vergilendirme işlemine ve oranına tabi tutulurlar. Yani ortaklar, tam mülkiyete sahip olanlar, şirketler ve diğer işletme şekilleri arasında ayırım yapılmamaktadır. Bu durum hem vergi idaresi hem de yükümlüler açısından birçok avantaj sağlayabilecektir. Aşırı istisna ve muafiyetlerin yarattıkları ‘vergi matrahı aşınmasının’ kalkmasıyla birlikte vergi tabanı genişleyecek daha fazla vergi tahsil edilebilecektir. Vergi yükümlüleri ise, vergiden kaçınabilmek için verimli olmayan rant kollama faaliyetlerine yönelemeyeceklerdir.³³

Adalet ‘fedakârlıkta eşitlik’ açısından değerlendirildiği zaman düz oranlı vergilerin adil olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Fedakârlıkta eşitlik, yüksek gelirlili bir kişinin gelirinin bir biriminin marjinal faydasından daha düşük olduğu ve bu nedenle vergi sonrası düşük gelirlinin katlandığı fedakârlığın daha yüksek olmasını ifade etmektedir. Oysa düz oranlı vergilemede tüm gelirler aynı oranda vergilendirildiğinden özellikle düşük gelirlili gruplarda vergi dolayısıyla kaybedilen fayda çok daha yüksek olacaktır. Ancak, düz oranlı vergideki bu adaletsizlik, artan oranlı vergileme içinde söz konusudur. Yalnız artan oranlı vergilerde, matrah arttıkça oran artmakta olduğundan bu vergilerin fedakârlıkta eşitlik yönünden düz oranlı vergilere göre daha adil olduğu söylenebilir.³⁴

Geleneksel mali anlayışta vergilemede adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilerin daha başarılı olduğu kabulü geçerli olmasına karşın özellikle 1980 sonrası dönemde artan oranlı vergilere yönelik eleştiriler yoğunlaşmıştır. Söz konusu

³¹ Giray, a.g.m. 2006

³² Aktan, a.g.m. 6 Eylül 2009

³³ Giray, a.g.m. 2006

³⁴ Giray, a.g.m. 2006

eleştirilerin bir boyutunu da sistemin vergilemede adaletin gerçekleştirilmesinde yetersiz kaldığı noktasına yapılan vurgular oluşturmaktadır. Bu nedenle, artan oranlı vergilere alternatif olarak düz oranlı vergi ön plana çıkartılmaktadır.³⁵

2.2.2.1.3. Düz Oranlı Vergilere Yönelik Tartışmalar

Düz oranlı vergi sistemine yönelik yapılan eleştirilerin başında bu sistemin yüksek gelirliler lehine eşitsizlik yaratabileceği görüşü gelmektedir. Yüksek gelir grubundaki vergi yükümlülerinin gelirlerinin önemli bir kısmını faiz, kâr payı gelirleri ve sermaye kazançları oluşturmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi, bu tür gelirleri vergi dışı tutmaktadır.³⁶ Ancak, artan oranlı vergi uygulamalarının çalışanların medeni durumlarını dikkate alarak indirim miktarını belirlemesinin mükellef bazında eşitsizlik yarattığı da dikkate alınmalıdır.³⁷

Düz oranlı vergi sistemine yöneltelen bir başka eleştiri de vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamayacak ölçüde azalması, özellikle de sosyal güvenlik sisteminin gücünü kaybetmesi endişesiyle ilgilidir.³⁸ Sosyal ve bilimsel amaçlı yardım kurumlarına yapılan yardımların indirimine izin verilmemektedir. Dolayısı ile bu sistemin uygulamaya konmasını takiben veya en azından başlangıçta bu kurumla yapılan bağışlarda bir düşme olabilecektir. Ancak uzun vadede düz oranlı vergi tarafından oluşturulan daha fazla gelir ve sermaye birikimi başlangıçtaki düşüşü dengeleyecek bağışlarda artışa yol açabilecektir.³⁹

Artan oranlı vergiler ekonomik dalgalanma dönemlerinde vergi gelirlerini doğrudan etkiler. Hızlı büyüme dönemlerinde devletin vergi gelirleri buna paralel artarken, daralma dönemlerinde de aynı şekilde azalma gösterir. Düz oranlı vergi

³⁵ Şentürk, a.g.m. s.18

³⁶ Giray, a.g.m. 2006

³⁷ Karayılan, a.g.m. 2009, s.31

³⁸ Ferhatoğlu, Emrah. "Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı", Vergi Dünyası, Haziran 2006, Sayı:298

³⁹ Giray, a.g.m. 2006

sisteminde ise ekonomik dalgalanmaların vergi gelirleri üzerindeki etkisi artan oranlı vergi sistemindeki kadar paralellik göstermez. Yatırımlar ekonominin genişleme dönemlerinde arttığı için Hall ve Rabushka'nın tek defada amortisman önerisi genişleme nedeniyle artması gereken vergi gelirlerini azaltacaktır.⁴⁰

2.2.2.1.4. Dünyada Düz Oranlı Vergi Uygulamaları

Hong Kong 1947 yılından itibaren uyguladığı düz oranlı vergi sistemiyle Avrupa'nın gelişmiş ülkelerini yakalama çabası içerisinde olan eski doğu bloğu ülkelerine model olmuştur.

Dünya'da düz oranlı vergi uygulamasının ilk örnekleri Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra ortaya çıkan Demirperde gerisi ülkeler ile Baltık Cumhuriyetleri ve bazı Balkan ülkelerinde görülmektedir.⁴¹ Estonya, Sovyetler Birliği'nin dağılmasından kısa bir süre sonra, 1994 yılında %26 oranında düz oranlı vergi uygulayan ilk Avrupa ülkesi olmuştur. Estonya, 1994 yılına kadar tarifesindeki oranları %16 ila %33 arasında değişen artan oranlı gelir vergisi uygulamıştır. 1994 yılında gelir vergisinin artan oranlı tarifesinin yerini %26'lık düz oranlı bir tarifeye bırakmıştır. Kurumlar vergisi oranı da 1994 yılında %35'den %26'ya indirilmiştir.⁴² Estonya ile birlikte Litvanya 1994 yılında %33'lük bir vergi oranı ile düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. Litvanya'yı, %25'lik oran ile 1995 yılında Letonya ve %13'lük bir vergi oranı ile 2001 yılında Rusya izlemiştir. Ülkelerin düz oranlı vergi sistemine geçmeleri farklı ülkelerde 2005 yılına kadar devam etmiştir. Tablo 8'de düz oranlı vergi uygulayan ülkeler, vergi oranları ve düz oranlı vergi uygulamasına geçiş oranları gösterilmektedir.

⁴⁰ Karayılan, a.g.m. 2009

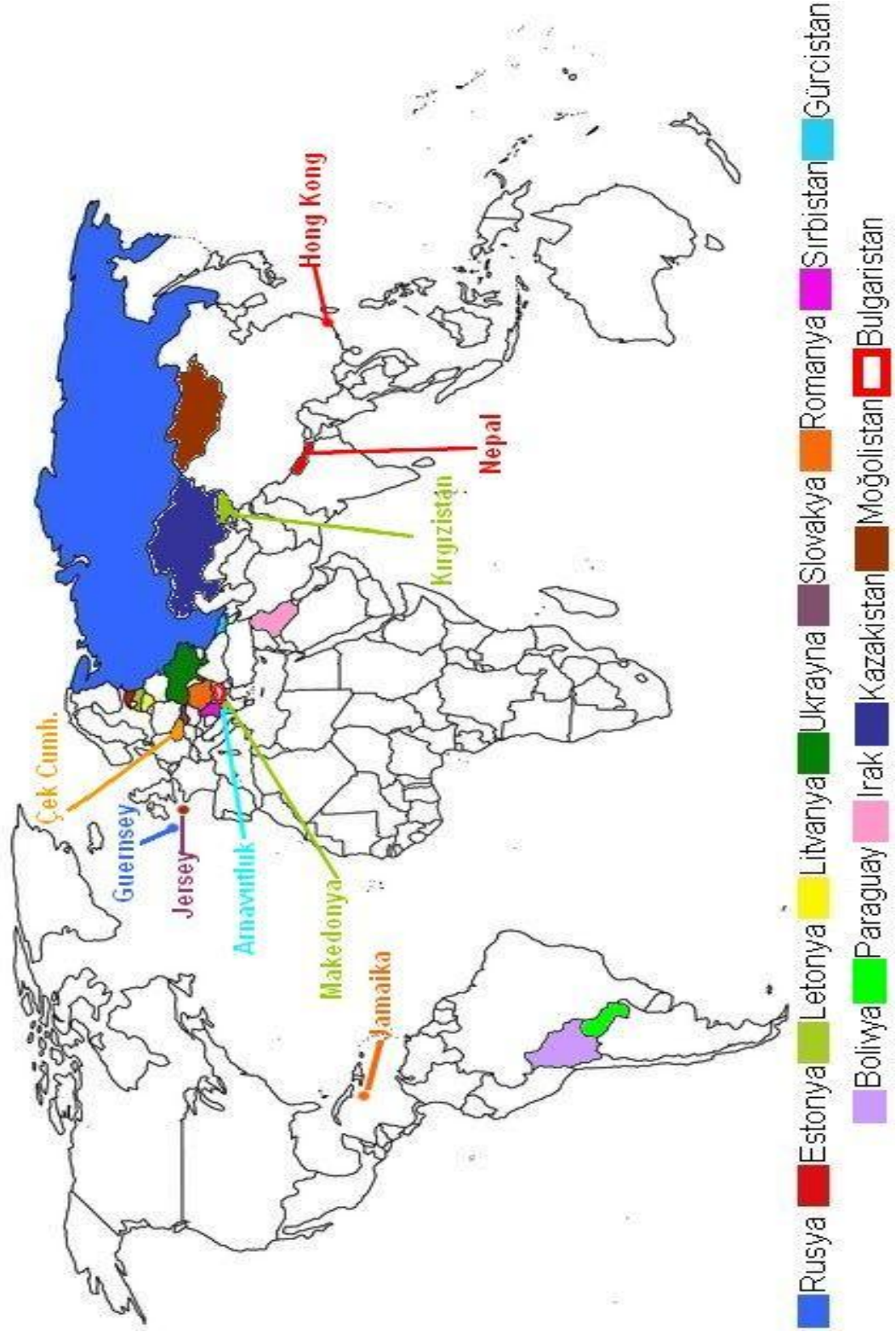
⁴¹ Tuncer, a.g.m. s. 11

⁴² Ferhatoğlu, a.g.m. 2006

Tablo 6: Dünya'da Düz Oranlı Vergi Uygulamaları

Ülke	Vergi Oranı (%)	Yürürlük Yılı
Jersey	20	1940
Hong Kong	16	1947
Guernsey	20	1960
Jamaika	25	1980
Bolivya	13	1986
Estonya	21	1994
Litvanya	15	1994
Letonya	23	1995
Rusya	13	2001
Sırbistan	15	2003
Ukrayna	15	2004
Irak	15	2004
Slovakya	19	2004
Gürcistan	12	2005
Romanya	16	2005
Kırgızistan	10	2006
Paraguay	10	2006
Kazakistan	10	2007
Makedonya	10	2007
Moğolistan	10	2007
Karadağ	15	2007
Arnavutluk	10	2007
Bulgaristan	10	2008
Çek Cumhuriyeti	15	2008
Nepal	10	2008
Beyaz Rusya	12	2009
Mauritus	15	2009

Kaynak: Vural, İstiklâl Savaş. “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, Maliye Dergisi, Sayı: 158, Ocak – Haziran 2010, s. 186-187

Şekil 4: Dünyada Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler⁴³

⁴³ Dünya haritası boş olarak

http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/0/07/World_map_blank_black_lines_4500px.gif adresinden alınmıştır ve çalışmadaki bilgiler derlenerek oluşturulmuştur.

2.2.2.2. İkili Vergi Sistemi (Dual Income Tax)

1980’de Nielsen, artan oranlı kapsamlı gelir vergisinin, ikili vergi ile değiştirilmesini önermiştir.⁴⁴

İkili gelir vergisi sistemi, artan oranlı vergilemenin olduğu üniter vergi sistemi ile sabit oranın kullanıldığı düz oranlı vergi sistemi arasında bir sistemdir. Çünkü sistem, gerçek kişilerin gelirini sermaye ve sermaye dışı gelirler olarak ayırıp sermaye gelirlerini sabit oranda, sermaye dışı gelirleri ise artan oranda vergilemeye tabi tutmaktadır.⁴⁵ İkili vergi sistemi (Dual Income Tax) kapsamlı gelir vergisinin doğurmuş olduğu bazı problemleri azalttığı iddiasıyla gündeme gelmiştir.⁴⁶

Küreselleşme baskısı, durgunluk ve yapısal problemler birçok ülkeyi sermaye geliri ve şirketlerin vergilendirilmesi konusunda reforma zorlamıştır. Küreselleşme ulusal vergi rejimlerinin uluslararası ticaret, para ve sermaye akımından daha fazla pay alabilmek için, rekabetçi bir yapıya bürünmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu durum bir grup ülkeyi, ekonomik büyümeyi sürdürme ve bu rekabetin üstesinden gelmek için ekonomilerini dönüştürmede sınırlı seçeneklerle karşı karşıya bırakmıştır. Vergi rekabeti özellikle gelişmiş ülkeleri, (refah devleti uygulamaları neticesinde artan kamu harcamaları ve harcamaların finansmanı baskısı nedeniyle) vergi sistemlerini revize etmeye ve rekabet güçlerini koruma amacıyla yeni rekabet araçları geliştirmeye yöneltmiştir. Vergi rekabetine cevap olacak şekilde bir grup İskandinav ülkesi, sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı, emek geliri üzerine ise artan oranlı vergi uygulamasını içeren ‘ikili gelir vergisi’ sistemini geliştirmişlerdir. Özellikle sermaye gelirinin vergilendirilmesindeki vergi çarpıklıklarını azaltma kaygısı ve gelir vergisi sistemi aracılığıyla gelirin yeniden dağıtılması arzusu; Finlandiya’da, Norveç’te, İsveç’te ve 1990’ların başında

⁴⁴ Cabre, Jose Maria Duran. “The Dual Tax As A Flat Tax With A Surtax On Labour Income”, (Çevirimiçi), http://www.ief.es/publicaciones/PapalesDeTrabajo/pt2003_04.pdf, 28 Mayıs 2010, s. 10

⁴⁵ Demirli, a.g.m. 2009, s. 172

⁴⁶ Günaydın, İhsan. Levent Yahya Eser. “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 239, Ağustos 2008, s. 22

Danimarka'da ikili gelir vergisi sistemini geliştirmenin arkasındaki itici güç olmuştur.⁴⁷

Bugün birçok ülke vergi sisteminin temel amacı, kamu sektörü için arzulan seviyede vergi geliri toplamak, geliri yeniden dağıtmak ve çevreyi de koruyarak kaynak tahsisini bozan vergi çarpıklıklarını minimum kılmaktır. Bu temel prensibe ulaşmak için vergi sisteminin

- a) yansız
- b) tüm mükellefler açısından eşitlikçi
- c) basit
- d) vergi adaletini sağlıyor olması gerekir.⁴⁸

Bu amaçla başta İskandinav ülkeleri olmak üzere bir grup ülke, sermaye mobilitesi gerçeğini de dikkate alarak, emek ve sermaye gelirine farklı vergi oranı tatbik edilmesini içeren ikili gelir vergisi sistemini uygulamaktadırlar.⁴⁹

2.2.2.2.1. İkili Vergi Sisteminin Özellikleri

Uygulamada vergi oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, ikili gelir vergisi sisteminin şu ortak özellikleri taşıdığı görülmektedir:⁵⁰

- Emek ve sermaye gelirleri farklı oranda vergilendirilmektedir,
- Emek gelirleri artan oranlı tarifeye tabi iken, sermaye gelirleri artan oranlı tarifenin en düşük oranı bazında düz oranlı bir tarife ile vergilendirilmektedir,

⁴⁷ Karakurt, a.g.m. 2010, s. 133

⁴⁸ Karakurt, a.g.m. 2010, s. 138

⁴⁹ Karakurt, a.g.m. 2010, s. 138

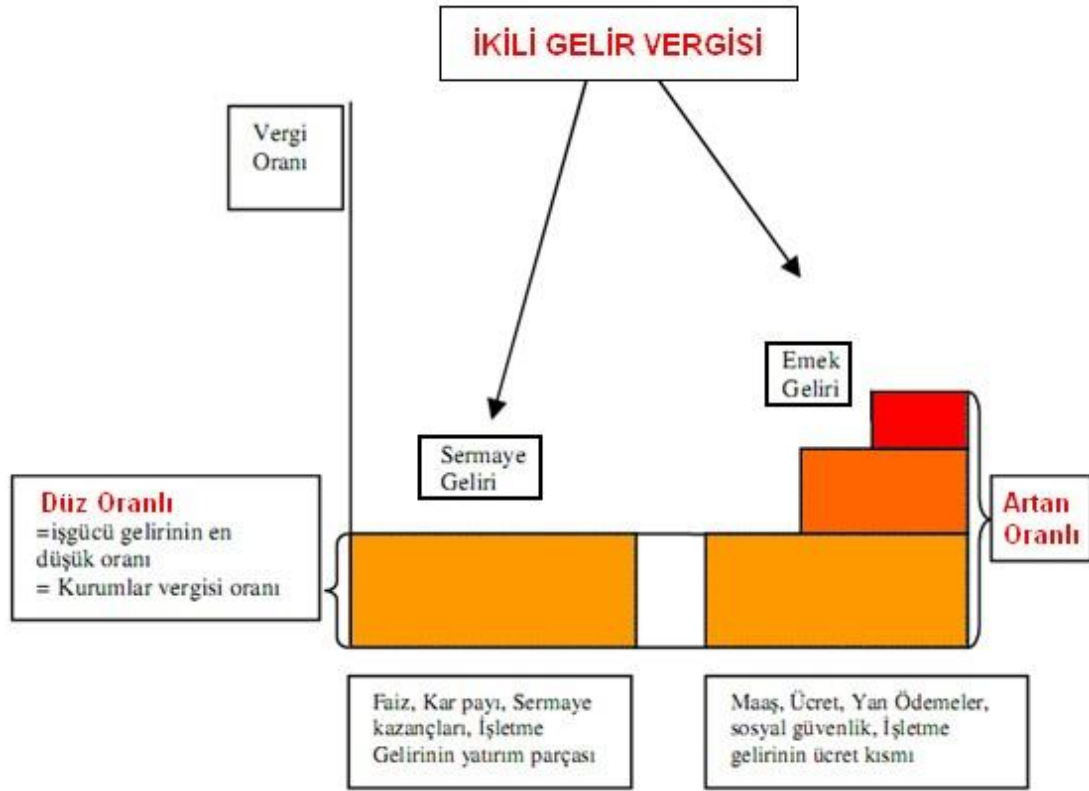
⁵⁰ Saraç, a.g.e. s. 130

- Sermaye gelirleri içerisinde yer alan faiz ve kâr payı ödemelerinde genellikle tevkiyat yöntemi kullanılmaktadır,
- Sermaye gelirlerine sağlanan vergisel teşviklerin yürürlükten kaldırılması sayesinde vergi tabanı genişlemekte ve sistem sadeleşmektedir.

İkili vergileme sedüleri bir sistemin alternatif iyi tanımlanmış değişik bir çeşididir. Sistem ayrıca bütün sermaye gelirini aynı düz oranla vergilendirerek sermaye yatırımı için eşit davranmayı amaçlamaktadır. İkili vergileme, artan oranlı sermaye vergilemesi için alanı sınırlı tutmaktadır. Sermaye gelirini son aşamada düz ve düşük oranlı bir stopaj vergisine tabi tutmak önemli derecede vergiye uyumu ve vergi toplama maliyetini azaltmaktadır.⁵¹

⁵¹ Günaydın, a.g.m. Ağustos 2008, s. 22

Şekil 5: İkili Gelir Vergisi Uygulaması



Kaynak: Karakurt, Birol. Akdemir, Tekin. "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2010, Cilt: 15, Sayı: 1, s. 140

İkili gelir vergisi uygulamasının gösterildiği Şekil 5'ten de görüleceği üzere, bu sistemde mükelleflerin emek faktöründen elde ettikleri toplam gelirlerine artan oranlı tarife, sermaye gelirinden elde ettikleri toplam gelirlerine ise düşük ve düz oranlı tarifenin uygulanması esastır. Vergi arbitrajı olasılığını azaltmak için, belirli bir düzeyin altındaki emek gelirleri sermaye gelirlerine uygulanan orandan vergilendirilmektedir. Ayrıca, düşük emek gelirlerine asgari geçim indirimi uygulanarak, dolaylı bir artan oranlılık (ikili vergi adaleti) gerçekleştirilmektedir.⁵²

⁵² Karakurt, a.g.m. 2010, s. 140

2.2.2.2.2. İkili Vergi Sisteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

İkili gelir vergisinin en büyük avantajlarından biri, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisini birleştirmesidir. İkili gelir vergisi sisteminin karakteristiği oldukça basit olmasıdır. Bu sistemde vergi matrahı, sermaye gelirinden elde edilen ve sermaye gelirinden elde edilmeyen diye ayrıştırılıp rapor edilmekte ve ona göre vergi tatbik edilmektedir. Bu iki tip vergi matrahına farklı oranlar uygulanmaktadır. Sermaye geliri olmayan vergi matrahı, artan oranlı vergi yapısının konusudur.⁵³

Uluslararasılaşmış bir ekonomide ikili gelir vergilemesinin bir takım avantaj ve dezavantajları söz konusudur. Avantajlardan birincisi, sermaye geliri üzerine düşük bir vergi oranı tatbik ettirilmesi, sermaye geliri vergilendirilmesinde tarafsızlığı arttırmaktadır. Çünkü düşük bir vergileme düzeyi sermayenin bütün şekillerinin vergi matrahına dâhil edilmesine imkân vermektedir. Buna karşın yüksek bir vergileme düzeyi sermayenin belli şekillerinin vergi matrahından çıkarılmasına neden olacağından tasarruf ve yatırım kararlarında sapmalara neden olacaktır. İkincisi, sermaye kaçışına meydan vermemek için sermaye üzerine nispi olarak düşük vergi oranı uygulaması gerekir. Transfer fiyatlama problemi, yerleşim yeri seçimi, uluslararasılaşma ve vergi rekabeti gibi vergi arbitrajı fırsatları şirket vergilemesini azaltma eğilimindedir. Dolayısıyla, sermaye mobilitesi şirket kazançları üzerine düşük bir vergi oranı gerektirir. Globalleşme ile birlikte ülkelerin daha fazla dışa açılmaları ve sermaye gelirinin mobilitesinin artması kurumlar vergisi oranlarının düşmesine neden olmuştur.⁵⁴

İkili gelir vergisi sistemi sermaye gelirini daha uygun koşullarda vergilendirebilmektedir. Sistem farklı türdeki sermaye gelirlerine aynı muameleyi uygulamaktadır. Bu sayede kapsamlı gelir vergisi sistemlerinde olduğu gibi, bazı sermaye gelirleri için çok sayıda vergi indirimine ihtiyaç duyulmamaktadır. İlave olarak, sistem farklı türdeki sermaye geliri için farklı anlaşmalar ile yansızlığa

⁵³ Karakurt, a.g.m. 2010, s. 141

⁵⁴ Karakurt, Bilal. "Sermaye Kaçışı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı", Sosyo Ekonomi, Temmuz Aralık 2005, s. 149

kavuşmaktadır. Böylece kapsamlı gelir vergisi sisteminde yer alan sayısız vergi indiriminden kaynaklanan vergiden kaçınmayı ortadan kaldırmaktadır. Sistem, vergiye uyum ve vergi toplama maliyetini de önemli ölçüde azaltmaktadır. İkili gelir vergisi, vergi rekabetinden korunma imkânı da sağladığından, sermaye geliri vergilemesi alanında yaşanan vergi rekabetine karşı cevap vermenin de bir yoludur.⁵⁵

İkili gelir vergisi sisteminde önemli bir nokta da, kurumlar ve gelir vergileri ile kâr payı gelirleri üzerindeki çifte vergilemenin yürürlükten kaldırılmasıdır. Eğer sermaye gelirleri ve kurumlar vergisi oranları eşitlenerek gelir ve kurumlar vergisinin tam uyumu sağlanmışsa, kâr paylarının vergilendirmesiyle ilgili olarak; ya kurumlar vergisi matrahından kâr paylarını indirerek, ya da (direkt ya da vergi iadesi yoluyla) stopajdan muaf tutarak çifte vergilemeyi önleme konusunda etkin başarı sağlanabilir.⁵⁶

İkili gelir vergisi uygulamasında, ticari kazanç sahiplerinin gelirlerinin emek ve sermaye geliri olarak ayrıştırılması konusunda güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa ikili gelir vergisi sistemi, bu tür girişimcilerin gelirlerinin emek ve sermaye geliri olarak ayrıştırılmasını ve her ikisinin de farklı şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir. Küçük işletmelerde, şirket sahibinin genellikle hem çalışan hem de sermayedar konumunda olması, özellikle küçük işletmelerden sağlanan gelirin sermaye geliri mi yoksa emek geliri mi olduğunun belirlenmesi hususunda teknik problemlere neden olmaktadır. İkili gelir vergisi sistemine yöneltilen bir diğer eleştiri; ikili gelir vergisi sisteminde, emek gelirin sermaye gelirlerine oranla daha yüksek marjinal vergi oranı uygulanması söz konusu olduğundan, ikili vergi uygulamasının emek gelirinden sermayeye gelirin doğru bir dönüşüme neden olarak vergi kaçırma için yeni kapılar aralayacağı yönündedir.⁵⁷

İkili gelir vergisi sistemi ticaret yapanlar, müstakil çalışanlar, çalışanlar ve arazisini kiralayanlar gibi değişik ekonomik aktivitelerden elde edilen kazançları

⁵⁵ Karakurt, a.g.m. 2010, s. 141-142

⁵⁶ Demirli, a.g.m. 2009, s. 177

⁵⁷ Karakurt, a.g.m. 2010, s. 145

sermaye ve emek kazancı olarak ayırarak vergilendirir. Vergi tabanında gelirin bu şekilde ayrıştırılması işletmeler için sistemi karmaşık hale getirmektedir. Çünkü ticari kazanç, işletme sahibinin firmaya koyduğu sermaye dolayısıyla elde ettikleri gelirler ve işverenin işyerinde çalışması karşılığında ödenen işveren maaşı toplamından oluşmaktadır. Bu durumda işletme sahibinin farklı vergilendirilecek iki tür kazancı elde etmesi söz konusu olacaktır.⁵⁸

2.2.2.2.3. Dünyada İkili Vergi Sistemi Uygulamaları

İkili vergi sistemi uygulamaları 1990'lı yıllarda İskandinav ülkelerinde başlatılmıştır.⁵⁹ İskandinav ülkeleri dışında Avrupa'da hiçbir ülke tam anlamıyla ikili vergi uygulamasını hayata geçirmemiştir. Fakat birçok ülke kapsamlı gelir vergisinden ikili gelir vergisine geçiş yönünde adımlar atmıştır.⁶⁰ İlk olarak 1991 yılında İsveç'te uygulamaya geçirilen sistem, 1992 yılında Norveç ve 1993 yılında Finlandiya tarafından da yürürlüğe konulmuştur. Ayrıca günümüzde İtalya, Hollanda, Avusturya ve Almanya başta olmak üzere bazı Avrupa ülkeleri de bu tür uygulamalara yönelmiştir.⁶¹

⁵⁸ Demirli, a.g.m. 2009, s. 174

⁵⁹ Saraç, Özgür. "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s. 130

⁶⁰ Karakurt, a.g.m. 2010, s.135

⁶¹ Saraç, a.g.m. 2006, s. 130

Tablo 7: İskandinav Ülkelerinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Uygulanan Vergi Oranları

		Sermaye Gelirleri		Emek Gelirleri
		Şirket Gelirleri	Diğer Sermaye Gelirleri	
Norveç	1992 Öncesi	50.8	26.5 – 40.5	26.5 – 50
	1992 Sonrası	28	28	28 – 41,7
Finlandiya	1993 Öncesi	37	25 – 56	25 – 56
	1993–95 Arası	25	25	25 – 56
	1995 Sonrası	28	28	25 – 56
İsveç	1991 Öncesi	52	36 – 72	36 – 72
	1991–94 Arası	30	30	31 – 51
	1994 Sonrası	28	30	31 – 56
Danimarka	1987 Öncesi	40	48 – 73	48 – 73
	1987–94 Arası	50	50 – 56	50 – 68
	1994 Sonrası	34	38	38 – 58

Kaynak: Saraç, Özgür. “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006

Tablo 7’de İskandinav ülkelerindeki ikili gelir vergisi sistemi uygulanmaya başladıktan itibaren gelir vergisi oranlarındaki değişim gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde emek gelirlerine uygulanan oranlarda çok fazla değişme olmazken, sermaye gelirlerine uygulanan oranlarda yıllar itibari ile azalma meydana gelmiştir.

İkili gelir vergisini uygulayan ülkelerde kişisel gelir vergisi oranı sermaye gelirlerinde %28 ile %30 arasında değişmektedir. Kurumlar vergisi oranına yakın olan bu oran, aynı zamanda kişisel gelir vergilemesinde en düşük emek gelirleri vergi oranına yakındır. Norveç, Finlandiya ve İsveç kurumlar vergisi ile sermaye gelirin kişisel vergilemesi arasında bir entegrasyon sağlamışlardır.⁶²

⁶² Karakurt, a.g.m. 2010, s. 133

İkili gelir vergisi sistemini saf olarak uygulayan bir ülke yoktur. Çünkü saf ikili sistem içinde emekli aylıkları da dahil olmak üzere çalışma gelirleri artan oranlı tarifeye göre vergilendirilirken, kişisel ya da kurumsal tüm sermaye kazançları aynı düz ve düşük oranda vergilendirilmelidir. Ancak bu sistemi uygulayan ülkeler sistemi kendilerine göre farklılaştırarak uygulamaktadır. Diğer ülkelerin uyguladıkları sistemleri değerlendirdiğimizde de, gelir vergisi uygulamasında birçok ülkenin aynı anda birden fazla gelir vergisi sistemini içinde barındıran uygulamaları seçtikleri görülmektedir. İkili gelir vergisi sistemini uygulayan ülkelerde de genellikle, bu sisteme yakın yarı-ikili gelir vergisi sistemi (semi dual income tax) olarak ifade edebileceğimiz uygulamaların olduğunu görmekteyiz.⁶³

⁶³ Demirli, a.g.m. 2009, s. 177

3. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ZARARLI VERGİ RAKBETİNE KARŞI YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

3.1. Türk Vergi Sisteminin Gelişimi

Ankara’da Büyük Millet Meclisi’nin kabul ettiği 1 numaralı kanun ağnam resmi¹ hakkındadır yani bir vergi kanunudur.² Cumhuriyet tarihinde pek çok kez, farklı zamanlarda vergi reformları yapılmıştır. Türkiye’deki vergi reformları 1925 – 1950 dönemi, 1950 – 1980 dönemi, 1980 – 1990 dönemi ve 1990 sonrası olarak dört başlık altında incelenecektir.

a) 1924 – 1950 Dönemi

1924 yılı başında TBMM Başkanlığına verilen Teşkilâtı Esasiye Kanunu (Anayasa) teklifinde beşinci fasıl, ‘Türklerin Kamu Hakları’ başlığını taşımaktadır. Bu bölümde yer alan 84 ve 85. maddeler vergilendirme yetkisine ilişkindir. 84. madde hükmüne göre, vergi devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resim, aşar veya başka vergiler alınması yasaklanmıştır. 85. madde hükmü ile de, vergilerin ancak kanunla salınıp, alınabileceği; Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resim ve vergilerin, kanunları yapılıncaya kadar alınabileceği belirtiliyordu. Böylece vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesi Anayasa ile güvence altına alınmış oluyordu.³

¹ Mecliste ele alınan ilk konunun vergi olması birtakım nedenlere dayanmaktadır. Çünkü Ağnam Vergisi 1919 yılında İstanbul Hükümeti’nce dört katına çıkarılmış ve verginin TBMM’since sekiz katına çıkarılacağı söylentisi halk arasında yayılmıştı. Bu söylentinin, olumsuz tepkisi yüzünden Kurtuluş Savaşı hareketini baltalayacağından çekinen TBMM özellikle ilk olarak, Ağnam Vergisinin (hayvanlar vergisinin) eskiden olduğu gibi dört kat olarak alınmasına karar verdi. (Varcan, Nezih. Çakır, Tufan. “Maliye Tarihi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2000, Eskişehir, s. 156)

² Yaraşlı, a.g.e. s. 16

³ Varcan, a.g.e. 2000, s. 169-170

Türkiye’de vergi reformunun başlangıcı aşar’ın ⁴ 1925 yılında kaldırılmasıyla gerçekleştirilmiştir.⁵ Aşar vergisi, Cumhuriyet Türkiye’sinin 1923-1929 dönemi, ekonomi politikasına damgasını vuran İzmir İktisat Kongresi’nde oy birliği ile kaldırılmıştır.⁶ Aşar vergisinin kaldırılması yeni rejimin kırsal kesimde kökleşmesine yardımcı olurken ortaya çıkan finansman açığını kapatmak amacıyla modern bazı dolaysız vergiler (Temettü vergisinin⁷ kaldırılıp sedüllu bir kazanç vergisinin konulması (1926), veraset ve intikal vergisinin konulması (1926)) ve dolaylı vergiler (genel satış vergisi, gümrük tarifesi, özellikle şeker ve gazyacı üzerine konan tüketim vergileri ve mali tekeller (1929)) konmuş, harçlar ve resimler yenilenmiştir. Ancak devlet bütçesi aşarın kaldırılması ile birlikte hem büyük bir gelir kaybına uğramış, hem de o dönemde nüfusun %80’i tarımla uğraştığından ve öz tüketim söz konusu olduğundan tarım kesimi vergi sistemi dışına çıkarılmış, ekonomideki diğer kesimlerin vergi yükü hızla artmaya başlamıştır.⁸

Bu dönemde yapılan ikinci önemli değişiklik, sanayi ve ticaret alanında temettü vergisinin kaldırılarak yerine kazanç vergisinin kabul edilmesidir. 1926 yılında kabul edilen kazanç vergisi, o tarihte batı ülkelerinde yürürlükte olan vergilerden esinlenerek uygulanmasına başlanılan en önemli vergilerden biridir. Kazanç vergisi, temettü vergisine nazaran daha geniş kapsamlı ve gerçek geliri kavramaya yönelik bir vergi olup günümüz gelir vergisine daha yakın bir yapı göstermektedir.⁹

⁴ Aşar, bir arazi ürünü vergisi idi. Araziden sağlanan tarım ürünleri üzerinden genellikle 1/10 oranında aynı olarak alınıyordu. Diğer vergiler içinde sağladığı gelir oranı ile çok önemli bir yere sahipti. Örneğin, 1923 yılında toplam bütçe gelirlerinin % 34.7’sini oluşturacak büyüklükteydi. (Varcan, Nezih. “Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)”, T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No: 43, 1987, Eskişehir, s. 28)

⁵ Kıvanç, a.g.m.

⁶ Wikipedia, <http://tr.wikipedia.org/wiki/Aşar>, (Çevirimiçi), 30 Ağustos 2009

⁷ Temettü vergisi, ticaret ve sanat gelirleri üzerinden alınan bir vergi idi. Mükelleflerin gerçek kazançlarının tespiti güçlüğü kabul edilerek, vergilemede esas olacak gelir, bazı karinelere göre hesaplanıyordu. Bu karinelere ise, mükelleflerin buldukları şehir ve nüfusu, bu yerlerin demiryolu ya da sahilde bulunması, çalıştırılan işçi sayısı ve mükelleflerin mesken kiralari, kara taşıtının cinsi, deniz taşıtlarında tonilato olarak belirlenmişti. (Varsan, a.g.e. 2000, s. 170-171)

⁸ Taş, Ramazan. “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923–1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”, (Çevirimiçi), <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5415.pdf>, 30 Ağustos 2009, s.357

⁹ Kıvanç, a.g.m.

Servet transferlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak da, 1926 yılında Veraset ve İntikal Vergisi kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun kabul edilmeden önce, menkul mallardan terekenin tahriri sırasında ‘Tereke Tahrir Harcı’ alınıyordu. Gayrimenkullerden ise intikal muamelesinin yapıldığı sırada ‘İntikal Harcı’ tahsil ediliyordu. Menkul malların intikalinden ise herhangi bir vergi alınmıyordu. Kanunda verginin konusu tüm intikalleri kapsayacak biçimde şöyle ifade edilmişti; ‘Gerek veraset ve vasiyet yolu ile gerek bedelsin herhangi bir şekilde ivazsız olarak hakiki veya hükmi bir şahıstan diğerine intikal eden menkul ve gayrimenkuller, veraset ve vasiyet yoluyla geçen intifa hakları ve kanunlarına göre tescile tabi bütün haklar ve menfaatler, Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.’¹⁰

1929 yılında yaşanan dünya ekonomik buhranı, 1930–1939 yılları arasında Türkiye’de izlenen vergi politikalarında (Devletçilik Dönemi) da etkili olmuştur. İktisadi buhranın bütçe dengesini bozması sonucu, birçok yeni vergi getirilmiş, bunun yanında uygulanan vergilerde de düzenlemelere gidilmiştir.¹¹ Bu dönemde ekonomik bunalımın etkisiyle vergilerin mali amacı ön plana çıkmış ve bu amaçla yeni vergiler uygulanmıştır. Bu vergiler genelde harcama ve ücretler üzerinden alınmıştır ve ilk defa İktisadi Buhran Vergisi ile ücretler vergi kapsamına alınmıştır.¹²

Bu dönemde konulan yeni vergiler ve uygulama süreleri şöyledir:¹³

- İktisadi buhran vergisi¹⁴, (1931 – 1951)
- Muvazene vergisi¹⁵ (1932 – 1951),

¹⁰ Varcan, a.g.e. 2000, s.180-181

¹¹ Kıvanç, a.g.m.

¹² Ejder, Haydar Lütfü. “Türkiye’de Vergi Politikaları”, (Çevirimiçi), <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/HaydarEJDER.pdf>, 31.08.2009

¹³ Taş, a.g.m. s. 363

¹⁴ Bu dönem içerisinde belirtilmesi gerken iktisadi olayların başında şüphesiz 1929 buhranı gelir. Buhran sırasında devlet gelirlerini arttırmak amacıyla 1931 yılında İktisadi buhran vergisi, 1932 yılında Muvazene vergisi, 1935’te de Hava kuvvetlerine yardım vergisi çıkarılmıştır. Bunlar esas itibarı ile yürürlükteki vergilere, özellikle de ücretlerden alınanlara zam yapan vergiler olup, 2.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir vergisi kanunu ile kaldırılana kadar uygulanmıştır. (Yaraşlı, a.g.e. s. 19)

¹⁵ Konusu, İktisadi Buhran Vergisi’nde olduğu gibi hizmetlilerdi. 1932 mali yılında uygulanmak üzere getirilen bu verginin gerekçesinde günümüz diliyle aynen şöyle denilmiştir: ‘Ülkemizin geçirmekte

- Hava kuvvetlerine yardım vergisi¹⁶ (1936 – 1951),
- Hayvanlar vergisi¹⁷ (1936 – 1961),
- Bina ve Arazi Vergileri (1931 – 1970).

1934 yılında kabul edilen 2395 sayılı yeni Kazanç Vergisi Kanunu, bugünkü hesap uzmanlığının başlangıcı olan hesap mütehassıslığı kurumunu getirmesinin yanı sıra, stopaj usulü yaygınlaşmıştır. Yeni hükümlere göre, bütün hizmetlilere, müteahhitlere ve serbest meslek erbabına yapılan ödemelerin vergileri, ödeme sırasında kesilecektir. Ayrıca, şikâyetlerin başında gelen, beyanname tetkiki ve resen muamelelerin tahakkuk memurunda toplanması esası kaldırılarak takdir komisyonları oluşturulmuştur. Birinci sınıf mükelleflerin vergi oranları ise, ilk kanundaki düzeylerinde bırakılmış, diğer mükelleflerin vergi oranlarında da büyük değişiklikler yapılmamıştır.¹⁸

1940 – 1950 döneminde İkinci Dünya Savaşı yaşanmış ve her ne kadar ülkemiz savaşa girmemiş ise de savaştan olumsuz etkilenmiştir. Dolayısıyla kamu harcamaları artmıştır. Mevcut vergiler arttırılmış ve yeni vergi kanunları çıkartılmıştır. Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi, Ayni Muamele Vergisi gibi vergiler bu dönemde uygulanan vergilerdir.¹⁹ 1941 yılında kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisinin birinci amacı ordunun beslenme ihtiyacını karşılamaktı. Bu vergi belirli tarımsal ürünler üzerinden (tahıllar, fındık, kuru üzüm, pamuk, pancar,

olduğu buhran tüm kazanç ve iratlarda bir azalmaya neden olmuştur. Maaş ve ücret karşılığında istihdam edilenlerin, genel olan bu kazanç azalmasından pay almaları doğaldır. Devletin sürekli olan mali ihtiyacını karşılamak için diğer sınıflar üzerine yeni vergiler tarh ve tahsili veya mevcut vergilere başkaca zamlar konulması yoluna gidildiği takdirde, ülkenin iş hayatının, hizmetliler sınıfının zararına olarak, önemli sarsıntılara uğrayacağı dikkate alınır, mali ihtiyacın gerektirdiği fedakârlıktan bu sınıfın daha fazla pay sahibi olmasının, işlerin devamını sağlamak amacıyla da çıkarlarına uygun ve aynı zamanda haklı bulunduğunu kabul etmek gerekir.

¹⁶ Bu verginin konusunu da hizmet erbabının istihkakları oluşturmaktadır. Hizmet erbabının istihkaklarının aslında %2 oranında alınan bu vergi, istihkaklardan alınan diğer vergiler gibi 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1951 bütçe yılı başından itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. (Varcan, a.g.e. 2000, s. 203)

¹⁷ Çağdaş bir vergi sistemin içinde yeri olmayan ve Cumhuriyetin ilk yıllarından beri aşar gibi kaldırılması ve hayvancılığı endüstri haline getirmiş olanların kazanç vergisine tabi tutulması yolundaki görüşler etkili olarak, zirai kazançların gelir vergisine dâhil edildiği 1961 yılından itibaren kaldırılmıştır. (Varcan, a.g.e. 2000, s. 204-205)

¹⁸ Varcan, a.g.e. 2000, s. 198

¹⁹ Ejder, a.g.m.

zeytin) alınan bir randıman vergisi niteliğindedir. Belirli ürünlerden nakdi, belirli ürünlerden ise aynı olarak alınmaktaydı. Bu vergi aşarın geri getirilmesi gibi görüldü ve çok tepkilere yol açtı.²⁰ 1949 yılında Kazanç Vergisi kaldırılıp yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi konulmuş; fakat 1950-1960 arasında bu vergilerin uygulanmasında başarı sağlanamamıştır.²¹

b) 1950 – 1980 Dönemi

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu yasama organınca 1949 yılında kabul olunup, 1950 yılında yürürlüğe konulan Gelir Vergisi²², Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi Kanunları ile gerçekleştirilmiştir.²³ Reform niteliğindeki bu düzenlemelerde Alman Vergi sistemi örnek alınmıştır. Getirilen kanun ile gelir vergisi çağdaş bir görünüm kazanıyordu. Bünyesinde bulundurduğu, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeler vergi adaletini sağlamaya çalışıyordu.²⁴

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1950-60'lı yıllarda hüküm süren dışa kapalı, karma ekonomi rejimine dayanmakta, temel felsefesi bu ortamdan beslenmekte idi. Ülke olarak 1980 sonrası dışa açık, serbest piyasa ekonomisine geçişte önemli adımlar atıldı. Ancak bu süreçte yapısal reformlar tamamlanamadı. 1990'lı yıllar ise siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların hüküm sürdüğü, verimsiz yapının iç ve dış borçlarla finanse edilmeye çalışıldığı bir anlamda kaybedilen dönem oldu. 2001'deki büyük krizin ardından, ekonomide istikrarın, sürdürülebilir büyümenin yakalanabileceğine olan inanç, 1980 yılında tamamlanamayan yapısal

²⁰ Yaraşlı, a.g.e. s.19

²¹ Ejder, a.g.m.

²² Ülkemizde gelir vergisi nitelikli ilk çalışmalar Tanzimat ile başlamış olsa da çağdaş vergicilik anlamında Gelir Vergisi, Alman Gelir Vergisi Mevzuatı esas alınarak 1950 yılında 5421 sayılı kanunla vergi sistemimize katılmıştır. (Armağan, Ramazan. "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2007, Cilt: 12, Sayı: 3, s. 228

²³ Kıvanç, a.g.m.

²⁴ Kıvanç, a.g.m.

reformların başlatılması için de zemin oluşturdu. Bu yönüyle vergi kanunlarımızın yeniden yapılandırma fırsatını, bu ortamın doğurduğunu söylemek yanlış olmaz.²⁵

Yapılan vergi reformlarının en büyük eksikliği, tespit etme güçlüğü gerekçe gösterilerek zirai kazançların Gelir Vergisi kapsamına alınmaması, dolayısı ile de Gelir Vergisinin üniter yapıya kavuşamamasıdır.²⁶

1950 yılında yürürlüğe giren, 3.6.1949 tarih ve 5423 numaralı Esnaf Vergisi kanununa göre ‘Türkiye’de ister sabit bir işyerinde ister gezici olarak ticaret ve sanatla uğraşan esnaf bu kanuna göre vergiye tabidir. Esnaf, Gelir Vergisi Kanununa göre esnaflık şartlarına haiz olan gerçek kişilerdir (md. 1). Sabit işyeri olan esnafın vergi matrahı işyerinin kirasıdır (md. 4). Gezici esnaf vergisinin matrahı iş vasıtlarına ve iş nevelerine göre takdir olunan ‘günelik kazançtır’ (md. 17). Esnaf vergisi başarısız olmuş ve 1955’te kaldırılmıştır.²⁷

1950 – 1960 döneminde yapılan bir diğer önemli değişiklik de, devlet alacaklarının tahsili ile ilgili olarak, Tahsili Emval Kanunu’nun yerine 1959 yılında Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunu’nun yürürlüğe girmesidir.²⁸

Türk Vergi Sisteminde 1960 sonrasında Vergi Reform Komisyonu ile başlayan bir dizi yenileştirme çalışmaları yapılarak sistemin modern bir yapıya kavuşturulmasına çalışılmıştır.²⁹ Bu komisyonda, Almanya’da uygulanan tipte bir verginin getirilmesinde rolü olan Alam Profesör F.Neumark’da bulunuyordu. Komisyon gelir vergisi ve kurumlar vergisinden başka Esnaf ve sanatkârlar için de ayrı bir verginin getirilmesini önerdi. Esnaf ve sanatkârlar için bir vergi

²⁵ Uysal, Mustafa. “Gelir Vergisinin Yeniden Yapılandırılmasından Beklentiler”, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 163, Temmuz 2006, s. 12

²⁶ Taş, a.g.m.

²⁷ Yaraşlı, a.g.e. s. 20

²⁸ Kıvanç, a.g.m.

²⁹ Söyler, İlhami. “Rasyonel Bir Vergi Reformu İçin Gerekli Vergi Reformu”, Maliye Dergisi, Eylül – Aralık 1997, s.68

getirilmesinin nedeni, bu gibi küçük işletmelerin defter tutmayı gerektiren çağdaş bir gelir vergisi kapsamına etkili ve kalıcı biçimde alınmasının güçlüğü idi.³⁰

1960 – 1970 arasını bazı maliyeciler ‘Vergi Reform Komisyonu Dönemi’ olarak adlandırmaktadır. 1950’de yapılan dolaysız, 1956’da yapılan vergi reformlarını korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara intibak ettirmek, yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek üzere uzman bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere 1961 yılında İstanbul’da Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur.³¹

Gelir Vergisi Kanunu tasarısının Meclis’te görüşülmesi sırasında; bilanço usulüne göre defter tutacakların zor durumda kalacağı, defter ve belge tutma alışkanlığının olmadığı, vergi idaresinin de mevcut şekliyle bu vergiyi uygulamakta güçlük çekeceği belirtilmiştir. Getirilen tasarı gerçekten bir reform niteliğindeydi. Gelir vergisi çağdaş bir görünüm kazanıyordu. Bünyesinde bulundurduğu, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeler vergi adaletini sağlamaya çalışıyordu. Bu amaçla mükellefin gelirlerinin toplanarak bunun üzerinden vergi alınması ve şahsi unsurun gözetilmesi de sağlandı. En büyük eksiklik ise zirai kazançların vergilendirilmemesi idi.³²

1960’dan sonraki dönemde Vergi Reform Komisyonu’nun da katkısıyla gerçekleştirilen reform hareketleri sonucunda vergi sistemine; yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler usulü amortisman, zarar mahsubu, servet beyanı, zirai kazançların vergilendirilmesi, vergi uzlaşması gibi müesseseler kazandırılmıştır.³³

Dolaylı vergiler alanında da 1956 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. O güne kadar uygulanmakta olan muamele ve tüketim vergileri milli sanayinin gelişmesine mani olduğu ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği gerekçeleriyle

³⁰ Varcan, a.g.e. 2000, s.225

³¹ Yaraşlı, a.g.e. s. 21

³² Varcan, a.g.e. 2000, s. 226

³³ Kıvanç. a.g.m.

kaldırılarak yerine 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gelir Vergileri Kanunuyla dört yeni vergi ihdas edilmiştir. Bu vergilerin adları şöyledir: İstihsal Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Nakliyat Vergisi ve PTT Hizmetleri Vergisidir.³⁴

Türkiye'de ilk defa, 1957 yılında 6936 sayılı "Hususi Otomobil Vergisi Kanunu" ile kara taşıtlarına ilişkin bir servet vergisinin alındığı görülmektedir. Bu Kanun daha sonra 1963 yılında yürürlükten kaldırılarak yerine 197 sayılı "Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu" kabul edilmiştir.³⁵

Gider Vergileri Kanununda değişiklik yapan 2447 sayılı kanunla, 1 Mayıs 1981'den geçerli olmak üzere, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi adıyla yeni bir vergi ihdas edilmiştir.³⁶

12 Eylül 1980 askeri ihtilalinden sonra ve 1980'li yıllarda vergi politikasına ilişkin düzenlemelerden iki tanesini reform niteliğinde sayabiliriz. Birincisi, 1982 yılında vergi yargısında itiraz komisyonları ve temyiz komisyonunun kaldırılarak, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kurulmasıdır. İkincisi ve en önemlisi ise bütün ileri ülkelerde uygulanan katma değer vergisinin kabulüdür. Bu kanun ile birlikte Avrupa ülkelerinin vergi sistemleri ile uyumumuz kolaylaşmıştır.³⁷

Katma Değer Vergisi Kanunu ile sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu vergilere ait mevzuat şöyledir:³⁸

- a) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun,
- Dâhilde alınan istihsal vergisi,
 - İthalde alınan istihsal vergisi,

³⁴ Yaraşlı, a.g.e. s. 20

³⁵ Taşkın, Ahmet. "Türk Vergi Sisteminde Mükellefiyet", (Çevirimiçi), http://www.yayin.adalet.gov.tr/14_sayi%20i%C3%A7erik/Ahmet%20TA%C5%9EKIN.htm, 11 Aralık 2009

³⁶ Yaraşlı, a.g.e. s.24

³⁷ Varcan, a.g.e. s.282

³⁸ Yaraşlı, a.g.e. s. 25

- Nakliyat vergisi,
 - PTT hizmetleri vergisi,
 - İlan ve reklam hizmetleri vergisine ilişkin hükümleri,
- b) 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu,
- c) 6743 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri,
- d) 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri.

1980 yılı sonunda çıkartılan 2361 sayılı kanunla gelir vergisinde kapsamlı bir değişiklik yapılmıştır. Bunlardan başlıcaları şöyle sıralanabilir.³⁹

- ‘En az geçim indirimi’ ‘genel indirim’ şekline dönüştürülmüş ve indirim tutarı yükseltilmiştir.
- Gayrimenkullere ödenen kiralardan tevkifat yapılması esası getirilmiştir. Öte yandan bina ve arazi vergilerinin gelir vergisine mahsup edilmesinden vazgeçilerek, gider yazılması kabul edilmiştir.
- ‘Ortalama kâr haddi’ müessesesi ‘asgari gayri safi hâsılat esası’ adı altında, hizmet işletmelerinin ve nakliyecilerin hâsılatını da kavrayabilecek şekilde yeniden düzenlenmiştir.
- 18 yıldır uygulanan gelir vergisi tarifesi değiştirilmiştir.
- GVK’ya ‘değer artış kazançları’ ve ‘safî değer artışı’ başlıklı iki madde eklenmiştir.

Haziran 1972’de kabul edilmiş olan Mali Denge Vergisi 2772 sayılı kanunla 1.1.1983 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.⁴⁰

1.6.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu⁴¹ bu dönemde çıkartılmış reform niteliğinde kanunlardır. Bu kanunla muhasebecilik ve mali müşavirlik

³⁹ Yaraşlı, a.g.e. s. 24

⁴⁰ Yaraşlı, a.g.e. s. 25

⁴¹ Bu kanun 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 2008 yılında değiştirilmiştir. (Ayrıntılı bilgi için bakınız: <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5786.html>)

meslekleri yasal bir çerçeveye kavuşturulmuş ve mesleğe disiplin getirilmiştir. Öte yandan yeminli mali müşavirlik adıyla, yarı kamusal bir meslek ihdas edilmiştir. Böylece devlet vergi denetimini bir ölçüde özelleştirmiştir.⁴²

c) 1980 – 1990 Dönemi

Vergi sisteminde ortaya çıkan aksaklıkları gidermek için 1980 yılının sonunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Türk vergi sisteminde yer alan vergiler tek tek gözden geçirilmeye ve günün şartlarına uygun hale getirilmeye başlanmıştır. Bu amaçla ilk olarak, gelir vergisinde yıllardır enflasyon nedeniyle anlamını yitiren istisna ve muaflık hadleri, vergi tarifesi gibi hususlarda düzenlemeler yapılmış, peşin vergi uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca asgari zirai vergi ve hayat standardı gibi yeni vergi kontrol müesseseleri getirilmiştir.⁴³

1985 yılında Katma Değer Vergisi'nin uygulamaya konmasıyla birlikte dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığı arttırılmıştır.⁴⁴ Bu kanunun kabulü ile birlikte Avrupa ülkelerinin vergi sistemleri ile uyumumuz kolaylaşmıştır.⁴⁵

12 Eylül 1980 sonrasında vergi politikalarına ilişkin bir başka reform niteliğindeki düzenleme ise, 1982 yılında vergi yargısında itiraz komisyonları ve Temyiz komisyonunun kaldırılarak, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulmasıdır.⁴⁶

⁴² Yaraşlı, a.g.e. s. 27

⁴³ Kıvanç. a.g.m.

⁴⁴ Özügürlü, Yasemin. Veli Kargı, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 14, Sayı:1, 2007, s.281, (Çevirimiçi), <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C14S12007/VKHYO.pdf>, 01 Eylül 2009

⁴⁵ Kıvanç. a.g.m.

⁴⁶ Kıvanç, a.g.m.

d) 1990 sonrası Dönem

5 Nisan 1994'te yaşanan ekonomik krizden sonra kamu açıklarının kapatılması için bir defaya mahsus olmak üzere olağanüstü vergilere yine başvurulmuştur. 4.5.1994 tarih ve 3968 sayılı 'Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ... Hakkında Kanun'la 'Ekonomik Denge Vergisi', 'Net Aktif Vergisi', 'Ek Gayrimenkul Vergisi', 'Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi' adlarıyla dört yeni vergi ihdas edilmiş; ayrıca Damga Vergisi ve Harçların maktu hadleri %100, nispi hadleri %20 arttırılmıştır.⁴⁷

3986 sayılı kanunla 1994 yılında ülkemizde yaşanan ekonomik krizin atlatılabilmesi için bazı olağanüstü vergiler konulmuştur.⁴⁸

- a) Ekonomik denge vergisi
- b) Net aktif vergisi
- c) Ek gayrimenkul vergisi
- d) Ek motorlu taşıtlar vergisi

1998 yılında çıkartılan 4369⁴⁹ sayılı kanun ile reform niteliğinde yapılan önemli değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir. Bu kanunla gelirin tanımında 'Kaynak Teorisi'nden ayrılmış ve 'Safi Artış' (Net Artış) teorisine geçilmiştir. Böylece, vergilendirme tabanının yayılmasının sağlanması, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin arttırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması gibi amaçların yanı sıra gelişen sosyal ve ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilebilmesi de sağlanmaya çalışılmıştır.⁵⁰

⁴⁷ Yaraşlı, a.g.e. s.28

⁴⁸ Varcan, a.g.e. 2000, s.285-286

⁴⁹ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

⁵⁰ Kıvanç. a.g.m.

Ancak, gelirin tanımının genişletilmesine imkân veren bu düzenlemeler, 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444⁵¹ sayılı kanunla 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiş, 7 Ocak 2003 tarih ve 4783⁵² sayılı kanun ile tamamen ortadan kaldırılmıştır.⁵³

Kurumlar Vergisinde ise muaflik ve istisnalar genişletilerek veya yenileri eklenerek ihracat teşvik edilmiş, kurumlar vergisi istisnalarından dar mükelleflerin de yararlanması sağlanmıştır. Finansman fonu uygulaması başlatılmıştır. Bu fon bir tür vergi erteleme olarak kullanılmak ve yatırımları teşvik amacıyla getirilmiştir. Ayrıca Kurumlar Vergisi mükellefleri için asgari Kurumlar Vergisi esası getirilmiştir. 1998 yılında yapılan bu değişiklikler ile Gelir Vergisi Kanunu'nda götürü usul kaldırılmış, götürü mükellefler defter tutmaksızın belge alma ve belge düzenleme esasına dayalı basit usul kapsamına alınmıştır.⁵⁴

⁵¹ Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

⁵² Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

⁵³ Kıvanç. a.g.m.

⁵⁴ Varcan, a.g.e. s.228

Tablo 8: 1925-1985 Tarihleri Arasında Türkiye’de Uygulanan Vergiler

Yıl	Vergi	Açıklama
1925	Aşar	1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.
1926	Kazanç Vergisi	Gerçek geliri kavramaya yönelik bir vergi. Temettü Vergisi yerine getirilmiştir.
1926	Veraset ve İntikal Vergisi	
1931-1951	İktisadi Buhran Vergisi	
1932-1951	Muvazene Vergisi	
1936-1951	Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi	
1936-1961	Hayvanlar Vergisi	
1931-1970	Bina ve Arazi Vergileri	
1941	Toprak Mahsulleri Vergisi	
1949	Gelir Vergisi	Kazanç Vergisi kaldırılarak onun yerine yürürlüğe konulmuştur.
1949	Kurumlar Vergisi	
1949	Esnaf Vergisi	
1956	İstihsal Vergisi	
1956	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	
1956	Nakliyat Vergisi	
1956	PTT Hizmetleri Vergisi	
1957-1963	Hususi Otomobil Vergisi	
1963	Motorlu Kara Taşıtları Vergisi	Hususi Otomobil Vergisi kaldırılarak onun yerine yürürlüğe konulmuştur.
1972-1983	Mali Denge Vergisi	
1981	İlan ve Reklam Vergisi	
1985	Katma Değer Vergisi	Bu kanun ile birlikte sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır.

Kaynak: Çalışmada kullanılan kaynaklardan derlenmiştir.

3.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Türkiye’de Yürütülen Çalışmalar

Türk Vergi Sisteminde 1990 sonrasında özellikle 2001 krizi sonrasında vergi politikalarında değişikliğe gidilmiş, bazı vergi kanunları reform sayılabilecek şekilde yeniden kaleme alınmış, bazı vergi kanunları ise revizyona tabi tutularak günümüz vergi politikalarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemelerde son zamanlarda popüler bir konu olan ve gerek Avrupa Birliği gerekse OECD’yi yakından ilgilendiren zararlı vergi rekabeti ile ilgili yapılan uluslararası çalışmalar etkili olmuştur.

Çalışmanın ilerleyen bölümünde bu reform ve revizyonların uluslararası alandaki uygulamalar ile olan uyumu incelenecektir.

3.2.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İle Getirilen Yenilikler

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte yürürlükten kalkmıştır. Reform niteliğindeki 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte uluslararası gelişmeler paralelinde özellikle zararlı vergi rekabeti ile ilgili bir takım vergi güvenlik müesseseleri getirilmiştir.

Bu yenilikler, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Kurumlar Vergisi oranlarındaki indirim başlıkları altında incelenecektir.

3.2.1.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesiyle ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı’ adı altında yeni bir düzenleme getirilmiştir. CFC (Controlled Foreign Companies) Rejimi olarak da adlandırılan bu müessese,

günümüzün teknolojik ve yasal gelişmelerinin sağladığı fırsatlarla, uluslararası düzeyde birbirleriyle ortaklık ilişkisi içindeki işletmelerin kullanılması suretiyle, bazı ülke ve bölgelerin de yardımıyla mükelleflerin, kolaylıkla yer değiştirebilen ve gerçek konumunun belirlenmesi güç olan akışkan gelir kaynaklarından elde ettikleri ‘**pasif nitelikli gelir**’ler⁵⁵ yurt dışında vergilendirilmeksizin tutulmasını engellemeye yöneliktir.⁵⁶

5520 sayılı KVK’nın 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasında, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışında bulunan ve doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip oldukları kurumların, “kontrol edilen yabancı kurum” olarak adlandırılacağı ve elde ettikleri kazançları anılan madde metninde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla dağıtılsın ya da dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacağı hükmü altına alınmıştır.⁵⁷

Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum (KEYK – CFC) uygulaması vergi mevzuatımıza alınmış bulunmaktadır. Bu madde ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınaî mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile

⁵⁵ 1 seri no’lu KVK Genel Tebliği’nde “Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.” şeklinde tanımlanmıştır.

⁵⁶ Balcı, A. Bayazıt. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar (CFC) Müessesesiyle KVK’daki Diğer Önlemler Arasındaki İlişkiler”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, s. 119

⁵⁷ Tekin, Cem. “Kontrol Edilen Yabancı Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu”, Vergi Sorunları, Sayı: 224, Mayıs 2007, s. 51–52

Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi yükü eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.⁵⁸

Düzenlemenin amacı; vergi cennetleri diye adlandırılan, ülkemize göre daha düşük vergi uygulayan veya hiç vergi uygulamayan; mali denetimi olmayan veya çok düşük olan; ülkelerarası vergi istihbaratı kurulamayan yabancı ülkelerde, iştiraki olan tam mükellef kurumların sermayelerini bu ülkelere yönlendirilmesi sonucu, yatırımını ülkemizde yapan yatırımcılara karşı sağladığı zararlı rekabetin, vergisel açıdan ortadan kaldırılmasına yöneliktir.⁵⁹

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30/7. maddesinde şu ifade yer almaktadır;

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Vergi cennetleri ile mücadele etme amacını taşıyan bu düzenleme, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme ile bir yerde çakışmaktadır. Şöyle ki, vergi cennetleriyle mücadele kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan ödeme, 7. madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı

⁵⁸Gündoğdu, Burhan. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 174, Haziran 2007, s. 115

⁵⁹Akyüz, Bülent. “Kontrol Edilebilir Yabancı Kurum Kazancı I”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 232, Ağustos 2007, s. 160

kuruma yapılmış olabilir. Bu durum, daha sonra kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeye yol açabilir.⁶⁰

Tam mükellef kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmeleri söz konusu kazancın elde edildiği ülkelerde ilgili mevzuat uyarında vergilendirilmiş olması durumunda genel olarak mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ancak tam mükellef kurumların yurt dışında geliri elde ettikleri ülke (kaynak ülke) ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının mevcut olması durumunda vergilendirme yetkisi anlaşma hükümleri çerçevesinde belirlenecektir.⁶¹

Bununla birlikte tam mükellef kurumların vergi anlaşması bulunmayan ülkelerde elde ettikleri gelirlerin hem bu ülkelerde hem de Türkiye’de vergilendirilmesi halinde çifte vergilendirme durumunda ortaya çıkacağı muhakkaktır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı KVK’nın “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33. maddesinde yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin belirli usul ve esaslar çerçevesinde Türkiye’de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.⁶²

Mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, yeni kanunun yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuyla ilgili 34. maddesinin 3. fıkrası ihdas edilmiştir.⁶³

Kurumlar vergisinin 34/3. maddesinde şu ifade yer almaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dâhil edilen kurum kazancı üzerinden

⁶⁰ Gündoğdu, a.g.m. Haziran 2007, s. 122

⁶¹ Tekin, a.g.m. Mayıs 2007, s. 54

⁶² Tekin, a.g.m. Mayıs 2007, s. 54–55

⁶³ Gündoğdu, a.g.m. Haziran 2007, s. 122

hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.

Örneğin, vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerden birinde yerleşik olan kontrol edilen yabancı kuruma, bu kurumdan satın alınan mal karşılığı yapılan net 70.000 TL ödeme üzerinden yapılacak 30.000 TL vergi kesintisi daha sonra bu kurumun kazancının Türkiye’deki kontrol eden kurumun vereceği beyannameye dâhil edilecek kurum kazancına mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilecek tutar 30.000 TL’nin tamamı değil, sadece 70.000 TL’lik ödemeden kaynaklanan kazancına isabet edecek kurumlar vergisi tutarı kadar olacaktır.⁶⁴

Yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için bu kurumun;⁶⁵

- Sermayesinin,
- Kâr payının,
- Veya oy kullanma hakkının en az %50’sinin
- Veya dolaylı olarak
- Ayrı ayrı⁶⁶ ya da birlikte⁶⁷
- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.

Bu düzenleme KVK’nın 7. maddesinin 1. fıkrasında yapılmıştır. Maddenin amacı, ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılması suretiyle vergiden kaçınmayı engellemek, maddenin işlerliğini sağlamaktır. VUK 3. maddesinde, Kanun’un yorumunda önce lafzı ve ruhu ile birlikte hüküm ifade eder,

⁶⁴ Gündoğdu, a.g.m. Haziran 2007, s. 122

⁶⁵ Küçük, Sema. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 73–74

⁶⁶ Ayrı ayrı ile kastedilen, aralarında ilişki olmasa bile %50 iştirak oranının aşılması hususunda aynı yabancı kuruma, iştiraki bulunan tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerin iştirak payları birlikte (toplanarak) dikkate alınacaktır. (Akyüz, a.g.m. s. 161)

⁶⁷ Birlikte ifadesi ile kastedilen, ‘Türkiye’de kurulu (A) holdingi ile yine bu holdinge ait (B) pazarlama şirketi (KLM) ülkesinde kurulu (XYZ) şirketine pay sahibi iseler % 50 oranının aşılması hususunda iştirak paylarının birlikte dikkate alınacaktır. (Akyüz, a.g.m. s. 162)

denilmektedir. KVK 7. maddesinde ‘birlikte’ ifadesine ayrıca yer verilmemiş olsa idi %50 oranını aşma holding veya grup şirketlere müsait gibi bir anlam çıkarılabilir ve bu durum tebliğlerle de giderilmeye çalışılsa bile söz konusu düzenleme Kanun’un önüne geçemeyeceğinden, iptal davaları sonucunda hükümsüz kalabilirdi.⁶⁸

Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır. Ancak bunun tespit ve ispatı da her zaman kolay olmayacaktır. Yabancı ülkede kurulan işletmelerin ortaklık yapısının Türkiye’den tespit ve izlenmesi olanaksızdır. Dolayısıyla sistem büyük ölçüde mükellefin beyanına dayalı olarak işleyecektir. Ya da bu ortaklık ilişkileri, bankalar aracılığıyla yapılan sermaye ve kâr transferlerinin izlenmesi suretiyle tespit edilebilecektir. Bir vergi güvenlik müessesesinin mükellef beyanına dayalı olarak sağlıklı bir şekilde işlemesi ise tartışmaya açıktır.⁶⁹

Görüldüğü gibi, yapılan bu düzenleme vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti ile mücadelede uluslararası alanda yapılan çalışmalar ve tavsiyelerle paralellik göstermektedir.

3.2.1.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağılımı

OECD ‘Vergi Terimleri Sözlüğü’ne göre transfer fiyatlandırması; bir şirket tarafından, mal, hizmet ve gayri maddi haklar için yardımcı veya ilişkili olduğu şirket ile arasında belirlemiş olduğu fiyattır. Transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılması, vergilenebilir geliri yanlış tahsis sonucu azaltmaktadır.⁷⁰

⁶⁸ Akyüz, a.g.m. s. 162

⁶⁹ Küçük, a.g.m. Temmuz 2007

⁷⁰ OECD Glossary Of Tax Terms, (Çevirimiçi),

http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, (20.04.2010)

Transfer fiyatlandırma Çok Uluslu Şirketlerin vergi yüklerini azaltmak amacıyla kârlarını dünya üzerinde dağıtmalarına yarayan bir araçtır. İlk defa 1970’li yılların başlarında çok uluslu şirketler tarafından uygulanabileceği keşfedilmiştir. Transfer fiyatlandırmaya neden olan en önemli unsur, ülkelerin vergi reformlarıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirim gitmesinin vergi farklılıkları sağlamasıdır. Bu bağlamda ÇUŞ’lar kârlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırarak faydalarını arttırmaya başlamışlardır.⁷¹ Uluslar arası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında ve bazı ülkeler aleyhine yeniden dağıtması, başta vergi kayıpları olmak üzere ilgili ülkelerde milli gelir, işsizlik, tüketici fiyatları, üretim girdi fiyatları ve ödemeler dengesi gibi ekonomik değişkenler üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bu durum, devletlerin bir yandan küresel şirketlerin vergilendirilmesinden adil pay almalarını engellerken, diğer yandan çokuluslu şirketlerin çifte vergilenmesine de yol açabilmektedir. Sonuçta şirketlerin, böyle bir yolla kamusal hizmetlerden yararlanırken, bu hizmetlerin finansmanına katılmamaları önemli bir adaletsizlik yaratmaktadır. Dünya ticaretinin %60’ından fazlasının çokuluslu şirketlerin kendi içinde gerçekleştiği göz önüne alınacak olursa konunun önemi daha da açık hale gelecektir.⁷²

Vergi literatüründe transfer fiyatlandırması (transfer pricing) uluslararası vergi planlamasının temel araçlarından biri olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere olan ihtiyacın ardında yatan nedenler; serbest ticaret politikaları sonucu dünya çapında artan ticaret hacmi, çok uluslu şirketlerin üretim merkezlerini düşük ücretle çalışan işgücü kaynakları olan ülkelere taşınması, gelişmekte olan ülkelerde artan talebe cevap verme olarak tanımlanmaktadır. Bütün bunlara ilave olarak, artan bilgi ve bunun değişimindeki kolaylık şirketlerin sınır ötesi ticaret hacimlerinin artmasına imkân tanımıştır. Artan bilgi teknolojilerinin bir sonucu olarak, artık birçok işlem daha kısa zamanda ve düşük maliyetle gerçekleştirilebilmektedir. Bütün bunlar çokuluslu şirketlere fırsatlar sunarken, aynı zamanda onları risklerle karşı karşıya bırakmaktadır. Bu risklerin başında da, grup içi işlemlerde uygulanan fiyatların tüm dünyada vergi otoriteleri

⁷¹ Günaydın, a.g.m. 2008, s. 234

⁷² Kargı, a.g.m. 2009, s. 27

tarafından artan ve değişen ölçülerde eleştirilere maruz kalmasıdır. Bu gelişmelere paralel olarak OECD, Transfer Fiyatlandırması İlkelerini güncellemek üzere hemen hemen birçok konuda komiteler kurarak işyeri veya işyeri olarak nitelendirilen oluşumlara kazanç atfetmekte, e-ticaret ve hisse senedi opsiyonları hakkında sık sık 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 ⁷³ paralel olarak 'transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı' başlığı altında yeniden düzenlenmektedir.⁷⁴

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı açısından bağıntılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dâhil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hâkim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır. Transfer fiyatlandırmasını en basit anlamda şu örnekle açıklamak mümkündür. General Motors Inc. kapsamındaki Chevrolet departmanına, Buick'lerde kullanılmak üzere hazırlanan motorlar için aralarında geçerli bir fiyat ödenirse, belirlenecek bu fiyat transfer fiyatı olacaktır.⁷⁵

Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemeyi Amerika Birleşik Devletleri yapmıştır. Amerika Birleşik Devletleri bu düzenlemeyi yaparken şu an bizim transfer fiyatlandırması kavramına yüklemiş olduğumuz anlam ve kaygı ile bunu gerçekleştirilmemiştir. 1954 yılında yapılan düzenlemenin amacı ülke içinde faaliyet gösteren grup şirketleri arasındaki transfer fiyatlandırmasını düzenlemektir. Küreselleşmenin hızlanması ve dünya ekonomisinde çokuluslu

⁷³ OECD'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel yaklaşımını emsallere uygunluk ilkesi teşkil etmektedir. Ancak OECD, ilkenin uygulanmasının kolay olmadığını, makul transfer fiyatlarının belirlenmesinin zaman alabileceğini ve bazen de mümkün olmayacağını kabul etmektedir. (Kargı, a.g.m. 2009, s.27)

⁷⁴ Deloitte, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri", (Çevirimiçi), http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/tr-tr_tax_KVK_300107.pdf, 23 Şubat 2010, s.10

⁷⁵ Biyan, Özgür. "Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması", Bütçe Dünyası, Cilt 2, Sayı: 26, Yaz 2007, s. 27 - 28

şirketlerin aktif olarak rol almaya başlaması neticesinde OECD’de bu konu ile ilgilenmeye başlamıştır.⁷⁶

KEYK kurallarıyla birlikte uygulama olanağı söz konusu olabilecek önemli bir düzenleme ‘transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı’ müessesesidir.⁷⁷ Transfer fiyatlandırmasını, bir işletmenin kendi birimleri arasında uygulayacağı fiyat olarak belirtmek mümkündür.⁷⁸ KVK’nın 13. maddesinde düzenlenen bu müessese, yalnızca yurt dışı kazançlara uygulanabilecek olan KEYK rejiminden farklı olarak; hem yurt içi hem de yurt dışındaki örtülü kazanç dağıtımı girişimleri kapsamına alınmaktadır.⁷⁹

KEYK rejimi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi arasında önemli bir yaklaşım farkı bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinde birbiriyle ilişki içindeki taraflar arasında yapılan işlemlerin, birbiriyle ilişkili olmayan kişiler arasındaki ticari işlemlerle aynı konuma getirilmesi amaçlanmaktadır. Buna karşılık KEYK rejimi, birbiriyle ilişkili taraflar arasındaki işlemleri göz ardı ederek doğrudan doğruya nihai kazancın üzerine odaklanmaktadır.⁸⁰

Ülkelerin, küreselleşmenin artması sonucu ortaya çıkan konjonktürden ve mobil sermayeden daha fazla yararlanma çabası ve vergi cenneti adı altında ülkelerin ortaya çıkması ile transfer fiyatlandırması kavramı hem gelişmiş ülkeleri hem de gelişmekte olan ülkeleri ilgilendirmeye başlamıştır. Çünkü artık çokuluslu şirketler transfer fiyatlandırması yöntemiyle çok rahat bir şekilde global olarak ödeyecekleri vergi miktarını belirleyebilmektedir.⁸¹

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde ‘Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı’ müessesesi düzenlenmiştir. Maddede

⁷⁶ Nazalı, Ersin. “Transfer Fiyatlandırması I”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 119

⁷⁷ Balcı, a.g.m. Kasım 2007, s. 119

⁷⁸ Nazalı, a.g.m. Temmuz 2007, s. 115

⁷⁹ Balcı, a.g.m. Kasım 2007, s. 119

⁸⁰ Balcı, a.g.m. Kasım 2007, s. 120

⁸¹ Nazalı, a.g.e. Temmuz 2007, s. 119

uluslararası gelişmeler ve OECD'nin 'Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ndeki⁸² düzenlemeler dikkate alınmıştır.⁸³

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç kavramı, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde;

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.”

şeklinde tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddenin 2. ve 3. fıkralarında ilişkili kişi ve emsallere uygunluk ilkesi yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi temelde bu iki kavram üzerine oturtulmaktadır.

İlişkili kişi, 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Kurumların kendi ortaklarını, Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya

⁸² OECD'nin genel amaçları çerçevesinde düzenlediği 'Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi', transfer fiyatlandırmasında uluslararası bir uyum sağlamaya ve bu alandaki sorunları çözmeye çalışmaktadır. OECD'nin transfer fiyatlandırması konusundaki ilk çalışması, 1977 yılında gerçekleştirdiği OECD Vergi Anlaşma modelidir. OECD, 1979 yılında bütün ülkeler tarafından kullanılacak bir rehber düzenlemesine gitmiştir. Bu rehber ile yalnızca, üyeler bir düzene uymaya teşvik edilmekte ve transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü sağlanmaya çalışılmaktadır. Rehber üzerinde en son olarak 1999 yılında geniş çaplı bir revizyon yapılmıştır. (Nazal, a.g.m. Temmuz 2007, s. 118)

⁸³ Kızılot, a.g.e. Mart 2007, s. 309

kurumlarını, Kurumların veya ortaklarının idaresi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir” şeklinde açıklanmıştır.

Emsallere uygunluk ilkesi ise tebliğe göre; Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

- **Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi:** Bağımsız tarafların benzeri durumlarda, benzeri mallar için uyguladıkları fiyat, olması gereken fiyattır.
- **Maliyet artı yöntemi:** Alt şirkete ya da diğer bölüme satışta, maliyete eklenen uygun bir paydan sonra oluşan fiyattır.
- **Yeniden satış fiyatı yöntemi:** Bağımsız tarafın ürün için ödediği fiyata satıcının harcamalarını ve kabul edilebilir bir kârı kapsayan uygun bir pay ekledikten sonra oluşan fiyattır.⁸⁴
- **Diğer yöntemler:** Bu yöntemler OECD'nin yayınlamış olduğu ‘Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi’ndeki yöntemler ile paralellik göstermektedir.

3.2.1.3. Örtülü Sermaye

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi Örtülü sermaye başlığını taşımaktadır.

⁸⁴ Nazalı, a.g.m. Temmuz 2007, s. 121

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12 Örtülü Sermaye bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Örtülü Sermaye müessesesinin amacı; ilişkili kişilerce bir kuruma sermaye olarak yatırılan tutarların, borç olarak gösterilmesi suretiyle, faiz adı altında elde edilecek gelirlerin işletmeler tarafından da gider yazılmasının yol açacağı vergi ziyanının önüne geçilmesidir. Bilindiği üzere, kurumlara sermaye olarak yapılacak yatırımları karşılığında alınan tutarlar temettü geliri olup; faizden farklı olarak ödemeyi yapan kurum tarafından gider yazılamamaktadır. Bu nedenle mükelleflerin yaptıkları temettü ödemelerini faiz olarak göstermeleri haksız bir şekilde az vergi ödemelerine yol açmaktadır.⁸⁵

3.2.1.4. Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Stopaj Yükümlülüğü

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 7. Bendinde, zarar verici vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden stopaj yapılması öngörülmektedir. Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek bu ülkelerde yerleşik olan ve faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen (yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri hariç) her türlü ödeme üzerinden % 30 oranında stopaj yapılacaktır.⁸⁶

⁸⁵ Balcı, a.g.m. Kasım 2007, s. 123

⁸⁶ Eyüpgiller, Saygın. "Fransız Vergi Hukukunda Vergi Cennetlerine Karşı Yasal Düzenlemeler ve Türkiye İçin Öneriler", Vergi Dünyası, Sayı: 306, Şubat 2007, s. 127

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesi 7. fıkrasında aşağıdaki ifade yer almaktadır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir.⁸⁷

3.2.1.5. Kurumlar Vergisi Oranının Düşürülmesi

Kurumlar Vergisi oranı 2006 yılında 5520 sayılı KVK’nın 32. maddesi gereğince % 30’dan %20’ye⁸⁸ düşürülmüştür.

⁸⁷ Erdikler, Şaban. “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu”, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 165, Eylül 2006, s. 54

⁸⁸ Ayrıntılı bilgi için

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/2007_KV_Oranlari.html adresine bakınız.

Tablo 9: 1998 – 2008 Yılları Arasındaki Hesaplanan Kurumlar Vergisi Tutarları⁸⁹

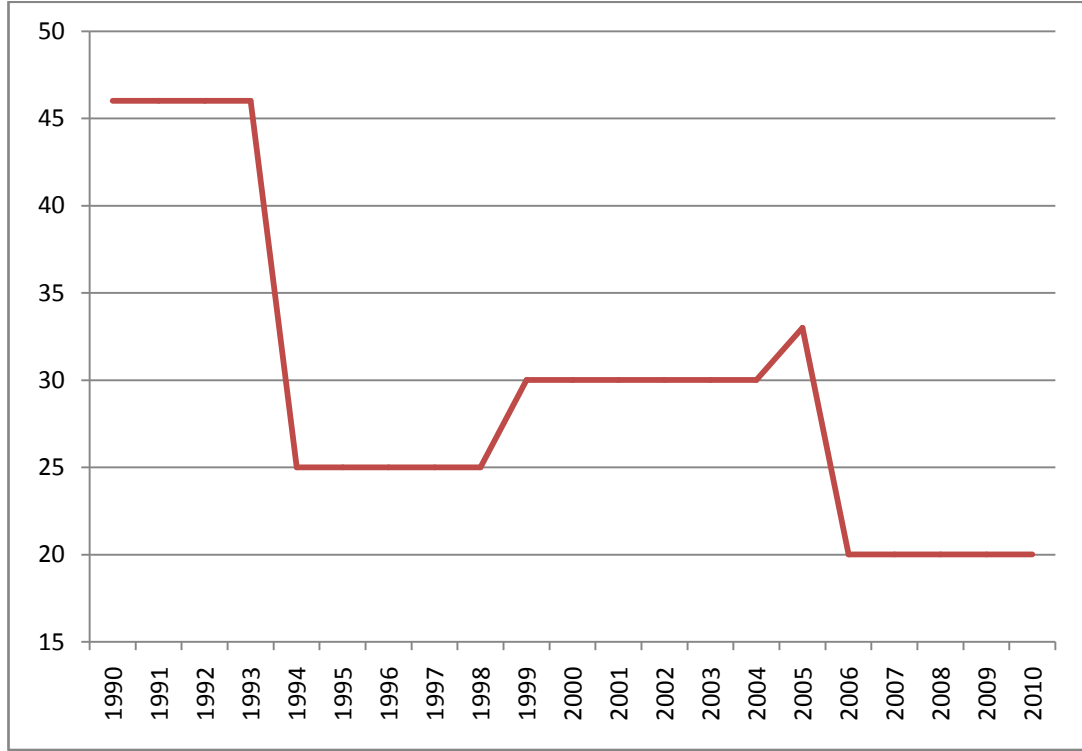
Yıllar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Fark	Bir Önceki Yıla Göre Artış (%)	KV Oranı
1998	1.178.032.452	0	0	25
1999	2.812.645.830	1.634.613.378	139	30
2000	2.973.218.120	160.572.291	6	33
2001	6.432.875.460	3.459.657.340	116	33
2002	6.227.160.943	-205.714.517	-3	33
2003	8.822.197.870	2.595.036.927	42	30
2004	10.882.524.513	2.060.326.643	23	33
2005	12.688.123.491	1.805.598.978	17	20
2006	12.015.310.636	-672.812.855	-5	20
2007	16.371.107.142	4.355.796.506	36	20
2008	16.978.547.843	607.440.701	4	20

Kaynak: “İller Bazında 1998–2008 Yılları Beyan Edilen Kurumlar Vergisi Matrahı Ve Tahakkuk Eden (Hesaplanan) Kurumlar Vergisi Tutarları”, (Çevirimiçi),

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma/1998_2008_KV.xls, 22 Aralık 2009

Tablo 9’de 1998 – 2008 yılları arasında Kurumlar Vergisi hâsılatındaki değişim gösterilmektedir. Kurumlar vergisi hâsılatındaki değişimi sadece vergi oranlarındaki indirim ile açıklamak yanıltıcı olabilir ancak vergi oranlarındaki indirimler genel olarak vergi hâsılatını arttırmaktadır. Özellikle 2006 yılı sonrasında %20’ye düşürülen Kurumlar Vergisi oranı sonrasında vergi hâsılatında %36’ya varan bir yükselme olmuştur.

⁸⁹ Kurumlar vergisi oranları <http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls> adresinden derlenmiştir.

Grafik 1: 1990-2010 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi ve Kurumlar Vergisi Kanun'unda yapılan değişikliklerden derlenmiştir.

Grafik 1'de 1990-2010 yılları arasında Türkiye'de Kurumlar Vergisi oranlarındaki değişim gösterilmektedir.

1990'lı yıllarda KVK'nun öngördüğü oran %46'dır. Ancak, kanunun çok sayıda muaflık, istisna ve indirimleri içermesi (22 muaflık, 10 istisna, 2 indirim) nedeniyle vergi hâsılatı düşük seviyede gerçekleşmiş olup, vergi oranı uygulamada %20-25'ler seviyesine düşmüştür. 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin etkilerinin azaltılması ve vergi gelirlerinin artırılması amacıyla 5 Nisan Kararları alınmıştır. Ancak bu dönemde vergi oranlarının düşürüldüğü görülse de çıkarılan ek vergilerin etkisiyle mükellefler üzerindeki vergi yükü hissedilir şekilde artırılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinde yapılan değişiklik ile vergi oranı, 1999 yılı

kazançlarından uygulanmaya başlamak üzere %30 olarak belirlenmiş ve Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması kaldırılmıştır.⁹⁰

2005 yılında kurum kazançlarına %30'luk oran uygulandıktan sonra ilave olarak hesaplanan vergi üzerinden ayrıca %10 fon kesintisi yapılarak gerçek vergi oranı %33'e çıkarılmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nun md.32 ile 2006 yılı kazançları için vergi oranının %20 olması öngörülmüştür. Böylece, yerli ve yabancı yatırımcı kurumların teşviki sağlanarak küresel rekabette ülkemizin avantajlı konuma getirilmesi hedeflenmiştir.⁹¹

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi arz yönlü iktisat politikası uygulamalarının temel özelliğidir.⁹² Arz yönlü iktisatçılar; gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağını savunmuşlardır. Bu sayede ekonomik büyümenin hızlanması ile birlikte vergileme kapasitesi de genişleyecek ve sonuçta vergi gelirleri artacaktır. Arz yönlü vergi politikalarını savunanlar; vergi tarifesinin yapısının büyük önem taşıdığını, dik artan oranlı bir tarifenin mümkün olduğunca ılımlı bir artan oranlılığa ve hatta tamamen düz oranlılığa dönüştürülmesini önermektedirler.⁹³

1985 yılında Katma Değer Vergisinin uygulamaya konmasıyla birlikte dolaylı vergilerin, vergi sistemi içerisindeki ağırlığı artmıştır. Arz yönlü iktisat politikası temel olarak, dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla, emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmeyi öngörmektedir.⁹⁴

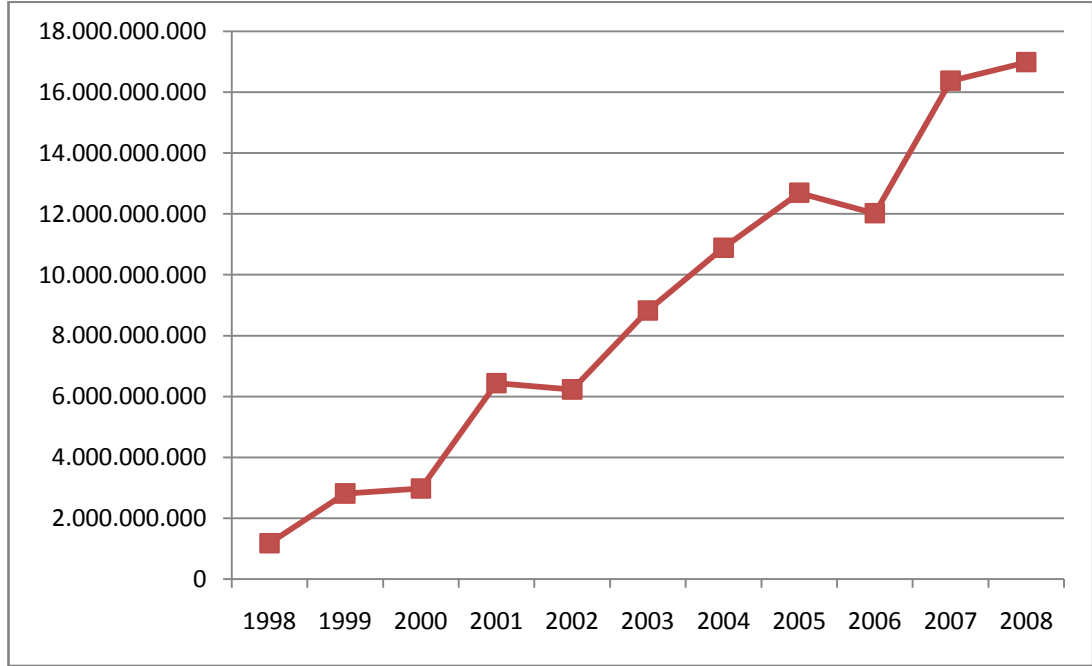
⁹⁰ Armağan, a.g.m. 2007, s.233

⁹¹ Armağan, a.g.m. 2007, s.234

⁹² Kargı, Veli. Özügürlü, Yasemin. "Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi", Yönetim ve Ekonomi, Yıl: 2007, Cilt:14, Sayı:1, s. 281

⁹³ Armağan, a.g.m. 2007, s.234

⁹⁴ Kargı, a.g.m. 2007, s. 281

Grafik 2: 1998 – 2008 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Hâsılatındaki Değişim

Kaynak: Tablo 9'daki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2'ten de görüleceği üzere, 2006 yılında Kurumlar Vergisi oranının %30'dan %20'ye düşürülmesi vergi hâsılatını kayda değer ölçüde artırmıştır (%36). Yine aynı şekilde bir diğer yüksek artış (%42), 2003 yılında kurumlar vergisi oranının %33'ten %30'a düşürülmesi ile gerçekleşmiştir.

Dünya'da vergi oranlarını arttıran ülkeler çok azdır ve Türkiye'de 2006 yılına kadar bunların arasında yer almıştır. Ancak 2004 yılından sonra ülkemizde de dünyadaki bu eğilime paralel olarak vergi oranlarının düşürülmesine yönelik çok sayıda karar alınmıştır.⁹⁵

3.2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki Değişiklikler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda uluslararası uygulamalar ve 5520 sayılı KVK ile paralel olarak düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar; Transfer Fiyatlandırması

⁹⁵ Armağan, a.g.m. 2007, s. 241

ile ilgili düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu 75, 121, 123. maddelerindeki düzenlemeler ve gelir vergisi tarifesindeki düzenlemelerdir.

3.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Düzenleme

Zararlı vergi rekabetinin yaratmış olduğu önemli sorunlardan biri de çokuluslu şirketlerin artmasına paralel olarak yaygınlaşan transfer fiyatlandırmasıdır. Firmaların artık vergi yükünü azaltmak için faaliyet yerlerini değiştirmelerine gerek kalmamıştır. Transfer fiyatlandırması ve firma içi borç anlaşmaları ile kâr, düşük vergili ülkelere kolayca aktarılabilir. Çok uluslu şirketler dünya genelindeki vergi sonrası kârlarını maksimize edebilmek amacıyla ülkelerin vergi politikalarındaki, transfer fiyatlaması düzenlemelerindeki, gümrük vergilerindeki, kur risklerindeki ve kâr aktarım mekanizmalarındaki sınırlamaların açıklarından faydalanma çabası içindedirler. Çok uluslu şirketlerin bu çabası gelir transferi biçiminde ortaya çıkan transfer fiyatlaması manipülasyonları aracılığı ile gerçekleşir. Bu manipülasyonlar bazı ülkelerde başta kurumlar vergisi olmak üzere vergi gelirlerinde erozyona sebep olmaktadır.⁹⁶

Transfer fiyatlandırması; bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir. Mal ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketler grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketler grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transfer, uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalar da uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir.⁹⁷

Gelir Vergisi Kanunu'nda örtülü kazanç uygulamasına yönelik bir hüküm 5615 sayılı Kanun düzenlemesine kadar yer almamıştır. Fakat Kurumlar Vergisi

⁹⁶ Günaydın, a.g.e. 2008, s. 69

⁹⁷ Gündoğdu, Burhan. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 170, Şubat 2007, s. 127

mükellefleri için örtülü kazanç uygulaması ile sağlanmak istenen güvenlik mekanizmasına benzer bir müessese, gelir vergisi matrahının tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41. maddenin birinci fıkrasının ilk dört bendi ile gelir vergisi mükellefleri için de sağlanmak istenmiştir.⁹⁸

Gelir Vergisi Kanunu ve bazı Kanunlarda değişiklik yapan 5615 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin⁹⁹ birinci fıkrasına 4 numaralı bentten sonra gelmek üzere 5 numaralı bent eklenmiş ve diğer bentler buna göre teselsül ettirilmiştir.¹⁰⁰

Yapılan değişiklik ile birlikte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi 5. bendinde şu ifade yer almaktadır;

Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri

⁹⁸ Durak, Gündoğan. "Gelir Vergisi Mükelleflerinde Örtülü Kazanç Uygulaması", Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 174, Haziran 2007, s. 123

⁹⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 41. madde 'Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler' başlığı ile yer almaktadır.

¹⁰⁰ Ufuk, Mehmet Tahir. "Gelir Vergisinde Örtülü Kazanç Uygulaması", Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 173, Mayıs 2007, s. 79

ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

Gelir Vergisi mükellefleri için getirilen bu düzenleme esas itibariyle Kurumlar Vergisi mükellefleri için getirilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasına paralel bir düzenlemedir. Fakat Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede örtülü kazanç dağıtımını ifadesine yer verilmemiştir. İsmi örtülü kazanç dağıtımını olmasa da düzenleme transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesine paraleldir.¹⁰¹

Gelir Vergisi mükellefleri için örtülü kazanç dağıtımından bahsedilebilmesi için şu şartların varlığı aranacaktır.¹⁰²

- İşlem teşebbüs sahibi ile ilişkili kişiler arasında yapılmalıdır,
- İşlem mal veya hizmet alım veya satım işlemi olmalıdır,
- Emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat ya da bedel tespiti.

3.2.2.2. İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar (75. Madde)

Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iratlarının düzenlendiği 75. maddesinin 2. bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar yer almaktadır.¹⁰³

¹⁰¹ Durak, a.g.m. Haziran 2007, s. 124

¹⁰² Durak, a.g.m. Haziran 2007, s. 124-125

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. bendine aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin 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 yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Buna göre, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendi uyarınca, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip oldukları yabancı kurumlar kontrol edilen kurum olarak değerlendirilecektir. Yurt dışındaki kurumlar sadece Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerce kontrol edilebileceğinden, Türkiye'de yerleşmiş sayılma kavramının açıklanması gerekmektedir.¹⁰⁴

Görülebileceği gibi 5615 sayılı Kanunla GVK'nın 75/2. maddesine eklenen hüküm, Türkiye'de vergilenecek kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin KVK'nın 7. maddesi hükmü ile paralel niteliktedir. Kontrol edilen yabancı kurum belirlenmesi her iki düzenlemede de paralel olup, kontrol edilen kurum kazançlarının hangi hallerde vergileneceği KVK'nın maddesinde sayılmıştır.¹⁰⁵

¹⁰³ Küçük, Sema. "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tam Mükellef Gerçek Kişi Ortakları Nezdinde Yapılacak Vergileme", Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 177, Eylül 2007, s. 104

¹⁰⁴ Tekin, Cem. "Gerçek Kişilerce Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 230, Haziran 2007, s. 55

¹⁰⁵ Küçük, a.g.m. Eylül 2007, s. 105

3.2.2.3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesinde yapılan değişiklik

5615 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine aşağıdaki bent eklenmiştir.

Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü demeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan demeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan demeler ile yapılan için tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş creti, liman creti gibi demeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanun seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

Bu hüküm zararlı vergi rekabeti yapan ülkelere karşı bir tür vergi güvenlik müessesesidir. 5615 sayılı Kanunla getirilen bu hüküm uyarınca kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan demeler üzerinden de bu kapsamda vergi kesintisi

yapılmış olabilecektir. Bu durumda vergileme mükerrerliğinin önlenmesi amacıyla mahsuplara ilişkin bölümde bir düzenleme yapma ihtiyacı doğmuştur.¹⁰⁶

Bu düzenleme, GVK'da 121. maddeye¹⁰⁷ yapılan aşağıdaki ekleme ile gerçekleştirilmiştir.

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden 94 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, Türkiye'de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilir. Mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamaz.

3.2.2.4. Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu (123. Madde)

Türkiye'de vergi matrahına dâhil edilecek kazanç vergi öncesi kazanç olacağından, hesaplanan vergiden yurt dışında ödenen vergiler genel hükümlere göre mahsup edilebilecektir. Nitekim KVK'nın 33. maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede Türkiye'de vergilenecek olan kazanç üzerinden ödenmiş olan gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.¹⁰⁸

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi 'Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu' başlığını taşımaktadır. 5615 sayılı kanun ile GVK'nun 123. maddesine aşağıda yer alan paragraf eklenmiştir.

¹⁰⁶ Küçük, a.g.m. Eylül 2007, s. 106

¹⁰⁷ Vergi Tevkifatının Mahsubu başlıklı madde.

¹⁰⁸ Küçük, a.g.m. Eylül 2007, s. 106-107

Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kârları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Bu hükümle kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının üzerinde taşıdığı vergi yükünün Türkiye'de yapılacak vergilemede dikkate alınması sağlanmış olmaktadır. Hatırlanacağı üzere yurt dışı kazancın %10'dan fazla vergi yükü taşıması halinde KVK'nın 7. maddesi uyarınca Türkiye'de bir vergileme yapılmamaktadır.¹⁰⁹

3.2.2.5. Gelir Vergisi Tarifesindeki Değişiklik

Gelir Vergisi Kanun'umuza göre Gelir Vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiş tarihi olan 1960 yılında bu yana pek çok değişikliğe uğramıştır. Gelir Vergisi oranları da yıllar itibari ile değişiklik göstermiştir.

¹⁰⁹ Küçük, a.g.m. Eylül 2007, s. 107

Tablo 10: Yıllara Göre Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi (%)

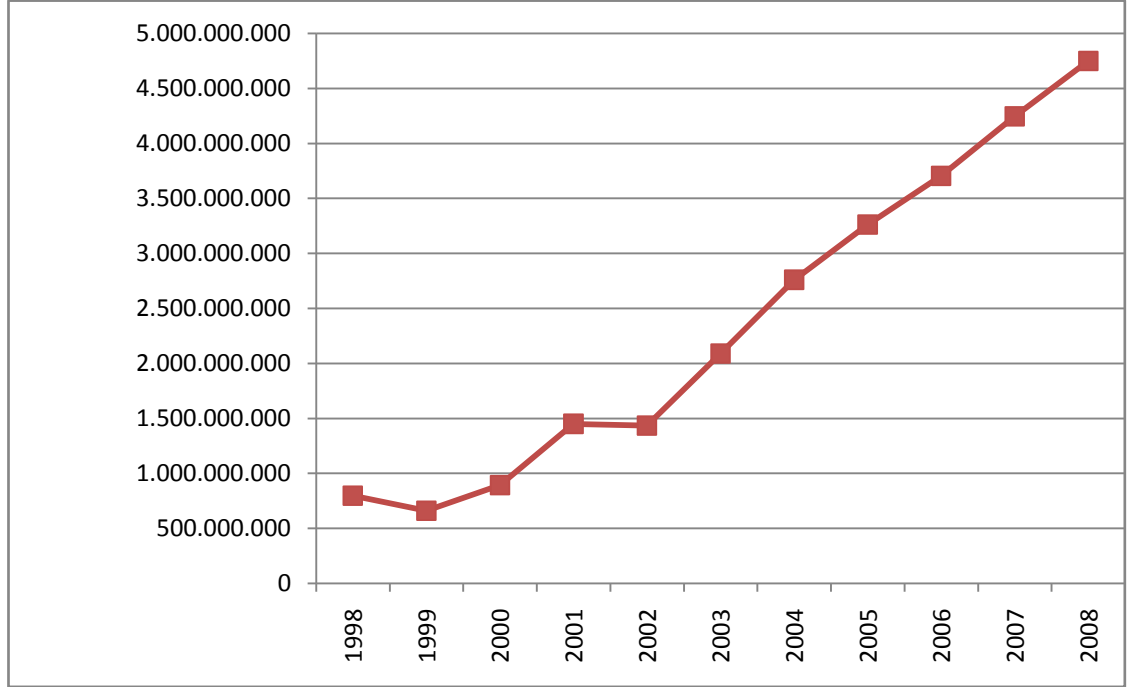
	1. Dilim	2. Dilim	3. Dilim	4. Dilim	5. Dilim	6. Dilim	7. Dilim	Yükseklik Farkı
1992	25	30	35	40	45	50		25
1993	25	30	35	40	45	50		25
1994	25	30	35	40	45	50	55	30
1995	25	30	35	40	45	50	55	30
1996	25	30	35	40	45	50	55	30
1997	25	30	35	40	45	50	55	30
1998	25	30	35	40	45	50	55	30
1999	20	25	30	35	40	45		25
2000	20	25	30	35	40	45		25
2001	20	25	30	35	40	45		25
2002	20	25	30	35	40	45		25
2003	20	25	30	35	40	45		25
2004	20	25	30	35	40	45		25
2005	20	25	30	35	40			20
2006	15	20	27	35				20
2007	15	20	27	35				20
2008	15	20	27	35				20
2009	15	20	27	35				20

Kaynak: Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2007, Cilt: 12, Sayı: 3, s. 229 ve Gelirler İdaresi Başkanlığı internet sitesindeki verilerden derlenmiştir.

Tablo 10’da Ücret dışı gelirlere uygulanan gelir vergisi oranlarının 1992-2009 yılları arasındaki değişimi gösterilmektedir. Artan oranlı Gelir Vergisi tarifesinde hem dilim sayıları azaltılmış hem de dilimlere isabet eden vergi oranlarında indirimle gidilmiştir. Vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi

gelirlerini ne yönde etkileyeceği konusunun analizi için tabloyu Grafik 3'deki veriler ile birlikte yorumlamak daha doğru olacaktır.

Grafik 3: 1998 – 2008 Yılları Arasında Türkiye’de Hesaplanan Gelir Vergisindeki Değişim

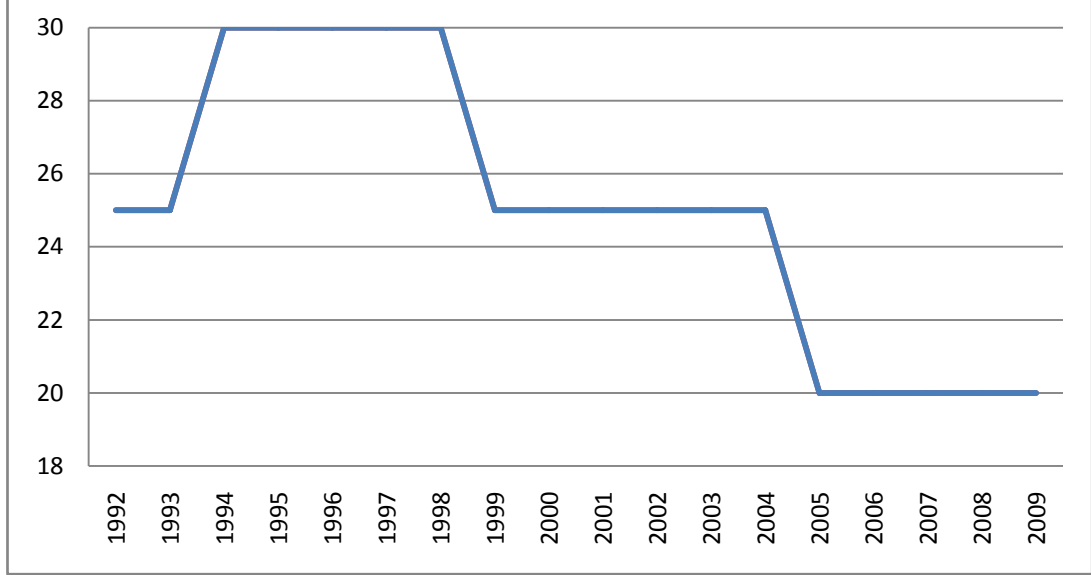


Kaynak: “İller Bazında 1998-2008 Yılları Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı Ve Tahakkuk Eden (Hesaplanan) Gelir Vergisi Tutarları”, (Çevirimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma/1998_2008_GV.xls, 25 Aralık 2009, adresindeki verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Bilindiği gibi Arz yönlü iktisatçılara göre vergi gelirlerinde meydana gelecek indirim vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir. Türkiye’deki veriler incelendiğinde bu tanımın ülkemiz için doğru olduğunu görmekteyiz.

Grafik 3’de 1998-2008 yılları arasında Türkiye’de hesaplanan gelir vergisindeki değişim gösterilmektedir. Grafik incelendiğinde 2002 yılından sonra hesaplanan gelir vergisinin 2008 yılına kadar hızlı bir artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Yine bu yıllar arasındaki vergi dilim sayısı ve vergi oranlarına bakacak olursak 2008 yılına kadar sürekli bir azalış olduğu görülmektedir.

Grafik 4: Yıllara Göre Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Yükseklik Farkı Değişimi



Kaynak: Grafik 4, Tablo 10'deki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4'de Türk gelir vergisi tarifesinde yükseklik farkının yıllar itibar ile değişimi gösterilmektedir. Grafikten de görüleceği üzere yükseklik farkı 1993-1999 arasında artmış ancak sonraki yıllarda azalma göstermiştir.

3.2.2.6. Diğer Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 1. fıkrasında şu ifade yer almaktadır;

Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile iffa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) (Ek bend: 22/12/2005-5436 S.K./14. mad) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. (Ek cümle: 27/06/2006 - 5527 S.K. /1.mad) Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.

01.01.2006'da yürürlüğe giren geçici 67. madde ile esasında bu sisteme geçişte önemli bir adım atılmıştır. Ancak tam ikili sistem açısından genişletilmesi gereken yönleri vardır.¹¹⁰

3.2.3. Vergi Uyumlaştırması Çalışmaları

Vergi uyumlaştırması; Avrupa Birliği'ne üye devletler arasında sıkı bir ekonomik ilişkinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması ve ticaret saptırıcı, rekabeti önleyici vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması amacıyla üye devletlerin vergi mevzuatlarının birbirlerine yaklaştırılmasıdır.¹¹¹ Kısaca vergi uyumlaştırması vergi sistemleri arasında bozucu etkiler yaratan farklılıkların ortadan kaldırılarak birbirlerine yaklaştırılmasıdır.¹¹²

¹¹⁰ Uysal. a.g.m. s. 14

¹¹¹ Tavşancı, Aykut. "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, (2005), Sayı: 196, s. 223

¹¹² Batun, Mehmet, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırmasına İlişkin Çalışmaların Tarihsel Gelişimi", (2008), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 323, s.91

Türkiye'nin AB ile ilişkilerinde üstlendiği yükümlülükler alanında, maliye politikalarının ve vergi mevzuatının Birliğin ortak politikasına ve vergi mevzuatına yakınlaştırılması konusu önemli bir yer tutmaktadır. Türkiye AB ilişkilerinin temelini oluşturan Ankara Anlaşması'nın 16. maddesinde de belirtildiği gibi taraflar, AB'yi kuran Roma Anlaşması'nın rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerinde yer alan ilkelerin ortaklık ilkesinde de uygulanması gerektiğini kabul etmişlerdir. Ankara Anlaşması'nda yer alan bu genel hükme karşın Katma Protokol ve Ortaklık Konseyi Kararı'nda vergilendirmeye ilişkin olarak daha ayrıntılı düzenlemelere gidilmiştir.¹¹³

Vergi uyumlaştırmasını dolaylı ve dolaysız vergiler olarak iki başlık altında ele aldığımızda, Avrupa Birliğinde dolaylı vergilere ilişkin düzenlemelerin dolaysız vergilere kıyasla oldukça ileri bir safhaya gelmiş olduğunu görmekteyiz. Bunun temel nedeni ise AB düzeyinde bir iç pazarın oluşması için gerekli olan malların ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanmasında dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmanın öncelik kazanmasıdır. Bu bağlamda AB düzeyinde uygulanan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi sistemlerinde önemli ilerlemeler kaydedilmiştir.¹¹⁴

Vergi uyumlaştırması konusu özellikle Avrupa Birliği içerisinde son zamanlarda önem kazanmış konulardan birisidir. Gerek ekonomik bütünleşme gerekse emek ve sermayenin serbest dolaşımı ile birlikte meydana çıkan zararlı vergi rekabetine karşı Birlik içerisinde vergi uyumlaştırma çalışmaları ile vergi oran ve uygulamalarının birbirine yakın hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Türkiye'de de vergi uyumlaştırması ile ilgili Birlik Mevzuatı ve uygulamalarına yakın düzenlemeler yapılmış ve yapılmaktadır. Bu çalışmalar, dolaylı ve dolaysız vergiler başlıkları altında incelenecektir.

¹¹³ Tavşancı, a.g.m. Ocak 2005, s. 118

¹¹⁴ Bozkurt, Batuhan Levent. "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi", Maliye Dergisi, Sayı 150, Ocak – Haziran 2006, s. 91

Avrupa Birliği; malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımı üzerine kurulmuştur. Bu dört özgürlüğün temini ve ortak pazar kavramına ulaşılması bakımından vergiler çok önemlidir.¹¹⁵ Zira vergiler sayesinde üretim veya tüketim yönlendirilebilir, işletmelerin karlılıkları etkilenebilir, yatırımların belli bölgelere kaydırılması gerçekleştirilebilir. Devletler, milli egemenliğin önemli bir aracı olan vergileri ihtiyaçları olan milli, ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak kullanmak isterler. Farklı ülke ihtiyaçları da farklı vergi uygulamalarının, farklı vergi yüklerinin doğmasına neden olur.¹¹⁶

Tablo 4'te Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki farklı vergi yükleri görölmektedir. 2005 yılı verilerine göre üye ülkeler arasında en yüksek vergi yükü % 51.3 ile İsveç'te, en düşük vergi yükü ise % 28.0 ile Romanya'dadır.

Ayrıca Avrupa Birliği ülkeleri arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığı itibariyle bir karşılaştırma yapılırsa Avrupa Birliği'ne yeni katılan ülkeler ile eski üye ülkeler arasındaki farklılıklar göze çarpacaktır. Avrupa Birliği'ne yeni katılan ülkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı diğer ülkeler ile karşılaştırıldığında daha düşüktür. Avrupa Birliği'nin eski üyelerinde ise dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik payları toplam vergi gelirleri içinde genel olarak dengeli bir şekilde dağılmaktadır. Birlik üyeleri arasında toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin toplam vergilere oranının en düşük olduğu ülkeler; % 17.9 ile Bulgaristan, % 19.1 ile Romanya, % 20.5 ile Polonya'dır. Bu durumun en önemli nedenlerinden biri Avrupa Birliği'ne yeni katılan üye ülkelerdeki dolaysız vergilere özellikle şahsi gelir vergisi ile kurumlar vergisine uygulanan düşük vergi

¹¹⁵ Batun, a.g.m. s.89

¹¹⁶ Ulutaş, Ahmet "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları", (Çevrimiçi), *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı: 42, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html>, (17/07/2009)

oranlarıdır.¹¹⁷ Uluslar arası ticarete de dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin işletmeleri daha avantajlı durumdadır. Çünkü dolaysız vergiler bir maliyet unsurudur ve fiyatı doğrudan etkiler. Alınan dolaysız vergilerin ihracatta iadesi de mümkün değildir. Bu sebeplerle dolaysız vergileri düşük olan ülkeler yüzergezer yatırımları çekme bakımından daha avantajlı hale gelir. Ancak eşit rekabetin esas alındığı ortak pazarda üye ülkelerin vergileri rekabeti lehlerine çevirmek için bir araç olarak kullanmamaları gerekir.¹¹⁸ Yani ülkelerin farklı vergi oranlarıyla vergi rekabetine girişmelerini önlemek vergi uyumlaştırılmasına gidilmesinin en önemli sebebidir.

Vergi uyumlaştırmasının bir diğer sebebi ise, Avrupa Topluluğu Genel Bütçesi öz kaynakları ile ilgilidir. Katma değer vergisi payı ve gümrük vergileri gibi bazı vergiler bütçenin öz kaynakları arasında yer almaktadır. Avrupa Topluluğu bütçesi kaynağı olan bu vergilerin sağlıklı toplanabilmesi için üye ülkelerdeki ilgili mevzuatın uyumlaştırılması gereği vardır.¹¹⁹

3.2.3.1. Dolaysız Vergiler Alanındaki Çalışmalar

Türkiye Ankara Anlaşması'nda Roma Anlaşmasında yer alan rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiğini kabul etmiştir. Ayrıca AB ile imzaladığı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 47. maddesi, taraflara dolaysız vergilerde düzenleme yapma serbestisi getirmiştir. Türk vergi sisteminde özellikle son yıllarda yapılan uyumlaştırma çalışmaları kurumlar vergisi üzerine yoğunlaşmış olup gelir vergisi konusunda da birçok çalışma mevcuttur.¹²⁰

¹¹⁷ Aydın, Selda, “Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Toplumsal Vergi Yüklerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönlerinden Gelişimlerinin Analiz ve Değerlendirilmesi”, (2008), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 238, s.68

¹¹⁸ Aygün, Göksal, “Avrupa Birliği’nce Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçırma, Vergi Rekabeti Uygulamaları – I”, (2008), *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 245, s. 144

¹¹⁹ Bilici, Nurettin, *Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi- Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2005, s.155

¹²⁰ İlhan, a.g.m. Mayıs 2009, s. 168

Dolaysız vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi yönünden ele alınacaktır.

a) Kurumlar Vergisi

1950 yılından itibaren Türk Vergi Sistemi içinde yer alan Kurumlar Vergisi ilk olarak %10'luk oranda uygulamaya konulmuştur. 1960 – 1963 yıllarında bu oran %20 iken, 1964'ten 1980'e kadar geçen dönemde %25 yükseltilmiştir. Ayrıca 1950 – 1980 yılları arasında Kurumlar Vergisi'ne ek olarak ortaklara dağıtılan kâr payı üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi stopajı yapılmıştır. 1980 sonrasında, vergi sisteminde yapılan değişikliklerle kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi stopajı yöntemi (çok karışık olması ve belirsiz matrah ve vergi hesaplamalarına neden olduğu gerekçesi ile) kaldırılarak Kurumlar Vergisi oranı %50 oranına yükseltilmiştir.¹²¹

1980 sonrası dönemde kurumlara tanınan vergisel ayrıcalıklar neticesinde, kurumların vergi yükü önemli ölçüde düşürülmüştür. Vergi oranlarını düşürmek ve yatırımları teşvik etmek amacıyla uygulamaya konulan birçok istisna, muafiyet ve indirimle ilgili olarak düz oranlı olan kurumlar vergisi oranı düşük düzeylerde kalmıştır.¹²²

1981 yılında %50 oranında uygulanan Kurumlar Vergisi ile birlikte vergi alacağı uygulaması başlatılmıştır. 1983 yılında Kurumlar Vergisi oranı %40'a ve vergi alacağının oranı da 1/3'e düşürülmüştür. Vergi alacağının uygulanmasındaki sorunlar nedeni ile 1985 yılı sonunda bu uygulamaya tamamen son verilmiştir. 1986 yılından itibaren kurum kazançları sadece %46 oranında Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmuştur. Kâr payı üzerinden Gelir Vergisi stopajı yapılmamış ve kâr payının

¹²¹ Armağan, a.g.m. 2007, s. 232

¹²² Gündoğdu, Burhan. Bektaş, Zeliha. "Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı: 295, Mart 2006, s. 130

beyan edilmesi de istenmemiştir. Gelir Vergisi stopajı uygulamasının sonlandırılması ile AB ülkelerinde uygulanan vergilemeden farklı olarak vergileme sürecinin sade ve basit olması sağlanmış ve çifte vergileme sorunu da ortadan kaldırılmıştır. 1995 yılından itibaren vergi alacağı uygulamasına yeniden dönülerek %46 olan Kurumlar Vergisi oranı %25'e düşürülmüş ve kâr payı üzerinden %10 veya %20 oranında (kurumun halka açık veya kapalı olması durumuna göre) Gelir vergisi stopajı uygulanmıştır.¹²³

Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi uyumlaştırması ile ilgili çalışmalar 1990 yılında Ruding Komitesi Raporu ile başlamış ve o yıllarda tepkilerle karşılaşmıştır. Yapılan çalışmalar ile birlikte ülkeler zararlı vergi rekabetinin önüne geçebilmek için dolaylı ve dolaysız vergilerde uyumlaştırma yoluna giderek kurumlar vergisinde de oran indirimleri (yakınlaştırması) yapmışlardır.

Kurumlar Vergisi alanında AB tarafından getirilen düzenlemeler daha çok özel konulara odaklanmış olup, başlı başına AB düzeyinde bir kurumlar vergisi sistemi oluşturacak düzeyde değildir. Bununla birlikte geline nokta da çifte vergileme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler gibi özellikli bazı konulardaki sorunların çözümünde önemli aşamalar kaydedilmiştir.¹²⁴

Nominal kurumlar vergisi oranları, ülkelerarası karşılaştırma yapmada sıkça başvurulan bir değişken olurken, ülkelerde farklı esaslarda uygulanabilen kalıcı ya da geçici ilave vergi oranlarının ve vergi teşvik önlemlerinin varlığı ile merkezi ve yerel idarelerin ayrı ayrı kurumlar vergisi uygulamaları, ülkelerarası karşılaştırma yapmayı güçleştirebilmektedir.¹²⁵

Tablo 11'de Avrupa Birliği ülkelerinde 1995-2009 yılları arasındaki nominal kurumlar vergisi oranları gösterilmiştir.

¹²³ Armağan, a.g.m. 2007, s. 233

¹²⁴ Bozkurt, a.g.m. 2006, s. 92

¹²⁵ Ferhatoğlu, a.g.m. Mayıs 2006

Nominal Kurumlar Vergisi oranları incelendiğinde, 1995-2009 arasında AB-15 ülkelerinin ortalama kurumlar vergisi %38,0'dan %27,2'e düşmüştür, AB-10 ülkelerinin ortalama kurumlar vergisi oranı ise %30,6'dan %20,1'e düşmüştür.

Ülkelerin ortalama kurumlar vergisi oranı incelendiğinde en düşük kurumlar vergisi oranı %17,5 ile İrlanda, en yüksek oran ise %40,9 ile Almanya'ya aittir.

Birlik içerisine zararlı vergi rekabetine karşı önlem alınmasını isteyen ülkelerin başında gelen Almanya ve Fransa'dır. Fransa(%35,5) ve Almanya(%40,9), Avrupa Birliği içerisinde vergi rekabetinin sınırlandırılması amacıyla uygulanacak en az kurumlar vergisi oranının belirlenmesini gerekli görmektedir. Ayrıca, Avrupa Birliği'nde Avrupa Birliği Bölgesel Yardımlarının bu gibi vergi uygulamalarına başvuran ülkelere çekilmesi de tartışılan bir konudur.¹²⁶

¹²⁶ Ferhatoğlu, a.g.m. Mayıs 2006

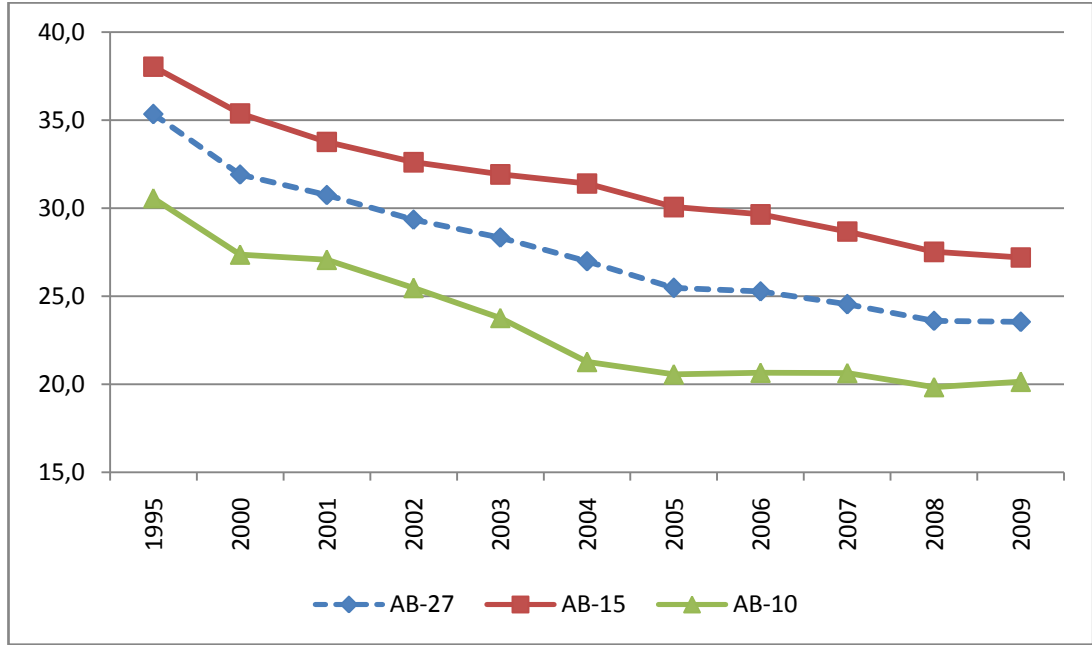
Tablo 11: Avrupa Birliği Üye Ülkeleri ve Türkiye’de Nominal Kurumlar Vergisi Oranları

	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Belçika	40,2	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
Bulgaristan	40,0	32,2	28,0	23,5	23,5	20,0	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0
Çek Cumh.	41,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0
Danimarka	34,0	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0
Almanya	56,8	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8
Estonya	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0
İrlanda	40,0	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Yunanistan	40,0	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	25,0	25,0
İspanya	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0
Fransa	36,7	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35,0	34,4	34,4	34,4	34,4
İtalya	52,2	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4
Kıbrıs R. K.	25,0	29,0	28,0	28,0	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Letonya	25,0	25,0	25,0	22,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Litvanya	29,0	24,0	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	19,0	18,0	15,0	20,0
Lüksemburg	40,9	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6
Macaristan	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	15,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Hollanda	35,0	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5
Avusturya	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Polonya	40,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portekiz	39,6	35,2	35,2	33,0	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5
Romanya	38,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Slovenya	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	23,0	22,0	21,0
Slovakya	40,0	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Finlandiya	25,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0
İsveç	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3
İngiltere	33,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0
Türkiye	25,0	33,0	33,0	33,0	30,0	33,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
AB-27	35,3	31,9	30,7	29,3	28,3	27,0	25,5	25,3	24,5	23,6	23,5
AB-15	38,0	35,4	33,8	32,6	31,9	31,4	30,1	29,6	28,7	27,5	27,2
AB-10	30,6	27,4	27,1	25,5	23,8	21,3	20,6	20,7	20,6	19,8	20,1

Kaynak: Eurostat, "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States and Norway, 2009 Edition", (Çevrimiçi), http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF, 31 Ağustos 2009 ve <http://www.gib.gov.tr>

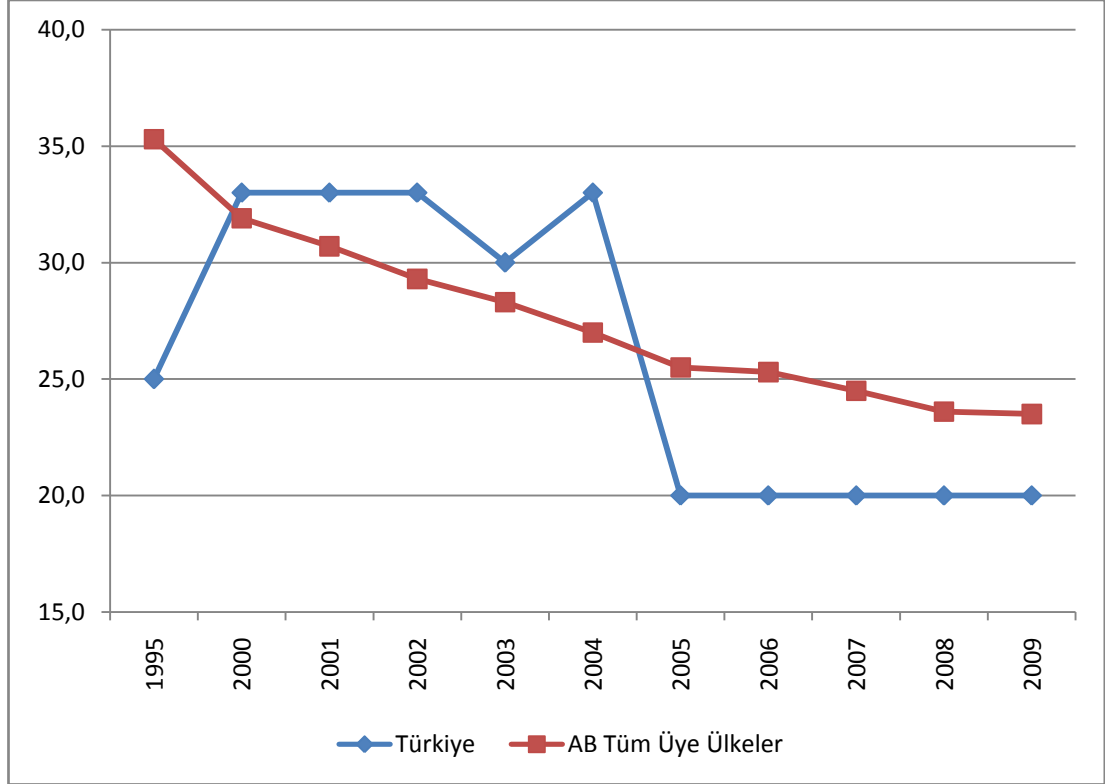
Grafik 5’de Avrupa Birliği ülkelerinde kurumlar vergisi oranlarının 1995-2009 yılları arasındaki değişimi gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde Kurumlar Vergisi ortalama oranlarının 1995 – 2009 arasında düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. AB-15 ülkelerince istenen, 1994 sonrasında birliğe katılan ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını AB-15 ülkelerine yakın seviyelere getirmeleridir. Ancak AB-15 ülkelerince kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimlerin AB-10 ülkelerince de aynen izlendiği grafik yardımıyla kolayca görülmektedir.

Grafik 5: Avrupa Birliği Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin Değişimi



Kaynak: Grafik 5, Tablo 11’teki AB-27 ortalama rakamları kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 6’da Türkiye’de ve Avrupa Birliği ülkelerinde yıllar itibari ile kurumlar vergisi oranlarının değişimi gösterilmektedir. AB ortalama rakamları incelendiğinde 1997 yılından itibaren kurumlar vergisi oranlarının düştüğü ve ortalama 2009 yılı itibari ile %23 seviyesinde olduğu görülmektedir. Aynı şekilde Türk Kurumlar Vergisi oranlarının değişimine bakacak olursak, dalgalı bir grafik çizdiği ancak 2004 yılından sonra Kurumlar Vergisi oranında yapılan indirim ile %20 seviyesinde belirlendiği görülmektedir. 2005 yılı itibari ile Avrupa Birliği ile Türkiye arasında Kurumlar Vergisi oran uyumlaştırması konusunda başarı sağlandığını söyleyebiliriz.

Grafik 6: Kurumlar Vergisi Oranının 1990 - 2008 Yılları Arasındaki Değişimi

Kaynak: Tablo 11'deki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 6'da Türkiye ve AB üyesi tüm ülkelerin ortalama Kurumlar Vergisi oranları gösterilmektedir. AB ortalama rakamlarında 1995-2009 yılları arasında düzenli bir düşüş eğilimi vardır. Türkiye'de ise dalgalı olarak seyreden oranlara genel olarak bakacak olursak düşüş eğiliminde olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye ve AB ülkelerinde 2000 yılında en yakın düzeyde olan oranlar yaşanan düşüşle birlikte 2009 yılında da birbirine yakın bir seyir izlemektedir.

b) Gelir Vergisi

Türkiye ile AB arasında uygulanmakta olan Gelir Vergisi Sisteminde genel olarak birbirine uyumlu olsa da aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile bu uyum güçlendirilerek farklılıkların en aza

indirilmesi amaçlanmıştır. Gelir Vergisinin uyumlaştırılması çalışmalarında önemli olan diğer bir konuda uygulanan gelir vergisi oranlarıdır. Öyle ki AB üye ülkelerinde bile, gelir vergisi açısından uygulanması gereken net bir oran verilmemekle beraber ortak uygulanan bir gelir vergisi oranı da bulunmamaktadır.¹²⁷

Türk gelir vergisi sisteminde beyan ve ödeme konusu AB üye ülkeleri ile aynı özelliği göstermektedir. Ücretlilerin gelirleri kaynağında kesintiye uğramakta olup kesintiye tabi tutulan mükelleflerin dışında kalan gelir vergisi mükellefleri ise gelirlerini beyan etmek zorundadır. Ayrıca Türkiye’de, bu ülkelerde olduğu gibi vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılı alınmıştır.¹²⁸

¹²⁷ İlhan, a.g.m. Mayıs 2009, s. 169

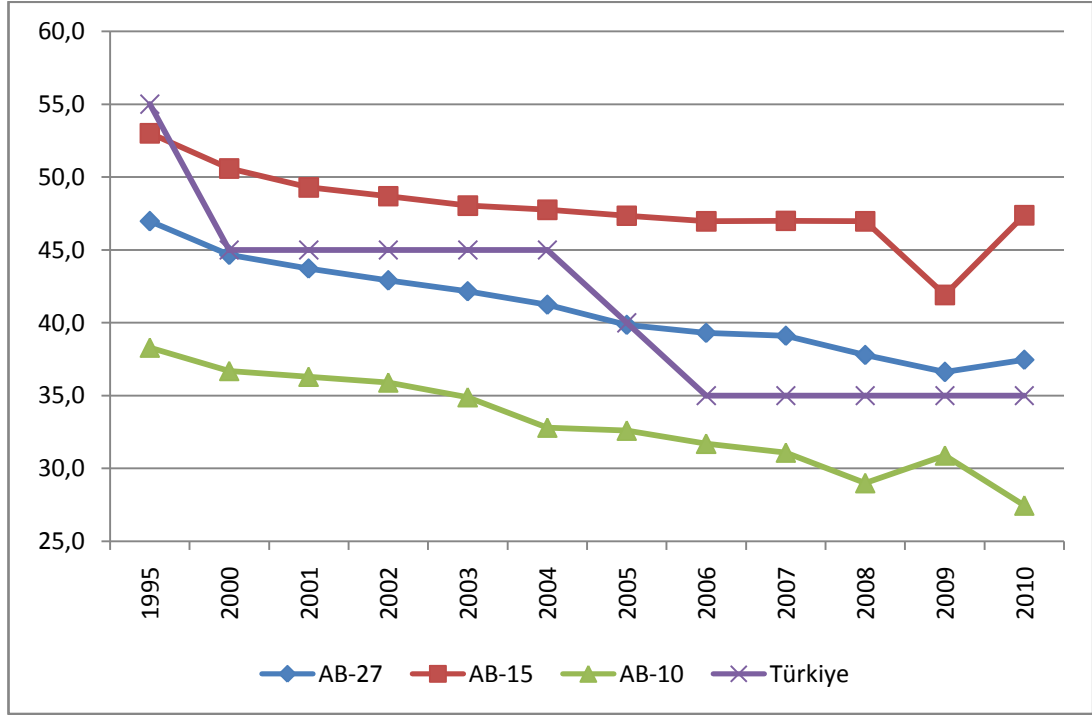
¹²⁸ İlhan, a.g.m. Mayıs 2009, s. 170

Tablo 12: Avrupa Birliği ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranlarının Değişimi (En üst dilim)

	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Belçika	60,6	60,6	60,1	56,4	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7
Bulgaristan	50,0	40,0	38,0	29,0	29,0	29,0	24,0	24,0	24,0	10,0	10,0	10,0
Çek Cumh.	43,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	15,0	15,0	15,0
Danimarka	63,5	59,7	59,6	59,8	59,8	59,0	59,0	59,0	59,0	59,0	59,0	51,5
Almanya	57,0	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5
Estonya	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0
İrlanda	48,0	44,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	41,0	41,0	41,0	41,0
Yunanistan	45,0	45,0	42,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	45,0
İspanya	56,0	48,0	48,0	48,0	45,0	45,0	45,0	45,0	43,0	43,0	43,0	43,0
Fransa	59,1	59,0	58,3	57,8	54,8	53,4	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8
İtalya	51,0	45,9	45,9	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	45,2	45,2
Kıbrıs R. K.	40,0	40,0	40,0	40,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Letonya	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	15,0	26,0
Litvanya	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	27,0	27,0	24,0	39,0	15,0
Lüksemburg	51,3	47,2	43,1	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	40,0	39,0
Macaristan	44,0	44,0	40,0	40,0	40,0	38,0	38,0	36,0	40,0	40,0	35,0	40,6
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	52,0	35,0
Hollanda	60,0	60,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	50,0	52,0
Avusturya	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	32,0	50,0
Polonya	45,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	42,0	32,0
Portekiz	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	42,0	42,0	42,0	16,0	42,0
Romanya	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	16,0	16,0	16,0	16,0	41,0	16,0
Slovenya	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	41,0	41,0	19,0	41,0
Slovakya	42,0	42,0	42,0	38,0	38,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	41,0	19,0
Finlandiya	52,2	54,0	53,5	52,5	52,2	52,1	51,0	50,9	50,5	50,1	19,0	48,6
İsveç	61,3	51,5	53,1	55,5	54,7	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,4	56,4
İngiltere	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0
Türkiye	55,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	40,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
AB-27	47,0	44,7	43,7	42,9	42,2	41,2	39,9	39,3	39,1	37,8	36,6	37,5
AB-15	53,0	50,6	49,3	48,7	48,0	47,8	47,3	47,0	47,0	47,0	41,9	47,4
AB-10	38,3	36,7	36,3	35,9	34,9	32,8	32,6	31,7	31,1	29,0	30,9	27,5

Kaynak: EuroStat, "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway" (Çevirimiçi), http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF, 03 Ağustos 2010 ve Tablo 10'da ki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 12'te AB ve Türkiye'de gelir vergisi oranlarının (en üst dilime uygulanan) değişimi gösterilmektedir. 2010 yılı verileri incelendiğinde en yüksek oranın %53.7 ile Belçika'ya, en düşük oranın ise %10 ile Bulgaristan'a ait olduğu görülmektedir.

Grafik 7: AB ve Türkiye'de Gelir Vergisi Oranlarının Değişimi (En üst dilim)

Kaynak: Tablo 12'teki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 7 incelendiğinde gelir vergisi oranlarında genel olarak 1995-2010 yılları arasında düşüş eğilimi olduğu görülmektedir. Türkiye ile AB ülkeleri gelir vergisi oranlarının 2005 yılında eşitlendiği, 2009 yılında ise yaşanan düşüşle birlikte birbirinden az da olsa uzaklaştığı ancak yakın seviyelerde olduğu görülmektedir.

3.2.3.2. Dolaylı Vergiler Alanındaki Çalışmalar

Dolaylı Vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi yönünden ele alınacaktır.

a) Katma Değer Vergisi

Avrupa Birliği'nin ilk hedefi olan Gümrük Birliğini gerçekleştirmek için, üye devletler arasında sadece gümrük vergilerinin kaldırılması ve dışarıya ortak bir

gümrük tarifesi uygulamak yeterli olmamaktadır. Üye devletlerde farklı dolaylı vergi uygulamaları da, serbest mal ve hizmet ticaretinin önündeki en büyük engellerden biridir. Bu bağlamda Birlik bünyesinde uyumlaştırılmasına öncelik verilen ve onun da ötesinde bir Birlik vergisi haline getirilen vergi Katma Değer Vergisi olmuştur.¹²⁹

Türkiye 1984 yılında Avrupa Birliği'nin 6. Konsey Direktifini temel model olarak katma değer vergisi sistemini uygulamaya koymuştur. Türk Katma Değer Vergisi matrah, vergiyi doğuran olay, vergilendirme yeri, muafiyet ve istisnalar, indirim hakkı ile ilgili kararlarda ana hatlarıyla Birlik Katma Değer Vergisi mevzuatı ile önemli ölçüde uyumludur.¹³⁰

Türk KDV sistemi ile Avrupa Birliği'nde uygulanan KDV sistemi arasında farklı uygulamaların söz konusu olduğu konulardan biri oran seviyesi ve sayısıdır.¹³¹

Oran uyumlaştırmasının sağlanması, gelecek dönemlerde Avrupa Birliği'nde oluşturulması hedeflenen çıkış ülkesi ilkesine dayanan kesin sisteme göre vergilendirmenin temel yapı taşlarından birini oluşturmaktadır. Çünkü, çıkış ülkesi ilkesinin söz konusu olduğu bir sistemde vergi oranlarındaki farklılıklar rekabet bozucu bir teki yaratmaktadır. Bu doğrultuda dolaylı vergilere ilişkin uyumlaştırma çalışmalarında ilk dönemden itibaren üzerinde özellikle durulan konuların başında, üye ülkelerce farklı şekilde uygulanmakta olan vergi oranlarının birbirine yaklaştırılarak, daha sonra Topluluğun tek bir oran listesine geçmesinin sağlanması gerekmektedir.¹³²

Avrupa birliği ortak KDV sisteminde oran yapısına ilişkin hükümler, ilk olarak, 19 Ekim 1992 tarih ve 92/77/EEC sayılı direktif ile tespit edilerek Altıncı Direktife eklenmiştir. Buna göre, her bir üye devletçe %15'ten az olmamak kaydıyla matrahın yüzdesi olarak tespit edilecek standart KDV oranı, mal teslimi ve hizmet

¹²⁹ Tavşancı, a.g.m. Ocak 2005 s. 114

¹³⁰ Tavşancı, a.g.m. Ocak 2005, s. 119

¹³¹ Bozdoğan, Mine Nur. "Avrupa Birliği'nde KDV'nin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi", Maliye Seçme Yazılar, ed. Binnur Çelik, Fatih Saraçoğlu, Gazi Üniversitesi İİBF Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi Yayınları, Ankara, 2003, s. 473

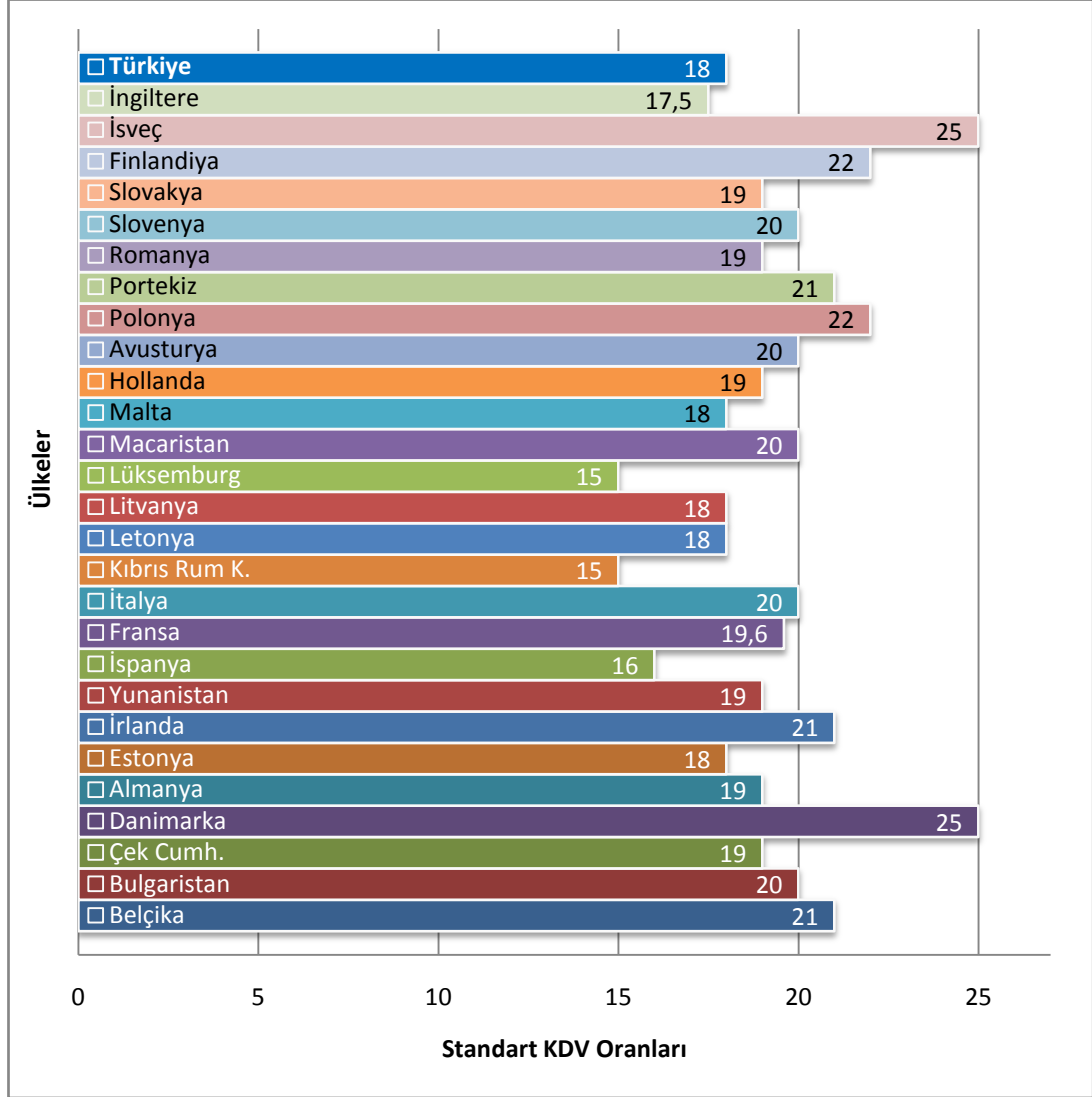
¹³² Bozdoğan, a.g.e. 2003, s. 462

ifası için aynı olacaktır. Standart oranın tespiti konusunda kabul edilen son Konsey Direktifine göre üye ülkeler 112006 ile 31.12.2010 tarihleri arasında standart oran için tespit edilen %15 asgari oranının altına inemeyeceklerdir. Üye ülkeler bir ya da iki indirilmiş oran uygulayabilirler ve bu oranlar %5'ten az olmamak üzere vergi matrahının belirli bir yüzdesi olarak belirlenecektir. Ayrıca, üye ülkeler, 1.1.1993 tarihinde geçici KDV rejiminin yürürlüğe girmesi ile beraber, yükseltilmiş oran uygulamasını bırakmışlardır.¹³³

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde geçerli olan standart ve indirilmiş oranlar genel olarak artma eğilimi içindedirler. Birkaç üye ülke dışında özellikle standart oranlar zaman içinde yükselmiştir. Ülkemizde de standart (genel) oran, Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte %10 olarak belirlenmiş iken günümüzde bu oran %18'lere ulaşmış bulunmaktadır.¹³⁴

¹³³ Karabacak, Hakan. "Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması II", Vergi Dünyası, Sayı: 297, Mayıs 2006, s. 114

¹³⁴ Aydın, a.g.m. Ocak 2009, s. 63

Grafik 8: Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Standart KDV Oranları

Kaynak: Tablo 5'teki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 8'de Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de standart KDV oranları gösterilmektedir. Daha önce de bahsedildiği gibi %15 ve %25 arasında olması gereken KDV oranlarının ülkeler bazında bakıldığında bu oranlar arasında seyrettiği görülmektedir. Türkiye'de KDV standart oranı %18 ile AB geneli KDV oranlarına uyumluluk sergilemektedir. Birlik üyesi ülkelerde en yüksek oranın %25 ile İsveç ve Danimarka'da, en düşük KDV oranının ise Lüksemburg ve Kıbrıs Rum Kesiminde olduğu görülmektedir. AB-27 ülkelerinin KDV standart oranları ortalaması 19.4'tür ve Türkiye'deki %18'lik standart KDV oranı birlik ortalamasına yakın bir değerdedir.

Altıncı Direktifte, ülke topraklarında, vergi mükellefleri tarafından bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ile malların ithalatının vergiye tabi olduğu ifade edilmiştir (Md.2). Bu tanımlama, ‘bedel karşılığı sağlanma’, ‘ülke topraklarında olması’ ve ‘mükellef’ gibi katma değer vergisine konu olan işlemlerde bulunması gereken unsurlara atıf yapmaktadır. Direktifte, mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithalatın vergiye tabi olması için bir bedel karşılığında yapılması şartı getirilmiştir. 3068 sayılı Ülkemiz Katma Değer Vergisi Kanununda ise bedelsin (hibe yoluyla) mal teslimleri ve hizmet ifaları da verginin konusuna dâhil edilmiştir. Buna göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat ve hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.¹³⁵

Ortak KDV sisteminde, vergiye tabi kimseler işletme amaçları dâhilinde yaptıkları alımlarda ödedikleri KDV’yi geri alma hakkına sahiptirler. Ancak ülkemizde vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aralarındaki fark sonraki dönemlere devredilmekte ve mükellefe iade edilmektedir.¹³⁶

Türk KDVK’da yer alan istisnalar, ihracat istisnası, hava ve deniz taşıma araçları ve petrol aramalarında istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, kültür – eğitim istisnaları ve diğer istisnalar olmak üzere yedi başlık altında yer alırken, Türkiye’de uygulanmakta olan istisnalarla Avrupa Birliği’nde uygulanmakta olan istisnalar karşılaştırıldığında şu farklılıklar görülmektedir;¹³⁷

i. Türk KDVK’da yer alıp Avrupa Birliği Rejimi’nde Yer Almayan İstisnalar

- a) Demiryolu taşıma araçları teslimleri istisnası,
- b) Askeri amaçlı teslim ve hizmetler ile ilgili istisna,

¹³⁵ Karabacak, Hakan. “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması I”, Vergi Dünyası, Sayı: 296, Nisan 2006, s. 192

¹³⁶ Karabacak, s.g.m. Nisan 2006, s. 191-192

¹³⁷ Bozdoğan, a.g.e. s. 477-478

- c) Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna
- d) Deniz ve hava taşıtları teslimleri istisnalarıdır.

ii. Avrupa Birliği Rejiminde Yer Alıp Türk KDVK'da Yer Almayan İstisnalar

- a) Resmi posta idareleri hizmetleri,
- b) Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri,
- c) Bahis ve piyango tertiplenmesi,
- d) Doktor ve benzeri sağlık görevlilerinin tedavileri ile diş hekimlerinin hizmetleri ve diş teslimleri ile diş protezleri.

Karşılaştırma çerçevesinde, Avrupa birliği KDV sisteminde yer alan istisnaların daha çok sosyal amaçlı olduğu, buna karşılık Türk KDV sisteminde yer alan istisnaların daha çok ekonomik ve askeri amaçlı olduğu görülmektedir.¹³⁸ Sonuç olarak, Türk KDV sistemini Altıncı Direktif model olarak uygulamaya konulmakla birlikte, genel bir ifadeyle istisnalar ve oranlarda farklılıklar bulunmaktadır.¹³⁹

b) Özel Tüketim Vergisi

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya sadece bunların birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergilerine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi adı verilmektedir. Diğer bir söyleyişle; üretimden ya da üretimin belli bir aşamasında genel olarak alınmayıp, tek tek belirlenen bazı ürün veya hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi denilmektedir.¹⁴⁰

¹³⁸ Bozdoğan, a.g.e. 2005, s. 478

¹³⁹ Tavşancı, a.g.m. 2005, s. 121

¹⁴⁰ Tavşancı, a.g.m. s. 116

Özel Tüketim Vergileri, uluslararası alanda ilk defa 1970’li yıllarla birlikte Avrupa Topluluğu’na üye olan ülkelerde belirli kurallara bağlanmış, bu kurallar genelde direktifler şeklinde ortaya çıkarılmış ve malların serbest dolaşımına olumsuz yönden etki ettiği gerekçesi ile uyumlaştırma kapsamına alınmıştır.¹⁴¹

AB konseyi tarafından, ÖTV sisteminin yerleşmesine ilişkin 15 adet direktif çıkarılmıştır. Özellikle Tek Pazara geçilmesine yönelik 1992 tarihinde çıkartılan direktifler, ÖTV sistemine şekil veren en önemli direktiflerdir.¹⁴² Avrupa Birliği üye ülkelerinde ÖTV’nin uyumlaştırılmasına ilişkin ilk direktif 19 Aralık 1972 tarihinde çıkartılmıştır (72/464/EEC). Bu direktif işlenmiş tütünlerin tüketimini etkileyen KDV dışındaki diğer vergilere yönelik hükümleri ortaya koymuştur. 18 Aralık 1978 tarihli ikinci bir Direktifte ise ÖTV’ye tabi işlenmiş tütün kapsamına dâhil mallar açıklığa kavuşturulmuştur (79/32/EEC).¹⁴³ 19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan bir çok direktif ile Madeni Yağlar, Alkol ve Alkollü İçecekler, İşlenmiş Tütün gibi özel tüketim vergisi alınan malların konusu, matrahı, oranlarının uyumlaştırılması ve birbirine yakınlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Öyle ki AB ülkelerinde, ÖTV hâsılatının %90-95’ini bu mallar oluşturmaktadır.¹⁴⁴

Bununla beraber, ÖTV alanındaki uyumlaştırma gayretleri Ortak Pazarın yerleştirilmesi çerçevesinde hız kazanmış ve Ortak Pazarın başlama tarihi olan 1 Ocak 1993 öncesinde çok sayıda Direktif çıkartılmıştır. İzleyen yıllarda çıkarılan diğer Direktif ve düzenlemelerle Avrupa Birliği’nin ortak ÖTV mevzuatı derinleştirilmiş ve farklı boyutlarıyla ortaya konmuştur.¹⁴⁵

ÖTV, malların ilk kullanımına konu olması veya piyasaya çıkış aşamasında alınan bir vergi olması nedeniyle, yapılan uyumlaştırma çalışmalarında amaç, mal ile

¹⁴¹ Tavşancı, a.g.m. s. 116

¹⁴² İlhan, Buket. “Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak – Haziran 2009, s. 318

¹⁴³ Karabacak, a.g.m. Mayıs 2006, s. 121

¹⁴⁴ İlhan, a.g.m. Ocak – Haziran 2009, s. 318

¹⁴⁵ Karabacak, a.g.m. Mayıs 2006, s. 121

hizmetlerdeki oran ve uygulama farklılıkları nedeniyle üye ülkeler arasındaki rekabetin olumsuz yönde etkilenmesini önlemektir.¹⁴⁶

Bugün itibariyle AB içinde ÖTV alanında yapılan uyumlaştırma çalışmalarına konu olan mal gruplarını şu şekilde sınıflandırabiliriz.¹⁴⁷

- Enerji ürünleri ve elektrik¹⁴⁸
- Alkol ve alkollü içecekler¹⁴⁹
- Sigara ve işlenmiş tütünler¹⁵⁰

Uyumlaştırma sürecinde bu malların seçiminde; bu malların temel gıda maddesi olmaması, hali hazırda üye devletlerde vergilendirilmekte olması, yüksek bir vergi gelir kaynağı olması, tek pazarın oluşturulması açısından önemli olması etkili olmuştur.¹⁵¹

Türkiye'nin, AB'ye uyum çerçevesinde gerçekleştirdiği en kapsamlı çalışmalardan biri olan ÖTV, 12 Haziran 2002 tarihinde 4760 sayılı kanun ile Türk Vergi sistemine girmiştir. Çeşitli vergi, harç, fon ve pay adı altında alınan akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar payı, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, çevre kirliliğini önleme fonu (taşıt alım vergisinin dörtte biri oranında), trafik tescil harcı, eğitime katkı payı (taşıtlarda kayıt, tescil ve devrinden alınan), özel işlem vergisi (taşıtlarda kayıt, tescil ve devrinden alınan), mera payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), ek vergi, federasyonlar payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, malul, şehit, dul

¹⁴⁶ İlhan, a.g.m. Ocak – Haziran 2009, s. 315

¹⁴⁷ Güran, Mehmet Cahit. "Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 23, Sayı: 1, 2005, s. 272

¹⁴⁸ Enerji ürünleri: madeni yağlar (benzin, mazot ve gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, taş kömürü ve kok kömürü. (Karabacak, a.g.m. 2006, s. 122)

¹⁴⁹ Alkol ve alkollü içecekler: saf alkol, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı (fermanteli) içkiler (elma v armut şarabı gibi), ara ürünler (Porto şarabı, yüksek alkollü İspanya şarabı gibi), etik alkol (işırtolu içkiler gibi içecekleri kapsamakta ve sanayide kullanılanları muafiyet altına almaktadır.) (Karabacak, a.g.m. 2006, s. 122)

¹⁵⁰ İşlenmiş tütün mamulleri: sigara, sigar ve purolar, sarmalık ince tütün, diğer içmelik tütünler. (Karabacak, a.g.m. 2006, s. 122)

¹⁵¹ Güran, a.g.m. 2005, s. 272

ve yetimleri payı, savunma sanayi destekleme fonu (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler piyasası düzenleme kurumu payı, toplu konut payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan) şeklinde 16 çeşit yük, 01 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV kapsamına dahil edilmiştir.¹⁵²

Ülkemizde ÖTV'nin uygulamaya konuluş amacı; Gümrük Birliği'ne geçiş nedeni ile kaldırılmış olan fonlar ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması nedenleri ile devlet gelirlerinde oluşan kaybın telafisi; bu alanda mevzuatımızda dağınıklığın giderilerek farklı vergi, fon vd. yüklere ilişkin yasaların tek bir yasa altında toplanması, böylece mevzuatta basitlik sağlanması ve dolaylı vergilerin Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırılmasıdır.¹⁵³

Türkiye, Özel Tüketim Vergileri alanında, tütün ürünleri konusunda müktesebatla uyumlaştırma yönünde bazı ilerlemeler kaydetmiştir. 2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergileri ortadan kaldırmıştır. Bu durum, ithal ürünlerin benzeri yerli ürünlere oranla fiili daha yüksek vergi uygulamakta olduğu alkollü içecekler için geçerli değildir. Alkollü içeceklerle uygulanan gümrük vergileri müktesebatla uyumlu değildir. Vergiler, alkolün içeriği ve ürünün cinsine bağlı olarak kısmen farklılık arz etmekte ve Türkiye'de üretilen bazı alkollü içeceklerle (örneğin rakı), alkol içeriği aynı olmasına rağmen ithal içkilere (viski, rom vb.) göre, daha düşük vergi uygulanmaktadır. İthal tütün ürünlerine ve sigaralara uygulanan özel gümrük vergileri de Tütün Fonu'nun ayrımcı uygulamaları arasında sayılabilir. Bu tür ayrımcı uygulamalar, sadece müktesebata değil, Türkiye'nin Gümrük Birliği Anlaşması ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesindeki yükümlülükleriyle de çelişmektedir.¹⁵⁴

AB'nin ÖTV'ye yönelik uyumlaştırma çabaları ile Türkiye'deki ÖTV uygulamasının karşılaştırılması açısından en büyük öneme sahip konu, ÖTV ile

¹⁵² İlhan, a.g.m. Ocak-Haziran 2009, s. 321-322

¹⁵³ Tavşancı, a.g.m. 2005, s. 121

¹⁵⁴ Ergin, N. Emre. "Avrupa Birliği Komisyonu'nun Türkiye'ye İlişkin 2005 Yılı İlerleme Raporu'nun Vergilendirme İle İlgili Açıklamaları", Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 83

uyumlaştırmaya gidilen mal ya da mal gruplarının, matrahlarının ve oranlarının uyumlaştırılması konusudur. Çalışmanın bu bölümünde AB'nin ve Türkiye'nin, uyumlaştırmaya gidilen mal grupları itibariyle bir karşılaştırma yapılacaktır. Bu çerçevede ilk ele alınması gereken konu, uyumlaştırmaya gidilen mal gruplarının içeriğinin ve matrah yapısının karşılaştırılmasıdır.¹⁵⁵

Tablo 13'de koyu renkle gösterilenler, iki uygulama arasında konu ve /veya matrah ile ilgili uyumsuzluklar olduğunu göstermektedir. Örneğin enerji ürünleri açısından AB mevcut uygulaması ile elektriği, kömürü ve koku ÖTV konusu yapmaktayken, Türkiye açısından bunlar ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Küçük bir fark olmasına rağmen, Türkiye'de doğal gaz üzerindeki vergi m³ hesabına göre alınırken, AB uygulaması gigajoule ölçüsüne göre temellendirilmiştir.¹⁵⁶

Türk ÖTV kanununda yer alan IV sayılı listede yer verilen ürünler, Avrupa Birliği ÖTV sisteminde vergilendirilmemiştir. ÖTV kanununda yer alan I ve III sayılı listelerin daha uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak, ÖTV Kanunu II ve IV sayılı listelerde yer alan motorlu taşıtlar ile çeşitli lüks tüketim ürünleri Avrupa birliği ortak ÖTV sisteminde vergilendirilmemiştir. Üye ülkeler, Konsey Direktiflerinden ayrı olarak (uyumlaştırma kapsamı dışında) bir takım teslimleri ÖTV'ye tabi tutmuşlardır. Ancak bu uygulamaların kapsamı oldukça dardır. Ülkemizde ise ÖTV'ye tabi ürün yelpazesi çok geniş tutulmuştur. Türk ÖTV'si bu haliyle özelden ziyade genel bir tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür ve AB mevzuatı KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Güran, a.g.m. 2005, s. 279

¹⁵⁶ Güran, ag.m, 2005, s. 280

¹⁵⁷ Karabacak, a.g.m. 2006, s. 124

Tablo 13: ÖTV konusu Mal Gruplarının İçeriği ve Matrah Yapısı Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması

Mal Grubu	AB Uygulaması	Türkiye Uygulaması
Enerji ve elektrik ürünleri	Benzin (/1000lt) Kurşunsuz benzin (/1000lt) Motorin (/1000lt) Kerosen (/1000lt) LPG (/1000lt) Doğalgaz (/gigajoule ¹⁵⁸) Ağır Fueloil (/1000kg) Kömür ve Kok (/gigajoule) Elektrik (/MWh)	Benzin (/1000lt) Kurşunsuz Benzin (/1000lt) Motorin (/1000lt) Kerosen (/1000lt) LPG (/1000lt) Doğal Gaz (/m3) Ağır Fueloil (/1000kg)
Alkol ve Alkollü İçecekler	Bira (plato/hektolitre) Şarap (hektolitre) Diğer Fermente İçecek (hektolitre) Ara Ürünler (hektolitre) Alkollü içecek (saf alkol/hektolitre)	Bira (alkol/litre) Şarap (litre) Diğer Fermente İçecekler (litre) Alkollü İçecekler (alkol/litre)
Sigara ve İşlenmiş Tütün	Sigara (PSF ¹⁵⁹ ve 1000 adet) Puro ve sigarillolar (PSF veya kg) Sarmalık ince tütün (PSF veya kg) Diğer İçmelik Tütün (PSF veya kg)	Sigara (PSF ve adet) Puro ve sigarillolar (PSF ve adet) Sarmalık ince tütün (gr) Diğer İçmelik Tütün (gr)

Kaynak: Güran, Mehmet Cahit. “Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 23, Sayı: 1

ÖTV’nin konusu ve matrahlarının uyumlaştırılması yanında, Avrupa Birliği her bir ürün için asgari ÖTV oranlarını da belirlemiştir. Aşağıdaki tabloda görülen bu asgari oranlardan düşük olmaması kaydıyla, ülkeler kendi koşullarını dikkate alarak, ÖTV oran düzeylerini serbestçe belirleyebilmektedir.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Gigajoule enerji birimi olup, doğalgazla ilgili olarak 1 gigajoule 25.6m3 doğalgaza eşittir.

¹⁵⁹ Perakende Satış Fiyatı

¹⁶⁰ Karabacak, a.g.m. 2006, s. 122

Tablo 14: ÖTV Konusu Mal Gruplarının Oranları Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması¹⁶¹

ÖTV Konusu Mallar	AB Uygulaması	Türkiye Uygulaması
Benzin (/1000 lt)	421 Euro	668.28 Euro
Kurşunsuz benzin (/1000 lt)	359 Euro ²	658.8, 722.52 Euro ¹
Motorin (/1000 lt)	302,21 Euro ²	443.94, 400.5 Euro ³
Karosen (/1000 lt)	302,21 Euro	0 Euro
LPG (/1000 lt)	125,41,0 Euro ⁴	368.9, 233.6 Euro
Doğalgaz (/gigajoule)	2.6, 0.3, 0.15 Euro ⁵	7.36, 0.28, 0.28 Euro
Ağır Fueloil (/1000 lt)	15 Euro	155.85, 121.12, 230.4 Euro ⁶
Kömür ve Kok (/gigajoule)	0.15, 0.3 Euro ⁷	Yok
Elektrik (/MWh)	0.5, 1 Euro ⁸	Yok
Bira (plato/hektolitre ya da alkol/hektolitre)	0.748, 1.87 Euro ⁹	- , 8.37 Euro
Şarap (hektolitre)	0 Euro	79,316, 674.1, 521.4 Euro ¹⁰
Diğer Fermente İçecek (hektolitre)	0 Euro	79 Euro
Ara Ürünler (hektolitre)	45 Euro	3061.7 Euro
Alkollü içecek (saf alkol/hektolitre)	550, 275 Euro ¹¹	3061.7 Euro
Sigara (PSF ve 1000 adet)	%57 ve 60 Euro /1000 ad.	%28 ve 26.3, 14.1, 9.2 Euro /1000 ad. ¹²
Puro ve Sigarillolar (PSF veya kg veya 1000 ad.)	%5, 11 Euro /1000 ad., kg	%50 ve 94.8 Euro/kg
Sarmalık ince tütün (PFS veya kg)	%33, 29 Euro/kg	%50 ve 2.6 Euro/kg
Diğer İçmelik Tütün (PFS veya kg)	%20, 20 Euro/kg	%50 ve 5.2 Euro/kg

Kaynak: Güran, Mehmet Cahit. “Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 1, 2005, s. 281

¹⁶¹ Tablo ile ilgili notlar: Tabloda Türkiye uygulaması kısmındaki rakamlar 1 Euro = 1.89 TL olarak hesaplanmıştır.

1) Sırasıyla 95 ve 98 oktan yakıtlar için, 2) Sırasıyla motor yakıtı ve ticari – sınai – ısınma amaçlı kullanım için, 3) Sırasıyla kükürt oranı %0.05’i geçen ve geçmeyen motorin için, 4) Sırasıyla motor yakıtı ve ticari – sınai – ısınma amaçlı kullanım için, 5) Sırasıyla motor yakıtı ve ticari – sınai – ısınma amaçlı kullanım için, 6) Kükürt değerleri açısından farklı fueloiller için, 7) Sırasıyla işyerlerinde ve evlerde kullanım için, 8) Sırasıyla işyerlerinde ve evlerde kullanım için, 9) Sırasıyla plato derecesi/hektolitre ve alkol derecesi/hektolitre değerleri için, 10) Farklı şarap türleri için, 11) Sırasıyla standart ve indirilmiş vergi miktarları için, 12) İçerisindeki şark tipi tütün miktarı, sırasıyla; %0 ile %33, %34 ile %66 ve %66 ile %100 arasında olanlar için uygulanacak spesifik vergi miktarı

Avrupa Birliği ve Türkiye’de uygulanan Özel Tüketim Vergisinin hesaplama usullerine göre de farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 15: Avrupa Birliği ve Türkiye’de ÖTV’nin Hesaplanma Usulleri

ÖTV’ye tabi ürünler	Hesaplama Usulü		ÖTV’ye tabi ürünler
	Avrupa Birliği	Türkiye	
Alkollü içecekler	Maktu	Nispi	Alkollü içecekler
Tütün Mamulleri	Nispi	Nispi	Tütün mamulleri
Enerji Ürünleri	Maktu	Maktu	Petrol ürünleri
		Nispi	Motorlu taşıtlar
		Nispi	Çeşitli Tüketim Malzemeleri

Kaynak: Karabacak, Hakan. “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması II”, Vergi Dünyası, Sayı: 297, Mayıs 2006, s. 125

Görüldüğü üzere, Avrupa Birliği’nde ÖTV oranları işlenmiş Tütün mamulleri için nispi usulde (değer sasına göre – advalorem), diğer mamuller için ise maktu usulde (miktar esasına göre – spesifik) belirlenmiştir. ÖTV Kanunumuz ise vergi miktarlarını petrol ürünleri dışında nispi usulde belirlemiştir. Bununla beraber, ÖTV Kanunumuzun 12. maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nun nispi olarak belirlenen vergileri maktu vergiye dönüştürme yetkisi bulunmaktadır. Diğer yandan, Avrupa Birliği’nin Türkiye için yayınlamış olduğu 2004 yılı İlerleme Raporunda Türkiye’nin, alkollü içkilere, müktesebatla uyumlu olmayan bir asgari vergi düzeyi getirdiği ve bu yeni verginin, müktesebatta öngörüldüğü gibi alkol derecesine göre değil, içkinin türüne göre belirlendiği belirtilmektedir. İlerleme raporunda ayrıca, özel tüketim vergisi konusunda, Türkiye’nin, sigaralara, içerdikleri şark tipi tütün oranına göre değişen maktu bir vergi getirdiği ve başta sigaralarda olmak üzere uygulanan ÖTV oran düzeylerine ilişkin bir uyum sağlanması gerektiği dile getirilmektedir.¹⁶²

¹⁶² Karabacak, a.g.m. 2006, s. 125

Türk Vergi Sisteminde, ÖTV alanında Birliğin Tek Pazara geçiş döneminden sonra uyumlaştırma çalışmaları başlamış, 16 çeşit vergi birleştirilerek 01 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV kapsamına dâhil edilmiştir. Ancak Avrupa Birliği'nde tütün ve tütün mamullerinden, petrol ürünlerinden, alkol ve alkollü içeceklerden ÖTV alınırken, Türk Vergi Sistemi bu mallara ek olarak II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar ile beyaz eşya, elektronik eşya, silah, mücevher, kürk gibi eşyaların yer aldığı IV sayılı listede yer alan çeşitli ürünleri de ÖTV kapsamına katmıştır. Bu nedenle Türk ÖTV'si daha çok genel tüketim vergisi şeklinde algılanmaktadır. Vergi mükellefi ve vergiyi doğuran olay kapsamında önemli bir farklılık gözükme de istisna ve oranlar konusunda farklı uygulamalar mevcuttur.¹⁶³ ÖTV mevzuatımızın vergi oranları ve zorunlu muafiyetler açısından Avrupa Birliği mevzuatına uyumu, Birliğe tam üye olduktan sonra söz konusu olacaktır.¹⁶⁴

3.2.4. Genel Değerlendirme

Avrupa Birliği'nde ülkeler zararlı vergi rekabetinin etkilerini azaltmak için uyumlaştırma konusunda kendi vergi sistemlerini reform ve revizyonlar yolu ile uyumlaştırma sürecine hazırlamaktadır. Uyumlaştırma çalışmaları daha çok dolaylı vergiler alanında yoğunlaşmakta ve dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, dolaysız vergilere oranla daha başarı kazanmaktadır. Dolaysız vergiler alanındaki çalışmalar da ise en az üzerinde durulan vergi Kurumlar Vergisidir. Sadece oran uyumlaştırması değil, ancak özel nitelikteki konularda 5 farklı direktif çıkartılarak uyumlaştırma çalışmaları sürdürülmektedir.

Türkiye henüz Avrupa Birliği üyesi olmamasına rağmen zararlı vergi rekabeti ile olan mücadelede payına düşen değişiklikleri yapmış ve yapmaktadır. Bunların en başında vergi uyumlaştırması konusu gelmektedir. Ağırlıklı olarak

¹⁶³ İlhan, a.g.m. Ocak-Haziran 2009, s. 324

¹⁶⁴ Tavşancı, a.g.m. 2005, s. 122

uyumlaştırmada başarı sağlanan vergiler dolaylı vergiler olmaktadır. Bu vergilerin payı Türk Vergi sistemi içerisinde dolaysız vergilere oranla daha yüksektir. Avrupa Birliği uyumlaştırma çalışmalarında da benzer bir durum gözlenmekte, dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma başarısı dolaysız vergilere oranla daha yüksek olmaktadır.

Avrupa Birliği uyumlaştırma çalışmaları çıkartılan direktifler ile birlikte yürütülmektedir. Türk Vergi Sisteminde özellikle son 5 yılda yapılan çalışmalar bu direktifler göz önüne alınarak ve OECD raporları çerçevesinde sürdürülmektedir. Vergi Reformu niteliğinde yapılan en büyük değişiklik Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılması ve transfer fiyatlandırması müessesesi gibi uygulamaların kanun kapsamına alınmasıdır.

OECD tarafından, zararlı vergi rekabeti ile ilgili yayınlanan raporlarda Türkiye'de 2 zararlı uygulama ile tercihli vergi rejimleri başlığı altında sıralanmış ve yapılan değişiklikler ile bu listeden çıkartılmıştır. Vergi reform ve revizyon çalışmaları zararlı vergi rekabetini önlemede tam olarak yeterli olmasa da yapılan çalışmalar uluslararası uygulamalar ile paralellik gösterdiği için olumlu sonuçlar vermektedir.

SONUÇ

Zararlı vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmalar özellikle vergi cennetlerinin önlenmesi konusunda başarılı olmuş ve tercihli vergi rejimlerinin önlenmesinde de ilerleme kaydedilmiştir. Artan vergi rekabeti ile birlikte ülkeler kendilerini korumak için farklı vergi sistemleri ve uygulamaları arayışına girmişler ve bu sayede uzun zamandır tartışılan bazı vergi reformları uygulama imkânı bulmuştur. Özellikle düz oranlı ve ikili vergi sistemleri pek çok ülke tarafından değerlendirilmiş ve uygulamaya konmuş ve bazı ülkelere de uygulanması konusunda tartışmalar devam etmektedir. Avrupa Birliği'nde 1950'lerden bu yana devam eden vergi uyumlaştırma çalışmaları ise zararlı vergi rekabetinin etkilerinin artması ile birlikte hız kazanmış ve ülkelerin vergi uyumlaştırmasına karşı geliştirdikleri reaksiyonların azalmasına neden olmuştur. Çünkü vergi rekabetinin zararlı etkileri nedeni ile ülkeler vergi rekabeti yerine uyumlaştırma çalışmalarının daha önemli olduğu kanaatine varmışlardır.

Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi için gerek OECD gerekse Avrupa Birliği bünyesinde bir takım çalışmalar yapılmış ve raporlar yayınlanmıştır. Özellikle OECD, konu ile ilgili yürüttüğü çalışmalarda sadece üye ülkeleri değil, üye olmayan ülkeleri de çalışma kapsamına dâhil ederek vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin doğurduğu olumsuzlukları gidermeyi amaçlamıştır.

Ülkeler vergi sistemlerinde reform yaparak hem vergi rekabetinin zararlı etkilerinden kurtulmak hem de vergi gelirlerini arttırmayı hedeflemektedirler. Vergi gelirlerinin artırımı özellikle artan kamu harcamalarının finansmanı için önem kazanmıştır. Vergi rekabeti nedeni ile kamu hizmetlerinden yararlanan ancak ilgili ülkede vergi ödemeyen veya ödediği vergiyi en aza indirmeye çalışan firmaların da kontrol altına alınması amaçlanmıştır.

Düz oranlı vergiler vergi oranlarının düşürülmesi ile birlikte vergi gelirlerinin artacağı teorisi üzerinde odaklanan ve Arthur Laffer'in teorisinden hareketle ileri sürülmüş ve uygulamaya konulmuştur. Düz oranlı vergiler, artan oranlı vergilere alternatif olarak ileri sürülmüştür. Düz oranlı vergiler vergilemede adalet ilkesine uygundur. Hem yatay hem de dikey adaleti sağlayan düz oranlı vergilerin eksik yönü fedakârlıkta eşitliği sağlayamamasıdır. Bu noktada kapsamlı gelir vergisi sistemi ile düz oranlı vergi sistemi arasında olan ikili gelir vergisi sistemi uygulama imkânı bulmuştur. İkili gelir vergisi reformu ile gerçek kişilerin gelirleri sermaye ve sermaye dışı gelirler olarak ayırma tabi tutularak, sermaye gelirleri düz oranlı, sermaye dışı gelirler ise artan oranlı bir vergi tarifesine tabi tutulmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana pek çok vergi reform ve revizyonu yapılmış, özellikle 1950'li yıllardan sonra Türk Vergi Sisteminde köklü değişikliklere gidilmiştir. 1980 sonrasında küreselleşme olgusu ve teknolojik gelişmeler ile birlikte uluslararası ticaretin artması, sermayenin ve emeğin dolaşım hızının artması neticesinde Türk Vergi Sistemi de zararlı vergi rekabetinin etkilerini yakından hissetmiştir. Bu etkilerin giderilmesi için, özellikle OECD ve AB'de yapılan çalışmalar ışığında, vergi sisteminde değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışmaların reform niteliğine en yakın olanı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılarak, uluslararası uygulamalara uygun, Transfer fiyatlandırması gibi, müesseselerin kanun kapsamına alınmasıdır. Türk Gelir Vergisi Kanununda da, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenlemelere paralel olan düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan çalışmalar sadece dolaysız vergiler alanında değil, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi dolaylı vergiler alanında da yapılmış ve Türk Vergi Sisteminin AB ülkeleri vergi sistemleri ile olan uyumu sağlanmaya

çalışılmıştır. 1985 yılında KDV Kanununun yürürlüğe girmesi ve günümüze kadar KDV oran yapısı ve cetvellerde yapılan uyumlaştırma çalışmaları ile ÖTV kanununun yürürlüğe girerek özellikle lüks tüketim mallarının vergi kapsamına alınması Türk Vergi Sisteminin, AB vergi sistemi ile olan uyumunu arttırmıştır.

1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte pek çok farklı vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sayede hem dolaylı vergiler alanında reform çalışmaları yapılmış hem de vergi sistemi daha basit hale getirilmiştir. KDV'nin Türk vergi sistemine girmesi, Avrupa Birliği ülkelerindeki vergi sistemleri ile olan uyumu sağlamış ve ileride yapılabilecek uyumlaştırma çalışmalarına zemin hazırlamıştır.

KDV oranları bakımından Avrupa Birliği ülkelerinde tek bir oran uygulaması yoktur. Standart ve indirilmiş olarak 2 oran uygulanmaktadır ve bu oranlar zaman içerisinde artış göstermiştir. Türk Katma Değer Vergisi, yürürlüğe konduğu tarihten bu yana oran bakımından artış göstermekle birlikte, Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan Katma Değer Vergileri ile uyumlu olduğu söylenebilir. İstisnalar konusunda ise AB ile Türk KDV mevzuatında farklılıklar bulunmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi ise 2002 tarihinde Türk Vergi Sistemine dahil edilmiştir. Avrupa Birliği'nde uygulanan Özel Tüketim Vergisi ile Türk Vergi Sisteminde uygulanan ÖTV arasında mal ve mal grupları ile oranlar konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Türk ÖTV'sinde IV sayılı listede yer alan ürünler AB'de uygulanan ÖTV'de vergilendirilmemiştir. Bu hali ile Türk ÖTV'si özel bir vergiden çok genel bir tüketim vergisi olarak kullanılmaktadır.

Dünyada zararlı vergi rekabetine karşı uygulanan vergi politikalarına bakıldığında, Türk Vergi sistemindeki çalışmalar yeterli gözükmemekle birlikte,

atılan adımlar olumludur. Yapılan çalışmalar neticesinde tam anlamıyla olmasa da Türkiye zararlı vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmalara destek vermiş ve vermektedir. Yapılan çalışmaların yeterli olabilmesi vergi reform ve revizyon çalışmalarının vergi uyumlaştırma çalışmaları ile birlikte yürütülmesinden geçmektedir. Çünkü her ülkenin birbirinde farklı olarak gerçekleştireceği vergi reformları oran, istisna, matrah gibi konularda birbirinden farklı olduğunda, bu durum zararlı vergi rekabetini önlemekten çok arttırma eğiliminde olacaktır. Yapılan reform çalışmalarının özellikle uluslararası kuruluşların tavsiyeleri göz önünde tutularak yapılırsa başarı oranı daha yüksek olacaktır.

KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can. “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler mi?”, (Çevirimiçi), <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi.pdf>, 6 Eylül 2009, s. 1-15

Akyüz, Bülent. “Kontrol Edilebilir Yabancı Kurum Kazancı I”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 232, Ağustos 2007, s. 159-166

Arıkan, Zeynep. H. Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 285 – 338, (Çevrimiçi) <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf>, 28 Ekim 2008

Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2007, Cilt: 12, Sayı: 3, s. 227-252

Aydın, Fazıl. “ABD’de Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) İle İlgili Gelişmelerin Değerlendirilmesi III”, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı:121, Ocak 2003, s.83-85

Aydın, Fazıl. “Optimal Vergi Sistemi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog”, Sayı:232, Ağustos 2007, s. 48-53

Aydın, Selda, “Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Toplumsal Vergi Yüklerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönlerinden Gelişmelerinin Analiz ve Değerlendirilmesi”, (2008), Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 238, s.60-67

Aydın. Selda, “Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 244, Ocak 2009, s. 61

Aygün, Göksal, “Avrupa Birliği’nce Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları – I”, (2008), Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 245, s. 144

Balcı, A. Bayazıt. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar (CFC) Müessesesiyle KVK’daki Diğer Önlemler Arasındaki İlişkiler”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, s. 119-127

Batun, Mehmet, “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırmasına İlişkin Çalışmaların Tarihsel Gelişimi”, Vergi Dünyası Dergisi, 2008, Sayı: 323, s. 85-93

Batun, Mehmet. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, Yaklaşım, Nisan 2009, Sayı:196, s. 85-93

Bilici, Nurettin, Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi- Mali Konular, Vergilendirme), Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2005

Bıyan, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması”, Bütçe Dünyası, Cilt 2, Sayı: 26, Yaz 2007, s. 27-39

Bozdoğan, Mine Nur. “Avrupa Birliği’nde KDV’nin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, Maliye Seçme Yazılar, ed. Binnur Çelik, Fatih Saraçoğlu, Gazi Üniversitesi İİBF Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi Yayınları, Ankara, 2003

Bozkurt, Batuhan Levent. “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi”, Maliye Dergisi, Sayı 150, Ocak – Haziran 2006, s. 90-106

Cabre, Jose Maria Duran. “The Dual Tax As A Flat Tax With A Surtax On Labour Incone”, (Çevirimiçi), http://www.ief.es/publicaciones/PapalesDeTrabajo/pt2003_04.pdf, 28 Mayıs 2010

Çak, Murat. “Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme”, T.C. Maliye Bakanlığı Stratejik Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/385, Ankara, 2008

Deloitte, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, (Çevirimiçi), http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/tr-tr_tax_KVK_300107.pdf, 23 Şubat 2010, s.10

Demirli, Yunus. Güran, Cahit. “Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2009, s. 161-192

Durak, Gündoğan. “Gelir Vergisi Mükelleflerinde Örtülü Kazanç Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 174, Haziran 2007, s. 123-128

Ejder, Haydar Lütfü. “Türkiye’de Vergi Politikaları”, (Çevirimiçi), <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/HaydarEJDER.pdf>, 31.08.2009

Ekici, Mehmet Sena. “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi”, Güz 2009, Cilt:8, Sayı: 30, s. 200-223

Erdikler, Şaban. “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerin Vergisel Boyutu”, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 165, Eylül 2006, s. 54-56

Ergin, N. Emre. “Avrupa Birliği Komisyonu’nun Türkiye’ye İlişkin 2005 Yılı İlerleme Raporu’nun Vergilendirme İle İlgili Açıklamaları”, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 82-84

European Commission Taxation And Customs Union, “VAT Rates Applied In The Member States Of The European Community“, 2008, (Çevrimiçi), http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, s.3, 5 Kasım 2008

Eurostat, "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States and Norway, 2009 Edition", (Çevrimiçi),
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF, 31 Ağustos 2009

EuroStat, "Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway" (Çevrimiçi),
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF, 03 Ağustos 2010

Eyüpgiller, Saygın. "Fransız Vergi Hukukunda Vergi Cennetlerine Karşı Yasal Düzenlemeler ve Türkiye İçin Öneriler", Vergi Dünyası, Sayı: 306, Şubat 2007, s. 125-130

Ferhatoğlu, Emrah. "2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları", E-Akademi Dergisi, Mayıs 2006, Sayı: 51, (Çevrimiçi),
<http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm>, 21 Ekim 2008

Ferhatoğlu, Emrah. "Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı", Vergi Dünyası, Haziran 2006, Sayı:298, s. 170-176

Ferhatoğlu, Emrah. "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi", Cilt 7, Sayı 1, Haziran 2006, s. 79-96

Geleneksel Rekabetten Yeni Rekabete: Devletlerarası Rekabet, (Çevrimiçi),
<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2422>, 26 Aralık 2009

Giray, Filiz. "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", Vergi Dünyası, Sayı: 260, Nisan 2003, s. 125-136

Giray, Filiz. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 9, 2005, s. 93-122

Giray, Filiz. “Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları”, E-Yaklaşım, Mayıs 2006, Sayı:34, (Çevirimiçi), <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/020/>, 3 Eylül 2009

Gökbunar, Alırıza. “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Yayını, 1997

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, (Çevirimiçi), http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf, 10 Eylül 2009

Göker, Zeliha. “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2008, Sayı:154, s.121-134

Grecu, Andrei. “Flat Tax – The British Case”, (Çevirimiçi), <http://www.itpa.org/open/archive/grecuflattax.pdf>, 22 Ocak 2010

Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?”, Vergi Sorunları, Sayı: 206, Kasım 2005, s. 118-136

Günaydın, İhsan. Eser, Levent Yahya. “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, Vergi Sorunları, Sayı: 234, Mart 2008, s. 143-179

Günaydın, İhsan. Levent Yahya Eser. “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 239, Ağustos 2008, s. 7-48

Günaydın, İhsan. Temel Gürdal, Levent Yahya Eser, “Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, Cilt: 45, Sayı: 518, 2008, s. 51-74

Gündoğdu, Burhan. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 174, Haziran 2007, s. 115-122

Gündoğdu, Burhan. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 170, Şubat 2007, s. 127-133

Gündoğdu, Burhan. Bektaş, Zeliha. “Türkiye’de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi”, Vergi Dünyası, Sayı: 295, Mart 2006, s. 128-140

Güran, Mehmet Cahit. “Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 23, Sayı: 1, 2005, s. 261-286

Halis, Muhsin. Yıldırım, Metin, Özkan, Bülent. Özkan, Gökçen. “Yabancı Girişimciliği Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi”, Sayı: 12, Yıl: 9, Haziran 2007, s. 304-318

Hoşyumruk, Şennur. “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1459, Eskişehir, 2003

İlhan, Buket. “Dolaysız Vergilerin Oranları Açısından AB Vergi Sistemi İle Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 248, Mayıs 2009, s. 162-172

İlhan, Buket. “Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak – Haziran 2009, s. 311-327

İller Bazında 1998–2008 Yılları Beyan Edilen Kurumlar Vergisi Matrahı Ve Tahakkuk Eden (Hesaplanan) Kurumlar Vergisi Tutarları, (Çevirimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma/1998_2008_KV.xls, 22 Aralık 2009

Karabacak, Hakan. “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması I”, Vergi Dünyası, Sayı: 296, Nisan 2006, s. 191-208

Karabacak, Hakan. “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması II”, Vergi Dünyası, Sayı: 297, Mayıs 2006, s. 114-128

Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, Vergi Sorunları, Sayı: 160, Ocak 2002, s. 43-55

Karakurt, Bilal. “Sermaye Kaçışı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı”, Sosyo Ekonomi, Temmuz Aralık 2005, s. 172-195

Karakurt, Birol. Akdemir, Tekin. “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2010, Cilt: 15, Sayı: 1, s. 129-154

Karayılan, İhsan. “Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) ve Uluslar arası Uygulamaları”, Yaklaşım, Yıl:17, Sayı:195, Mart 2009, s. 28-32

Kargı, Nihal. Karayılmazlar, Ekrem. “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimle Fakültesi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 3, Yıl: 2009, s. 21-37

Kargı, Veli. Özügürlü, Yasemin. “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, Yönetim ve Ekonomi, Yıl: 2007, Cilt:14, Sayı:1, s. 275-289

Kenyon, Daphne A. “Theories of Interjurisdictional Competition”, New England Economic Review, March/April 1997, (Çevirimiçi),
<http://www.bos.frb.org/economic/neer/neer1997/neer297b.pdf>, 21 Ağustos 2009

Kıvanç, Hakan. “Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki gelişimi”, (Çevirimiçi), http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm, 6 Temmuz 2009

Kızılot, Şükrü. Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, “Vergi Hukuku”, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007, s. 306

Küçük, Sema. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 73–78

Küçük, Sema. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tam Mükellef Gerçek Kişi Ortakları Nezdinde Yapılacak Vergileme”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 177, Eylül 2007, s. 104-108

Methibay, Yaşar. “AT’da Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi”, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996

Mutlu, Ayşegül. Nurettin Bilici, Eser Karakaş, Billur Yaltı, Mehmet Şahin, Şebnem Tosunoğlu, Oğuz Arslan, Nazım Susam, Binhan Elif Yılmaz, “Uluslararası mali ilişkiler”, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1742, Haziran 2007, Eskişehir

Nazalı, Ersin. “Transfer Fiyatlandırması I”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 175, Temmuz 2007, s. 115-125

OECD Glossary Of Tax Terms, (Çevirimiçi),
http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, 20.04.2010

OECD. “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, 1998, (Çevirimiçi),
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, 28 Aralık 2009

OECD Committee on Fiscal Affairs, “The OECD’s Project On Harmful Tax
Practices: The 2004 Progress Report”, 2004, (Çevirimiçi),
<http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, 01 Ocak 2010

Owens, Jeffrey. “Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries”,
(Çevirimiçi),
http://www.oecdwash.org/PDFFILES/67tax_foundation_key_note_speech.pdf, 28
Mayıs 2010

Öğüt, Semih. ‘Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti’, Vergi Sorunları, Sayı:176, Mayıs
2003, s. 215-228

Öz, Semih. “OECD’nin Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarında Son Gelişmeler”,
Vergi Sorunları, Aralık 2007, s. 32-43

Öz, Semih. “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”,
Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 48-59

Özdemir, Biltekin. “Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin
Değerlendirilmesi”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006

Saraç, Özgür. “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları”, Maliye ve
Hukuk Yayınları, Ağustos 2006

Söyler, İlhami. “Rasyonel Bir Vergi Reformu İçin Gerekli Vergi Reformu”, Maliye
Dergisi, Eylül – Aralık 1997, s. 66-83

Şentürk, Suat Hayri. “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren Dergisi, Mart 2006, Cilt:20, Sayı:2, s. 16-25

Taş, Ramazan. “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923–1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”, (Çevirimiçi), <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5415.pdf>, 30 Ağustos 2009, s. 356-382

Taşkın, Ahmet. “Türk Vergi Sisteminde Mükellefiyet”, (Çevirimiçi), http://www.yayin.adalet.gov.tr/14_sayi%20i%C3%A7erik/Ahmet%20TA%C5%9EKIN.htm, 11 Aralık 2009

Tavşancı, Aykut. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 2005, Sayı: 196, s. 222-237

Taxation of Corporate and Capital Income, (Çevirimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls>, 18 Temmuz 2010

Tekin, Cem. “Gerçek Kişilerce Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 230, Haziran 2007, s. 53-61

Tekin, Cem. “Kontrol Edilen Yabancı Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu”, Vergi Sorunları, Sayı: 224, Mayıs 2007, s. 51–58

The OECD’s Project On: Harmful Tax Practices (2006 Update on progress in member countries), (Çevirimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>, 20 Ocak 2010

Tuncer, Selahattin. “Dünya’da ve Türkiye’de Tek ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl:15, Sayı:176, Ağustos 2007, s. 9-14

Tuncer, Selahattin. “Vergileme ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 304, Aralık 2006, s. 4-9

Türkan, Ercan. “Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler”, (Çevirimiçi), <http://ekutup.dtp.gov.tr/vergi/turkane/duzoran.zip>, 10 Eylül 2009

Ufuk, Mehmet Tahir. “Gelir Vergisinde Örtülü Kazanç Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 173, Mayıs 2007, s. 79-82

Uluslararası Vergi Rekabeti, (Çevirimiçi), http://www.malihukuk.net/pdf/uluslararasi_vergi_rekabeti.pdf, 21 Aralık 2009

Ulutaş, Ahmet “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları”, (Çevirimiçi), Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı: 42, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html>, 17 Temmuz 2009

Uysal, Mustafa. “Gelir Vergisinin Yeniden Yapılandırılmasından Beklentiler”, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 163, Temmuz 2006, s. 11-14

Varcan, Nezih. “Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)”, T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No: 43, 1987, Eskişehir

Varcan, Nezih. Çakır, Tufan. “Maliye Tarihi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2000, Eskişehir

Ventura, Gustavo. “Flat Tax Reform: A Quantitative Exploration”, Jurnal Of Economics Dynamics and Control, (Çvirimiçi), <http://publish.uwo.ca/~gjventur/1202.pdf>, 23 Mayıs 2010

Vural, İstiklâl Savaş. “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, Maliye Dergisi, Sayı: 158, Ocak – Haziran 2010, s. 179 - 200

Wikipedia, (Çevrimiçi), http://en.wikipedia.org/wiki/Image:Tax_havens.svg, 25 Haziran 2009

Yararlı Vergi Rekabeti, (Çevrimiçi),
http://malihukuk.net/pdf/yararli_vergi_rekabeti.pdf, 29 Ekim 2008

Yaraşlı , Genç Osman. “Türkiye’de Vergi Reformu”, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, yayın No: 2005/367, Ankara, 2005

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

http://en.wikipedia.org/wiki/Image:Tax_havens.svg, 25 Haziran 2009

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Aşar>, 30 Ağustos 2009

