

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLERDE  
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE VERGİ REKABETİ  
SORUNU**

**Ahmet ÖZTÜRK**

Danışman  
**Doç. Dr. Dilek DİLEYİCİ**

2010

## Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Adı SOYADI

İmza

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Ahmet ÖZTÜRK  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Maliye  
**Tez Konusu** : Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. \*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir. \*\*

- \* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....

## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi

Rekabeti Sorunu

Ahmet ÖZTÜRK

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

1980’li yıllardan itibaren hız kazanan küreselleşme olgusu ekonomik alandaki en önemli etkilerinden birini vergi sistem ve politikalarında göstermektedir. Küreselleşmenin hızlandırdığı rekabet sürecinde, vergiler de etkin bir araç olarak kullanılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, küreselleşme hareketleri ile ortaya çıkan vergi rekabeti, neden olduğu sorunlar, Avrupa Birliği üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri, olumsuz etkileri gidermek amacıyla üye ülkelerin rekabetin olumsuz etkilerinin en çok hissedildiği dolaysız vergilerde uyumlaştırma çabaları, gelinen nokta ve alınması gereken tedbirler hakkında bilgi vermektir.

Küreselleşme hareketleri sonucu oluşan vergi rekabeti ile ilgili literatür gözden geçirilerek elde edilen bulgular, Avrupa Birliği sistemi içerisinde dolaysız vergilerde uyumlaştırma çabalarını yorumlamada kullanılmıştır.

Sonuç olarak, küreselleşme ile ortaya çıkan vergi rekabeti, Avrupa Birliğinin bu rekabetin olumsuz etkilerinden kurtulmak ve serbest piyasa koşullarını sağlamak amacıyla dolaylı vergiler alanındaki ilerlemeyi dolaysız vergiler alanında gerçekleştirememiştir. Ancak, Lizbon Antlaşması ile karar almada nitelikli çoğunluk şartının, 40 politika alanını kapsar şekilde genişletilmesi ileriki tarihlerde dolaysız vergilerle ilgili karar almada bu yöntemin kullanılarak önemli ilerlemeler sağlanabilecektir. Ayrıca ileride birlik üyesi ülkelerin, vergi alanındaki yetkilerini Avrupa Birliği kurumlarına devrederek tam bir bütünlük sağlamayı hedeflediğini söyleyebiliriz.

**Türkiye ile Avrupa Birliği arasında, dolaysız vergilerde bir uyumsuzluk olmadığı, farklılıkların giderilmesinin ise üyelik sonrasına bırakıldığı görölmektedir.**

**Anahtar Kelimeler:** Küreselleşme, Vergi Rekabeti, Vergi Uyumlaştırması, Dolaysız Vergiler, Avrupa Birliği

## **ABSTRACT**

### **Master Thesis**

## **Tax Harmonization of Direct Taxes and Tax Competition Problems in the European Union**

**Ahmet ÖZTÜRK**

**Dokuz Eylül University**

**Institute of Social Sciences**

**Department of Public Finance**

**Public Finance Program**

The phenomenon of economic globalization which has accelerated since 1980's, has shown one of its most significant impacts on the tax system and policies. In the process of globalization accelerated competition, taxes are also used as an effective tool.

Tax competition has emerged with globalization movement and caused some problems. This competition makes positive and negative effects on the European Union. Members of the European Union felt negative effects in indirect taxes mostly. European Union make harmonizations for overcoming this negative effects. The purpose of this study give information about the reached point and what measures should be taken for this problem.

The literatur about tax competition which is sourced by globalization movement is overviwed. And it used for making interpretation about harmonization of indirect taxes in European Union.

As a result European Union couldn't get rid of the negative effects of competition and ensure the free market conditions in indirect takes on the contrary of direct taxes. However, the Lisbon Treaty with the decision in terms of a qualified majority of the 40 policy areas, covers the expansion of tax-related decisions in the immediate future dates using this method significant progress will be provided. In addition, the future of the alliance member states, the tax authority in the field of the European Union aims to ensure the integrity of institutions transferred to a full can say.

**Between Turkey and the European Union, in direct taxes is not a mismatch, then left to the membership of the resolve differences can be seen.**

**Key Words:** Globalization, Tax Competition, Tax Harmonization, Direct Taxes, European Union

**AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLERDE VERGİ  
UYUMLAŞTIRMASI VE VERGİ REKABETİ SORUNU**

**İÇİNDEKİLER**

YEMİN METNİ .....	II
TUTANAK .....	III
ÖZET .....	IV
ABSTRACT .....	VI
İÇİNDEKİLER .....	VIII
KISALTMALAR .....	XV
TABLolar LİSTESİ .....	XVIII
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	XX
GİRİŞ .....	1

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE VERGİ  
REKABETİ**

1.1 KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEM VE POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ .....	3
1.2 VERGİ REKABETİ .....	10
1.2.1 Vergi Rekabetinin Tanımı Unsurları ve Oluşumu .....	10
1.2.2 Vergi Rekabetine İlişkin Teorik Yaklaşımlar .....	15
1.2.3 Vergi Rekabetinin Nedenleri .....	17
1.2.4 Vergi Rekabetini Etkileyen Unsurlar .....	18
1.2.5 Vergi Rekabetinin Türleri .....	19
1.2.5.1 İdareler Yönünden Sınıflandırma .....	19
1.2.5.1.1 Yatay Vergi Rekabeti .....	19
1.2.5.1.2 Dikey Vergi Rekabeti .....	20
1.2.5.2 Vergilerin Yapısı Yönünden Sınıflandırma .....	20
1.2.5.2.1 Genel Vergilerin Düzeyi .....	21



1.2.5.2.2 Özel Vergilerin Düzeyi.....	21
1.2.5.2.3 Vergi Harcamalarının Düzeyi.....	21
1.2.5.2.4 Vergilerin Başka Ülke veya Yerel İdarelere İhraç Gayreti .	21
1.2.5.2.5 Sosyal Güvenlik Vergilerinin Düzeyi .....	22
1.2.5.3 Vergi Rekabetinin Etkilerine Göre Sınıflandırılması .....	22
1.2.5.3.1 Yararlı Vergi Rekabeti .....	24
1.2.5.3.2 Zararlı Vergi Rekabeti.....	24
1.2.5.3.2.1 OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmaları..	27
1.2.5.3.2.1.1 OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmalarına Yönelik Eleştiriler .....	31
1.2.5.3.2.2 Vergi Cennetleri .....	32
1.2.5.3.2.2.1 Vergi Cenneti Ülkelerde Vergileme Yöntemleri.....	35
1.2.5.3.2.3 Zararlı Tercihli Vergi Rejimi .....	39
1.2.6 Vergi Rekabetinin Etkileri.....	40
1.2.6.1 Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri.....	40
1.2.6.1.1 Vergi İndirimlerine Neden Olması .....	40
1.2.6.1.2 Vergi Gelirlerinin Daha Etkin Kullanılması.....	43
1.2.6.1.3 Yatırımların Artmasını Sağlar .....	44
1.2.6.2 Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri.....	45
1.2.6.2.1 Kamu Gelirlerinde Azalma Meydana Gelmesi .....	45
1.2.6.2.2 Kamu Harcamalarının Düzeyinde ve Bileşiminde Değişiklik Meydana Gelmesi .....	47
1.2.6.2.3 Vergi Yükünün Görece Hareketsiz Üretim Faktörleri Üzerine Kayması .....	48
1.2.6.2.4 Vergi Maliyetlerinin Artması .....	50
1.2.6.2.5 Kamu Açıkları ve Kamu Borçlarının Artması.....	50
1.2.7 İşletmelerin Vergi Rekabetine Yaklaşımları .....	50
1.2.7.1 Elektronik Ticaret Açısından .....	51
1.2.7.2 Transfer Fiyatlaması .....	54

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİ**

2.1 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ .....	59
2.1.1 Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi İndirimleri .....	59
2.1.2 Ekonomik Bütünleşme .....	59
2.1.3 Sermaye Hareketlerinin Önündeki Engellerin Kaldırılması .....	60
2.1.4 Parasal Bütünleşme .....	60
2.1.5 Üye Ülkelerdeki Gelişmişlik Farkları .....	61
2.2 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİ OLARAK KABUL EDİLEN UYGULAMALAR .....	61
2.3 AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ .....	62
2.3.1 Vergi Oranlarında Değişime Neden Olması .....	63
2.3.2 Vergi Gelirlerinde Değişime Neden Olması .....	67
2.3.3 Emek, Sermaye ve Tüketim Üzerindeki Vergi Yüğü Açısından .....	69
2.3.4 Kamu Harcamaları Düzeyi ve Bileşiminde Değişime Neden Olması Açısından .....	75
2.3.5 Kamu Açıklarında Ortaya Çıkan Değişim .....	82
2.3.6 Kamu Borçları ve Kamu Dengesinde Ortaya Çıkan Değişim.....	83
2.3.7 Yabancı Sermaye Akımlarında Ortaya Çıkan Değişim .....	85
2.3.7.1 Finansal Sermaye Yatırımlarında Ortaya Çıkan Değişim .....	86
2.3.7.2 Doğrudan Yabancı Yatırımlarda Ortaya Çıkan Değişim.....	88

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI**

3.1 AVRUPA BİRLİĞİNİN MALİYE POLİTİKASI.....	94
3.1.1 Avrupa Birliğinde Maliye Politikaların Uyumlaştırılması .....	95
3.1.2 Avrupa Birliğinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılmasında Karşılaşılan Güçlükler.....	96
3.2 AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI.....	96

3.2.1 Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmada (Roma Antlaşması'nda) Yer Alan Vergi ile İlgili Hükümler .....	97
3.2.2 Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma (ATKA)'nın 249.Maddesinin Verdiği Yetkiye Dayanılarak Oluşturulan Düzenlemeler .....	97
3.2.3 Diğer Kaynaklar .....	99
3.3 AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİ POLİTİKASI .....	99
3.3.1 Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü .....	103
3.3.2 Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması.....	104
3.3.3 Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı .....	104
3.3.4 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi .....	106
3.4 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI SÜRECİ.....	106
3.4.1 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Nedenleri .....	109
3.4.2 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Zorlukları.....	109
3.4.3 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Hukuki Dayanakları .....	111
3.4.4 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Prosedürü.....	111
3.4.5 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Potansiyel Yararları .....	113
3.4.5.1 Yatırımların Yeniden Tahsisi etkisi .....	113
3.4.5.2 Tasarruf Etkisi.....	113
3.4.5.3 Vergi İhracı Etkisi.....	113
3.4.5.4 Zamanlararası Ticaret Etkisi .....	114
3.5 AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA .....	114
3.5.1 Avrupa Birliğinde Gelir Vergisi Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları.....	118
3.5.2 Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisi Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları .....	120
3.5.2.1 Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan Direktifler.....	123
3.5.2.1.1 Şirket Kuruluşu, Sermaye Artımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile ilgili 9 Nisan 1973 tarih ve 73/80 sayılı Direktif.....	123
3.5.2.1.2 Dolaysız Vergilendirme Alanında Karşılıklı Yardımlaşmaya İlişkin Üye Ülkelerin İlgili Kurumlarına Yetki Veren, 19 Aralık 1977	

Tarihli 77/799/EEC İdari İşbirliği Direktifi .....	124
3.5.2.1.3 Farklı Üye Ülkelerin Şirketleriyle İlgili Hisse Değişiklikleri, Hisselerin Transferi, Bölünmesi ve Birleşmesi Konusunda Ortak Vergi Kurallarına İlişkin 23 Temmuz 1990 Tarihli 90/434/EEC Direktifi (Füzyon Direktifi).....	124
3.5.2.1.4 Farklı Üye Ülkelerde Ana Şirket Ve Bağlı Şirket Olması Durumunda Uyulması Gereken Ortak Vergi Sistemine İlişkin 23 Temmuz 1990 Tarihli 90/435/EEC Direktifi .....	125
3.5.2.1.5 Farklı Üye Ülkelerde Yer Alan Bağlı İşletmelerin Kârlarının Çifte Vergilendirmesinin Önlenmesini Sağlamak İçin Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvansiyonu (Tahkim) Başlıklı 20.08.1990 Tarihli 90/436/EEC Direktifi (Tahkim Sözleşmesi) .....	126
3.5.2.1.6 Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Mücadele Çalışmaları .....	126
3.5.2.1.7 AB’de Mukim Bağlı Şirketler Arasında Faiz ve Telif Hakları Ödemelerinin Vergilendirilmesinde Ortak Kuralları Düzenleyen İlişkin 01.04.2004 Tarihli Faiz ve Telif Hakkı (Lisans Ücreti) 2003/49/EC Direktifi.....	127
3.5.2.1.8 Avrupa Şirketi (SE) kuruluş yasasına ilişkin 08/10/2004 tarihinden itibaren uygulamaya giren 08/10/2001 tarihli (EC) No. 2157/2001 sayılı Konsey Tüzüğü ve 08/10/2001 tarihli 2001/86/EC Konsey Direktifi.....	128
3.5.2.2 Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler Alanında Direktif Tasarı ve Taslakları .....	129
3.5.2.2.1 Kar Paylarının Vergilendirilmesi ve Ekonomik Çifte Vergilemenin Önlenmesi.....	129
3.5.2.2.2 Vergi Matrahının Uyumlaştırılması .....	130
3.5.2.2.3 Vergi Mükellefiyeti ve Zararların Mahsubu.....	130
3.6 AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANİ KARARLARI .....	130

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**VERGİ REKABETİ VE UYUMLAŞTIRILMASI SORUNU:TÜRKİYE**  
**ÜZERİNE BİR DEĞERLEME**

4.1 TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	134
4.1.1 Türkiye’de Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Değerlendirilen Uygulamalar .....	134
4.1.1.1 Serbest Bölge Uygulamaları.....	135
4.1.1.2 Kıyı Bankacılığı Rejimi .....	136
4.1.1.3 Diğer Uygulamalar .....	137
4.1.2 Vergi Rekabetinin Etkileri.....	137
4.1.3 Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları .....	139
4.1.4 Vergi Rekabetinin Önlenmesi Çalışmaları.....	140
4.2 AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA VE TÜRKİYE’NİN UYUMU.....	140
4.2.1 Türk Gelir Vergisi Sisteminin Temel Esaslar Bakımından Avrupa Birliği Sistemine Uyumu .....	140
4.2.2 Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Temel Esaslar Bakımından Avrupa Birliği Sistemine Uyumu.....	141
4.2.2.1 Füzyon Direktifi ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri .....	142
4.2.2.2 Ana ve Bağlı Şirketlerin Vergilendirilmesi Direktifi ile Türkiye Uygulaması.....	143
4.2.2.3 Kurumlar Tarafından Dağıtılan Kar Paylarının Vergilendirilme Rejimi .....	145
4.2.2.4 Vergi Matrahının Tespiti ve Oranı .....	146
4.2.3 Türkiye’nin Dolaysız Vergiler Bakımından Ulusal Program ve İlerleme Raporlarında Yer Alan AB’ne Uyumlaştırma Çabaları .....	147
4.2.3.1 Ulusal Programlar ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma Çabaları .....	148
4.2.3.1.1 2001 Yılı Ulusal Programı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	148

4.2.3.1.2 2003 Yılı Ulusal Programı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	148
4.2.3.1.3 2008 Yılı Ulusal Programı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	149
4.2.3.2 İlerleme Raporları ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma Çabaları .....	149
4.2.3.2.1 2001 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	150
4.2.3.2.2 2002 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	150
4.2.3.2.3 2003 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	150
4.2.3.2.4 2004 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	150
4.2.3.2.5 2005 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	151
4.2.3.2.6 2006 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	151
4.2.3.2.7 2007 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	151
4.2.3.2.8 2008 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	152
4.2.3.2.9 2009 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma .....	152
SONUÇ .....	153
KAYNAKLAR .....	158

## KISALTMALAR

- AB : Avrupa Birliği
- AB Alanı : Belçika, Almanya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Avusturya, Portekiz, Slovenya, Finlandiya
- AB-12 : Çek Cumhuriyeti, Estonya, Güney Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovenya, Slovakya, Romanya, Bulgaristan.
- AB-15 : Belçika, Almanya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Avusturya, Portekiz, Slovenya, Finlandiya
- AB-16 : Belçika, Almanya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Avusturya, Portekiz, Slovenya, Slovakya, Finlandiya
- AB-25 : Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Almanya, Estonya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Güney Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Hollanda, Avusturya, Polonya, Portekiz, Slovenya, Slovakya, Finlandiya, İsveç, İngiltere
- AB-27 : Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Almanya, Estonya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Güney Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Hollanda, Avusturya, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovenya, Slovakya, Finlandiya, İsveç, İngiltere
- ABD : Amerika Birleşik Devletleri
- ABM : Avrupa Birliği Mahkemesi
- AET : Avrupa Ekonomik Topluluğu
- a.g.e : Adı Geçen Eser
- a.g.m : Adı Geçen Makale
- AT : Avrupa Topluluğu
- ATAD : Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
- ATKA : Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma
- ATM : Avrupa Toplulukları Mahkemesi

AP	: Avrupa Parlamentosu
BIAC	: Business and Industry Advisory Committee (İş ve Endüstri Danışma Komitesi)
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
COREPER	: Committee Representatives Permanent (Daimi Temsilciler Komitesi)
Çev.	: Çeviren
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
Der.	: Derleyen
DM	: Deutsche Mark
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DYY	: Doğrudan Yabancı Yatırım
EC	: European Commission (Avrupa Komisyonu)
EEC	: European Economic Community (Avrupa Ekonomik Topluluğu)
Ed.	: Editör
EPB	: Ekonomik ve Parasal Birlik
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
EU	: European Union (Avrupa Birliği)
FDI	: Foreign Direct Investment (Doğrudan Yabancı Yatırım)
FPI	: Foreign Portfolio Investment (Yabancı Portföy Yatırım)
G-7	: Gelişmiş 7 (Amerika Birleşik Devletleri, Japonya, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Kanada)
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Monetary Fund
IRS	: Internal Revenue Service (Amerika Birleşik Devletleri Milli Vergi Gelirleri İdaresi)
İKV	: İktisadi Kalkınma Vakfı
KDV	: Katma Değer Vergisi



KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LA	: Lizbon Antlaşması
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
OJ	: Official Journal of the European Union (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi)
Ort.	: Ortalaması
RA	: Roma Antlaşması
SE	: Societas Europaea (Avrupa Şirketi)
UK	: United Kingdom
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1</b>	: Globalleşme - Vergi Konusu Mobilitesi İlişkisi .....	7
<b>Tablo 2</b>	: OECD'nin Vergi Cenneti Ülkeler Listesi .....	38
<b>Tablo 3</b>	: OECD Ülkelerinde En Yüksek Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları (%) .....	41
<b>Tablo 4</b>	: Kamu Harcamalarının GSYİH'ye Oranı (Cari Fiyatlarla 1913-2002, %) .....	48
<b>Tablo 5</b>	: OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı ( % olarak) .....	49
<b>Tablo 6</b>	: Çok Uluslu Şirketler İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları .....	56
<b>Tablo 7</b>	: Bazı AB Üyesi Ülkelerin Tercihli Vergi Rejimleri .....	62
<b>Tablo 8</b>	: AB Ülkelerinde En Yüksek Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları 1995- 2008 (%) .....	64
<b>Tablo 9</b>	: Avrupa Birliğinde Efektif Kurumlar Vergisi Oranları (%) .....	65
<b>Tablo 10</b>	: Toplam Vergi Gelirleri (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil – GSYİH %) .....	68
<b>Tablo 11</b>	: Vergi Yüğü, En Yüksek Yasal Vergi Oranları ve Ekonomik Faaliyetlerin Türüne Göre Efektif Vergi Oranları (%) .....	70
<b>Tablo 12</b>	: Ana Gruplar İtibariyle Vergi Gelirlerinin, GSYİH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) .....	74
<b>Tablo 13</b>	: AB Üyesi Ülkelerde Yıllara Göre İşsizlik Oranları (%) .....	75
<b>Tablo 14</b>	: AB Üyesi Ülkelerde Toplam Kamu Harcamaları (GSYİH'nın % olarak) .....	76
<b>Tablo 15</b>	: Avrupa Birliği Faiz Oranları (%) .....	80
<b>Tablo 16</b>	: Avrupa Birliği'nde Kamu Yatırımlarının GSMH 'ya Oranı (%) .....	81
<b>Tablo 17</b>	: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Hükümet Açık ya da Fazlalıkları GSYİH'nın Yüzdesi Olarak .....	83
<b>Tablo 18</b>	: AB Üyesi Ülkelerde Kamu Borç Stoku ve Kamu Dengesinin Gelişimi (GSYİH'nın % olarak) .....	84
<b>Tablo 19</b>	: Avrupa Birliği'nde Üye Ülkelere Yapılan Portföy Yatırımlarının Net Miktarı (Milyon Euro olarak) .....	87

<b>Tablo 20</b> : AB Üyesi Ülkelerde Yıllık Net Doğrudan Yabancı Yatırım Akışı (GSYİH'nın % olarak) .....	92
<b>Tablo 21</b> : Dolaysız Vergiler Alanında Üye Ülkelerle İlgili ATM'nin Sınıflandırılmış Kararları .....	132

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1</b>	: Vergi Rekabeti Oluşum Süreci Akış Şeması .....	14
<b>Şekil 2</b>	: Vergi Rekabetinin Sınırları Akış Şeması .....	23
<b>Şekil 3</b>	: Dünyada Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı (1990-2003).....	44
<b>Şekil 4</b>	: Dünyada Yabancı Portföy Yatırımları (1990 –2000) .....	44
<b>Şekil 5</b>	: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH Oranı (%) .....	46
<b>Şekil 6</b>	: Daha Düşük Daha Geniş Vergileme .....	47
<b>Şekil 7</b>	: Elektronik Ticaretin Gelişim Trendi .....	53
<b>Şekil 8</b>	: Transfer Fiyatlandırmanın Vergi Cennetleri Bağlantılı Çalışma Sistemi .....	57
<b>Şekil 9</b>	: AB’nde Efektif Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi (1998-2007) ...	66
<b>Şekil 10</b>	: Kamu Harcamalarının Ekonomik Olarak Sınıflandırması (GSYİH’nın % olarak ) .....	77
<b>Şekil 11</b>	: Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Olarak Sınıflandırması (GSYİH’nın % olarak) .....	78
<b>Şekil 12</b>	: Kamu Harcamalarının Ekonomik Olarak Sınıflandırması (Toplam Harcamaların % olarak) .....	79
<b>Şekil 13</b>	: Dünyadaki DYY Akışı (Dünya GSYİH’nın % olarak) .....	92

## GİRİŞ

1980 yılından sonra hızlanan küreselleşme hareketleri bir çok alanda değişiklik ve yeniliğe neden olmuştur. Bu değişim, koruyucu gümrük duvarlarıyla çevrili ulusal ekonomilerin duvarlarını yıkarak sermaye ve yatırımların dünya genelinde hareketliliğini arttırmıştır. Artan sermaye ve yatırım hareketliliği, ulusal ekonomilerin uyguladıkları koruyucu ekonomik sistemde köklü değişikliklere yol açarak liberal ekonomik sisteme geçilmesine öncülük etmiştir.

Sermaye yatırımlarının özellikle 1980 yılından sonra hızla artması, ülkelerin bu yatırımlardan pay kapmak istemeleri, rekabet ortamının oluşmasına neden olmuştur. Rekabetin her alanda olduğu gibi vergi alanında da gerçekleşmesi, ülkelerin dünya genelindeki sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla vergi mevzuatlarında diğer ülkelerde negatif mali dışsallık yaratacak uygulamaları kullanmalarına yol açmıştır. Bu durum dünya genelinde vergi rekabetinin oluşmasına neden olmuştur.

Artan küreselleşme hareketleri, uluslararası bölgeselleşme hareketlerinin artmasına ve ülkeler arasındaki uluslararası işbirliğinin farklı bir boyut kazanmasına neden olmuştur. Günümüzde ki bölgesel oluşumlardan en önemlisi şüphesiz Avrupa Birliği'dir. Avrupa Birliği de küreselleşme ve onun yarattığı rekabet ortamından etkilenmektedir. Avrupa Birliği kuruluş amaçlarından biri de, mal, hizmet, sermaye ve kişilerin sorunsuzca dolaşabilecekleri serbest rekabet ortamı oluşturmaktır.

Avrupa Birliği, vergi rekabeti ve onun neden olduğu olumsuz etkilerden kurtulabilmek amacıyla, üye ülkeler arasındaki ekonomik farklılıkları azaltma ve üye ülke ekonomilerini yakınlaştırma faaliyetlerine girmiştir. Bu amaçla Maastricht Antlaşmasını yürürlüğe koymuştur. Bu antlaşma ile Ekonomik ve Parasal Birliği (tek para birimi ve ortak merkez bankası) oluşturmasının yanı sıra üye ülkelerin enflasyon, bütçe açığı, kamu borçları ve faiz oranlarıyla ilgili olarak uyulması zorunlu asgari oranları belirlemiş bu şekilde ulusal ekonomileri yakınlaştırma ve tekipleştirmeye çalışmıştır.

Finansal sermaye hareketlerinin yönünü belirleyen faktörlerden olan, dolaysız vergiler alanında; Avrupa Birliği, üye ülkeler arasında yakınlaştırma ve

uyumlaştırma çabaları içine girerek, Avrupa Birliği genelinde yeknesak bir vergi politikası ve vergi ortamı oluşturma yolunda çalışmalar yapmaktadır.

“Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu” adlı tez çalışmamın birinci bölümünde, tüm yönleri ile küreselleşme hareketinin ekonomik etkileri, küreselleşme sonucu ortaya çıkan vergi rekabeti, çeşitleri, uygulamaları ve etkileri konusuna yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise, Avrupa Birliğinde vergi rekabeti, olumlu ve olumsuz etkileri güncel veriler kullanılarak detaylı olarak incelenmiş yine ilk bölümde verilen vergi rekabeti ile ilgili literatür bilgileri ile karşılaştırmalar yapılarak benzerlik ve farklılıklar ortaya konmuştur.

Üçüncü bölümde ise, AB’nde vergi rekabetinin zararlı etkilerini azaltmak amacıyla dolaysız vergilerde uyumlaştırma çabaları, bunun nedenleri, hukuki dayanakları, gelir ve kurumlar vergisi yönünden incelenmiştir.

Son bölümde ise, Avrupa Birliğinde vergi rekabeti ve dolaysız vergilerde uyum çalışmaları açısından Türkiye üzerine bir değerlendirme yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE VERGİ REKABETİ

Bu bölümde, sırasıyla küreselleşmenin ekonomik etkileri, küreselleşme sonucu ortaya çıkan vergi rekabeti, vergi rekabetinin uluslararası piyasalar ve ulusal ekonomiler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri ile işletmelerin vergi rekabetine yaklaşımlarıyla ilgili detaylı literatür bilgileri verilecektir.

#### 1.1 KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEM VE POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Küreselleşmenin tanımında henüz bir fikir birliği yoktur. Bazı yazarlar, küreselleşmenin sadece ekonomik boyutuna ağırlık verirken; diğerleri, küreselleşmenin ekonomik boyutu yanında siyasi ve kültürel boyutlarına da değinmektedir. Örneğin, Ouattara (1997), küreselleşmeyi ekonomik açıdan ele almakta ve ticaret, finansal akımlar, teknoloji değişimi ile bilgi ve işgücünün mobilitesi yoluyla dünya ekonomilerinin birbirleriyle entegrasyonu olarak tanımlamaktadır. Küreselleşme uluslararası ticaretin, emek ve sermaye hareketlerinin artması, ülkeler arasındaki kutuplaşmaların sona ermesi, teknolojideki hızlı değişim sonucunda ülkelerin ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel açıdan birbirlerine yakınlaşmaları olarak da tanımlanmaktadır<sup>1</sup>. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler bir yandan uluslararası ekonomik yapının köklü olarak değişmesine neden olurken, diğer yandan da ulusların ve bireylerin her yönden birbirlerine yaklaşmalarına neden olmaktadır<sup>2</sup>. Bu süreç bütünleşen, küçülen, yaklaşan ve dijitalleşen bir dünya demektir.

---

<sup>1</sup> Coşkun Can AKTAN, Hüseyin ŞEN, **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, TOSYÖV Yayınları, Ankara 1999, s.11.

<sup>2</sup> İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, **Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler**, Vergi Dünyası Dergisi, S.267, Kasım 2003, s.160.

OECD ise küreselleşmeyi, satış ve üretimin uluslararasılaşması, mal ve hizmetlerin ülkeler arasında serbestçe gönderilmesi, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin geliştirilmesi ve e-ticaretin öneminin artması olarak tanımlamaktadır<sup>3</sup>.

Küreselleşme, iletişim ve bilişim teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak üretim faktörlerinin uluslararası hareketlilik kazanması ve ulusal ekonomilerin giderek bütünleşmesidir<sup>4</sup>.

Bununla birlikte, küreselleşmeyi sadece ekonomik terminolojiye dayalı bir kavram olarak değil, sosyal, siyasal ve kültürel etkileşimleri de içinde barındıran bir kavram olarak ele almak gerekir.

Küreselleşmenin başlangıcına ilişkin çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Bunlar temelde 3 kategoride değerlendirilmektedir. İlki, küreselleşmenin, Ortaçağın sonunda kendini somutlaştıran bireysellik ve hümanist düşünce akım sonrasında ortaya çıktığı yaklaşımıdır. İkincisi, küreselleşmenin başlangıcının Avrupa'daki Rönesans hareketleri sonrası coğrafi keşiflere özgülümlenmiş dünyanın her yerinin tanınma çabasıdır. Sonuncu ise 1730'lardaki dokuma tezgahlarındaki teknolojik gelişmelerle başlayan ve buhar gücüne dayalı okyanus ötesi gemi taşımacılığı ile devam eden ve genelde birinci sanayi devrimi olarak nitelendirilen süreç olarak ifade edilmektedir<sup>5</sup>.

Sermaye mobilitesinin artmasının nedenleri<sup>6</sup>;

- Taşıma maliyetlerinin teknolojik gelişmeler ve geleneksel taşıma modellerinin yenilenmesi sonucu azalması,
- Herhangi bir mal üretmek için gerekli olan sermaye büyüklüğünün azalması. Bu konuda bilgisayar teknolojisinin çok etkili olması,
- İletişimin iyileştirilmesi ve daha ucuz hale getirilmesi ile iletişim teknolojisindeki gelişmeler sermayenin yerelleşmesine ve sermayenin kaynağı dışında bir yerde kullanılmasına imkan sağlaması,

---

<sup>3</sup> İhsan GÜNAYDIN, Levent Yahya ESER, **Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi**, Vergi Sorunları Dergisi, S.202, Temmuz 2005, s.125.

<sup>4</sup> Harun KILIÇASLAN, **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul 2005, s.24.

<sup>5</sup> İsmail ENGİN, **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Ankara, 2006, s.5.

<sup>6</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.123.



- Bilginin artan bir şekilde sermayenin önemli bir kısmını oluşturmaya başlaması,

şeklinde sıralanabilir.

Sermayenin artan mobilitesi, teknolojik değişiklikler ve döviz kontrollerinin esnetilmesinin sonucu ortaya çıkmıştır<sup>7</sup>.

Kürselleşmenin maliye politikası üzerine etkileri etkinlik hipotezi ve tazmin hipotezi olarak adlandırılan iki hipotezle açıklanmaktadır. Etkinlik hipotezi, hareketli faktör ve mallar için hükümetlerin rekabeti ve ulusal devlet kavramındaki erozyonu açıklamaktadır. Vergi rekabeti, etkinlik hipotezi ile ilgilidir. Tazmin hipotezi, hükümetlerin küreselleşmeden dolayı artan ekonomik risklere karşı vatandaşlarını korumak için, refah devletini geliştirmelerini önerir<sup>8</sup>.

Küreselleşme bütün ekonomik unsurlar gibi vergi sistemlerini de önemli ölçüde etkilemektedir. Bu etkileşimin ilk ve önemli ayağı vergi kaynaklarının mobilitesinin artması ve ülke sınırlarının elektronik yollarla ortadan kaldırılabilir hale gelmesidir. Kaynakların uluslararası alanda hareketlilik kazanmaları sonucunda vergi rekabetinin artması, ülkeleri vergi sistemlerinde bir takım değişikliklere gitmek zorunda bırakmıştır. Bu durum ise vergi türlerini, vergi yükünün faktörler arası dağılımını, vergi oranlarını ve vergi idarelerinin yapılarını önemli ölçüde etkilemektedir<sup>9</sup>.

Küreselleşmenin vergileme üzerinde yarattığı etkiler başlıca dört grupta ele alınabilir. Bunlardan ilki, geçmişte her bir ülke kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimlerine odaklanarak biçimlendirmekteydi. Küreselleşme süreci bunu değiştirmiştir. Şöyle ki küreselleşme ülkeleri rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmaya zorlamaktadır.

İkincisi artan küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır. Yani ülkelerin vergi politikalarını belirlemedeki egemenliklerini sınırlamaktadır. Günümüzde hiçbir ülke diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerinden

---

<sup>7</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.124.

<sup>8</sup> L. BRETSCHGER, F. HETTICH, Globalization Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries, European Journal of Political Economy, 18, , 2002, ss.697-698'den aktaran Filiz GİRAY, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları**, Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S.9, 2005, s.102.

<sup>9</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.161.

izole edilemez. Bu durum mali literatürde mali dışsallık kavramıyla açıklanmaktadır. Mali dışsallık genel olarak, bir vergileme yetkisine sahip otoritenin belirleyeceği vergi oranının, diğer vergileme otoritelerinin vergi gelirlerini etkilemesini ifade etmektedir. Mali dışsallık, negatif mali dışsallık ve pozitif mali dışsallık olmak üzere iki'ye ayrılır<sup>10</sup>.

Pozitif mali dışsallık, bir ülkedeki vergi yükü artışı ile kaçan yatırımların o ülkenin vergi matrahında azalmaya yol açacağı fakat kaçan bu yatırımların gittiği ülke içinse, vergi oranlarını arttırmadan vergi matrahında artış demek anlamına geldiğidir.

Üçüncüsü, küreselleşme sonucu ticaretteki liberalizasyon iletişim ve teknolojiadaki gelişme sermayenin denetimini zorlaştırmakta, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergiye tabi tutulmasını güçleştirmektedir. Bu durum, vergi idarelerini gerek örgütlenme gerekse çalışma biçimleri bakımından önemli ölçüde değişime zorlamaktadır.

Dördüncüsü, küreselleşme ticari liberalizasyon ve üretim faktörlerinin hareketliliğini arttırmaktadır. Faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini başlatan bir etkidir. Her ülke üretim faktörlerini çekebilecek bir vergi yapısı oluşturmaya çalışmaktadır<sup>11</sup>. Vergilendirme kapsamında yer alan menkul kıymet unsurlarının, coğrafi anlamda görece daha hareketli olması, ülkelerarası vergisel farklılıklara daha duyarlı hale gelmesine neden olmaktadır. Küreselleşme, üretim faktörlerinin bir kısmına uluslararası mobilite kazandırırken aynı şekilde vergi matrahlarına da mobilite kazandırmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 1'i inceleyecek olursak vergi konularının mobilitesinin önemli ölçüde sermaye kazançları lehine artmış olduğunu görmekteyiz. Bu nedenle bu kazançların vergilendirilmesi konusunda 1970'lere nazaran ulusal vergi otoritelerinin etkinliğinde azalma olduğu düşünülebilir<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> J. Timothy GOODSPEED, Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economies: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union, European Economic Review, 46, 2002, s.360'dan aktaran GİRAY, a.g.e., s.103.

<sup>11</sup> Filiz GİRAY, **Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler**, Vergi Dünyası Dergisi, S.272, Nisan 2004, s.175.

<sup>12</sup> Jeffrey OWENS, Globalization: The Implications for Tax Policies, Fiscal Studies, C.14, S.3, August 1993, s.22'den aktaran ENGİN, a.g.e., s.12.

**Tablo 1 : Globalleşme - Vergi Konusu Mobilitesi İlişkisi**

Vergi Matrahı	Mobilite - 1970	Mobilite - 2000	Mobilite - 2030
Ücret ve Maaş Geliri	Düşük	Düşük	Orta
Mal Tüketimi	Düşük	Orta	Orta
Hizmet Tüketimi	Düşük	Düşük	Orta
Yatırım Geliri	Düşük	Orta	Yüksek
Şirket Karları	Düşük	Orta	Yüksek

KAYNAK: Gary C. HUFBAUER: "Tax Policy in a Global Economy: Issue Facing Europe and The United States", Institute for International Economics - American Institute of Contemporary German Studies, (February 2000), 1'den aktaran ENGIN, a.g.e., s.13.

Sermaye ve kalifiye işgücünün uluslararası mobilitesinin artması bunların vergilendirilmesinde önemli sorunlar ortaya çıkardığı gibi, üzerlerine düşen vergi yükü dağılımını da değiştirmiştir. Bunun nedeni öncelikle vergilemeye konu olan üretim faktörünün arz esnekliğiyle ilişkilidir. Ramsey Kuralı olarak da bilinen ters elastikiyet kuralı, verimlilik bakımından, marjinal vergi oranının faktör arzının elastikiyetiyle ters bir ilişki içinde olması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu nedenle mobil olmayan üretim faktörlerine oranla mobil faktörler için ayrıcalıklı vergi muamelesi verimlilik açısından normaldir<sup>13</sup>.

"Laissez-faire" liberalizmin önerdiği pazar ekonomisinin "özyönetim"<sup>14</sup> (self-regulation) mantığı, birçok konuda etkili olabilecek ve doğru bir biçimde uygulandığında maliyetleri düşürerek ulusal bütçelere katkıda bulunabilecektir; ancak düzenleme yerini düzensizliğe bıraktığında ekonomi bu sosyal maliyeti karşılama sorumluluğundan kaçacağı için vergi adaleti zarar görecektir. Vergilendirme özelinde bu durum "dibe vuruş" (race to bottom) olarak adlandırılmakta ve haksız vergi rekabeti gibi uluslar arası sorunlarla vergi yükünün sermayeden ücretlere ve tüketime kaymasına, işsizliğe, yoksullaşmaya, hatta uzun vadede doğal kaynakların tükenmesine neden olarak, ekolojik yıkımlara yol açan öngörülemez bir zinciri tetiklediği ileri sürülmektedir<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.161.

<sup>14</sup> Özyönetim (self-regulation): Bireyler ya da firmalar tarafından gönüllü olarak oluşturulan ve uygulanan kurallardır. Özel regülasyonlar, bir kanuni yaptırıma ihtiyaç duyulmaksızın gayri resmi kurallar şeklinde oluşur, Coşkun Can AKTAN, Yusuf KARAASLAN, **Regülasyon Ekonomisi ve Kamusal Regülasyonlar Teorisi**, [www.canaktan.org/ekonomi/kamu.../kamu-ekonomisi/regulasyon-ekon.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu.../kamu-ekonomisi/regulasyon-ekon.pdf) (Erişim:10.01.2010).

<sup>15</sup> Esra EKMEKÇİ, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, No:167, İstanbul 2003, s.7.

Küreselleşme, malların, hizmetlerin, faktörlerin, finans (özellikle sermayenin) ve tüketicilerin (tüketim faaliyetlerinin) uluslararası mobilitesini önemli ölçüde arttırmıştır.

Küreselleşme emek ve sermaye ithal eden ülkelerin nispi gücünü azaltırken sermaye ihraç eden ülkelerin gücünü arttırmıştır.

OECD raporuna göre ise küreselleşme ve artan sermaye hareketliliği ülkeler için sermaye ve mali piyasaları geliştirmek, vergi sistemlerini modernleştirmek ve sermaye akışındaki vergi engellerini düşürmek için bir teşvik unsuru olarak kabul edilmektedir<sup>16</sup>.

Küreselleşme sonucu mobilitesi artan üretim faktörü farklı vergi alanlarını kullanarak arz esnekliğini arttırabildiğinden, bu faktörün arz esnekliğinin artması ile birlikte faktöre uygulanacak vergi oranı düşer ve vergi yükü mobil olmayan faktöre doğru kayar. Küreselleşme sürecinin devam etmesi halinde, gelecekte sağlanacak tam bir faktör mobilitesi sonucu mobil faktörler üzerindeki vergi yükü tamamen mobil olmayan faktörlere yüklenmiş olacaktır<sup>17</sup>.

Küreselleşme, Musgrave (1959) tarafından açıklanan kurumlar vergisi oranlarının, gelir vergisinin en yüksek oranından çok düşük olmaması gerektiği görüşünü önemli ölçüde desteklemektedir. Bu görüşün geçerli olması halinde, vergi yükünü minimize etmek amacıyla şahıs ve aile şirketinin birleşmesi engellenecektir. Yine küreselleşme sermaye ithal eden ülkelerdeki gelir vergisi oranlarının, sermaye ihraç eden ülkelerdekinden çok daha yüksek olmaması görüşünü de desteklemektedir<sup>18</sup>.

Küreselleşme, mobil olmayan vergi matrahları üzerine baskı yaptığından dolayı, Nordic ülkeleri (Norveç, Danimarka, Finlandiya, İsveç) gibi küçük dışa açık ekonomiler için optimal vergi sistemi sermaye gelirini emek gelirinden daha düşük marjinal vergi oranında vergilendirilmesini gerektirdiği ve bunun da şu anda Norveç, Finlandiya, İsveç ve daha az derecede Danimarka'da uygulanabilen ikili gelir vergilemesi yolu ile sağlandığı görülmektedir<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris 1998, s.13.

<sup>17</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.161.

<sup>18</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.162.

<sup>19</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.166.

Küreselleşme kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergisi oranlarının düşmesine neden olmasının yanında yabancı yatırımların elde ettiği faiz geliri, kar payı gibi unsurlara uygulanan stopaj oranlarını da etkilemiştir<sup>20</sup>. Yine küreselleşme tüketim vergisi oranlarının artmasına neden olmuş mobil faktörler üzerindeki vergi oranlarını düşürürken, tüketim gibi mobil olmayan kaynaklar üzerindeki vergi oranlarını ise arttırmıştır. Küreselleşme ile vergi sistemlerinin gelir tabanlı yapıdan tüketim tabanlı bir yapıya dönüştüğü söylenebilir<sup>21</sup>.

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı vergisel sorunları<sup>22</sup>;

- Elektronik ticaretin kullanım alanının yaygınlaşmasından kaynaklanan sorunlar,
- Transfer fiyatlaması uygulamalarından kaynaklanan sorunlar,
- Yurtdışı alışverişlerin artışı nedeniyle ortaya çıkan sorunlar,
- Finansal araçların çeşitlenmesinden kaynaklanan sorunlar,
- Bilgi kaynaklarına ulaşmanın güçleşmesi,
- Uluslararası çifte vergilendirme sorunları,
- Vergi rekabeti,

şeklinde sıralayabiliriz.

Yukarıda maddeler halinde verdiğim sorunlardan bir kısmı ileriki bölümlerde vergi rekabetiyle ilişkili olarak detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

Küreselleşme, günümüzde teknoloji ve ulaşımdaki hızlı ilerlemeyle birlikte çok büyük bir artış göstermiştir. Bu artış mobil olsun veya olmasın bütün üretim faktörlerini etkilemiştir. Küreselleşmeden en çok etkilenen ise mobil üretim faktörleri yani doğrudan yabancı yatırımları ve portföy yatırımlarıdır. Bu iki faktör arasında bile ülkelerin uyguladıkları vergi politikalarına duyarlılıkları farklıdır. Yukarıda maddeler halinde sayılan sorunların çoğu birbiriyle bağlantılıdır. Bu sorunların tek bir sebebi bulunmamakta, birbiriyle bağlantılı, sarmal bir yapı şeklinde neden-sonuç ilişkileri bulunmaktadır.

Küreselleşmenin, ticareti kolaylaştırma, arttırma, dünyayı bütünleştirme ve küçültme gibi faydalı tarafları olduğu gibi zararlı tarafları da vardır. Bunlardan biri

---

<sup>20</sup> 1989'a kadar Almanya yatırım gelirlerine %10 düzeyinde stopaj uygulamıştır. Uygulanan bu stopaj oranı nedeniyle, Almanya'dan 85 milyar dolarlık yabancı sermaye yurt dışına kaçmıştır. Bu kaçıışı önlemek için Almanya yabancı yatırımlara uyguladığı stopajı yürürlükten kaldırmıştır.

<sup>21</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.171.

<sup>22</sup> ENGİN, a.g.e., ss.14-17.

de ülkelerin vergi koyma egemenliğini zaafa uğratmalarıdır. Ülkelerin bütünleşen dünya ekonomisinde tek başlarına karar vermeleri zorlaşmıştır. Bunun yerine birbirini izleyen, takip eden ve bir ülkede meydana gelen vergi uygulama değişikliklerine çabucak reaksiyon gösteren küresel sistemin parçaları olmuşlardır.

Küreselleşmenin görülebilen zararlarından bir diğeri ise, sermayenin mobilitesinin artması ile vergi yükünün daha az mobil olan üretim faktörlerine ve tüketimin üzerine kaymasına neden olmasıdır. Bu da vergide adalet kavramını erozyona uğratmaktadır.

Yine küreselleşme, devletlerin kamu harcamalarında artışa sebep olmaktadır. Teknolojinin ve internetin hızla gelişmesi devletlerin bu alanlara yatırım yapmasına ve bu alanlara yapılan ticaretin denetimi için vergi idareleri ile denetimlerinde düzenlemeye gidilmesine ve yatırım yapılmasına neden olarak devletlerin kamu harcamalarında artışa sebep olmuştur.

## **1.2 VERGİ REKABETİ**

Bu kısımda, vergi rekabetine ilişkin farklı tanımlamalara, vergi unsurlarına ve oluşumuna yer verilmiştir.

### **1.2.1 Vergi Rekabetinin Tanımı, Unsurları ve Oluşumu**

Küreselleşmenin artması ile vergileme alanında ki en belirgin kavram vergi rekabetidir. Üretimin uluslararasılaşması ve bazı üretim faktörlerinin uluslararası mobilitenin artması, bazı ülkelerin global vergi tabanından fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmının diğer ülkelere ihraç etmelerine olanak sağlamaktadır. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu gelişme “vergi rekabeti” olarak adlandırılmaktadır<sup>23</sup>.

Vergi rekabeti, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü arttırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme olarak tanımlanmaktadır<sup>24</sup>. Geniş anlamda

<sup>23</sup> Coşkun Can AKTAN, İstiklal Y. VURAL, **Vergi Rekabeti**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S.22, Ocak-Haziran 2004, s.1.

<sup>24</sup> GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi ..”, s.94.

uluslararası vergi rekabeti, ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkiler olarak tanımlanmaktadır<sup>25</sup>. Bir başka çalışmada ise vergi rekabeti, bir bölge ya da ülkedeki birey ve işletmeleri vergisel ayrıcalıklar kullanarak teşvik etmek üzere farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasındaki rekabet olarak tanımlanmaktadır<sup>26</sup>.

Farklı bir tanım olarak, küreselleşmenin vergi yükümlülerinin üretkif faaliyetlerinin yerlerini düşük vergi yükü bulunan ekonomilere kaydırmasına olanak tanıdığı ülkelerin aşırı vergi toplamasına engel olduğu bu durumun vergi rekabeti olarak nitelendirilmesini verebiliriz<sup>27</sup>.

Literatürde vergi rekabetine benzer kavramlar bulunmaktadır. Bunlar vergi dampingi, vergi arbitrajı ve sınır ötesi vergi arbitrajıdır.

Vergi dampingi, bir ülkenin vergi oranlarının normal bir düzeyin altına düşürmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>28</sup>. Vergi arbitrajı ise, farklı gelir türleri ve farklı bireylerin vergilendiği farklı oranların avantajından yararlanmayı ifade etmektedir. Vergi arbitrajı, çeşitli sermaye gelirlerinin farklı vergi uygulamalarının avantajlarından, özellikle birey hesabından çekilinceye kadar vergilenmeyen sermaye gelirlerinin belli türlerine izin veren hükümlerden yararlanır<sup>29</sup>. Sınır ötesi vergi arbitrajı ise bir mükellef ya da mükellef grubunun iki ülke yasaları arasındaki işlem, kişi yapısıyla ilgili farklılık ya da çatışmasından yararlanılarak vergi avantajı elde etmesidir<sup>30</sup>.

Vergi rekabetinden farklı olarak, sınır ötesi vergi arbitrajında her iki ülke de vergi sistemlerini güçlü bir yapıya kavuşturmayı hedeflemektedir. Yine vergi

---

<sup>25</sup> N. Semih ÖZ, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s.53.

<sup>26</sup> S.James, A Dictionary of Taxation, (Cheltenham:Edward Elgar Publishing, 1998), s.144'den aktaran Filiz GİRAY, **Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri**, Vergi Dünyası Dergisi, S.260, Nisan 2003, s.126.

<sup>27</sup> William B. Barker, Optimal International Taxation and Tax Competition:Overcoming the Contradictions, Northwestern Journal of International Law & Business, 22, Winter 2002, s.172'den aktaran Emrah FERHATOĞLU, **2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları**, e-akademi, Mayıs 2006, S.51,

[http://www.iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi\\_rekabeti\\_ferhatoglu.htm](http://www.iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm) (Erişim:26.01.2009).

<sup>28</sup> Saygın EYÜPGİLLER, **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s.20.

<sup>29</sup> Joseph E. STIGLITZ, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ömer Faruk BATIREL, Marmara Üniversitesi Yayın No. 549, İstanbul 1994, ss.734, 742.

<sup>30</sup> ÖZ, a.g.e., s.54.

rekabeti, vergi idarelerinin bilinçli iradeleri sonucu ortaya çıkarken, vergi arbitrajında istenmeyen bir sonucun ortaya çıkması söz konusudur<sup>31</sup>.

Vergi arbitrajı, vergisel düzenlemelerin mikro ekonomik boyutunu, vergi rekabeti ise makro ekonomik boyutunu ifade etmektedir<sup>32</sup>.

Vergi rekabeti sadece vergi oranlarının düşürülmesinden ibaret değildir. Vergi matrahı genişletilerek de vergi rekabeti gerçekleştirilebilir. Vergi matrahları, zamana ve ülkelere göre büyük değişim gösterdiğinden vergi oranlarını esas alan tanımların yetersiz olduğu bunun yerine efektif vergi oranları<sup>33</sup>'nin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Efektif vergi oranı kanuni vergi oranından farklı olup bir takım faktörleri dikkate alan bir orandır. Bu faktörler; kanuni vergi oranı, faiz ve amortisman indirimlerinin düşürülebilirliği, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin entegrasyon derecesi ile enflasyon etkisinden oluşmaktadır. Uluslararası yatırımlar için efektif vergi belirlemek çok karmaşıktır<sup>34</sup>.

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç ögeden oluştuğu söylenebilir: Birincisi; vergi rekabeti birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü arttırarak yabancı yatırımları<sup>35</sup> ülkeye çekmeye yönelik uygulamadır. İkincisi, vergi rekabeti uluslar arası rekabeti içerir. Üçüncüsü ise vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmesidir. Yatırım yerlerine ilişkin nihai kararlarda vergi dışı belirleyici faktörler<sup>36</sup> etkili olmakla birlikte, diğer koşullar aynı kalmak şartıyla (ceteris paribus) özellikle dolaysız vergiler oldukça büyük önem taşımaktadırlar. Ampirik olarak da yatırım kararlarının vergi politikalarına duyarlı olduğu kanıtlanmıştır<sup>37</sup>. Örneğin, Meussen yaptığı çalışmasında, bir ülkede şirketler üzerindeki efektif vergi oranı %1

---

<sup>31</sup> M. Diane RING, One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage, Bosto College Law Review, Vol.44, No1, 2002, s.163'den aktaran ÖZ, a.g.e., s.54.

<sup>32</sup> ENGİN, a.g.e., s.19.

<sup>33</sup> Bu oranlar; "efektif marjinal vergi oranı" ve efektif ortalama vergi oranı" dır.

<sup>34</sup> E. JANEBA, International Tax Competition, Tübingen: Mohr Siebeck, 1997, ss.6-9'den aktaran GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.95.

<sup>35</sup> Bu yatırımlar; portföy yatırımları ve doğrudan reel yatırımlardan oluşmaktadır.

<sup>36</sup> Bu faktörler; bir ülkedeki siyasi ve ekonomik istikrar, sosyal, fiziki ve iletişim altyapısı, ilgili sektördeki pazarın fiili potansiyel büyüklüğü, işgücü maliyeti, nitelikli işgücünün mevcudiyeti, nüfusun uluslar arası görünümü, bankacılık sistemi, yeni teknolojilere ulaşma ve büyük pazarlara girişten oluşmaktadır.

<sup>37</sup> K.G. STEWART, M. C. WEBB, Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition, Working Paper, Ewp0301, Canada University of Victoria 2003, s.2'den aktaran GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.95.



oranında düşürülürse, ilave yabancı doğrudan yatırımların yaklaşık olarak %3.3 oranında artabileceğini belirtmektedir<sup>38</sup>.

Küreselleşen ekonomi, finansal sermaye ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının mobilitesinin artışı beraberinde getirdiğinden vergi rekabeti olgusu finansal sermaye ve şirket karları üzerindeki vergisel yükler üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu açıdan vergi rekabeti sayılabilecek uygulamalar;

- Vergi oranına yönelik uygulamalar; yabancı yatırımcılara uygulanacak gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşük tutulması ya da bu yatırımcıların tamamen vergiden muaf tutulması,

- Vergi matrahına yönelik uygulamalar; yabancı yatırımcılara sınırlı ya da sınırsız sürelerle vergi tatil ilanı, yabancı yatırımcılara yönelik serbest bölge, nitelikli sanayi bölgesi ve endüstri bölgesi gibi tamamen vergiden arındırılmış bölgelerin kurulması,

biçiminde sınıflandırılabilir<sup>39</sup>.

Ayrıca küreselleşme süreci bağlamında, vergi rekabetiyle ilgili teorik olarak üç hipotez ileri sürülmektedir<sup>40</sup>: a) Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, sermaye vergileri o kadar düşük olacaktır. b) Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, emek üzerinden alınan vergiler sermaye vergileri ile karşılaştırıldığında o kadar yüksek olacaktır. c) Belirli bir entegrasyonun varlığında, daha küçük ülkeler daha büyük ülkelere göre daha düşük sermaye vergisi oranlarına sahip olacaklardır.

Yine, ulusal vergi idarelerinin kaynak ilkesi veya yerleşim ilkesini benimsemiş olmasına göre farklılaşan vergi yükleri de üretim faktörlerini teşvik etmek üzere kullanılabileceğinden vergi rekabeti kapsamında değerlendirilir<sup>41</sup>.

Küreselleşme ile vergi rekabetinin oluşum süreci arasındaki sıralı ilişki Şekil 1’de gösterilmiştir.

---

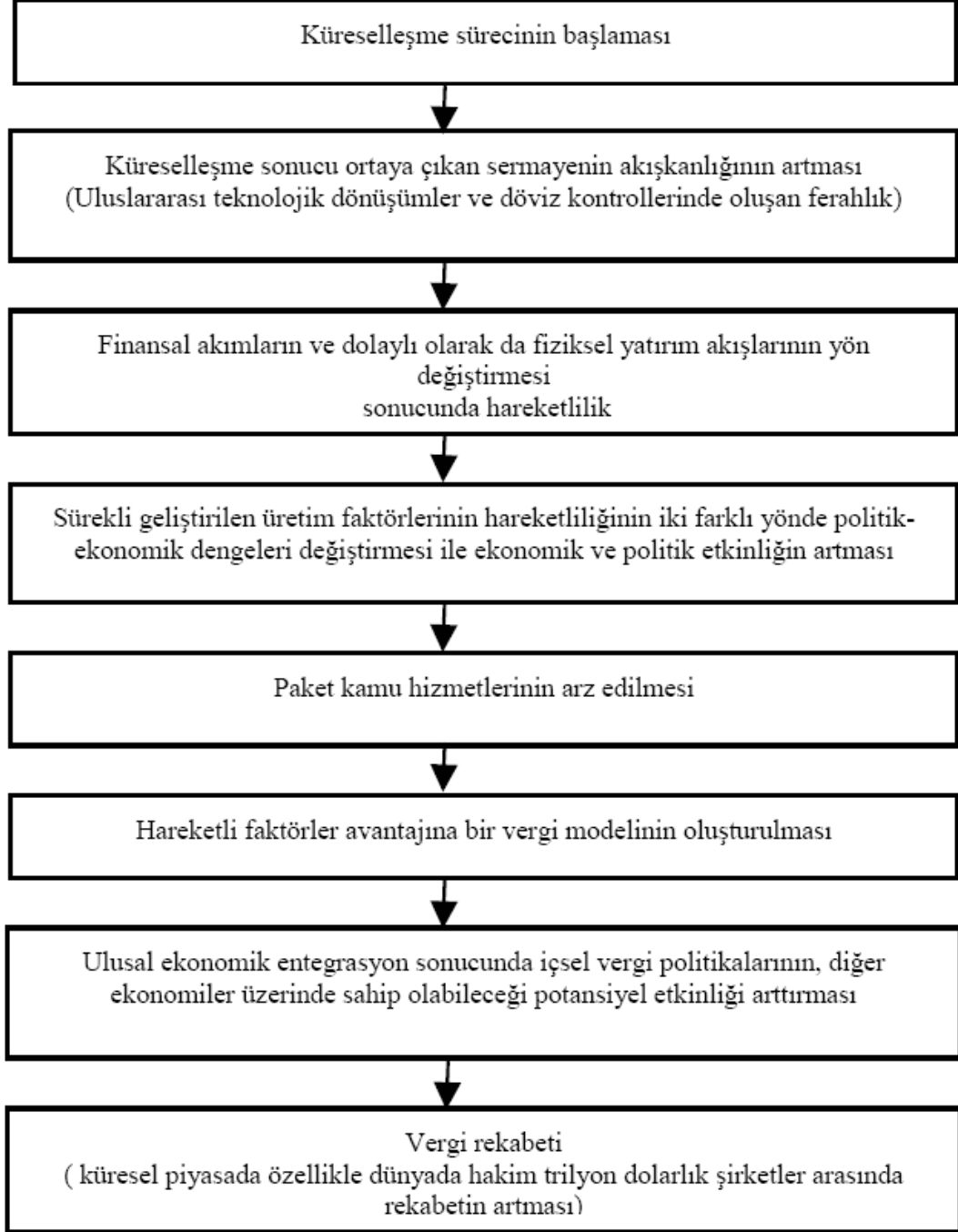
<sup>38</sup> G. MEUSSEN, The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with Candidate Member States, [http://www.eurofaculty.lu/tax-conference/files/tp\\_A2/Meussen.pdf](http://www.eurofaculty.lu/tax-conference/files/tp_A2/Meussen.pdf), s.5’den aktaran GİRAY, “Vergi Rekabeti ve ...”, s.176.

<sup>39</sup> EYÜPGİLLER, a.g.e., s.69.

<sup>40</sup> BRETSCHGER, HETTICH, a.g.m., s.700’den aktaran GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi ...”, s.103.

<sup>41</sup> Fatih SARAÇOĞLU, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.101.

**Şekil 1:** Vergi Rekabeti Oluşum Süreci Akış Şeması



Kaynak: Zeynep ARIKAN, H.Ahmet AKDENİZ, **Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi**, <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf> (Erişim:26.01.2009), ss.288-289.

### 1.2.2 Vergi Rekabetine İlişkin Teorik Yaklaşımlar

Refah ekonomisinin temel teoremi (Adam Smith'in görünmez eli) kamu malları türünden bir piyasa aksaklığının olmaması halinde, ekonominin Pareto etkin<sup>42</sup> olacağını öngörür. Her biri kendi çıkarı için hareket eden bireyler, Pareto etkinliğine götürecek kararlar alacaktır. Üreticiler arasındaki rekabet, bireylerin istediği malları mümkün olan en düşük maliyetle onlara sunmaya yöneltecektir. Benzer tartışma federal devlet dışında eyalet ve yerel yönetimlerce sunulan kamu mal ve hizmetleri için de yapılmaktadır. Yerel yönetimler arası rekabet, iddia edildiğine göre, bu idareleri bireylerin istediği malları etkin bir biçimde üretmeye sevk eder<sup>43</sup>.

Literatürde vergi rekabeti<sup>44</sup> ile ilgili ilk çalışmalar, mali federalizm ve yerel kamu finansmanı ile ilgilidir. 1956 yılında Charles Tiebout'un yerel idarelerin kamu hizmetleriyle ilgili çalışması, bu alanda yapılan ilk çalışmalardan biri olarak kabul edilmektedir. Tiebout'un çalışmasına göre sabit yerleşim yeri olmayanlar için yerel idarelerin kendi aralarında yaptığı rekabet, bütün toplumu refahını arttırmaktadır. Yerel idareler bölgelerinde ikamet edenlerin yerleşkelerini terk etmemesi için kamu harcamaları ve vergi düzeyinin, yerel tercihleri karşılmasına çaba sarf etmelidirler. Buna göre bireyler yaşayacakları yer seçimini, kamu hizmetleri için olan talepleri ve yerel vergi düzeyine göre yapmaktadırlar. Eğer aileler iyi finanse edilen kamu okulu tercih ediyorsa daha fazla vergi ödemelidirler. Eğer tercihleri bu yönde değilse, daha az verginin ve daha sınırlı olanakları olan okulların bulunduğu yerleşim yerlerini tercih etmelidirler<sup>45</sup>.

Tiebout tarafından ortaya atılan bu tez, yerel yönetimlerin birbirinden farklı kamu harcamaları yapmalarının olumlu sonuç doğuracağını ileri sürmektedir. Bu şekilde her yerel yönetim farklı kamu hizmeti sunarak diğer yerel yönetim sınırları

---

<sup>42</sup> Pareto etkinliği: Refah, ancak hiç kimsenin durumunu kötüleştirmeden bazı kişilerin durumunu iyileştirebiliyorsa artmış sayılır ve şayet kimsenin durumunu kötüleştirmeden bir kişinin dahi durumunu iyileştirme olanağı yoksa refah maksimuma ulaşmış sayılır, İsmail GÜNEŞ, Kamu Maliyesi Web Sitesi, **Pareto Optimumu**, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/kamu/pareto1.htm>, (Erişim:12.01.2010).

<sup>43</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., ss.21-22.

<sup>44</sup> İngilizce "tax competition" ifadesinin karşılığı olarak kullanılan vergi rekabetinin yerine bazı kaynaklarda mali rekabet anlamında "fiscal competition" ifadesi de kullanılmaktadır.

<sup>45</sup> Charles TIEBOUT, A Pure Theory of Local Expenditures, Journal of Political Economy, October 1956, ss.416-424'den aktaran ÖZ, a.g.e., s.55.

içerisindeki vatandaşları kendi sınırları içerisine çekmeye çalışmaktadır. Tiebout bu şekilde yerel yönetimlerin harcama probleminin çözüleceğini ileri sürmüştür<sup>46</sup>.

Tiebout modeli bir takım varsayımlar üzerine kurulmuş bir modeldir. Bu modele göre tam rekabetçi bir piyasa temel alınmıştır. Buna göre aşağıdaki varsayımlar esas alınmıştır<sup>47</sup>:

- Vatandaşlar komünler arasında tam hareket kabiliyetine haizdir ve tercihlerini en iyi karşılayan yere taşımaya meyillidirler.

- Vatandaşlar idareler hakkında tam bilgiye sahiptirler.

- Vatandaşların aralarında tercih yapabileceği çok çeşitli tipte idare mevcuttur.

- Dışsallıklar bulunmamaktadır.

- İşler bireyler üzerinde mekansal sınırlamalara neden olmamaktadır.

- Bir idarenin optimal büyüklüğünü saptamak mümkündür. Bundan belli bir sepet mal ve hizmetin ortalama üretim maliyetinin minimize edildiği büyüklük kast edilmektedir.

- Her idare optimum büyüklüğe ulaşmak için gayret eder.

Günümüzde sermaye ve işgücünün mobilitesinin artmasıyla ulusal devletlerin bunları çekmeye çalışan yerel yönetimler gibi davranması, Tiebout'un bu tezini uluslararası vergi rekabetini açıklamakta da kullanılmasını sağlamaktadır.

Ancak vergi rekabeti, Tiebout'un teorisinden bazı yönlerden ayrılmaktadır. Ayrılığın temel kaynağını ise bölge içindeki dışsallıklar oluşturmaktadır. Tiebout teorisi, bu dışsallıkları dikkate almamaktadır. Bir bölge yönetiminin kendi sakinlerinin refahını artırıcı uygulamaları, diğer bölgelerde yerleşenlerin refahında düşmeye yol açabilir. Buna mali literatürde, negatif mali dışsallık denir. Başka bir deyişle negatif mali dışsallık, diğer bölgelerdeki devlet bütçesi üzerinde bir bölgenin kamu politikalarının etkisiyle oluşturduğu dışsallıktır<sup>48</sup>.

Uluslararası vergilendirme ile yerel kamu finansmanı teorileri arasındaki benzerlik, her ikisinin de mobil üretim faktörleri ile ilgili olmasıdır. Ancak Oates, Tiebout'un modelinde dışsallıkların göz ardı edildiğini, bu nedenle dışsallıklardan

---

<sup>46</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.127.

<sup>47</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., ss.22-23.

<sup>48</sup> J. Timothy GOODSPEED, "Tax Competition and Tax Structure .....", s.360'dan aktaran GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.101.

dolayı, verginin marjinal maliyeti ile marjinal getirisi eşitliğinde, sosyal marjinal maliyetin dikkate alınmadığını iddia etmiştir. Bu durumda, yerleşme yeri kararları doğru olmayacaktır<sup>49</sup>.

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 konusunda oluşan etkinsizliktir. Çünkü yerel yönetimler yukarıda belirtilen bölge içi dışsallıkları dikkate almada başarısızdırlar. İkincisi, sermayenin yerel yönetimler arasında yanlış tahsisidir. Sermayenin marjinal çıktısı, yüksek vergili bölgelerde nispi olarak yüksek olacaktır. Eğer vergi oranları bölgeler arasında farklıysa tam olarak etkin kaynak dağılımına ulaşamaz<sup>50</sup>.

Uluslararası vergi literatürü, vergi rekabetinde Tiebout'un tezinden farklı olarak vergiler ve kamu harcamaları arasındaki bağlantıyı dikkate alma eğiliminde değildir.

### 1.2.3 Vergi Rekabetinin Nedenleri

Ülkelerin vergi rekabetine başvurma nedenleri kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>51</sup>:

1) Vergi rekabeti mali disiplini sağlar: Uluslararası rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına karşı kamu hizmetleri ve vergi yükünü dengeli şekilde sunmaya itecektir. Mali disiplinin sağlanması, ise kamu kurumlarının etkin organizasyonu, sunulan kamusal malların azaltılması ve son olarak vergi matrahı ve oranları kadar, farklı vergi türleri arasında uygun dengenin sağlanmasıyla olur.

2) Uluslararası vergi rekabetinin temelinde yatan düşünce verginin "tarafsızlığı" dır. Kaynak dağılımında etkinliği sağlayan da budur.

3) Ayrıca adil bir vergi rekabetinin, ekonomik etkinlik sağlaması ve fiyatlar genel düzeyini düşürmesi nedeniyle yararlı olduğu ileri sürülmektedir

---

<sup>49</sup> J. Timothy GOODSPEED, Tax Competition Benefit Taxes, and Fiscal Federalism, National Tax Journal, Vol.51, No.3, Semtemper 1998, s.580'den aktaran ÖZ, a.g.e., s.56.

<sup>50</sup> J. Douglas WILSON, Theories of Tax Competition, National Tax Journal, Vol.52, No:2, June 1999, s.276'dan aktaran GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.101.

<sup>51</sup> GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", ss.97-99.

4) Hükümetler ekonomik çöküntü, bunalım tehdidiyle yükümlülerin zor duruma düşmelerini önlemek amacıyla vergi rekabetini kullanmak isteyebilirler.

5) R. Teather, tüm rekabet şekilleri faydalı olduğu için vergi rekabeti de faydalıdır demiştir. Monopol, tüketicinin istediğinden daha az üretim ve etkinsizliği teşvik eder.

6) Çokuluslu girişimler, mevcut emek gücünü ülkede tutmak ve aynı zamanda diğer ülkelerdeki emeği çekebilmek için uluslararası düzeyde rekabetçi vergi sistemine ihtiyaç duyar.

7) Vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir.

8) Yararlı vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcamalarını makul bir düzeyde olmak koşuluyla mümkün olduğunca düşük tutmaya yöneltecektir.

9) Uzun dönemde vergi rekabeti, ulusal bütçedeki disiplin ve kontrol etkisini yitirecek bu da ulusal yasal düzenlemelerin yakınlaşmasına yol açabilecektir.

#### **1.2.4 Vergi Rekabetini Etkileyen Unsurlar**

Vergi rekabetinin etkisi çeşitli unsurlara göre farklılık gösterebilmektedir. Bu unsurları şu şekilde sıralayabiliriz<sup>52</sup>:

i) Bir ülkede sermayenin vergilemesinde varış veya yerleşilen ülke esasına dayalı bir vergileme varsa, politik süreç içinde vergi rekabetinin marjinal etkinlik maliyeti sıfır olur.

ii) Vergi rekabetinden beklenen sonuçlar konusunda yapılan ampirik çalışmalarda büyük ülkelerin vergi rekabetinden daha fazla kazanç sağlayabileceklerini, bunun temel nedeninin de, büyük ülkelerin daha fazla pazar gücüne sahip olması ve daha yüksek ticaret/tüketim vergi dengesi kurabilmeleridir.

iii) Hükümetler daha kârlı projeler için vergi rekabetini teşvik ederler. Çünkü böyle projeler ya daha fazla sosyal fayda yaratırlar ya da daha hareketlidirler. Bu da bize yüksek düzeyde kârlı firmaların hareketlilik derecesinin düşük kârlı firmalardan fazla olduğunu gösterir.

---

<sup>52</sup> GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi ..”, ss.99-100.

iv) Belirli sektörler vergisel teşviklere özellikle Avrupa gibi açık pazarlarda diğer sektörler göre daha fazla duyarlıdır. Kısmen de hareketli ekonomik faaliyetler (mali, sigorta ve kiralama faaliyetleri gibi) ve nitelikli emekler (şirket yöneticileri, uzmanlar gibi), olumlu vergi rejimlerinden daha fazla etkilenirler.

v) Vergi rekabetinden doğan kayıplar simetrik dağılmayabilir. Kısmen küçük ülkeler, uluslararası hareketli sermaye üzerinde daha fazla rekabet edebilirler. Çünkü bu ülkeler, daha düşük vergi oranına sahip olacaklarından dünyadaki portföy yatırımlarının daha fazlasını ülkelerine çekebileceklerdir. Bunun tersi durumda ise yabancı doğrudan yatırımlar için rekabette büyük ülkeler piyasa büyüklüğü nedeniyle daha avantajlıdır.

### **1.2.5 Vergi Rekabetinin Türleri**

Vergi rekabeti, idareler, vergilerin yapısı ve etkileri yönünden olmak üzere sınıflandırılabilir:

#### **1.2.5.1 İdareler Yönünden Sınıflandırma**

Vergi rekabeti devletlerin konumlarına göre yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

##### **1.2.5.1.1 Yatay Vergi Rekabeti**

Yatay vergi rekabeti aynı seviyede olan iki veya daha fazla yönetimin vergi rekabetidir. İki yerel yönetimin veya iki ulus devletinin aynı hareketli vergi kaynakları üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabetine örnek olarak gösterilebilir<sup>53</sup>.

Dikey vergi rekabetinden farkı aynı düzeydeki yönetimler arasında olmasıdır. Bu rekabet, bir devlet veya entegrasyon içinde bulunan yerel yönetimler arasında olabileceği gibi, entegrasyon içinde bulunmayan yönetimler arasında hatta

---

<sup>53</sup> GOODSPEED, "Tax Competition Benefit Taxes, and ....", s.581'den aktaran KILIÇASLAN, a.g.e., s.19.

entegrasyona dahil olmayan ülkeler ile entegrasyon üyesi ülkeler arasında da gerçekleşebilir.

#### **1.2.5.1.2 Dikey Vergi Rekabeti**

Dikey vergi rekabeti, federal devletlerde, yerel ve ulusal düzeydeki farklı devlet yapıları arasındaki rekabettir. Bu durumda, hem yerel idare hem ulusal idare aynı vergi matrahını vergilendirmektedir<sup>54</sup>.

Bu vergi rekabetinde temel unsur, farklı düzeylerdeki vergi otoritelerinin aynı vergi konularını vergilendirmeleridir. Bu kapsamda değerlendirilebilecek uygulamalar federal devletlerde, federal devletle eyaletler arasındaki vergi rekabeti ve aynı zamanda ulusal vergi sistemlerine sahip olan ekonomik entegrasyon içindeki ülkeler ile ekonomik entegrasyon (entegrasyon bazında vergi konularını vergilendirmesi halinde) arasındaki vergi rekabetidir<sup>55</sup>.

Yatay vergi rekabetinde bir devletin vergi oranlarını arttırması diğer devletin vergi matrahını arttıracığı, dikey vergi rekabetinde ise bir düzeydeki vergi oranı artışı, diğer düzeyin vergi matrahının azalmasına neden olacağı kabul edilir.

#### **1.2.5.2 Vergilerin Yapısı Yönünden Sınıflandırma**

Vergilerin yapısına göre sınıflandıracak olursak vergi rekabeti, aşağıdaki alanlardan herhangi birinde olabileceği gibi birden fazla alanda da yaşanabilir. Genel vergilerin düzeyi, özel vergilerin düzeyi, vergi harcamalarının düzeyi ve vergilerin ihraç gayretinde rekabet olmak üzere vergi rekabetini sınıflandırmak mümkün olmaktadır. Bunlara ek olarak sosyal güvenlik vergilerinin düzeyini de sınıflandırmaya dahil edilebilir<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> WILSON, a.g.e., ss.289-291'den aktaran ÖZ, a.g.e., s.57.

<sup>55</sup> ENGİN, a.g.e., ss.22-23.

<sup>56</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., ss.20-21.



#### **1.2.5.2.1 Genel Vergilerin Düzeyi**

Vergi rekabeti en geniş anlamda genel vergilerin oranlarının düşürülmesi alanında yaşanmaktadır. Bu amaçla ülkeler GV, KV, ve KDV gibi vergilerin oranlarını düşürebilmektedir. Özellikle KV oranını düşürerek ülkeler, dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını çekmeyi amaçlar. Yine portföy yatırımlarını çekebilmek için faiz gelirlerinin daha düşük vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir.

#### **1.2.5.2.2 Özel Vergilerin Düzeyi**

Alkol ve sigara gibi toplum sağlığını tehdit eden negatif dışsallıkları bulunan malların vergilendirilmesi veya lüks mallar üzerine konulabilecek vergiler ve Özel Tüketim Vergisi vb. bu alanda rekabete konu olabilir. Özel vergilerin düzeyi yönündeki rekabet daha çok sınır bölgelerinde hissedilebilir.

#### **1.2.5.2.3 Vergi Harcamalarının Düzeyi**

Genel vergilerle yakından ilişkili olup ülkeler vergi oranlarını sabit tuttıkları halde vergi harcamalarını geniş tutarak bir rekabete girişebilirler. Vergi harcaması teşvik ve sosyal amaçlar nedeniyle istisna, muafiyet, oran farklılaştırması, tanınan indirimler, vergi ertelemeleri vb. unsurların belli bir dönemdeki kamu gelirlerine olan net etkisidir.

Bu durumda ülkeler aynı miktar gelir için aynı vergi oranlarını uygulasalar dahi farklı matrahları vergilendirirler.

#### **1.2.5.2.4 Vergilerin Başka Ülke veya Yerel İdarelere İhraç Gayreti**

Bir yerel idare yetki alanında üretilen ya da satılan mallar, başka yerel idareler alanında oturanlarca satın alındığı ölçüde, bu mallardan aldığı dolaylı vergileri ihraç etmiş olur. Fakat yerel idarelerin bölgelerinde üretilen malları vergilendirerek başka bölgeler halkına vergi ihraç etme olanağı kısıtlıdır. Eğer bölge

idaresi üretimden ağır vergiler alırsa, uzun vadede sanayiler kuruluş yerini değiştirerek verginin daha düşük olduğu yerel idarelere taşınabilirler.

#### **1.2.5.2.5 Sosyal Güvenlik Vergilerinin Düzeyi**

Sosyal güvenlik ödemeleri çoğu kez zorunludur ya da sosyal güvenlik sisteminden eşit faydalanmanın ön koşuludur. Ayrıca sosyal güvenlik gelirleri devlet bütçesi içinde veya bütçeye bağlı ayrı bir fon içinde toplanır. Hem zorunluluk hem de bütçede toplanması sebebiyle sosyal güvenlik ödemeleri vergi olarak nitelenebilmektedir<sup>57</sup>.

Yüksek sosyal güvenlik kesintileri emeğin ve yatırımların ülke dışına kaçmasına neden olabilir. Bu ödemeler işletmeler açısından emeğin maliyetini yükselten bir öğedir. Özellikle emek yoğun üretimde etkili olabilecek bu ödemeler rekabete konu olabilmektedir.

#### **1.2.5.3 Vergi Rekabetinin Etkilerine Göre Sınıflandırılması**

Etkilerine göre vergi rekabetini iyi-kötü, yararlı-zararlı vergi rekabeti olarak ayırabiliriz. Bu ayrımı vergi, vergi yükü, kamu gelirleri, kamu harcamalarının düzeyi, bileşimi, vergi yükünün üretim faktörlerine olan etkisi, vergi maliyetlerine etkisi ve kamu açıklarına ve borçlarına olan etkisi açısından, bu ikili ayrıma tabi tutabiliriz.

Vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesi dört etkenden dolayı zordur. İlki, vergi sistemlerinin karmaşık ve anlaşılmasının zor olmasıdır. İkincisi, vergi matrahının yerleşim kararlarını etkileyen, vergi yanında kamu harcamaları ve diğer yerleşim faktörleri gibi bir çok faktörün bulunmasıdır. Üçüncüsü, yatırımcılara kendilerine sunulan kamu harcamalarından elde ettikleri faydaları bilmeksizin belirli bir vergi sisteminin nasıl faydalı vergileme sağlayacağını söylemenin zorluğudur.

---

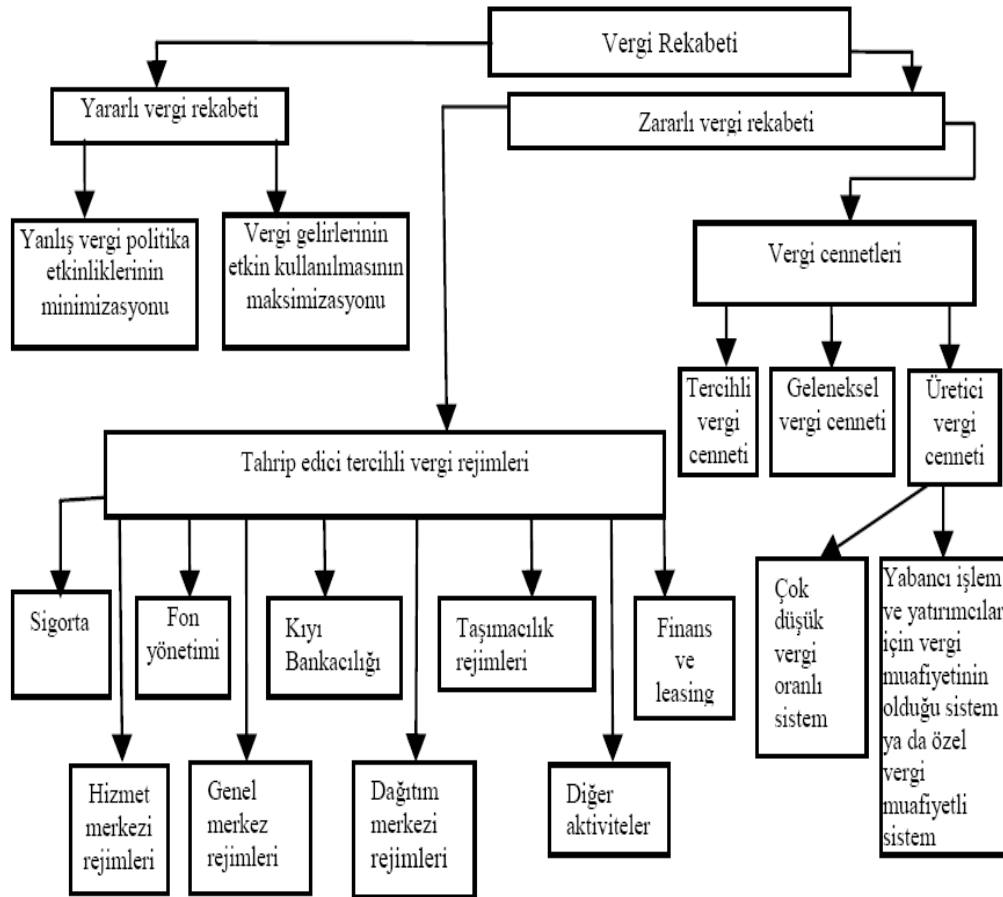
<sup>57</sup> David WILLIAMS, *Social Swecurity Taxation, Tax Law and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Volume 1, Chapter 11, International Monetary Fund, 1996, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch11.pdf>, (Erişim:19.10.2009), ss.6-8.

Dördüncüsü ise, aynı amaca sahip birkaç yönetsel politikalar sadece vergi rekabetinin etkilerini görmeyi zorlaştırır<sup>58</sup>.

Yine vergi rekabetinin etkilerinin ampirik çalışmalarla ölçülemek oldukça güçtür. Çünkü vergi sistemlerinin karmaşık yapıda olması, vergi yanında harcama kararları ve diğer yerleşim yeri faktörleri bulunması, kamu harcamalarında elde edilen yarar ile vergilendirilmiş faktörler arasında bağlantı kurmanın zorluğu ve aynı amaç için çalışan farklı devlet kurumlarının olması nedeni ile vergi rekabetinin etkisini ölçmek güçtür<sup>59</sup>.

Vergi rekabetinin sınırları olan yararlı ve zararlı vergi rekabeti Şekil 2’de gösterilmiştir.

**Şekil 2:** Vergi Rekabetinin Sınırları Akış Şeması



Kaynak: ARIKAN, AKDENİZ, a.g.m., s.290.

<sup>58</sup> GOODSPEED, “Tax Competition Benefit Taxes, and ....”, ss.582-585’den aktaran GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.110.

<sup>59</sup> GOODSPEED, “Tax Competition Benefit Taxes, and ....”, ss.581-586’dan aktaran ÖZ, a.g.e., s.59.

### 1.2.5.3.1 Yararlı Vergi Rekabeti

Yararlı vergi rekabeti, hükümetleri, kamu harcamalarını makul bir düzeyde düşürmeye ya da düşük düzeyde tutmaya ve ülkedeki toplam vergi yükü ile kamusal hizmet sunumu arasında optimal bir denge kurmaya zorlamaktadır<sup>60</sup>.

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 denilmektedir<sup>61</sup>.

Literatürde yer alan yararlı vergi rekabeti ise, ülkelerin coğrafi, konumu, doğal kaynakların yoksunluğu vb. dezavantajlar nedeniyle ya da ülke içindeki gelişmemiş bir bölgenin kalkındırılmasına yönelik özel vergi rejimleri uygulaması da vergi rekabeti açısından kabul edilebilir nitelikte bulunmaktadır<sup>62</sup>.

### 1.2.5.3.2 Zararlı Vergi Rekabeti

Zararlı vergi rekabeti, birtakım vergisel avantajlarla, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir<sup>63</sup>.

Zararlı vergi rekabetini, bir ülkenin vergi tabanını (örnek olarak, sadece yabancı şirketlere düşük vergi sağlayarak) haksız biçimde iktisap ederek negatif vergisel dışsallıklar yaratması olarak tanımlamak mümkündür<sup>64</sup>.

Wallace Oates, zararlı vergi rekabetini; bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almadığı bir mali dışsallık türü olarak tanımlamaktadır<sup>65</sup>.

---

<sup>60</sup> Carlo PINTO, Hamful Tax Competition within the European Union: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in Selected Member States, Landelijik Overleg Fiskalisten, 2002, [http://www.lof.nl/artikel/harm\\_tax.html](http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html), 1’den aktaran ENGİN, a.g.e., 23.

<sup>61</sup> Zeynep ARIKAN, H.Ahmet AKDENİZ, **Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi**, <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf> (Erişim:26.01.2009), ss.290-91.

<sup>62</sup> OECD, “Harmful Tax Competition ...”, s.15.

<sup>63</sup> Y. KARACA, **Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?**, Vergi Dünyası, S.238, 2001, s.90.

<sup>64</sup> Claudio RADAELLI, The Future of Tax Policy in the EU, CEPS, 2000’den aktaran ENGİN, a.g.e., s.24.

Daha genel bir tanıma göre zararlı vergi rekabeti, devletlerin yabancı sermayeyi çekmek için vergilendirme yetkisini kötüye kullanarak agresif bir yaklaşımla sermaye ve finansal yatırımların yön değiştirmesi sağlanarak, vergi rejimleri yoluyla uluslararası bazda ülkelerin vergi matrahları erozyona uğratarak diğer bir deyişle iyiniyet kurallarına uyulmayarak, gayrimeşru rekabet araçlarına dönüştürülerek bu yolla diğer bir ülkenin menfaatlerine zarar verilmesi olarak tanımlanabilir. Zararlı vergi rekabetine ahlak dışı, diğer bir deyişle etik olmayan vergi rekabeti de denilmektedir<sup>66</sup>.

Bir vergisel teşvikin zararlı olup olmadığını nitelendirmek üzere genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şu şekilde sıralanabilir<sup>67</sup>:

1) Vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için geçerli olması.

2) Çok uluslu şirketler lehine uluslararası kabul edilen prensipler (Örneğin OECD’de de yer alan prensipler gibi) dışındaki prensiplere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan vergi teşviklerinin uygulanması.

3) Saydamlıktan yoksun vergi teşvikleri.

4) Vergi rekabeti sonucu hareketli ve daha az hareketli üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsisi için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması.

5) Diğer ülkelerin vergi kanunları ile uyumlu olmayan teşvikler.

6) Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması.

7) Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşvikleri.

8) Herhangi bir reel ekonomik faaliyetin yokluğunda bile vergi avantajlarının garanti edilmesi.

Zararlı vergi rekabeti birtakım ekonomik, mali, sosyal ve siyasal sorunlara yol açabilmektedir. Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu ekonomik ve mali sorunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>68</sup>:

---

<sup>65</sup> W. OATES, **Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections**, National Tax Journal, LIV (3), September 2001, s.507’den aktaran GİRAY, “Vergi Rekabeti ve .....”, s.177.

<sup>66</sup> ARIKAN, AKDENİZ, a.g.m., ss.291-2.

<sup>67</sup> PINTO, a.g.m., ss.3-6’den aktaran GİRAY, “Vergi Rekabeti ve Serbest ....”, s.178.

<sup>68</sup> GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi ....”, ss.111-113.

1) Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu en önemli ekonomik sorun mali bozulmaya (Fiscal degradation) neden olmasıdır. Mali bozulma, vergi matrahında aşınmaya neden olarak ülkelerin vergi gelirleri kayıplarını anlatmaktadır. Mali bozulma başlıca üç şekilde vergi gelirlerinde azalmaya neden olur. İlk olarak mobil faktörlerden sağlanan gelirlerin daha düşük oranda (bu vergi oranlarının, Laffer eğrisinin yukarı eğilimli bölgesinde olduğu varsayılmaktadır) vergiye tabi tutulması nedeniyle gelirlerin azalmasıdır. İkinci olarak mobil faktörlerin yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere tercih etmesi, doğrudan yüksek vergili ülkenin vergi matrahında aşınmaya neden olması. Son olarak mobil faktörlerin başka yerlere gitmesi, yüksek vergi uygulayan ülkelere mobil olmayan faktörlere daha düşük ödeme yapılmasına ve bunların vergi matrahlarının azalmasına neden olabilir.

2) Vergi rekabeti bireysel eşitliği bozabilir. Vergi rekabeti sonucu ülkelere vergi yükü, sermayeden emek ve gayrimenkul gibi daha az veya hiç hareketli olmayan faktörler üzerine kayar. Bunu sonucunda hareketli faaliyet ve faktörler üzerindeki efektif vergi yükü düşerken, özellikle emek üzerinde çok yüksek vergi baskısı hissedilebilir. Emek faktörünün vergilenmesindeki bir artış, üretim sürecinde potansiyel işsizliğe ve emeğin sermayenin yerini almasından dolayı istenmeyen çarpıklıklara neden olur. Mendoza ve Tesar yaptıkları çalışmalarında, vergi rekabeti sonucu sermaye üzerinden alınan verginin en az geliri sağlayacak oranda düşmesi halinde, ülkelerin (AB ülkeleri) mali durumlarını korunmaları için tüketim vergileri oranını % 8'e kadar arttırmalarını önermektedirler.

3) Birçok ekonomist, vergi matrahını kendi ülkelerine kaydırmak isteyen ülkelerin yaptıkları vergi rekabetinin kaçınılmaz olarak, mali yıkım anlamına gelen dibe doğru yarışa (race to bottom) yol açabileceğini belirtmişlerdir. Şöyle ki; rekabet başlar başlamaz, rekabet halindeki devletler, birbirlerinden etkileşimle, sermaye ve diğer hareketli faktörler üzerindeki vergileri, refah politikası ve gelir dağılımı için potansiyel olarak ciddi etkiler yaratacak düzeye düşüreceklerdir. Bu durum bir ülkede sunulan kamusal mal ve hizmetlerin azaltılmasına yol açacaktır. Sonuçta her bir devletteki sermaye üzerinden alınan vergi oranı sifıra düşecektir. Bu noktada adil vergi rekabeti, adil olmayan vergi rekabetine dönüşerek, ülkenin toplam vergi gelirleri, hükümetler için kamu hizmetlerinin yeterli düzeyde ve devamlı olarak finanse edilememesine nede olur. Politik bilimciler ise vergi rekabetini bir "standart

tutuklunun ikilemi<sup>69</sup> (standart prisoner's dilemma)" kuramına benzetmektedirler. Tutuklunun ikilemi, uluslararası politikada önemli bir sorundur. İşbirliğini tamimiyle olanaksız kılmaz, ancak karmaşıktır.

4) Zararlı vergi rekabeti portföy yatırımları ve doğrudan yabancı yatırımların akışını değiştirir. Bu değişim kaynakların yanlış dağılımına yani ekonomik etkinsizliğe neden olabilir. Başka bir ifadeyle bir ülkedeki yatırımlar, vergi yükünde indirim yapılmaksızın yapılamıyorsa, bunun anlamı ülkede kaynaklar olası en iyi şekilde dağıtılmakta ve ekonomik açıdan etkin bir şekilde kullanılmamaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda zararlı vergi rekabeti sadece yatırımların yerleşimi konusunda değil, aynı zamanda yatırımların yöneldiği sektörler açısından da bir çarpıklık yaratacaktır.

5) Zararlı vergi rekabeti etkin vergilemeyi bozarak, vergi adaletini zayıflatan dışsallıklara neden olmaktadır.

6) Vergi rekabeti, "beyin göçü (brain drain)" denilen nitelikli emeğin başka ülkelere gitmesine neden olmaktadır.

7) Vergi rekabeti, vergi yükünün dağılımında adaletsizliğe neden olur.

8) Vergi yükümlülerinin vergiye karşı saygılarının azalmasına neden olur<sup>70</sup>.

#### **1.2.5.3.2.1 OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmaları**

OECD'nin zararlı vergi rekabetiyle ilgili uluslararası işbirliği çalışmaları, Mayıs 1996 tarihinde yayınlanan Bakanlar bildirgesi ile başlamıştır. Bu bildirmede, zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararları üzerindeki saptırıcı etkilerine ve ulusal vergi matrahları üzerindeki sonuçlarına yönelik önlemler geliştirmesi ve bu önlemlerin 1998 yılına dek raporlaştırması karara bağlanmıştır. Bu talep G-7 ülkelerinin 1996 Lyon Zirvesi'nde yankı bulmuştur.

<sup>69</sup> Tutuklunun İkilemi: Oyun teorisinde verilen örneklerden biridir. Örneğe göre; elde iki mahkum vardır (veya üç) bu mahkumlar, birbirlerinin söylediklerinde habersiz olmakla beraber aynı suçtan dolayı tutulmaktadır ve ikisine de 3 seçenek verilir: 1. Susma, 2. Diğerini ele verme 3. İtiraf etme. Mevcut duruma göre, birbirinin söylediklerinden habersiz olan mahkumlar, en iyi strateji (baskın strateji) olarak birbirini suçlamayı seçeceklerdir. Bu durumda birinci mahkum, ikinci mahkumun kendini ele verdiğini düşünerek, onu ele vermesi halinde en azından daha az ceza alabilecektir. Ancak ele vermemiş olması durumunda, kendisi onu ele verirse bu sefer hiç ceza almama ihtimali doğacaktır. Tutuklunun ikileminde (açmazı), ana sorun kişilerin birbirinin söylediklerinden habersiz olmaları, bu durumda denge oluşturmak yerine kendi kazançları doğrultusunda hareket etmeye eğilim göstermeleridir, <http://www.itusozluk.com/goster.php/mahkum+ikilemi> (Erişim:12.01.2010)

<sup>70</sup> OECD, "Harmful Tax Competition ...", s.16.

OECD'nin raporu "Haksız Vergi Rekabeti Küresel Bir Sorun" adıyla 1998 yılında yayınlanmıştır. İlgili rapor, üye ülkelerde zararlı tercihli rejimlerle mücadele ana hatlarını konumlamıştır. Çalışma coğrafi olarak hareketli faaliyetlere, finansal faaliyetlerine ve diğer hizmet alanlarına öncelik vermektedir. Rapor iki temel konuyu ele almaktadır. Bunlar, zararlı tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleridir<sup>71</sup>.

Bu rapor OECD üyesi ülkelerde bulunan ve potansiyel olarak zararlı olabilecek tercihli vergi rejim uygulamalarının 2000 yılı içerisinde ayrıntılı bir liste olarak saptanmasını ve bu tarihten itibaren beş yıl içerisinde aşamalı olarak dışlanmasını öngörmüştür.

Raporda vergi cenneti sayılan ülkelerle yapılmış mevcut anlaşmaların kaldırılması ve gelecekte bu ülkelerle anlaşma yapılmaması tavsiye edilmektedir. Ancak raporun tümü OECD ülkelerinin tamamı tarafından onaylanmamıştır. Lüksemburg ve İsviçre raporun sadece coğrafik olarak hareketli faaliyetler ve finansal hizmetlerle sınırlandırılmasına karşı çıkmışlar, ne sonuç bildirgesini ne de önerileri onaylamamışlardır<sup>72</sup>. Bu iki ülkenin temel eleştirileri, zararlı tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasında getirilen ölçütler üzerine yoğunlaşmakta ve özellikle raporda banka gizliliğinin zararlı vergi rekabetinin kaynaklarından biri olarak konumlanmasına odaklanmaktadır. Bu bağlamda raporu sınırlı ve dengesiz olarak nitelendirilen İsviçre, OECD'nin önerdiği zararlı vergi rekabeti tanımı ve önlenmesi için önerilen koordinasyon çalışmalarının, kaçınılmaz olarak ülkeleri yüksek vergi oranlarına yönlendireceği eleştirisini getirmektedir<sup>73</sup>.

1998 tarihli OECD raporu vergi rekabetinin muhtemel olumsuz etkilerini de özetlemiştir. Buna göre uluslararası vergi rekabeti:

- Sermaye akımlarında sapmalara (vergi rekabetinin finansal sermaye akımları üzerinde doğrudan, reel yatırım akımları üzerinde ise dolaylı etkili olduğu da belirtilmiştir),
- Vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşmasına,
- Vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaşmasına,
- Vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesine,

---

<sup>71</sup> EKMEKÇİ, a.g.e., ss.9-10.

<sup>72</sup> OECD, "Harmful Tax Competition ...", ss.73-78.

<sup>73</sup> E. ÇALICIOĞLU, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap Yayınları, İstanbul 2003, ss.11-12.



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

- Vergi yönetim maliyetlerinin artmasına, neden olur.

Buna göre zarar verici vergi rekabeti, vergi oranlarının ve bunun karşılığında kamu malı üretim düzeyinin çok düşük olduğu, refah artışının ise ancak ilave kamu malı üretimi ile sağlanacağı durumu ifade eder<sup>74</sup>.

OECD, üye ülke bakanlarına “Küresel Vergi İşbirliğine Doğru” adlı konuyla ilgili ikinci bir raporu 26 Haziran 2000’de sunmuştur. İlgili rapor, 1998 Raporu’nda geliştirilen kriterlere uygun olarak dünyadaki vergi cennetlerinin ve OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerinin ayrıntılı bir listesini çıkarmakta ve sorunla mücadele için hükümetler ve vergi sistemleri arasında küresel bir işbirliğinin temellerini konumlandırmaktadır. Raporda vergi cenneti kriterlerine uyan 35 yasal rejim üye ülkelerde potansiyel zararlı olabilecek 47 tercihli vergi rejimi yer almaktadır. 2000 Raporundaki listeler tam anlamıyla bir kara liste özelliği taşımamaktadır. Rapor bu vergi cenneti olarak nitelendirilen bu 35 yasal rejim arasında, bir yıl içerisinde işbirliğine yanaşmayan rejimlerin bir listesinin yayınlamayı öngörmektedir<sup>75</sup>.

2000 yılında yayınlanan vergi cennetleri listesinde, 1998 raporunda öngörülen ilkeleri yerine getirmeyi taahhüt eden ülkeler çıkarılmıştır. Zararlı vergi rekabeti olarak kabul edilen vergi rejimlerine sahip ülkelerin bu uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri halinde ortak yaptırımlara muhatap olmayacakları belirtilmektedir<sup>76</sup>. Örneğin, Bermuda, Cayman Adaları, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, Mauritius ve San Marino 2000 yılında, OECD yetkililerine 2005 yılına kadar haksız vergi uygulamalarını dışlayacaklarını taahhüt ederek OECD ile yakın bir koordinasyon çalışması içine girmişler, böylece daha önce vergi cennetleri listesinde yer almalarına rağmen 2000 yılında yayınlanan listede yer almamışlardır. OECD'nin bu taahhütlerden beklentisi, finansal merkezlerin kapatılması ve düşük vergi oranlarının arttırılması değil, uluslararası

---

<sup>74</sup> J. Douglas WILSON, A Theory of International Tax Competition , Journal of Urban Economics, S.19, 1986, s.297’den aktaran FERHATOĞLU, a.g.m., s.4.

<sup>75</sup> EKMEKÇİ, a.g.e., ss.12-13.

<sup>76</sup> OECD, **Towards Global Tax Co-operation** (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000, s.9.

standartların sağlanması ile daha çok şeffaflık ve bilgi değişiminin etkin olarak yapılması olarak ifade edilmektedir.

Uluslararası standartların sağlanması ise;

- Hisse senedi veya fonlardan yararlananlarla ilgili kayıtlara devlet görevlilerin erişebilmesi ve bunu önleyici yasal düzenlemelerin değiştirilmesi,

- Finansal hesapların vergi incelenebilmesine tabi tutulması veya beyanın sağlanması,

- Vergi idareleri arasında etkin bir bilgi değişiminin ortamının sağlanması gibi düzenlemelerle mümkün olabilecektir<sup>77</sup>.

OECD raporunda işbirliği içerisine girmeyen vergi cennetlerine yönelik, üye ülke hükümetlerinin koordinasyonu ile gerçekleştirilecek bir takım yaptırımlarda öngörülmektedir. Bu yaptırımlar arasında ülkelere yönelik mali ambargolar, cezai yaptırımlar ve bu sistemi kullanan şirketlere yönelik bir takım önlemler yer almaktadır<sup>78</sup>.

Ocak ve Şubat 2001’de toplanan bölgesel konferanslar sonucu OECD tarafından “Zararlı Vergi Uygulamalarının Dışlanması Hakkında Kollektif bir Memorandum İçin Çerçeve” adıyla yayınlanmıştır<sup>79</sup>. Çerçevenin temel prensipleri şeffaflık, ayrımcılığın dışlanması ve etkili bir bilgi değişimi olarak saptanmıştır. Bu çerçeve, vergi idarelerinin banka bilgilerine erişimini, vergi sistemlerinde şeffaf olmayan özelliklerin aşamalı olarak dışlanmasını ve kalıcı bir yerli faaliyet olmaksızın iş dünyasının çekimini önleyecek düzenlemelerin geliştirilmesini öngörmektedir. İşbirliğinin geliştirilebilmesi için vergi sistemleri arasında kapsamlı bir işbirliğinin temellerinin atılması gerekliliği vurgulanmıştır<sup>80</sup>.

OECD 2004 yılında zararlı vergi rekabetiyle ilgili son bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda 2000’de potansiyel olarak zararlı tercihli vergi rejimleri listesinde sayılan bir çok ülkenin yer almadığı görülmektedir.

---

<sup>77</sup> Semih ÖZ, **Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar**, Vergi Sorunları Dergisi, S:143, Mayıs 2000, ss.52-53.

<sup>78</sup> OECD, “Towards Global Tax .....”, ss.24-26.

<sup>79</sup> OECD, **The OECD’s Project on Harmful Tax Practise: The 2001 Progress Report**, 2001.

<sup>80</sup> EKMEKÇİ, a.g.e., s.14.

2004 yılında zararlı vergi rekabetine karşı alınan önlemlerin niteliği irdelenmiştir. Raporda koordineli olarak koruyucu önlemlerin çerçevesinin oluşturulmasına yönelik bir takım prensipler belirlenmiştir<sup>81</sup>.

#### **1.2.5.3.2.1.1 OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti Çalışmalarına Yönelik Eleştiriler**

OECD'nin vergi rekabeti ile ilgili yaklaşımı serbest piyasa savunucuları ve aralarında Nobel ödüllü Milton Friedman ve James Buchanan'ın da bulunduğu bazı iktisatçılar tarafından eleştirilmektedir. Bu eleştiriler OECD'nin yaklaşımını, yüksek vergi yüküne sahip ülkeler arasında gelişmekte olan ülkelerin vergi yüklerinin yükselmesiyle sonuçlanacak bir vergi karteli kurma çabası olarak nitelendirmektedir. Eleştirilere göre, OECD bu yaklaşımıyla sermayenin uluslararası alanda dolaşımını engellemektedir<sup>82</sup>.

Yine, OECD'nin zenginler kulübü olduğu ve küçük devletlerin mali egemenliğini tehdit ettiği görüşü ortaya atılmıştır. OECD yetkilileri ise, yapılan çalışma ve işbirliğinin mali egemenliği sınırlamak için yapılmadığı ayrıca OECD'nin bu uygulamaları gerçekleştirmek için elinde herhangi bir yaptırım gücü olmadığını belirtmişlerdir. Fakat OECD'nin aldığı kararlar üye ülkelere büyük önem verilmektedir. Buna örnek olarak OECD'nin vergi cennetleri ve zararlı vergi rejimleri listesinde yer alan pek çok ülke ülkemiz de dahi olmak üzere bu listede yer almamak için istenen düzenlemeleri yapmışlardır.

OECD'nin yaklaşımına ilişkin getirilen en güçlü eleştirilerden biri uluslararası iş dünyasından da eleştiriler gelmektedir. İş dünyasının önde gelen uluslararası kuruluşları, böylesine önemli bir konunun kendi katılımları olmaksızın ve vergi otoritesiyle sınırlı bir işbirliği ile çözümlenmesinin doğru bir uygulama olmadığını ileri sürmektedirler<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report**, 2004, ss.14-15.

<sup>82</sup> FERHATOĞLU, a.g.m., s.4.

<sup>83</sup> EKMEKÇİ, a.g.e., s.15.

Eleştirileri dikkate alan OECD, kendi bünyesinde yer alan İş ve Endüstri Danışma Komitesi'nin (BIAC) katılımını genişleterek, küresel vergi işbirliğinde şu kısıtlayıcı hedeflerin güdülmeyeceğini taahhüt etmiştir:

- i) Vergi sistemleri ve vergi oranlarını uyumlaştırmak.
- ii) Minimum vergilendirme düzeylerini belirlemek.
- iii) Ticari olarak motive olan sınır ötesi yatırım akışlarını etkileyecek faaliyetlerde bulunmak.
- iv) Holding şirketleri gibi ticari olarak yararlı yapıları dışlamak.
- v) Meşru vergi planlamasını kesintiye uğratmak.
- vi) Bilgi değişiminin meşrulaştırılması sırasında mahremiyet haklarını ihlal etmek.
- vii) Herhangi bir ülkenin kendi vergi yapısını ve vergi politikalarını belirleme hakkını reddetmektir<sup>84</sup>.

OECD'nin bu çalışmaları ileriki bölümlerde bahsedeceğimiz, Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırması ve AB'nde dolaylı vergilerdeki minimum vergi oranı uygulamasına ters düşmektedir.

Daha önce yukarıda OECD'nin 1998 yılında yayınladığı raporda belirttiği vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimlerini kısaca açıklamakta yarar görüyoruz.

#### **1.2.5.3.2.2 Vergi Cennetleri**

Vergi rekabetinin diğer bir boyutu, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarının kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ve literatürde vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerdir<sup>85</sup>.

İlk vergi cennetinin ortaya çıkışı hemen hemen verginin ortaya çıkışı ile aynı döneme denk düşer. Antik Yunan'da tüccarlar ithal edilen ürünlerden alınan yüzde 2'lik vergiden kaçınmak için mallarını Atina'nın açığındaki adalarda depolarlardı. Orta Çağda Hanseatic League'e dahil kentlerin zenginliği bu lige dahil bölgede ticaretin elverişli vergisel uygulamalardan yararlanabilmesinde saklıdır. Modern vergi cennetlerinin en eskisi İsviçre olarak kabul edilir. Bu ülke diğer bölgelerden

---

<sup>84</sup> ÇALICIOĞLU, a.g.e., s.16.

<sup>85</sup> ÖZ, a.g.e., s.123.

kaçan sermaye için güvenli ve maliyeti daha düşük bir sığınma yeri haline gelmiştir. II. Dünya Savaşı sırasında güvenli ada olarak sermaye çeken İsviçre savaş sonrasında savaşan ülkelerin vergi oranlarını artırmaları üzerine bu durumunu daha da pekiştirmiştir. 1930'lu yıllar modern vergi cennetlerinin ortaya çıktığı yıllardır. Kanada ve Amerikalıların Bahama Adaları'nı varlıklarını korumak için güvenli bir liman olarak kullanmaya başlamaları ile birlikte ABD mafyası da kara para aklamak için aynı adaları tercih etmiştir. 1970'lerden itibaren ABD bankaları Karayipler'de biriken euro-dolarlar için bu bölgede banka şubesi açmaya başlamış ve kıyı bankacılığı kara para aklamak ve vergiden kaçınmanın en güvenli ve en az maliyetli aracı olarak dünyada hızla yayılmıştır.

Vergi cennetleri, vergi hukuku açısından vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının bir aracı ya da yöntemi olmasına karşılık, esasen kişi veya firmaların vergilemeye yerel (coğrafi) anlamda uyum sağlamalarının bir aracı olarak ya da ulus devletlerin cebren vergi toplama yetkilerinde aşınmaya yol açan yasal düzenleme alanları olarak görülebilirler<sup>86</sup>.

Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilenmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler şeklinde tanımlanabilir<sup>87</sup>.

Yine vergi cennetini, yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmek için özel ve ayrımcı düzenlemeleri sunan sistemler olarak da tanımlayabiliriz.

Buna göre vergi cennetlerini, doğrudan yabancı yatırımları çekmeye çalışan, geleneksel vergi cennetlerini ise vergiden kaçınma veya kaçırmaya yardım eden oluşumlar olarak nitelendirebiliriz.

Vergi cennetleri genel olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır. Üretici vergi cennetleri olarak tanımlanan birinci grup ülkelerde, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulanmaktadır. Bu ülkelerin amacı, fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri, ülkelere çekmektir. Genel vergi sistemi içerisinde düşük oranda vergilendirilen bu rejimler, diğer gelir gruplarından ayrı

---

<sup>86</sup> EYÜPGİLLER, a.g.e., s.42.

<sup>87</sup> Nurettin BİLİCİ, **Vergi Cennetleri ile Mücadele, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, 19 Türkiye Maliye Sempozyumu**, (10-14 Mayıs 2004 Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F, Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004, s.604.

değerlendirilmektedir. İkinci grup vergi cennetlerinde ise, yasal ikametgahı bu ülkede olan işletmelerin gelirlerine çok düşük oranda vergi uygulanmaktadır. Geleneksel vergi cennetleri olarak da tanımlanan bu gruptaki ülkeler, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma amacı olan birey ve kurumlara ücreti karşılığında bir hizmet sunmaktadırlar.

Üretici vergi cennetlerine İrlanda ve Belçika'dan iki rejim örnek gösterilebilir. İrlanda, belirli alanlarda üretim tesisi kuran yabancı ÇUŞ'lara %10 azaltılmış vergi oranı uygulamaktadır. Belçika'da ise koordinasyon merkezi rejimi içerisinde faaliyette bulunan işletmeler hemen hemen bütünüyle vergiden muafırlar. Belçika merkez rejimi, merkez rejim vergi cennetleri (headquarter tax heavens) olarak da tanımlanmaktadır<sup>88</sup>.

OECD Komitesinin 1998 yılında yayınladığı Rapor'a göre, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört faktör bulunmaktadır:

1. Belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması.
2. Söz konusu ülkenin, vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması
3. Yasal mevzuat ve idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun ve belirsiz oluşu.
4. Yatırımcı şirketin asli faaliyetlerinin bu ülkede gerçekleşmemesi, söz konusu ülke mevzuatının sadece vergi teşvikleri nedeniyle mükellefleri bu ülkeye çekmiş olmasıdır.

Bir ülkeden, vergi cenneti diğer bir ülkeye vergi nedeniyle yönelen sermaye hareketi, kendi menşe ülkesindeki kamu harcamalarından yararlanırken bu harcamaların finansmanına vergi ile katkıda bulunmayan bir "karşılıksız faydalanıcı" (beneficiaire sans contrepartie) durumuna girmektedir. Daha da geniş anlamda, vergi cennetlerinin hükümetleri ve mukimleri, 'normal' vergilendirme ülkelerinin yarattığı genel kollektif hizmet ve ürünlerden yararlanan karşılıksız faydalanıcılar durumundadır<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup> S. Reuven AVI-YONAH, B. Martin TITTLE, Foreign Direct Investment in Latin America, Banco Inter Americano De eserrollo, December 2002, s.25'den aktaran ÖZ, a.g.e., s.126.

<sup>89</sup> S. Saygın EYÜPGİLLER, **Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/14%20-%2053%20SAYGIN%20EY%3%9CPG%C4%B0LLER%20.doc>, (Erişim:26.01.2009).

Bir çok vergi cennetinde ikili kambiyo kontrol sistemi kullanılmaktadır. Ülke vatandaşları hem ülke parası hem de yabancı para kambiyo sınırlamasına tabi olurken, yerleşik olmayanlar sadece ülke parasıyla ilgili sınırlamalara tabi olmaktadır<sup>90</sup>. Bu durum uluslararası hukuk ilkelerinden olan uyrukluğa dayalı ayrımcılık yasağı ilkesine ters düşmektedir.

#### **1.2.5.3.2.2.1 Vergi Cenneti Ülkelerde Vergileme Yöntemleri**

Vergi cenneti ülkeler uyguladıkları vergi sistemlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir<sup>91</sup>:

1) Verginin olmadığı ülkeler: Bu gruba giren ülkelerde, kazanç, irat ya da servetler üzerinden vergi alınmamaktadır. Bu ülkelerde devlet gelirleri kuruluş aşamasında alınan ücretlerden ya da faaliyetin devamı süresince alınan yıllık ücret gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu ülkelere örnek olarak Bermuda, Bahama ve Cayman adaları verilebilir.

2) Yurt dışı faaliyet kazançları üzerinden vergi alınmayan ülkeler: Bu gruptaki ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurt içi faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden alınmakta, yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır. Bu ülkelere örnek olarak, Panama, Liberya, Cebeli Tarık (Gibraltar), Isle of Man verilebilir.

3) Düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler: Bu ülkelerde kurum kazançlarına nerede elde edilirse edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak vergi oranı oldukça düşük olmaktadır. Bu ülkelere, KV oranının %4,25 olarak uygulandığı Güney Kıbrıs Rum kesimi verilebilir.

4) Özel vergi rejimi olan ülkeler: Bu ülkelerde gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmaktadır. Fakat belirli tipteki şirketlere veya işlemlere vergi avantajları sağlanmaktadır. Örneğin, gemicilik ya da film yapım işletmelerin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmamaktadır. Hollanda Antilleri holdinglere, Panama gemicilik işletmelerine ve Barbados uluslararası finansal şirketlere özel vergi uygulamaları sunmaktadır. Panamada genel KV oranı %30 olmasına rağmen, uluslararası gemicilik faaliyetlerinden elde edilen kazançlar

---

<sup>90</sup> ÖZ, a.g.e., s.129.

<sup>91</sup> ÖZ, a.g.e., ss.132-134.

vergilendirilmemektedir. Yine Barbados'ta genel KV oranı %36 olmasına rağmen uluslararası taşıma şirketlerine ve kıyı bankalarına %1 oranında KV uygulanmaktadır.

Vergi cennetlerinde faaliyette bulunan işletmelerin faaliyet türlerini inceleyecek olursak<sup>92</sup>:

1) Yatırım Holding Şirketleri: Holding, bir şirketin başka şirketlerin hisse (pay) senetlerinin büyük bir bölümünü (%50'den fazlasını) satın alarak onların yönetim ve denetimini ele geçirmesiyle oluşan şirketler grubudur. Ülkede sermaye birikiminin hızlanmasında ve sermaye piyasasının gelişmesinde holdinglerin çok önemli bir payı vardır<sup>93</sup>.

Hem kişiler hem de kurumlar, yatırım portföylerini korumak ve tutmak için vergi cenneti ülkelerde yerleşik işletmeleri bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bu portföyler, hisse senedi, tahvil, nakit ve diğer yatırım araçlarından oluşmaktadır. Nakit yatırımların kazandırdığı faizler ve diğer yatırım araçlarının getirileri, vergiye tabi tutulmaktadır.

2) E-Ticaret İşletmeleri: Uluslararası ticaret şirketi şeklinde vergi cenneti ülkelere kayıt olan işletmeler, bilinmeyen isim ve sınırlı sorumlulukla faaliyette bulunmaktadırlar.

3) Finans İşletmeleri: Bir şirket grubu tarafından kurulan ve diğer bağlı işletmelere borç veren bu finans işletmeleri aracılığıyla, faiz giderlerinin indirimi gibi yöntemlerle, grubun vergi matrahı önemli ölçüde azaltılabilmektedir.

4) Gayrimenkul Holding İşletmeleri: Vergi cenneti yerleşik bir işletmenin diğer ülkelerde taşınmaz ya da arazi sahipliği durumunda bir çok vergi avantajı bulunmaktadır. Tröst kullanımı ya da Panama özel vakıfları gibi yapılanmalar müşterinin ölümünde bile özel vergi avantajları sağlamaktadır.

5) Ticari İşletmeler: Ticari işletme, bağımsız bir şekilde gelir sağlamak amacıyla kurulan ve esnaf faaliyetleri sınırlarını aşan sürekli işletmelerdir<sup>94</sup>.

Vergi cenneti ülkede yerleşik ticaret işletmeleri, transfer fiyatlandırma yoluyla düşük ya da yüksek faturalama yöntemleri kullanarak ticari karın daha düşük oranda vergilendirilebilmesini sağlamaktadır.

---

<sup>92</sup> ÖZ, a.g.e., ss.143-148.

<sup>93</sup> Muammer DOĞAN, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, İzmir 1995, s.65.

<sup>94</sup> Selma BAKTIR, **Ticari İşletme Hukuku**, Barış Yayınları, İzmir 1997, s.28.



6) Risk Sermayesi İşletmeleri: Vergi cenneti ülkede yerleşik işletmeler, sermaye piyasalarında düzenli olarak hisse senedi ve tahvil sunmaktadırlar. Bir çok işletme, bu kıyı işletmeleri aracılığı ile piyasalara girerek risklerini azaltırken, belirli vergilerden kaçınılmaktadırlar.

7) Fikir Eserleri, Lisans, Patent ve İsim Hakkı İşletmeleri: İşletmeler uygulamada patent haklarını yurt dışındaki düşük vergi oranları uygulayan bir ülkede yerleşik bağlı işletmeye devretmekte ve bu işletmelere yapılan ödemeler ana ülkede gider yazılarak vergi matrahları azaltılmaktadır.

8) Teknoloji Transferi İşletmeleri: Teknolojiyi alan işletme, belli bir ödeme karşılığında teknolojiyi kullanma hakkını elde edebilir, lisans anlaşması yapabilir. Vergi cennetlerinde bu tür işletmeler kurularak, faaliyette bulunulan ülkeden, bu işletmelere yapılan ödemelerle önemli vergi avantajları sağlanabilmektedir.

9) Fabrika Kiralama Şirketleri: Bir sanayi işletmesi birden fazla ülkede faaliyette bulunuyorsa, vergi cennetinde yerleşik bir bağlı işletmenin diğer bir ülkede üretimde kullanılan teçhizat ve makinalara sahip olması durumunda, grubun toplam vergi yükünün azalması mümkündür. Üretim makinaları piyasa rayiç bedeliyle vergi cenneti yerleşik ülkede yerleşik işletmeden kiralanmakta ve elde edilen kira geliri de bu işletmede kalmaktadır.

10) Gemicilik İşletmeleri: Vergi cenneti ülkede yerleşik bir işletme, gemi filosuna sahip olabilir ve elde edilen gelir bu ülkede toplandığından vergi ödemeyebilir. Bayrak alışverişi (flag shopping) olarak adlandırılan bu uygulamada gemilerin çok az bağlarının olduğu uygun bayrağı seçmeleri sık rastlanan uygulamadır. Şirketler, gemilerini vergi cenneti ülkelerin sicillerine kaydettirmekte ve bu ülkelerin bayrağı altında faaliyetlerine devam etmektedirler. Özellikle Panama ve Liberya sundukları avantajlar nedeniyle gemi şirketleri için birer çekim merkezidirler.

11) Hizmet İşletmeleri: Bilgisayar, havacılık, mühendislik, film, eğlence sektörü gibi hizmetler işletme merkezlerini vergi cennetlerine taşımakta ve elde ettikleri gelirleri burada toplayarak vergi ödememektedirler.

12) Bağlı Sigorta Şirketleri: Geleneksel sigorta şirketleri, bazı risklerin sorumluluğunun paylaşılması ve en az sermaye ve zorunlu karşılık ayırma gibi yasal

düzenlemelerden kaynaklanana maliyetlerin azaltılması amacıyla kıyı bölgesi finans merkezlerinde bağlı sigorta şirketi kurabilirler.

OECD, 28 Şubat 2002 tarihinde işbirliğine gitmeyen ülkeler listesini yayınlamıştır. Bu liste Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2 : OECD’nin Vergi Cenneti Ülkeler Listesi**

ÜLKE ADI	TARİH
<b>I-Listeden Çıkarılanlar</b>	
1 Tonga	28.08.2001
2 Barbados	31.01.2002
3 Maldiv Cumhuriyeti	07.03.2002
<b>II – 2000 Yılı Raporundan Önce Taahütte Bulunanlar</b>	
1 Bermuda	15.05.2000
2 Cayman Adaları	18.05.2000
3 Güney Kıbrıs Rum Yönetimi	24.05.2000
4 Malta	19.05.2000
5 Mauritius	24.05.2000
6 San Marino	04.04.2000
<b>III - 2000 Yılı Raporundan Sonra Taahütte Bulunanlar</b>	
1 Angilla	05.03.2002
2 Antigua and Barbuda	20.02.2002
3 Aruba	31.05.2001
4 Bahama	15.03.2002
5 Bahreyn	
6 Belize	08.03.2002
7 İngiliz Virgin Adaları	
8 Cook Adası	22.03.2002
9 Dominica	
10 Cebelitarık	27.02.2002
11 Grenada	27.02.2002
12 Guernsey and Sark/Alderney	21.02.2002
13 Isle of Man	13.12.2002
14 Jersey	22.02.2002
15 Montserra	27.02.2002
16 Hollanda Antilleri	27.02.2002
17 Niue	11.04.2002
18 Panama	15.04.2002
19 Samua	09.04.2002
20 Seyşel Cumhuriyeti	13.02.2001
21 St. Lucia	28.02.2002
22 The Federation of St.Chiristpher Neis	05.03.2002
23 St. Vincent and the Grenadines	28.03.2002
24 Turks&Caicos	08.03.2002
25 ABD Virgin Adaları	04.03.2002
26 Vanuatu Cumhuriyeti	20.05.2003
27 Nauru Cumhuriyeti	12.12.2003
<b>IV – İşbirliğine Gitmeyenler</b>	
1 Andora	
2 Liberya	
3 Lihtestayn	
4 Marshall Adaları Cumhuriyeti	
5 Monaka	

Kaynak: ÖZ, a.g.e., ss.98-99.

### 1.2.5.3.2.3 Zararlı Tercihli Vergi Rejimi

Zararlı vergi rekabetinin diğerk bir uygulama biçimi zararlı tercihli vergi rejimleridir. Zararlı tercihli vergi rejimi diğerk ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimlerine göndermede bulunur.

Zararlı tercihli vergi rejimlerini belirleyen temel ve yardımcı faktörler bulunmaktadır. Dört grupta toplanan temel faktörler<sup>95</sup>;

- Sıfır veya düşük efektif vergi oranları,
- Kendi yerleşik yurttaşlarına kapalı özel serbest bölgelerin oluşturulması,
- Sistemde şeffaflığın bulunmaması,
- Etkin bilgi değişiminin bulunmamasından, oluşmaktadır.

Zararlı tercihli vergi rejimini belirlemeye yardımcı olan diğerk faktörler ise şunlardır<sup>96</sup>:

- Gerçek olmayan vergi matrahı tanımı.
- Uluslararası transfer fiyatlaması prensiplerini devam ettirmede başarısızlık.
- Yabancı kaynaklı gelirin, yerleşilen ülke vergilerinden istisna edilmesi.
- Tartışılabilir vergi oranı veya vergi matrahı.
- Gizlilik koşullarının varlığı.
- Geniş bir vergi ağının oluşması.
- Vergi minimizasyon araçları olarak teşvik edilen rejimler.

Yukarıda belirtildiği üzere tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde dört temel unsura vurgu yapılmıştır. Bunlar vergi tercihlerinin belirlenmesindeki faktörlere büyük benzerlik içindedir. Vergi cennetleri için sayılan ilk üç faktör tercihli vergi rejimleri içinde geçerlidir. Vergi cennetlerinin belirlenmesindeki kriterlerden biri de ülkede fiili faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır. İşte bu noktada vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimleri arasındaki temel fark oluşmaktadır. Tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler vergi cennetine benzer uygulamaları çoğu kez belirli bir bölge veya sektörle sınırlamaktadırlar. Ayrıca burada fiili faaliyet gereklidir. Bazı tercihli vergi rejimleri bu rejimi sunan ülkelerin iç piyasalarından kısmen veya tamamen izole edilmişlerdir. Böyle bir ülkenin kendi

<sup>95</sup> GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi .....”, s.114.

<sup>96</sup> OECD, “Harmful Tax Competition ...”, ss.26-34.

ekonomisini rejimden koruma amacıyla özel bölgeler oluşturma ihtiyacı duyması ülkenin zararlı dışsal etkiler yayma potansiyeline sahip olduğunun güçlü bir belirtisidir. Bu özel bölgeler çeşitli şekillerde oluşturulabilir<sup>97</sup>.

### **1.2.6 Vergi Rekabetinin Etkileri**

Vergi rekabeti, yararlı ve zararlı ayırımından bağımsız olarak olumlu ve olumsuz etkilere neden olmakta ve bu etkiler nedeniyle bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Vergi rekabetinin olumlu yönündeki görüşün dayanakları Tiebout modeli çerçevesinde şekillenmekte, olumsuz etkilerini ön plana çıkaran görüş ise Tiebout modelinin kamu ekonomisi yönünden geçersizliğini irdelemektedir.

#### **1.2.6.1 Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri**

Vergi rekabetinin olumlu etkilerini, vergi indirimleri, vergi gelirleri ve yatırımlar açısından inceleyebiliriz.

##### **1.2.6.1.1 Vergi İndirimlerine Neden Olması**

Vergi rekabetinin etkilerinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının üç nedeni vardır. Bunlardan ilki olan vergi rekabeti, diğer ülkelerin sermaye çekmek için indirimli oranlar uygulamalarına karşılık olarak ülkelerin vergi oranlarını indirmeleri şeklindedir. İkincisi, standart bir karşılaştırma sonucu doğan rekabettir. Burada seçmenler kendi buldukları yerlerdeki oranları diğer benzer yerlerle karşılaştırmaktadırlar. Üçüncü olarak, ABD gibi bazı önemli ülkeler vergi politikalarında yenilik tarzında değişiklik yapmaktadırlar. Bu değişiklikler diğer ülke politika yapımcıları ve medyada önemli etkiler yapar<sup>98</sup>.

Vergi rekabeti nedeniyle, bir ülkede yapılan vergi indirimleri, diğer ülkeleri de vergi indirimine gitmeye zorlamaktadır.

---

<sup>97</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., s.29.

<sup>98</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.135.

1980’lerde Amerika ve İngiltere’de ki vergi indirimlerine yanıt olarak OECD ülkelerinin (İspanya ve Portekiz dışında) tamamı, 1936-1991 yılları arasında, marjinal gelir vergisi oranlarında indirime gitmişlerdir.

Reagan hükümetinin vergi indirimlerini takiben AB üyesi ülkelerden (Portekiz dışında) tamamı 1985-1998 yılları arasında, kurumlar vergisi oranlarında indirime gitmişlerdir.

Vergi rekabeti, ulus devletlerin vergileme yetkisini kötüye kullanmalarını engelleyerek, vergi oranlarını aşağıya çekmeleri yönünde bir baskı unsuru oluşturmaktadır.

**Tablo 3 : OECD Ülkelerinde En Yüksek Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları (%)**

Ülke	En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları					En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları				
	1985	1990	1995	2000	1980-2000 Değişme	1986	1991	1995	2000	1986-2000 Değişme
Avustralya	60	49	47	47	-15	49	39	33	34	-15
Avusturya	62	50	50	50	-12	30	30	34	34	4
Belçika	76	55	58	58	-18	45	39	39	39	-6
Kanada	50	44	44	44	-16	36	29	29	28	-8
Danimarka	73	68	64	59	-7	50	38	34	32	-20
Finlandiya	64	63	55	52	-13	33	23	25	29	-4
Fransa	65	53	51	54	-6	45	42	33	33	-12
Almanya	65	65	66	59	-6	56	50	45	40	-16
Yunanistan	63	50	45	43	-17	49	46	40	40	-9
İzlanda	56	40	47	45	-18	51	45	33	30	-21
İrlanda	65	58	48	42	-18	50	43	40	24	-26
İtalya	81	66	67	51	-21	36	36	36	37	1
Japonya	70	65	65	50	-25	43	38	38	27	-16
Kore	65	60	48	44	-45	30	34	32	28	-2
Lüksemburg	57	56	50	49	-8	40	33	33	37	-3
Meksika	55	40	35	40	-15	34	34	34	35	1
Hollanda	72	72	60	52	-20	42	35	35	35	-7
Yeni Zelanda	66	33	33	39	-23	45	33	33	33	-12
Norveç	64	54	42	48	-27	28	27	19	28	0
Portekiz	69	40	40	40	-44	47	36	36	32	-15
İspanya	66	56	56	48	-18	35	35	35	35	0
İsveç	80	72	58	51	-36	52	30	28	28	-24
İsviçre	33	33	35	31	0	10	10	10	8	-2
Türkiye	63	50	55	45	-30	46	49	25	33	-13
İngiltere	60	40	40	40	-43	35	34	33	30	-5
Amerika	50	33	42	42	-28	46	34	35	35	-11
OECD Ort. (26 Ülke)	63	53	50	47	-20	41	35	33	32	-9

Kaynak: GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", içerisinde yer alan tablolardan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi rekabeti, 1980'lerdeki ABD vergi indirimlerinden sonra hemen hemen sanayileşmiş her ülkedeki gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki temel indirimler yoluyla açıklanmıştır. ABD'de vergi indirimlerinin yapıldığı 1986'dan sonra, yukarıda tablodan da görüleceği üzere, en üst gelir vergisi oranları ve ortalama en üst kurumlar vergisi oranlarında düşme meydana gelmiştir. Ayrıca çeşitli ülkelerde sermaye kazançları vergileri, stopaj vergileri ve servet vergileri de düşürülmüştür<sup>99</sup>.

1980'lerde ABD ve Britanya'nın öncülük ettiği daha düşük vergi oranları uygulama sürecini kısaca verecek olursak; 1982 ve 1986 yılları arasında Britanya kurumlar vergisi oranlarını %52'den %35'e düşürmüş, bu ülkeyi izleyen ABD'de kurumlar vergisi oranını 1986'da %46'dan %34'e düşürmüştür. Daha sonra Avusturya (1988), Kanada (1986 ve 1988), Fransa (1986 ve 1993), Almanya (1990) ve Japonya (1989 ve 1991) bu ülkeleri izleyerek vergi oranlarında önemli indirime gitmişlerdir<sup>100</sup>.

Tablo 3'ü inceleyecek olursak, 26 OECD üyesi ülkeden 21 tanesi kurumlar vergisi oranlarını düşürmüştür. 1986-1990 yılları arasında, Amerika'nın uyguladığı vergi indirimi politikasını takip eden önemli sanayileşmiş ülkelerden bazıları bunlara örnek olarak Almanya % 6, Fransa % 8 ve Japonya ise % 5.5 oranında vergi indirimine gitmişlerdir<sup>101</sup>. OECD ülkelerinde en yüksek ortalama kurumlar vergisi oranı 1986'da yüzde 41 iken 2000'de yüzde 32'ye gerilemiştir. Kurumlar vergisi oranlarındaki bu stratejik düşüşün muhtemel nedenlerinden biri vergi rekabeti iken, bir diğer nedeni de kurumlar vergisi matrahının elastikiyetidir<sup>102</sup>. Kurumlar vergisi oranlarındaki bu azalma kişisel gelir vergisi için de geçerlidir. OECD ülkelerinde, ortalama kişisel gelir vergisi oranları 1985'de yüzde 63 iken, 2000'de yüzde 47'e gerilemiştir. Yine OECD'nin çoğunlukla sanayileşmiş ülkelerinde, son yirmi yılda en yüksek ortalama kişisel gelir vergisi oranlarında yüzde 20'lik bir azalma meydana gelmiştir. Vergi rekabetinin bir sonucu olarak, servet üzerinden alınan vergilerin kaldırıldığı veya azaltıldığı görülmektedir. Buna örnek olarak 1990'larda Norveç ve

<sup>99</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.135.

<sup>100</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.139.

<sup>101</sup> C. EDWARDS, V. D. RUGY, International Tax Competition A 21 st- Century Restraint on Government, Policy Analysis, April, 2002, s.10'dan aktaran GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.106.

<sup>102</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.138.

İsveç servet vergilerini düşürmüşlerdir. Danimarka, Hollanda, Avusturya ve Almanya ise tamamıyla kaldırmışlardır<sup>103</sup>.

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi oranlarının düşürülmesi, ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde olumlu sonuçlar ortaya çıkarır. Düşük vergi oranları aynı zamanda vergi gelirlerinin artmasını sağlar<sup>104</sup>. Buna literatürde Laffer etkisi denir.

### 1.2.6.1.2 Vergi Gelirlerinin Daha Etkin Kullanılması

Federal bir devlet yapısında eyaletler ve yerel yönetim organları arasındaki vergi rekabeti, vatandaşlara daha iyi hizmet sunulmasını sağlar. Vatandaşlar, daha düşük vergi uygulayan yerleşim bölgelerine göç edebileceklerinden yerel yönetimler, bir taraftan vergi oranlarını azaltırken, diğer taraftan sınırlı vergi kaynakları ile daha iyi hizmet sunma gayreti içerisinde olacaktırlar<sup>105</sup>. Bu da Tiebout teorisini aklımıza getirir.

Vergi rekabetinin yararlı olduğu görüşü daha çok kamu tercihi teorisi ile ilişkilendirilmiş çalışmalarda kendisini göstermektedir. Kamu tercihi teorisine göre, vergi rekabeti, toplumun refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir. Bunun nedeni ise, vergi rekabetinin bürokratların rant kollama (rent-seeking)<sup>106</sup> faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır<sup>107</sup>.

Vergi rekabeti sonucu daha düşük vergiler uygulanacağı için bunun kamu gelirleri üzerinde bir baskıya neden olacağı açıktır. Dolayısıyla kamu harcamalarının ve bununla beraber kamu hizmetlerinin birleşiminde seçmenlerin tercihlerine daha çok önem verileceği bir durumun ortaya çıkması beklenir. Vergi rekabeti kamu

---

<sup>103</sup> EDWARDS, RUGY, a.g.m., s.13'den aktaran GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.107.

<sup>104</sup> AKTAN, VURAL, a.g.m., s.16.

<sup>105</sup> EDWARDS, RUGY, a.g.m., ss.19-20'den aktaran AKTAN, VURAL, a.g.m., s.15.

<sup>106</sup> Rant kollama (Rent Seeking) kavramını iktisat bilminde ilk kullanan Anne Krueger' dir. Amerikalı iktisatçı Krueger, 1974 yılında yazdığı ve "Rant Kollayan Toplumun Politik İktisadı" başlığını taşıyan makalesinde çıkar ve baskı gruplarının ithalat izni için alınan lisans belgelerini elde etmek için giriştikleri faaliyetleri Rant Kollama olarak adlandırmıştır.

Mevcut literatürde rant kollama, çıkar ve baskı gruplarının devlet tarafından "suni" olarak yaratılmış bir ekonomik transferi elde etmek için giriştikleri faaliyetleri ve bu amaçla yapmış oldukları harcamalara denir, Coşkun Can AKTAN, Rant Kollama Teorisi,

[http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/toplam-ahlak/aktan-rant-kollama.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/toplam-ahlak/aktan-rant-kollama.pdf) (Erişim:12.01.2010).

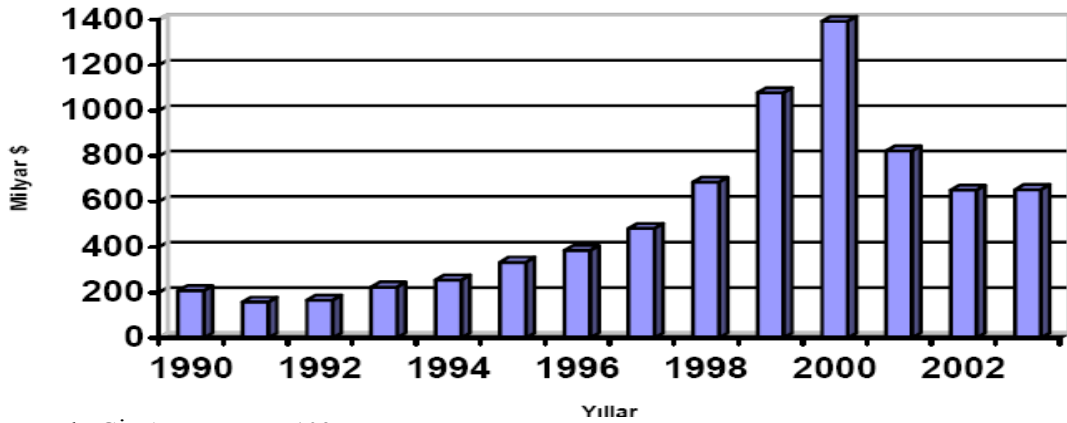
<sup>107</sup> FERHATOĞLU, a.g.m., s.5.

hizmetlerinin finansmanını azaltmaz. Daha çok kamu hizmetleriyle orantılı finansman sağlamayı teşvik eder ve rekabet arttıkça yararlanama prensibine daha çok yaklaşır<sup>108</sup>.

### 1.2.6.1.3 Yatırımların Artmasını Sağlar

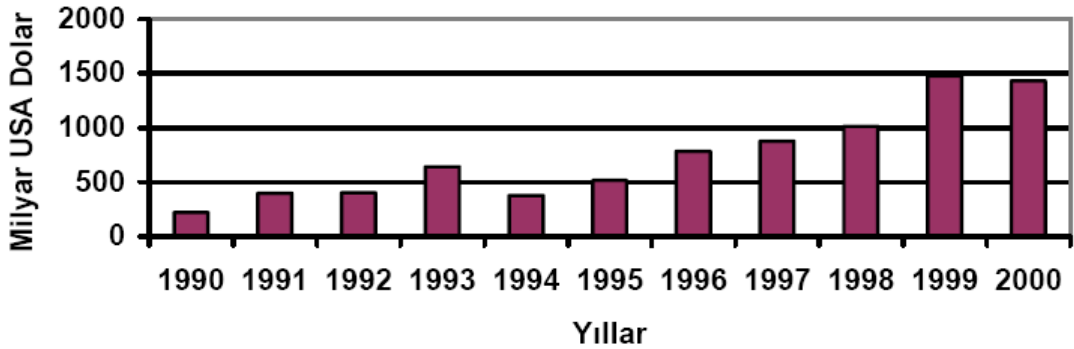
Vergi rekabeti uygulamaları sonucunda ülkeye, vergisel düzenlemelere duyarlı yabancı sermaye ve yatırım girişi artmıştır. Özellikle finansal sermaye yatırımları için vergi önemli bir faktör iken doğrudan yabancı sermaye yatırımları için vergi yanında bir çok unsur etkili olmaktadır<sup>109</sup>.

Şekil 3 : Dünyada Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı (1990-2003)



Kaynak: GİRAY, a.g.m., s.109.

Şekil 4 : Dünyada Yabancı Portföy Yatırımları (1990 –2000)



Kaynak: GİRAY, a.g.m, s.109.

<sup>108</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., s.41.

<sup>109</sup> ENGİN, a.g.e., s.27.



Şekil 3 ve 4'ü inceleyecek olursak yatırımların özellikle küreselleşmenin hızlandığı, ABD ve Britanya gibi ülkelerin vergi indirimlerine başladığı 1985'den sonra arttığı, 2000 yılında ise akışın oldukça yükseldiği, daha sonra ise azaldığı görülmektedir. Bu düşmeye rağmen, her iki yatırım türünde de akışın, 1990'daki düzeyden daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

### **1.2.6.2 Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri**

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerini, beş başlık altında ele alabiliriz.

#### **1.2.6.2.1 Kamu Gelirlerinde Azalma Meydana Gelmesi**

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerindeki değişiklik, başlıca iki etkiye bağlıdır. Bunlar; vergi oranı etkisi ve vergi matrahı etkisidir. Vergi oranının artmasının vergi gelirlerini artırıcı etkisine “vergi oranı etkisi” denilmektedir. Bu olumlu bir etkidir. Daha yüksek bir vergi oranı nedeniyle, hareketli sermaye stoklarının bir bölümünün başka ülkeye gitmesi sonucu vergi matrahının azalması ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalması sonucunu yaratan dolaylı etki ise, “vergi matrahı etkisi” olarak adlandırılır. Vergi matrahı etkisinde, vergi oranları çok düşük olacaktır. Çünkü ülke sermaye faktörüne dayalı vergi matrahının tamamı veya bir bölümünü kaybetmekten korktuğu için vergi oranlarını artırmaya cesaret edemeyecektir<sup>110</sup>.

Bir ülkedeki finansal sermayeye ilişkin vergilendirilebilir kapasite sınırlı ise, vergi oranlarındaki indirim sonucu ülkeye yabancı sermaye girişi gerçekleşecek vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır (vergi matrahı etkisi > vergi oranı etkisi). Ters durumda, geniş vergilendirilebilir kaynaklara sahip ülke için, vergi oranlarında indirim ülkeye yabancı kaynak girişini sağlayacak ancak, bu sermaye girişinin vergi oranlarındaki düşüşü telafi edecek boyutta olmaması halinde vergi gelirleri düşecektir (vergi matrahı etkisi < vergi oranı etkisi). Bu iki yönlü etkileşimin net etkisi belirsizlik taşımaktadır<sup>111</sup>.

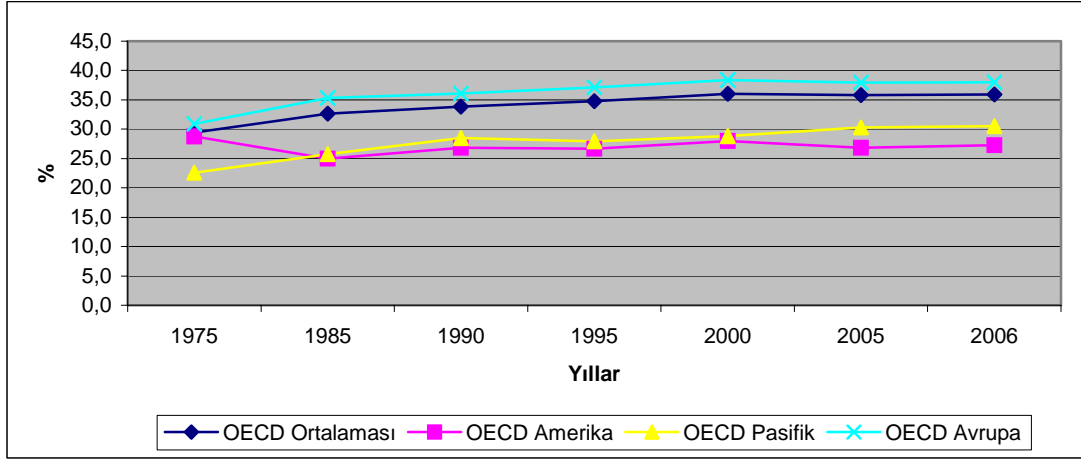
---

<sup>110</sup> GİRAY, a.g.e, s.97.

<sup>111</sup> ENGİN, a.g.e., s.27.

Vergi oranlarındaki düşüşe rağmen gelirlerde aynı oranda bir düşüşün olmadığı gözlenmektedir. Bunun nedeni olarak vergi matrahının genişlemesi olarak ileri sürülmektedir.

**Şekil 5 :** Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH Oranı (%)



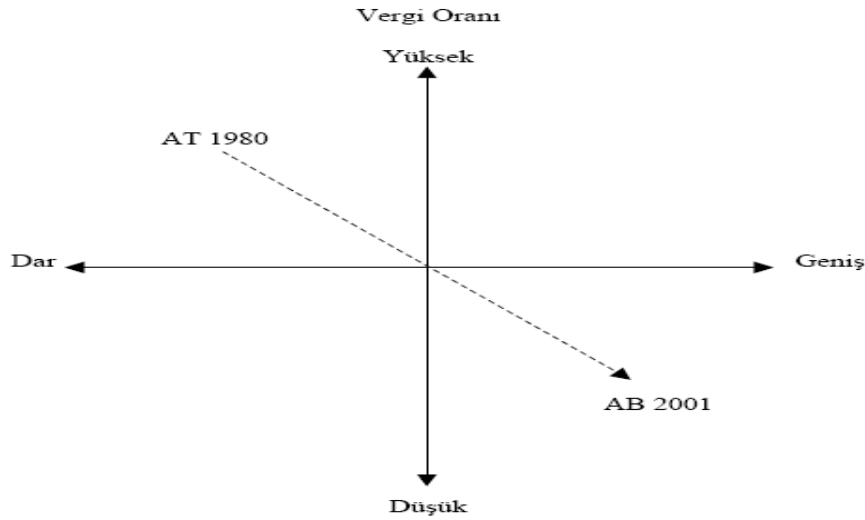
Kaynak: OECD Tax Database, Tax Revenue Statistics 1975-2006, <http://www.oecd.org/dataoecd/13/38/43098708.xls> (Erişim:16.01.2010) verilerinden yararlanılarak tarafıma hazırlanmıştır.

Şekil 5, OECD ülkelerinde 1975 ve 2006 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payının gelişimini göstermektedir. Şekil 5'i inceleyecek olursak, 1975'den bu yana GSYİH'nın yüzdesi olarak toplam vergi gelirlerinde sürekli ve kırılmaksızın yukarı doğru bir artış olduğu görülmektedir. Toplam gelirlerdeki bu artış eğilimi ayrı ayrı gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinde de görülmektedir.

Bunun nedeni, kurumlar vergisi matrahındaki genişlemedir. 1980'li yıllarda bir çok ülkede kurumlar vergisi matrahı geniş, vergi oranı yüksekken bu durum günümüzde tam tersine dönmüştür. Vergi gelirlerindeki artışı sadece işgücü üzerindeki vergilerin artışına dayandırılmaz. Vergi oranlarında meydana gelen bir azalışın vergi gelirlerinde de bir azalışa neden olacağı söylenemez. Çünkü ülkeler, vergi matrahlarını (genellikle artış yönünde) vergi oranlarıyla birlikte değiştirmişlerdir. Başka bir deyişle vergilendirilebilir karlar ile reel ekonomik karlar

arasındaki farklılık azalmıştır. Vergi oranlarındaki düşüş ve vergi matrahlarındaki genişleme şekil 6’da açıkça gösterilmektedir<sup>112</sup>.

**Şekil 6 : Daha Düşük Daha Geniş Vergileme**



Kaynak: GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.144.

Şekil 6’yı inceleyecek olursak, Avrupa Topluluğunda 1980’de vergi oranları yüksek ve vergi matrahı dar iken, 2001’de bu durum tersine dönerek AB’nde vergi oranları düşmüş ve matrah genişlemiştir.

#### **1.2.6.2.2 Kamu Harcamalarının Düzeyinde ve Bileşiminde Değişiklik Meydana Gelmesi**

Vergi rekabeti dolayısıyla kamu harcamalarının düzeyinde düşme meydana gelebileceği savunulmakla birlikte, OECD istatistiklerine bakıldığında vergi rekabeti sonucu kamu harcamalarının düzeyinde bir azalma meydana gelmediği, ancak artış trendinde bir yavaşlama olduğu gözlenmektedir. Kamu harcamalarının bileşimi incelendiğinde, düşük gelir gruplarına yönelik olumsuz bölüşüm etkilerinin ortaya çıktığı görülmektedir<sup>113</sup>.

<sup>112</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.144.

<sup>113</sup> SARAÇOĞLU, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...”, s.104.

**Tablo 4 : Kamu Harcamalarının GSYİH'ya Oranı (Cari Fiyatlarla 1913-2002, %)**

	1913	1938	1950	1973	1999	2002
<b>Fransa</b>	8,9	23,2	27,6	38,8	52,4	53,4
<b>Almanya</b>	17,7	42,4	30,4	42,0	47,6	48,5
<b>Hollanda</b>	8,2	21,7	26,8	45,5	43,8	47,5
<b>İngiltere</b>	13,3	28,8	34,2	41,5	39,7	40,9
<b>ABD</b>	8	19,8	21,4	31,1	30,1	35,3
<b>Japonya</b>	14,2	30,3	19,8	22,9	38,1	38,2

Kaynak: ÖZ, a.g.e., s.72 ve Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s.29'dan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 4'ü inceleyecek olursak kamu harcamalarında yıllar itibariyle sürekli bir artış görülmektedir. Kamu harcamalarındaki artış, devletlerin vergi rekabetine olan yaklaşımını etkilemektedir. Vergi rekabeti nedeniyle devletlerin vergi gelirlerinin azalması ya da kamu harcamalarının artışına bağlı olarak vergi gelirlerini arttırmalarının engellenmesi, devletleri vergi matrahlarını kaybetmemeleri için önlem almaya zorlamaktadır<sup>114</sup>.

### **1.2.6.2.3 Vergi Yükünün Görece Hareketsiz Üretim Faktörleri Üzerine Kayması**

Vergi rekabetinin diğer bir etkisi, vergi yükünün emek ve emlak gibi görece hareketsiz olan üretim faktörlerine ve tüketime kaymasıdır. Emlak vergileri gibi servet üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirleri içinde görece önemsizliğini korumakla birlikte, emek faktörü üzerindeki vergi yükü önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu artışın temelinde, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdeki kimi artıştan ziyade sosyal güvenlik katkı paylarındaki artışlar yer almaktadır<sup>115</sup>.

Emeğe kıyasla sermayenin vergilere elastikiyeti, şirketlere hükümetlere karşı etkilerini arttırmada büyük bir güç sağlamaktadır. Yüksek bir elastikiyete sahip olan sermaye vergilendirildiğinde başka vergileme alanlarına hareket etmekte ve şirketlerden elde edilen vergi gelirleri düşmektedir. Emek için ise aynı durum söz konusu değildir. Şirketler daha düşük vergilendirilmiş alanlara hareket etme tehdidi

<sup>114</sup> ÖZ, a.g.e., s.73.

<sup>115</sup> ENGİN, a.g.e., s.28.

ile hükümetin vergi politikasına karşı çıkabilmektedir. Aynı taktik emek için söz konusu değildir. Mobiliteye önem verilen ve durağanlığın kötülendirildiği global çağda elastikiyet politik bir güce dönüşmektedir<sup>116</sup>.

Vergi rekabeti nedeniyle kurumlar vergisi oranlarında bir azalış söz konusudur. Fakat refah devleti anlayışının bir gereği olarak kamu hizmetlerinin en üst düzeyde sunmak isteyen ülkeler, hizmetlerini aksatmadan sürdürebilmek için vergi gelirlerini kamu harcamalarına paralel olarak yükseltmek veya aynı tutmak zorunda kalmaktadırlar. Aynı zamanda ülkeler, ekonomik büyümeyi sağlamak için ülkedeki yabancı sermaye miktarını artırma çabası içinde olduklarından kurumlar vergisi gelirlerindeki azalmayı (sabit kalmayı) telafi etmek amacıyla diğer vergilere ağırlık vermektedirler. Böylece devletler vergi gelirlerini arttırmak için mobilitesi düşük olan ve bu nedenle vergilendirilmesi kolay olan işgücü ve tüketim gibi vergi matrahlarını tercih etmektedirler<sup>117</sup>.

**Tablo 5 : OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı ( % olarak)**

	1965	1975	1985	1995	2006	Değişim
<b>Kişisel Gelir Vergisi</b>	26	30	30	27	25	-1
<b>Kurumlar Vergisi</b>	9	8	8	8	11	2
<b>Sosyal Güvenlik Aidatı</b>	18	23	22	25	25	7
- İşçi Payı	( 6)	( 7)	( 7)	( 8)	( 9)	3
- İşveren Payı	( 10)	( 14)	( 13)	( 14)	( 15)	5
<b>Ücret Vergisi</b>	1	1	1	1	1	0
<b>Servet Vergisi</b>	8	6	5	5	6	-2
<b>Genel Tüketim Vergisi</b>	14	15	16	18	19	5
<b>Özel tüketim Vergisi</b>	24	18	16	13	11	-13
<b>Diğer Vergiler</b>	1	0	1	3	3	3
<b>Toplam</b>	100	100	100	100	100	

Kaynak: OECD Tax Database, Tax Revenue Statistics 1975-2006,  
<http://www.oecd.org/dataoecd/13/19/43098796.xls> (Erişim:16.01.2010).

Tablo 5'i incelersek kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının değişmediğini, kurumlar vergisi gelirlerinde ise %2 oranında bir artış olduğunu görmekteyiz. Vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuzluk Tablo 5'de görülmektedir. Mobilitesi az olan işgücü üzerindeki sosyal güvenlik aidatının vergi

<sup>116</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s.163.

<sup>117</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.146.

gelirleri içerisindeki payının %7, genel tüketim vergilerinin payının ise %5 oranında arttığı görülmektedir.

Emek faktörü üzerindeki doğrudan vergi yüküne ek olarak; tüketim vergileri OECD üyesi ülkelerde önemli ölçüde artış göstermiştir. Aynı zamanda son yıllarda ağırlıklı uygulama alanı bulmaya başlayan çevre vergileri ya da enerji vergilerinin tersine artan oranlı yapıları nedeniyle ortaya çıkan dolaylı vergi yükünün de dikkate alınması gerekmektedir<sup>118</sup>.

#### **1.2.6.2.4 Vergi Maliyetlerinin Artması**

Vergi rekabetinin varlığı, vergi idaresi açısından, gerek elektronik donanım gerekse nitelikli personel donanımını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergi rekabeti nedeniyle tasarruflarını farklı vergilendirme yetkileri arasında plase etmeleri, vergi planlama tekniklerini kullanma etkinliklerine bağlıdır. Dolayısıyla vergi rekabeti verginin açık ve saklı maliyetlerde önemli artışa neden olabilmektedir<sup>119</sup>.

#### **1.2.6.2.5 Kamu Açıkları ve Kamu Borçlarının Artması**

Kamu gelirlerinde vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan azalış, veri kamu harcamaları düzeyinde, kamu açıklarında ve/veya kamu borçlarında artış olarak karşımıza çıkabilmektedir. Paralel yaklaşım sonucunda, vergi rekabetine başvuran ülkeler için ise kamu borç servisinin hafiflemesi de söz konusudur<sup>120</sup>.

#### **1.2.7 İşletmelerin Vergi Rekabetine Yaklaşımları**

İşletmelerin vergi rekabetine karşı yaklaşımlarını, elektronik ticaret ve transfer fiyatlaması açısından ele alacak olursak:

---

<sup>118</sup> ENGİN, a.g.e., s.29.

<sup>119</sup> SARAÇOĞLU, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...”, s.105.

<sup>120</sup> ENGİN, a.g.e., s.30.

### 1.2.7.1 Elektronik Ticaret Açısından

OECD geniş ve dar anlamda iki farklı e-ticaret işlemi tanımını geliştirmiştir. Geniş anlamda e-ticaret işlemi, işletmeler, haneler, kişiler, kamu veya özel sektör kurum ve kuruluşları arasında bilgisayar ağları üzerinden bir malın alışı veya satışının gerçekleşmesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, internet ve benzeri açık veya kapalı ağlar üzerindeki tüm alış veriş, kapalı ağlarda 1960'lardan bu yana kullanılan elektronik veri değişim sistemleri, otomatik telefon hizmetleri e-ticarettir. Dar anlamda e-ticaret ise, geniş tanımdaki diğer unsurlar aynı kalmakla birlikte, işlemin internette gerçekleşmesi koşulu getirilmiştir. Buna göre, kapalı ağlardaki elektronik veri değişimi ve telefon hizmetleri kapsam dışındadır<sup>121</sup>.

Elektronik ticaret sayesinde, pazar dinamikleşmekte, rekabet ölçeği ulusal olandan küresel olana kaymakta ve küçük oyuncuların küresel dolaşım kabiliyetleri artmaktadır. Yeni ekonomi, ağ mantığıyla coğrafi sınırları önemsizleştirmekte, ürünleri ve hizmetleri dijitalleştirerek yeni dağıtım kanalları açmaktadır<sup>122</sup>.

Dünyanın her yerinde şubesi olan işletmeler, yedi gün yirmi dört saat hizmet verirken, vergi rekabetinden kaynaklanan vergilendirme avantajlarından da yararlanma olanağına sahip olmaktadır. Elektronik ticaret ayrıca aracısız olarak tanımlanabilecek bir ticaret sistemi olma potansiyeline sahiptir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen sınır ötesi fon transferleri özellikle vergi cennetlerinin gelişiminde rol oynamıştır. Ayrıca elektronik ortam, firmalar ve bireyler için ticaret yaparken faaliyetlerini gerçek olmayan kimlikler altında yürütebilme olanağı da sağladığından mükelleflerin gerçek kimliğini tespit etmek güçleşmektedir. Özellikle vergi cennetlerini faaliyet yeri gösteren işletmelerde bu durum ortaya çıkmaktadır.

Elektronik ticaret, işleme konu ürünlerin niteliği açısından, dolaylı ticaret ve doğrudan ticaret olarak ikili ayırma tabi tutulmaktadır. Dolaylı ticarete, elektronik ticaretin konusunu fiziksel bir ürün oluşturmaktadır. Bu ürün, posta yolu ile fiziksel olarak belirli bir adresi olan alıcısına ulaştırılmaktadır. Bu işlemde, sözleşme safhası internet ortamında gerçekleşmekte, buna karşılık mal ve hizmet teslimi geleneksel

---

<sup>121</sup> Tolga TÜFEKÇİ, E-Ticaret İçin Yeniden Bir Değerlendirme, TÜBİTAK Bilgi Teknolojileri ve Elektronik Araştırma Enstitüsü, [http://www.uzay.tubitak.gov.tr/tubitakUzay/yayinlar/ict\\_euasia\\_2003\\_bld\\_T\\_Tufekci.pdf](http://www.uzay.tubitak.gov.tr/tubitakUzay/yayinlar/ict_euasia_2003_bld_T_Tufekci.pdf), (Erişim:01.11.2009), s.2.

<sup>122</sup> EKMEKÇİ, a.g.e., s.30.

yöntemlerle yapılmaktadır. Doğrudan ticarete ise fiziksel mekanla herhangi bir temas olmadan hem sözleşme hem de ürün teslimi internet ortamında gerçekleşmektedir. Sanal ürün ya da dijital ürün olarak tanımlanan bu tür ürün teslimlerinde, uluslararası ticarete zorunlu yükleme, taşıma ve gümrükleme gibi bir kısım işlemlerin gerçekleştirilmesine gerek kalmamakta ve satıcı firmalar eskisinden daha geniş coğrafi alanda daha çok sayıda müşteriyle buluşma olanağına sahip olmaktadır.

Dolaylı ve dolaysız vergilendirmeye ilgili olarak e-ticaretin ortaya çıkardığı temel sorunlardan biri, vergi idarelerinin izleme güçlüğü ve vergi cennetlerine kolay erişim olanağı yaratan elektronik para ile ortaya çıkan vergiden kaçınma sorunlarıdır<sup>123</sup>.

Amirallik Yasaları'nın internet ticareti açısından önem taşıyan bir özelliği de bayrak alışverişidir(flag-shopping). Gemilerin çok az bağlarının olduğu uygun bayrağı seçmeleri sık rastlanan bir uygulamadır. Bu seçimin ardında, vergiden kaçınma ve devletin tercihli yasalarından yararlanma gibi nedenler yatar. İnternet üzerinden işlem yapan firmalar da, banka gizliliği ve düşük ya da varolmayan vergiler gibi yasal avantajlar sunan bir ülkenin bayrağını seçme hakkına sahiptirler. Bu firmaların bilgisayarlarını (yani elektronik işyerini) avantajlı ülkeye yerleştirmeleriyle yapılır. Firma böylelikle gayri maddi enformasyon temelli ürün ve hizmetlerinin enformasyon otoyolu aracılığıyla tüm dünyaya sunabilir<sup>124</sup>.

Coğrafi yer ve fiziksel mevcudiyet gibi mevcut vergi sistemlerinin temelini oluşturan kavramaları geçersiz hale getiren internetin, öncelikle vergiden kaçınma, anonim elektronik para transferi ve şifreleme yoluyla para aklama, vergi cennetlerinden yararlanma gibi amaçlar için kullanılacağı ve ulusal vergi matrahlarının çöküntüye uğrayacağı kuşkusu, bu tartışmalara egemen olmuştur<sup>125</sup>.

Elektronik ticarete işlemlerin anonim olarak yapılabilmesi ülkelerin vergilendirme amaçlı bilgi toplama ve denetleme görevlerini önemli ölçüde güçleştirmektedir. Bu güçlük, düzenli denetimlerde önemli bir engel oluşturmaktadır. Daha çok sayıda mükellef için vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın

---

<sup>123</sup> ÖZ, a.g.e., ss.176-180.

<sup>124</sup> Zak MUSCOVITCH, Taxation of Internet Commerce, First Monday, First Monday, [http://131.193.153.231/www/issues/issue2\\_10/muscovitch/](http://131.193.153.231/www/issues/issue2_10/muscovitch/), (Erişim:01.11.2009).

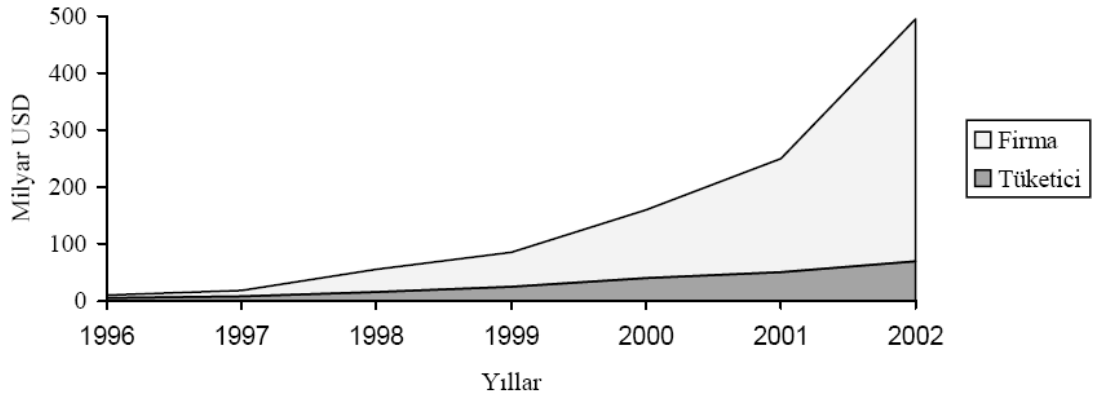
<sup>125</sup> Department of the Treasury - Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, <http://www.caltax.org!/treas-ec.html>, (Erişim:01.11.2009).



kolaylaşması gibi sonuçlar oluşturabilecek bu durum vergi idarelerinin bilişim ve enformasyon teknolojilerini kullanmada ilerleme sağlamalarını ve aralarında bilgi alışverişini güçlendirmelerini zorunlu kılmaktadır<sup>126</sup>.

Dolaylı ticarete konu malların, sınır ötesi işlemlerinde fiziksel olarak gümrük hattından geçmesi gerektiğinden, satış vergilerinin bu aşamada tahsil edilmesi mümkündür. Fakat dolaysız ticarete konu olan dijital ürünlerin alım satımlarının vergi idarelerinde tespiti satış vergilerinin tahsili önemli bir sorundur<sup>127</sup>.

### Şekil 7 : Elektronik Ticaretin Gelişim Trendi



Kaynak: Our Competitive Future: Building The Knowledge Driven Economy, UK, Department of Trade and Industry Publishing, London, 1998, s.5'ten IDC, 1998. ([www.dti.gov.uk](http://www.dti.gov.uk)) 'den aktaran İ. Güran YUMUŞAK, **Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, <http://129.3.20.41/eps/mac/papers/0404/0404032.pdf>, (Erişim:02.11.2009), s.5.

Genel olarak elektronik ticaretle ilgili çalışmalarda, elektronik ticaretin önümüzdeki yıllardaki gelişme trendinin şekil 7'dekine paralel bir trend göstereceği bu çalışmalara göre elektronik ticaretin gelişme trendinin 2000 yılından başlamak üzere hızlı bir artış gösterdiği ve bu artışın tüketicilerden çok firmalardan kaynaklandığı görülmektedir<sup>128</sup>.

OECD, e-ticaretin önemi sorunları ve vergilendirilmesi ile ilgili olarak ilk çalışmasını 1997 yılında yayınlamıştır. Yine aynı yıl e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili olarak ilk konferansını Finlandiya Tutku'da düzenlemiş, daha sonra 1998 yılında Otto'da ikinci bir konferans gerçekleştirmiştir.

<sup>126</sup> EKMEKCİ, a.g.e., s.47.

<sup>127</sup> ÖZ, a.g.e., s.188.

<sup>128</sup> İ. Güran YUMUŞAK, **Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, <http://129.3.20.41/eps/mac/papers/0404/0404032.pdf>, (Erişim:02.11.2009), s.5.

### 1.2.7.2 Transfer Fiyatlaması

Çok uluslu şirketler vergi yüklerini azaltmak için işletme karlarını, yüksek vergi oranlı ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere aktarılmasını sağlayacak şekilde organize etmektedirler<sup>129</sup>. Transfer fiyatlaması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle (söz konusu şirket ile bağlantılı olabilir), karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir<sup>130</sup>.

Transfer fiyatlandırmasının amaçları genel olarak üç alanda ortaya konulmaktadır. Bunlar, vergileme ile ilgili amaçlar, şirket yönetimiyle ilgili amaçlar ve uluslararası amaçlardır. Vergileme ile ilgili amaçlar, vergi yükünü idare etme, vergi düzenlemelerine uyma, tarifeleri idare etme şeklindedir. Şirket yönetimine ilişkin amaçlar, çalışanların performans değerlendirmesini yapmak, yöneticilere motivasyon sağlamak ve teşvik etmek olarak gösterilir. Uluslararası amaçlar, rekabetçi piyasadaki konumunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak, ülkelerarası enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurunu idare etmek, gerçek maliyetler ve gelirini uygun bir şekilde yansıtmak şeklindedir<sup>131</sup>.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasına başvurmalarının en önemli nedeni, vergi sonrası karlarını maksimize etmektir. Yüksek vergi uygulanan bir ülkede faaliyet gösteren ana firmaların, daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede yavru şirketinin bulunması durumunda, ana firma mal ve hizmetlerini yavru şirkete düşük bir transfer fiyatından transfer ederek işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltacaktır. Farklı vergileme yetkisine sahip ülkelerde, çok uluslu şirketlerin nihai

---

<sup>129</sup> ÖZ, a.g.e., s.271.

<sup>130</sup> Yenal ÖNCEL, Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri, İ.Ü., İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No. 4375/57186, İ.Ü. Basım ve Yayınevi, İstanbul-2003, s.5'den aktaran SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.89.

<sup>131</sup> Hüseyin IŞIK, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, S.2005/370, Ankara 2005, ss.27-28.

vergi yükünü en aza indirecek davranış ve uygulamaları, söz konusu şirketlerin vergi sonrası karının önemli ölçüde artmasına neden olmaktadır<sup>132</sup>.

ÇUŞ'lar transfer fiyatlarını, kambiyo kısıtlamalarından kaçınarak gelirlerini bir ülkeden diğer bir ülkeye aktarma aracı olarak kullanmaktadırlar. Bunu için düşük vergi oranları ile az gelişmiş ülkelerde çalışan şubelere diğer birimler tarafından düşük ya da yüksek fiyatlı mallar satmaktadırlar. Böylece şubelerin nakit dengelerinde istenilen ayarlamayı yapabilmektedirler<sup>133</sup>.

Transfer fiyatlandırma, ÇUŞ'lara dünya genelinde vergi yüklerinin ayarlama olanağı verdiği gibi, çifte vergilendirmeden kaçınma ve ulusal vergi mevzuatı düzenlemelerine uyma konusunda da esneklik sağlamaktadırlar. Transfer fiyatlandırma çifte vergilendirmeyi önlemekte de yardımcı olabilmektedir<sup>134</sup>.

Transfer fiyatlandırmasının amaçlarını ortaya koyabilmek için çok uluslu şirketler grubu üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırma için 542 ABD şirketi üzerinde anket çalışması yapılmış ve Tablo 6'daki sonuçlar elde edilmiştir. Tablo 6'ya göre vergi yükünü ayarlamamanın önemli bir amaç olduğu ortaya çıkmıştır. Uluslararası alanda rekabetçi konumu sürdürme amacı ikinci sırada yer almıştır. Bu amaç, transfer fiyatlandırmasında çok uluslu şirketlerin stratejik bir yaklaşım izlediklerine işaret etmektedir. Üçüncüsü amaç iç yönetime yöneliktir<sup>135</sup>.

Global düzeyde faaliyet gösteren işletmeler farklı vergisel düzenlemelere tabi olmaları durumunu değerlendirerek, vergi oranlarındaki değişiklikleri vergi planlamasında önemli bir faktör olarak görmekte ve transfer fiyatlarını düşük ya da yüksek tutmak suretiyle vergi sonrası karlarını arttırabilmektedirler. Bu suretle maliyetler vergi oranı yüksek olan ülkelere kaydırılırken, karlar vergi oranları düşük ülkelere transfer edilmektedir<sup>136</sup>.

---

<sup>132</sup> Habib YILDIZ, Şule YILDIZ, **Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türkiye'de Yapılan Son Düzenlemeler, Küreselleşme ve Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm**, der. Aytaç EKER, Hayal Ayça ŞİMŞEK, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, S.2009/392, Ankara 2009, s.128.

<sup>133</sup> ÖZ, a.g.e., s.275.

<sup>134</sup> John NEIGHBOUR, **Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length**, OECD Observer, July 2008, [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer\\_pricing\\_keeping\\_it\\_at\\_arm\\_8217:s\\_lenght.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing_keeping_it_at_arm_8217:s_lenght.html) (Erişim Tarihi:07.11.2009).

<sup>135</sup> IŞIK, a.g.e., s.28.

<sup>136</sup> Murat ÇAK, **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara 2008, s.39.

**Tablo 6 : Çok Uluslu Şirketler İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları**

<b>Amaçlar</b>	<b>%</b>
<b>Vergileme ile İlgili Amaçlar</b>	
-Tarifeleri Yönetmek (Ayarlamak)	4
-Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
-Vergi Yükünü Yönetmek (Ayarlamak)	40
<b>Ara Toplam</b>	<b>51</b>
<b>İç Yönetimle İlgili Amaçlar</b>	
-Adaletli Performans Değerlemesi	7
-Motivasyonu Teşvik	9
-Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
<b>Ara Toplam</b>	<b>21</b>
<b>Uluslararası Amaçlar</b>	
-Nakit Transfer Sınırlamaları	2
-Rekabetçi Durum	21
-Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5
<b>Ara Toplam</b>	<b>28</b>

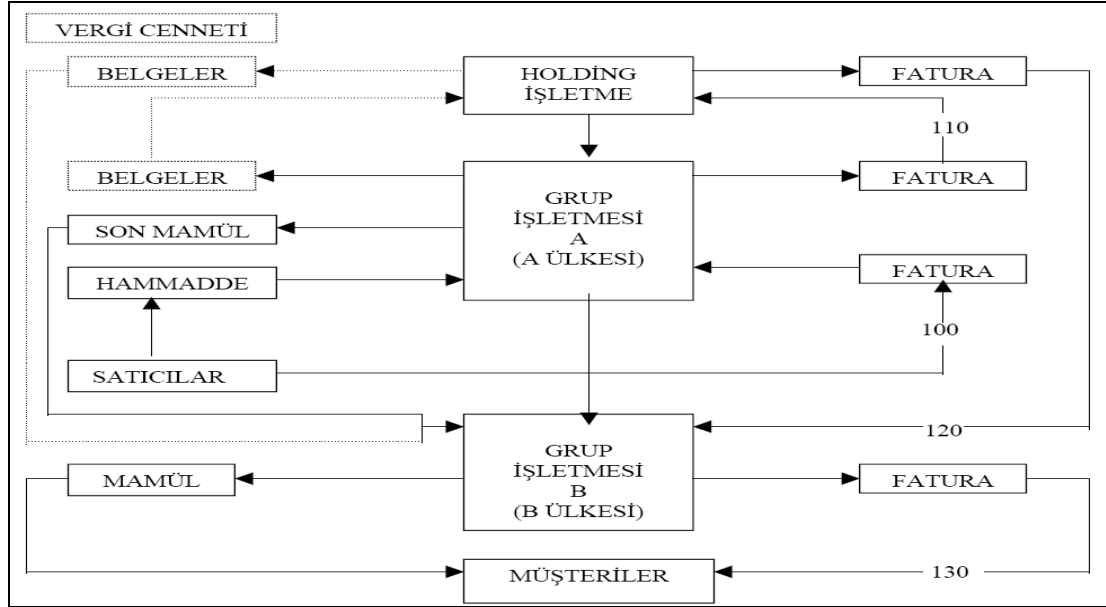
Kaynak: Karen S. Cravens, (Çev. İhsan Günaydın) “ Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması”, Vergi Sorunları, Haziran 2000, Sayı 141, s. 145 – 147’den aktaran IŞIK, a.g.e., s.29.

Transfer fiyatlandırmanın vergi cennetleri bağlantılı çalışma sistemini gösteren Şekil 8’i inceleyecek olursak vergi cennetinde yerleşik holding işletme, (A) devletinde yerleşik A işletmesine, bu işletmede (B) devletinde yerleşik B işletmesine sahiptir. A işletmesi üretim, B’de pazarlama işletmesidir. Üretim hammaddeleri A tarafından çeşitli satıcılardan alınmakta, üretilen mamul B’ye tekrar satılmak üzere holding işletmeye satılmaktadır. Son mamuller gerçekte doğrudan B’ye teslim edilirken, holding işletmeye teslim edilmiş gibi işlem yapılmakta ve belge düzenlenmektedir. Bu durumda doğrudan B’ye satış tutarı 120 olarak belirlenip fatura düzenlenmesi mümkün iken vergi cennetinde yerleşik işletmenin devreye girmesi ile satış karının bir kısmı bu şirket üzerinde kalmakta ve vergilendirilmemektedir.

Çok uluslu firma, transfer fiyatlaması kanalıyla kurumlar vergisi yüksek olan şubedeki karları, bu vergilerin düşük olduğu başka bir ülkedeki şubeye aktarabilir. Kazançların bu şekilde ülkeler arasındaki dağılımının değiştirilmesi, şirketin bir

bütün olarak vergi sonrası karlarını arttırırken ilgili ülkelerin vergi gelirlerini de etkiler<sup>137</sup>.

**Şekil 8 :** Transfer Fiyatlandırmanın Vergi Cennetleri Bağlantılı Çalışma Sistemi



Kaynak: ÖZ, a.g.e., s.281.

Gayri maddi hakların yurt dışında ve özellikle vergi cennetlerinde yerleşik bağlı işletmelerin aktifine konularak, bu işletmelere yüksek vergi oranlı ülkelerde yerleşik bağlı işletmelerden ödeme yapmak yoluyla vergi yükünün azaltılması mümkün bulunmaktadır. Gayri maddi hak bedeli ödemeleri vergiden kaçınma amaçla yoğun olarak kullanılmaktadır.

Tarifeler değer üzerinden alındığında (advalorem) ana merkez veya diğer şubelerden transfer edilen parçaların fiyatları düşük tutularak ödenecek vergi miktarı azaltılabilir.

Grup içi işlemlerde, ithalata konu ürünün bedeli düşük gösterilirken, olması gereken bedel farkı diğer ihracat bedelleri ile transfer edilebilir. Ancak bu durumda, satış bedeli düşük gösterildiğinden dolayı, bu ülkedeki normal satış fiyatına göre ortaya çıkacak fazla kazanç üzerinden ödenmesi gereken vergiyle, ithalatta ödenmesi gereken vergi arasında bir denge kurulması gerekmektedir<sup>138</sup>.

<sup>137</sup> Halil SEYİDOĞLU, *Uluslararası Finans*, Güzem Yayınları, İstanbul 1997, ss.395-396.

<sup>138</sup> ÖZ, a.g.e, s. 283.

Transfer fiyatlandırmasının amaçlardan bir diğeri, genel merkez giderlerinin bağıli şirketlere kaydırılması suretiyle vergi mükellefiyetinin azaltılmasıdır. Eğer ana firmanın bağıli olduğu ülkede vergi oranları düşük, bağıli şirketlerin bulunduğu ülkelerde vergi oranları çok yüksek ise, firmanın genel gider vb. giderleri zaman zaman bağıli şirkette gösterilmekte böylece bağılantılı firmanın vergi matrahının olması gerekenden daha düşük olması sağlanmaktadır<sup>139</sup>.

Transfer fiyatlaması, ülke egemenlik gücünün zayıflaması, vergi kaybına, sermaye kaybına, ülkenin milli gelirine, işsizlik oranlarına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesi üzerine olumsuz etkiler yapmaktadır.

Transfer fiyatlandırması sorununun çözümünde, Avrupa Birliğı ve OECD emsallere uygunluk ilkesini benimsemiştir. Emsallere uygunluk fiyatı ya da emsal fiyat, aralarında herhangi bir yakınlık ya da ilişki bulunmayan tarafların kendi çıkarları doğrultusunda yaptıkları görüşmeler sonucunda tam güven esasına göre gerçekleştirdikleri ticari işlemlerde uyguladıkları fiyattır.

Emsallere uygunluk ilkesine dayalı transfer fiyatlandırması kurallarını uygulamak kolay olmadığından OECD rehberinde başka yöntemler de önerilmektedir. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat dışı kontrol yöntemi, yeniden satış yöntemi, maliyet artı yöntemi, kar bölme yöntemi ve net kar yöntemi olarak sıralanmaktadır<sup>140</sup>.

Transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanımını önlemek için ABD Vergi İdaresi ÇUŞ'ların üzerindeki gözetimini sıklaştırmaktadır. Amerikan Vergi İdaresi (IRS) aynı zamanda Amerikan kökenli çok uluslu şirketlerin diğeri ülkelerdeki faaliyetlerini de kavramaya çalışmaktadır. Bu şirketlerin düşük vergi rejimlerinden sağlamış oldukları vergi avantajı bir tür erteleme sistemidir, yani karlarının üzerine yatmakta ve Amerika'ya göndermemektedirler. Şayet vergi idaresi yabancı ülkedeki iştirakin sadece vergiden kaçınmak için kullanıldığından şüphelenirse, bu iştiraki kontrol edilen yabancı şirket (controlled-foreign-company) sayabilir ve tüm karını Amerika'da ki esas holding şirketine göndermeye mecbur edebilir ki, bu durumda tüm kar Amerika'da vergilendirilecektir<sup>141</sup>.

<sup>139</sup> EKER, ŞİMŞEK, a.g.e., s.130.

<sup>140</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", ss.92-94.

<sup>141</sup> Hakan AY, **Vergi Rekabeti**, Vergi Dünyası Dergisi, S.236, Nisan 2001, s.137.

## İKİNCİ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİ

Tezin bu bölümünde, sırasıyla Avrupa Birliğinde vergi rekabetinin oluşma nedenleri, Birlik içerisinde vergi rekabeti kabul edilen uygulamalar ve vergi rekabetinin etkileri detaylı olarak incelenerek, Avrupa Birliğinin vergi rekabeti ve onun neden olduğu sorunlardan nasıl etkilendiği sorusuna yanıt aranmaktadır.

#### 2.1 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

AB’nde vergi rekabetine yol açan bir çok neden bulunmaktadır. Bunlar arasında en önemlileri aşağıda verilmiştir.

##### 2.1.1 Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi İndirimleri

1980’lerde ABD ve İngiltere’de arz yönlü iktisat yaklaşımının bir uzantısı olarak vergi indirimleri ile özel sektör ve harcanabilir kişisel gelir üzerindeki vergi yükünün düşürülerek ekonomik yaşama ivme kazandırılması, vergi reformlarının temel amaçları arasında yer almaktadır. Bu ülkelerde yapılan vergi indirimleri AB üyesi ülkeleri gelir ve kurumlar vergisi nominal oranlarında indirime gitmeye zorlamıştır. Küreselleşme ile birlikte ülkelerin birbirlerinden bağımsız politika izlemeleri pek mümkün görünmemektedir<sup>142</sup>.

##### 2.1.2 Ekonomik Bütünleşme

Ekonomik bütünleşmede mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının yanı sıra sermayeninde serbest dolaşımının sağlanması gerekmektedir. Bu da sermayenin serbest dolaşımının önündeki engellerin kaldırılmasının önemini arttırmaktadır. Sermayenin serbest dolaşımının piyasa kuralları çerçevesinde belirlenmesi ve yatırım

---

<sup>142</sup> ENGİN, a.g.e., s.31.

kararlarının vergilerden bağımsız olarak verilmesiyle mümkündür. Malların ve hizmetlerin dolaşımını sağlamak amacıyla vergi uyumlaştırılmasına gidilmesi, malların ve hizmetlerin fiyatına dolaylı olarak etki eden kurumlar vergisi alanında rekabeti ön plana çıkarmaktadır<sup>143</sup>.

### **2.1.3 Sermaye Hareketlerinin Önündeki Engellerin Kaldırılması**

AB Tek Pazar oluşum sürecinde, Tek Avrupa Senedi düzenlemelerini sermaye hareketliliğinin önündeki engellerin kaldırılması izlemiştir. Çünkü mal ve faktör hareketliliğini sağlayan en temel unsur sermaye hareketliliğidir. Bu çerçevede sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların (İspanya, Portekiz, Yunanistan ve İrlanda'ya en az üç yıllık geçiş süresi tanımakla birlikte) 1 Temmuz 1990 itibariyle kaldırılmasını öngören direktif Haziran 1988'de kabul edilmiştir<sup>144</sup>.

Sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması sonucunda, sermaye gelirlerinin hiç vergilendirilmediği veya çok az vergilendirildiği ülkelere yöneleceği bunun da vergi rekabetini doğuracağı düşünülmektedir.

### **2.1.4 Parasal Bütünleşme**

AT'de tek para birimi ve ortak bir merkez bankası sistemine dayanan Ekonomik ve Parasal Birlik (EPB) ve siyasi birlik oluşturulmasını öngören Maastricht Antlaşması<sup>145</sup> ve İstikrar ve Büyüme Paketi, vergi politikası dışında; bütçe açığı veya fazlası ile devlet borçları konusunda çok sıkı kısıtlamalar getirmiştir. Bütçe açığının en aza indirilmesi ve devlet borçlarının devamlı biçimde azaltılması öngörülmüştür. Maliye politikasına getirilen bu sınırlamaların amacı üye ülkelerde enflasyon oranını kontrol altında tutmak, böylece faiz oranında ve Euro'nun dış değerinde istikrar sağlamaktır. Parasal birliğin gerçekleşmesi ile birlikte parasal birliğe üye ülkeler para politikasını araç olarak kullanamamaktadırlar. Sübsidiarite ilkesi gereği üye ülkeler maliye politikasını uygulama yetkisini elinde

<sup>143</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., ss.52-53.

<sup>144</sup> ENGİN, a.g.e., s.33.

<sup>145</sup> Meral TECER, **Avrupa Birliği ve Türkiye Sorular ve Yanıtlar**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara 2007, s.17.



bulundurmaktadırlar. Parasal birliğin istikrarı için kamu borçlanması ve açıklarına da sınırlama getirilmiştir. Böylece üye ülkelerin elinde salt vergiler alanında yetki kalmaktadır. Bununda dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma ile kısıtlandığı düşünülürse üye ülkelerin elinde sadece dolaysız vergiler etkin bir maliye politikası aracı olarak kalmaktadır. Yatırımların özendirilmesi yönünde dolaysız vergilerin kullanılması bu alanda bir rekabete neden olmaktadır. Avrupa Birliği kurumlarına bu alanda açık yasama yetkisi verilmemiş olması da ileride zararlı etkileri olan bir vergi rekabetine neden olabilecektir<sup>146</sup>.

### 2.1.5 Üye Ülkelerdeki Gelişmişlik Farkları

Avrupa Topluluklarının başarılı olması sonucunda komşu ülkeler için cazibe haline gelen Avrupa Topluluğu, kurucu Roma Anlaşması'nın üye olmayı düzenleyen “her Avrupa ülkesi Avrupa Topluluğu'na üyelik için başvurabilir” şeklindeki 237. Maddesine dayanarak komşu ülkeler, üyelik başvurusunda bulunmuş<sup>147</sup>, bunun neticesinde üye sayısı günümüzde 27'ye yükselmiştir. Üye ülkelerin özellikle ekonomik anlamda gelişmişlik seviyesinin birbirinden farklı olması, ekonomik bakımdan zayıf devletlerin büyümek için iktisat politikalarını gelişmiş ülkelere daha genişleyici biçimde kullanmalarına neden olmaktadır.

## 2.2 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİ OLARAK KABUL EDİLEN UYGULAMALAR

Vergi rekabeti uygulamaları konusunda OECD'nin zararlı vergi rekabetine ilişkin yaklaşımı temel alınarak en önemli ve etkin olarak işlev gören tercihli vergi rejimleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

---

<sup>146</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., s.54.

<sup>147</sup> Mustafa FİŞNE, *Avrupa Birliği'nin Doğuşu ve Gelişimi, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye - Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması*, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s.67.

**Tablo 7 : Bazı AB Üyesi Ülkelerin Tercihli Vergi Rejimleri**

Ülke	Uygulama Adı	Başlama Yılı	Amaç	Vergi Matrahı	Yasal Kurumlar Vergisi Oranı	Uygulama Süresi
Belçika	Koodinasyon Merkezleri Rejimi	1982	Ulusötesi şirketlerin doğrudan yatırımını çekmek	Şirketlerin faaliyet giderlerinin %8'i	%40,17	---
İrlanda	Uluslar arası Finans ve Hizmet Merkezleri Rejimi	1987	Ulusötesi şirketlerin doğrudan yatırımını çekmek	--	2005 yılı sonuna kadar yasal vergi oranı %32 yerine % 10 kurumlar vergisi	10 yıl
Hollanda	Dağıtım Merkezleri Rejimi	1985	Ulusötesi şirketleri yerel dağıtım merkezleri olmak	Maliyetin belli bir yüzdesi	Maliyetin bir yüzdesi üzerinden %35	---
Lüksemburg	1929 Holding Şirketleri Rejimi ve Finansal Holding Şirketleri	---	Ulusötesi şirketleri dağıttıkları temettüler üzerindeki vergi yükünü kaldırmak merkezleri olmak	Yabancı holding şirketlerinden hissedarların sahip oldukları hisse senedi toplam tutarı	Yabancı holding şirketlerinden hissedarların sahip oldukları hisse senedi toplam tutarının %0, 2'si	---
İspanya	Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros	1997	Uluslararası holding ve şirketlerin İspanyol şirketlerde pay sahibi olmaları ve faaliyette bulunmaları	Yurt dışına kar transferinden vergi alınmaması	AB ülkeleri için yurt dışına kar transferinden vergi alınmaması	---
Portekiz	Madeira Serbest Bölgesi	1981	Portekiz yerleşiklerine düşük vergi oranı	---	---	31 yıl
İspanya	Kanarya Adaları	1994	Ekonomik gelişimi desteklemek	---	% 1 kurumlar vergisi ve indirimli KDV uygulaması	11 yıl
Hollanda	Concern Financierings Maatschappij	1997	Finansal şirketlere yönelik vergisel ayrıcalık	Gelirlerin %20'si	%35 (Uygulama sonrası efektif vergi yükü %7 olmaktadır)	10 yıl

Kaynak: ENGIN, a.g.e., ss.35-36'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

### 2.3 AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ

Avrupa Birliğinde vergi rekabetinin etkilerini, vergi oranları, vergi gelirleri, emek, sermaye ve tüketim üzerindeki vergi yükü, kamu harcamaları, kamu açıkları, kamu borçları ve yabancı sermaye akımları üzerinde oluşturduğu etkiler bakımından inceleyebiliriz.

### 2.3.1 Vergi Oranlarında Değişime Neden Olması

Mali yapıda neden olduğu bozulmayla ilgili olarak vergi rekabetinin (özellikle dolaysız vergi yükünü düşürmeyi hedefleyen) özellikle kurumlar ve gelir vergisi oranlarında neden olduğu değişimi incelememiz gerekir. Tablo 8'i inceleyecek olursak, AB'nde gelir ve kurumlar vergisi oranlarının yıllar itibariyle birkaç ülke dışında sürekli düşüş gösterdiğini görmekteyiz. Gelir vergisinde en önemli düşüş, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti ve Romanya'da; kurumlar vergisi oranlarında ise, en fazla düşüş, Bulgaristan, İrlanda ve Almanya'da görülmektedir. Yine AB ortalamasına bakacak olursak, gelir vergisi oranlarında %9,5'luk, kurumlar vergisi oranlarında ise %11,7'lik bir düşüş olduğunu görmekteyiz. Tabloya bakarak vergi rekabetinin AB ülkelerini vergi oranlarını düşürmeye zorladığını söylemek mümkündür.

Birliğe yeni katılan 12 ülkenin pazar ekonomilerine geçiş yapmaları yine gelir ve kurumlar vergisi sistemlerini Batı Avrupa sistemlerine yakınlaştırmaları bu ülkelerin gelir ve kurumlar vergisi oranlarını aşamalı olarak indirmelerine neden olmuştur.

Birliğe yeni katılan 12 ülkenin vergi politikaları özellikle Fransa ve Almanya'nın başı çektiği AB-15 ülkeleri tarafından damping ya da zarar verici vergi rekabetine neden olan uygulamaları içermesi nedeniyle eleştirilmektedir. Bu bağlamda Fransa ve Almanya, Avrupa Birliği içerisinde vergi rekabetinin sınırlandırılması amacıyla uygulanacak minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesi ve yine Avrupa Birliği Bölgesel Yardımlarının bu tür vergi uygulamaları yapan ülkelere verilememesini istemektedirler. Yeni katılan 12 ülke ise düşük gelir ve kurumlar vergisi oranlarını yüksek büyüme oranı bakımından gerekli görmektedirler<sup>148</sup>.

---

<sup>148</sup> FERHATOĞLU, a.g.m., s.11.

**Tablo 8 : AB Ülkelerinde En Yüksek Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları 1995-2008 (%)**

	En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları (%)					En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (%)				
	1995	2000	2005	2008	1995 - 2008 Değişme	1995	2000	2005	2008	1995 - 2008 Değişme
<b>Belçika</b>	60,6	60,6	53,7	53,7	-6,9	40,2	40,2	34	34	-6,2
<b>Bulgaristan</b>	50	40	24	10	-40	40	32,5	15	10	-30
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	43	32	32	15	-28	41	31	26	21	-20
<b>Danimarka</b>	63,5	59,7	59	59	-4,5	34	32	28	25	-9
<b>Almanya</b>	57	53,8	44,3	47,5	-9,5	56,8	51,6	38,7	29,8	-27
<b>Estonya</b>	26	26	24	21	-5	26	26	24	21	-5
<b>İrlanda</b>	48	44	42	41	-7	40	24	12,5	12,5	-27,5
<b>Yunanistan</b>	45	45	40	40	-5	40	40	32	25	-15
<b>İspanya</b>	56	48	45	43	-13	35	35	35	30	-5
<b>Fransa</b>	59,1	59	53,5	45,8	-13,3	36,7	37,8	35	34,4	-2,3
<b>İtalya</b>	51	45,9	44,1	44,9	-6,1	52,2	41,3	37,3	31,4	-20,8
<b>Güney Kıbrıs</b>	40	40	30	30	-10	25	29	10	10	-15
<b>Letonya</b>	25	25	25	25	0	25	25	15	15	-10
<b>Litvanya</b>	33	33	33	24	-9	29	24	15	15	-14
<b>Lüksemburg</b>	51,3	47,2	39	39	-12,3	40,9	37,5	30,4	29,6	-11,3
<b>Macaristan</b>	44	44	38	40	-4	19,6	19,6	17,5	21,3	1,7
<b>Malta</b>	35	35	35	35	0	35	35	35	35	0
<b>Hollanda</b>	60	60	52	52	-8	35	35	31,5	25,5	-9,5
<b>Avusturya</b>	50	50	50	50	0	34	34	25	25	-9
<b>Polonya</b>	45	40	40	40	-5	40	30	19	19	-21
<b>Portekiz</b>	40	40	40	42	2	39,6	35,2	27,5	26,5	-13,1
<b>Romanya</b>	40	40	16	16	-24	38	25	16	16	-22
<b>Slovenya</b>	50	50	50	41	-9	25	25	25	22	-3
<b>Slovakya</b>	42	42	19	19	-23	40	29	19	19	-21
<b>Finlandiya</b>	62,2	54	51	50,1	-12,1	25	29	26	26	1
<b>İsveç</b>	61,3	51,5	56,6	56,4	-4,9	28	28	28	28	0
<b>İngiltere</b>	40	40	40	40	0	33	30	30	30	-3
<b>AB-27 Ort.</b>	<b>47,3</b>	<b>44,7</b>	<b>39,9</b>	<b>37,8</b>	<b>-9,5</b>	<b>35,3</b>	<b>31,9</b>	<b>25,5</b>	<b>23,6</b>	<b>-11,7</b>
<b>AB-25 Ort.</b>	<b>47,5</b>	<b>45</b>	<b>41,4</b>	<b>39,8</b>	<b>-7,7</b>	<b>35</b>	<b>32,2</b>	<b>26,3</b>	<b>24,4</b>	<b>-10,6</b>
<b>AB-16 Ort.</b>	<b>50,4</b>	<b>48,4</b>	<b>43</b>	<b>42,1</b>	<b>-8,3</b>	<b>37,5</b>	<b>34,9</b>	<b>28,4</b>	<b>26</b>	<b>-11,5</b>

Kaynak: European Commission - Taxation and Customs Union, **Taxation Trends in the European Union - Main Results**, European Communities, 2009, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm) (Erişim:14.11.2009), ss.36-37'den derlenerek tarafımızca hazırlanmıştır.

Nominal kurumlar vergisi oranının dışında, ülkeler arası karşılaştırma yapmada matrah hesaplama farklılıklarını dikkate alan efektif kurumlar vergisi oranında kullanılabilir. Efektif kurumlar vergisi oranı, nominal vergi oranı ile birlikte matrah tespitinde kullanılan vergi istisnaları, vergiye tabi kazancın hesaplanmasında kurum kazancından yapılan indirimler, oran indirimleri ve vergi ertelemeleri gibi unsurları da dikkate alır<sup>149</sup>.

<sup>149</sup> Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8, <http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc>(Erişim:15.11.2009), s.3.

**Tablo 9 : Avrupa Birliğinde Efektif Kurumlar Vergisi Oranları (%)**

ÜLKELER	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Değişim 1995- 2007	Değişim 2000- 2007
Belçika	19,5	22,5	23,5	27,4	26,8	23,6	23,6	23,1	22	22,2	22,1	21,6	20,7	1,2	-2,9
Bulgaristan	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çek Cumhuriyeti	47,2	31,4	41,4	27,8	30,1	26,2	28,3	30,3	32	29,8	25,4	25,6	24,1	-23,1	-2,1
Danimarka	20,2	22,2	22,2	29	21,3	24,4	21,9	21,1	23,2	26,7	29,1	32,3	30,8	10,6	6,4
Almanya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Estonya	15,2	9,1	9,8	11,9	8,9	4,1	3	4,7	6,5	6,9	5,9	6,5	8,8	-6,4	4,7
İrlanda	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yunanistan	-	-	-	-	-	29	25,1	26	21	20,1	21,6	18,6	-	-	-
İspanya	-	-	-	-	-	30,7	28,5	31,4	31,2	35,2	43,5	53,3	59,7	-	29,1
Fransa	21,5	26	26,2	24,7	28,7	29,6	32,9	29	24,4	26,4	26,1	31,4	33,2	11,6	3,6
İtalya	19,5	21,9	26	18,8	22,5	19,3	23,7	21	24,7	21,4	20,8	27,1	30,1	10,6	10,8
Güney Kıbrıs	17,7	19,9	24	25,9	29,5	25,2	24,3	24,7	22,1	18,9	23,6	26,8	38,7	21	13,5
Letonya	61,6	47,9	14,9	17,1	12,6	8,6	8,8	8,3	6,6	8	9,6	11,1	13	-48,5	4,5
Litvanya	11,2	10,1	8,9	8,7	6,3	3,9	2,5	2,6	5,7	7,2	8	10,8	10,7	-0,5	6,7
Lüksemburg	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Macaristan	-	-	-	-	-	23,9	24,8	19,8	17,5	17,1	17	14,7	-	-	-
Malta	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hollanda	20	23,7	22,5	22,8	21,9	18,5	17,3	18,1	14,4	14,4	12,5	11,9	11	-8,9	-7,5
Avusturya	23,6	26,9	27,6	28,6	27	26,6	37,1	28,3	26,8	26	22,9	23	24,8	1,3	-1,8
Polonya	46,8	51,6	46,2	42,7	42,5	37,1	37,2	37	21,9	18,7	20,8	19,5	-	-	-
Portekiz	17	19,4	21,3	20	21,5	25,5	22,7	22,4	19	18,8	19,4	22,6	-	-	-
Romanya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Slovenya	-	-	-	-	-	19,6	22,2	24,6	21	23	33,6	30,4	32,9	-	13,3
Slovakya	51,2	52,9	49,8	52,4	49,5	40	32,7	34,7	35,3	22,6	23,5	20,3	19,5	-31,7	-20,5
Finlandiya	19	22,1	23,6	25,9	25,2	30,3	18,4	21,2	18,7	18,6	17,9	15,1	17,9	-1,1	-12,4
İsveç	19,2	22,3	23,9	23,6	29,2	41	30,8	23,5	25,3	22,7	31,7	21,7	32,8	13,6	-8,2
İngiltere	23,3	24,6	29,1	29,3	30,2	31	31,8	23,9	19,4	19,9	24,5	27,7	23,2	-0,1	-7,9
AB-27 Ort.															
Ağırlıklı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aritmetik	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AB-16 Ort.															
Ağırlıklı	20,5	23,7	25,3	23	25,6	25,5	27,1	25,4	24,2	24,4	25,4	30	33,1	12,9	8
Aritmetik	22,4	24,8	26,3	26,8	27,9	26,5	25,7	25,4	23,4	22,3	23,9	25,2	28,7	10,2	4,6
AB-25 Ort.															
Ağırlıklı	21,9	24,6	26,7	25,3	27,2	27,6	28,4	25,1	23,1	23,2	25,2	28,7	30,5	8,5	3
Aritmetik	26,0	26,0	25,5	25,5	25,5	24,7	23,7	22,6	20,9	20,2	21,9	22,5	25,5	-1,3	0,7

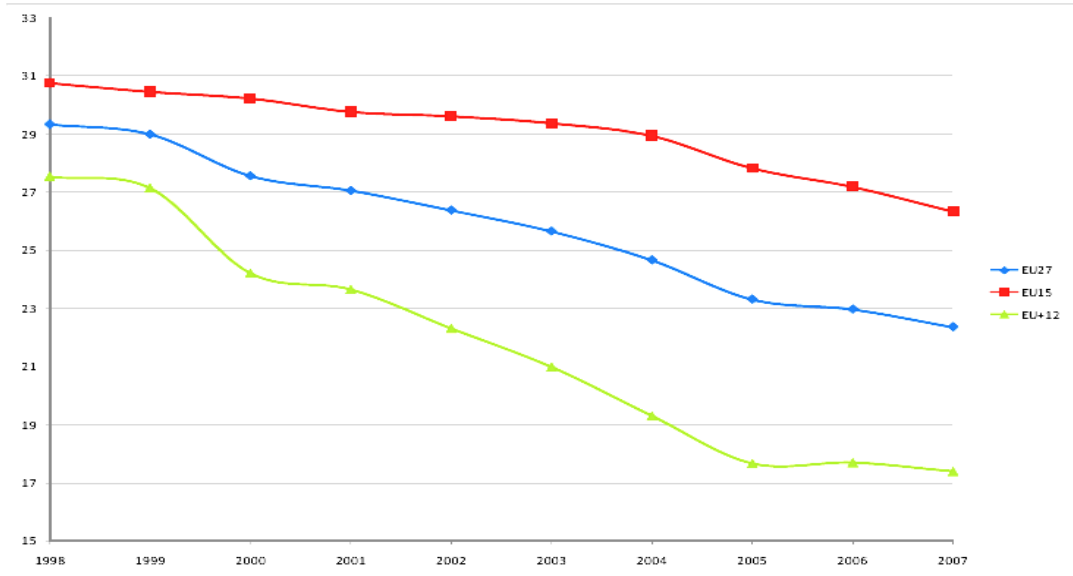
Kaynak: European Commission - Taxation and Customs Union, Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway, European Communities, 2009,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm) (Erişim:14.11.2009), s.328.

Tablo 8’de yer alan nominal kurumlar vergisi oranları ile Tablo 9’da yer alan efektif kurumlar vergisi oranlarını karşılaştıracak olursak, efektif vergi oranlarının genellikle nominal oranlardan daha düşük olduğunu görürüz. Yine Tablo 9’u incelediğimizde, ülkeler arasındaki efektif vergi oranları arasındaki farklılığın da düşük olduğunu görmekteyiz.

Aşağıda yer alan Şekil 9’da efektif vergi oranlarında yıllar itibariyle genel bir düşüş olduğu, özellikle Birliğe yeni katılan AB-12 ülkelerinin efektif kurumlar vergisi oranının, AB-15 ülkelere yapılması düşünülen yatırım kararlarını saptıracak ölçüde düşük olduğu görülmektedir. Bu bakımdan birlik içerisinde minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinin ötesinde matrah uyumlaştırmasını da kapsayan geniş kapsamlı bir çalışma yapılması düşüncesi ağırlık kazanmıştır. Avrupa Birliği Komisyonu, kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesini üye ülkelerin tercihlerine bırakırken, Birlik genelinde matrah uyumlaştırmasına gitmeyi hedeflemektedir. Bunun da uzun dönemde Birlik genelinde oran indirimlerine neden olacağı düşünülmektedir<sup>150</sup>.

**Şekil 9 : AB’nde Efektif Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi (1998-2007)**



Kaynak: Christina ELSCHNER, Werner VANBORREN, **Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union**, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_14\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_14_en.pdf) (Erişim:15.11.2009), s.20.

<sup>150</sup> FERHATOĞLU, a.g.m., s.13.

Bu konu ile ilgili olarak Deverux vd. tarafından yapılan bir çalışmada son yirmi yıl boyunca AB ve G-7 ülkelerinde kurumlar vergisi gelişimi incelenmiş, inceleme sonucunda kanuni vergi oranlarının düştüğünü, vergi matrahlarının genişletildiği ve efektif vergi oranlarının düştüğü sonucuna ulaşılmıştır. Devereux vd. çalışmasında efektif marjinal vergi oranlarının zaman içindeki gelişiminin kanuni vergi oranlarında görülen şekli yinelemediğini, buna karşılık efektif ortalama vergi oranlarının kanuni vergi oranlarında görülen azalma eğilimini tekrarladığını tespit etmişlerdir<sup>151</sup>.

### 2.3.2 Vergi Gelirlerinde Değişime Neden Olması

Vergi rekabetinin vergi oranlarını düşürmesi kamusal işlevler açısından tek başına anlam ifade etmemektedir. Vergi gelirlerinin düzeyi de belirleyici olmaktadır<sup>152</sup>.

Aşağıda yer alan Tablo 10'u inceleyecek olursak vergi gelirleri, vergi rekabeti nedeniyle literatürdeki kaygıları doğrulayacak biçimde düşüş göstermemiştir. Tablo 8 ile karşılaştırmalı incelersek Estonya, İrlanda, Macaristan, Hollanda, Letonya, Lüksemburg, Slovenya ve Slovakya dışındaki ülkelerde vergi gelirleri sabit kalmış veya artış göstermiştir. AB genelinde vergi gelirleri düşüş göstermemiştir. Vergi gelirlerindeki değişim ile ilgili olarak iki sonuca varmak mümkündür. İlki, vergi oranlarındaki indirim sonrası matrah kaymasından söz edilebilir. İkincisi ise finansal sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün önemli ölçüde düşüşü, vergi gelirlerinin artması için yeterli olmadığıdır<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Michael DEVEREUX, Rachel GRIFFITH, The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital: A Review, Swedish Economic Policy Review, Vol.9, 2002, ss.463-466'dan aktaran GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.142.

<sup>152</sup> ENGİN, a.g.e., s.41.

<sup>153</sup> ENGİN, a.g.e., s.42.

**Tablo 10 : Toplam Vergi Gelirleri (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil – GSYİH %)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<b>Belçika</b>	43,8	44,4	44,9	45,5	45,5	45,2	45,2	45,3	44,9	45	44,9	44,5	44
<b>Bulgaristan</b>	-	-	-	-	30,6	32,5	30,9	29,6	32,2	33,1	34	33,2	34,2
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	36,2	34,7	35	33,3	34	33,8	34	34,8	35,7	37,4	37,1	36,7	36,9
<b>Danimarka</b>	48,8	49,2	48,9	49,3	50,1	49,4	48,4	47,8	48	49	50,8	49,6	48,7
<b>Almanya</b>	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40	39,5	39,6	38,7	38,8	39,2	39,5
<b>Estonya</b>	36,4	34,4	34,4	34,2	32,7	31,3	30,5	31,1	30,9	30,7	30,9	31,3	33,1
<b>İrlanda</b>	33,1	33,1	32,4	31,8	31,8	31,6	29,8	28,5	29	30,3	30,7	32,1	31,2
<b>Yunanistan</b>	29,1	29,4	30,6	32,5	33,3	34,6	33,2	33,7	32,3	31,2	31,5	31,3	32,1
<b>İspanya</b>	32,7	33,1	33,2	33	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,5	37,1
<b>Fransa</b>	42,7	43,9	44,1	44	44,9	44,1	43,8	43,1	42,9	43,2	43,6	43,9	43,3
<b>İtalya</b>	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,5	40,9	41,3	40,6	40,4	42,1	43,3
<b>Güney Kıbrıs</b>	26,7	26,4	25,8	27,7	28	30	30,9	31,2	33	33,4	35,5	36,5	41,6
<b>Letonya</b>	33,2	30,8	32,1	33,7	32	29,5	28,5	28,3	28,5	28,5	29	30,4	30,5
<b>Litvanya</b>	28,5	27,9	31	32	31,8	30,1	28,6	28,4	28,1	28,3	28,5	29,4	29,9
<b>Lüksemburg</b>	37,1	37,6	39,3	39,4	38,3	39,1	39,8	39,3	38,1	37,2	37,5	35,8	36,7
<b>Macaristan</b>	41,6	40,6	39	39	39,1	38,5	38,3	38	37,7	37,6	37,5	37,2	39,8
<b>Malta</b>	26,8	25,4	27,5	25,6	27,3	28,2	30,4	31,5	31,4	32,8	33,8	33,7	34,7
<b>Hollanda</b>	40,2	40,2	39,7	39,4	40,4	39,9	38,3	37,7	37,4	37,5	37,6	39,1	38,9
<b>Avusturya</b>	41,4	42,9	44,4	44,4	44	43,2	45,3	43,9	43,8	43,4	42,2	41,7	42,1
<b>Polonya</b>	37,1	37,2	36,5	35,4	34,9	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8	34,8
<b>Portekiz</b>	32,1	32,9	33	33,2	34,1	34,3	33,9	34,7	34,8	34,1	35,1	35,9	36,8
<b>Romanya</b>	-	-	-	28,7	31,3	30,4	28,9	28,1	27,7	27,3	27,9	28,6	29,4
<b>Slovenya</b>	39,2	38,1	37	37,8	38,2	37,5	37,7	38	38,2	38,3	38,7	38,4	38,2
<b>Slovakya</b>	40,3	39,4	37,3	36,7	35,4	34,1	33,2	33,2	33,1	31,6	31,5	29,4	29,4
<b>Finlandiya</b>	45,7	47	46,3	46,1	45,8	47,2	44,6	44,6	44	43,5	44	43,5	43
<b>İsveç</b>	47,9	50,4	50,9	51,5	51,8	51,8	49,9	47,9	48,3	48,7	49,6	49	48,3
<b>İngiltere</b>	34,7	34,4	34,8	35,9	36,2	36,7	36,4	34,9	34,7	35,2	36,1	36,9	36,3
<b>AB-27 Ortalaması</b>													
<b>Ağırlıklı</b>	-	-	-	-	<b>40,8</b>	<b>40,6</b>	<b>39,7</b>	<b>39</b>	<b>39</b>	<b>38,9</b>	<b>39,2</b>	<b>39,7</b>	<b>39,8</b>
<b>Aritmetik</b>	-	-	-	-	<b>37,4</b>	<b>37,2</b>	<b>36,6</b>	<b>36,3</b>	<b>36,4</b>	<b>36,4</b>	<b>36,9</b>	<b>37</b>	<b>37,5</b>
<b>AB-16 Ortalaması</b>													
<b>Ağırlıklı</b>	<b>39,8</b>	<b>40,7</b>	<b>41,1</b>	<b>41</b>	<b>41,5</b>	<b>41,2</b>	<b>40,3</b>	<b>39,8</b>	<b>39,8</b>	<b>39,5</b>	<b>39,6</b>	<b>40,3</b>	<b>40,4</b>
<b>Aritmetik</b>	<b>36,9</b>	<b>37,3</b>	<b>37,5</b>	<b>37,5</b>	<b>37,8</b>	<b>37,9</b>	<b>37,6</b>	<b>37,4</b>	<b>37,4</b>	<b>37,2</b>	<b>37,6</b>	<b>37,7</b>	<b>38,2</b>
<b>AB-25 Ortalaması</b>													
<b>Ağırlıklı</b>	<b>39,5</b>	<b>40,2</b>	<b>40,4</b>	<b>40,4</b>	<b>40,9</b>	<b>40,6</b>	<b>39,8</b>	<b>39,1</b>	<b>39,1</b>	<b>39</b>	<b>39,3</b>	<b>39,9</b>	<b>39,9</b>
<b>Aritmetik</b>	<b>37,4</b>	<b>37,4</b>	<b>37,7</b>	<b>37,8</b>	<b>37,9</b>	<b>37,6</b>	<b>37,1</b>	<b>36,9</b>	<b>36,9</b>	<b>36,9</b>	<b>37,3</b>	<b>37,5</b>	<b>38</b>

Kaynak: European Commission - Taxation and Customs Union, Taxation Trends in the European Union - Main Results, European Communities, 2009, s.251.



### 2.3.3 Emek, Sermaye ve Tüketim Üzerindeki Vergi Yükü Açısından

Vergi rekabeti nedeniyle vergi yükü kayması ilk olarak emek faktörü üzerinde görülmektedir. AB üyesi ülkeler arasında emek mobilitesi görece sınırlıdır. Bunun temel nedenleri olarak sosyal, kültürel ve politik farklılıklar yatmaktadır. Bu sebeple sınırlı hareketli emek faktörü üzerinde bir taraftan dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik katkı paylarındaki artış, diğer taraftan tüketim vergileri ile artan bir vergi yükü baskısı oluşturmaktadır.

Aşağıda verilen Tablo 11'i incelediğimizde, yıllar itibariyle toplam vergi gelirlerinin 10 ülkede azaldığını, diğer ülkelerde ise artış gösterdiğini görmekteyiz. Özellikle, Güney Kıbrıs'ta ki %14,9 artış ile Malta'da ki %7,9'luk artış dikkat çekicidir. Bu iki ülke, OECD 1998 raporunda vergi cenneti olarak nitelendirilmiş ve daha sonra tablo 2'den de görüleceği üzere, OECD'ye işbirliğine gitme tahahütünde bulunmuş ülkelerdir. Vergi gelirlerindeki azalışa baktığımızda %10,9'luk düşüş ile Slovakya'daki düşüş ilgi çekicidir. Bu oranı izleyen % 3,3 ile Estonya ve %2,7'lik Letonya'da ki düşüşler, bu ülkelerin eski doğu bloğu ülkelerinden olmaları ve birliğe yeni katılmış olmaları bakımından ilginç bir benzerlik taşımaktadır.

Tüketim, emek ve sermaye üzerindeki vergi yükünü Tablo 11'e göre incelediğimizde, yıllar itibariyle AB-27'de tüketim üzerindeki vergi yükünün %1,3 oranında arttığını, emek üzerindeki vergi yükünün %1,5 oranında azaldığını görmekteyiz. AB-25'de ise tüketim üzerindeki vergi yükünün %0,8 oranında arttığını, emek üzerindeki vergi yükünün %0,9 oranında azaldığını, sermaye üzerindeki vergi yükünde ise %5,6 oranında artış olduğunu görmekteyiz. Durumu AB-16 açısından da incelersek, tüketim üzerindeki vergi yükünün %1.2 oranında arttığını, emek üzerindeki vergi yükünde %0,1 oranında artış olduğunu ve sermaye üzerindeki vergi oranında ise %5,8 oranında artış olduğunu tespit etmekteyiz. Bu oranlara bakarak, vergi rekabetinin varlığı halinde tüketim üzerindeki efektif vergi yükü artma potansiyeli taşımaktadır. AB-16 ülkeleri, ekonomik gelişmişlik bakımından AB-25 ülkelerine kıyasla daha üstündürler. Bu bağlamda, AB içinde ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerin vergi yükünü az gelişmiş ülkelere nazaran her üç faktör üzerine yıktığı, bu üç faktör içinde daha çok sermaye ondan sonrada tüketim üzerine yıktığı görülmektedir. AB içinde ekonomik açıdan az gelişmiş ülkelerin ise

emek üzerindeki vergi yükünü azalttığı, fakat sermaye ve tüketim üzerindeki vergi yükünü arttırdığı gözlemlenmektedir. Yine, AB-16 ülkelerinin tüketim üzerindeki vergi yükünün AB-25 ülkelerinkinden daha fazla olduğu görülmektedir.

**Tablo 11 : Vergi Yüğü, En Yüksek Yasal Vergi Oranları ve Ekonomik Faaliyetlerin Türüne Göre Efektif Vergi Oranları (%)**

ÜLKELER	Toplam Vergi Gelirleri (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil – GSYİH %'si)				Efektif Vergi Oranları																En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları (%)				Efektif En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (%)			
					Tüketim Üzerinde				Emek Üzerinde				Sermaye Üzerinde															
	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007				
Belçika	43,8	45,2	44,9	44	20,6	21,8	22,2	22	43,8	43,9	43,8	42,3	25,3	29,3	32,4	31,1	60,6	60,6	53,7	53,7	19,5	23,6	22,1	20,7				
Bulgaristan	-	32,5	34	34,2	-	19,7	24,4	25,4	-	38,7	34,7	29,9	-	-	-	-	50	40	24	24	-	-	-	-				
Çek Cumhuriyeti	36,2	33,8	37,1	36,9	22,1	19,4	22,2	21,4	40,5	40,7	41,7	41,4	26,3	20,9	25,6	25,6	43	32	32	32	47,2	26,2	25,4	24,1				
Danimarka	48,8	49,4	50,8	48,7	30,5	33,4	33,9	33,7	40,2	41	37,1	37	29,9	36	49,8	44,9	63,5	59,7	59	59	20,2	24,4	29,1	30,8				
Almanya	39,8	41,9	38,8	39,5	18,8	18,9	18,1	19,8	39,4	40,7	38,8	39	22,4	28,9	22,1	24,4	57	53,8	44,3	47,5	-	-	-	-				
Estonya	36,4	31,3	30,9	33,1	21,3	19,8	22,2	24,4	38,6	37,8	34,1	33,8	14,1	6	8	10,3	26	26	24	22	15,2	4,1	5,9	8,8				
İrlanda	33,1	31,6	30,7	31,2	24,8	25,9	26,4	25,6	29,7	28,5	25,4	25,7	-	-	19,4	18,5	48	44	42	41	-	-	-	-				
Yunanistan	29,1	34,6	31,5	32,1	-	16,5	14,8	15,4	-	34,5	34,2	35,5	-	19,9	16,8	-	45	45	40	40	-	29	21,6	-				
İspanya	32,7	33,9	35,6	37,1	14,2	15,7	16,3	15,9	29	28,7	30,3	31,6	-	29,7	36,4	42,4	56	48	45	43	-	30,7	43,5	59,7				
Fransa	42,7	44,1	43,6	43,3	21,5	20,9	20,1	19,5	41,2	42,1	41,9	41,3	32,3	38,1	39,2	40,7	59,1	59	53,5	45,8	21,5	29,6	26,1	33,2				
İtalya	40,1	41,8	40,4	43,3	17,4	17,9	16,7	17,1	38	43,7	42,9	44	27,4	29,6	29,6	36,2	51	45,9	44,1	44,9	19,5	19,3	20,8	30,1				
Güney Kıbrıs	26,7	30	35,5	41,6	12,6	12,7	20	21,4	22,1	21,5	24,5	24	16,3	23,8	27	50,5	40	40	30	30	17,7	25,2	23,6	38,7				
Letonya	33,2	29,5	29	30,5	19,4	18,7	20,2	19,6	39,2	36,7	33,2	31	20,4	11,2	9,6	14,6	25	25	25	25	61,6	8,6	9,6	13				
Litvanya	28,5	30,1	28,5	29,9	17,7	18	16,5	17,9	34,5	41,2	34,9	32,3	9,2	7,2	9,1	12,1	33	33	33	27	11,2	3,9	8	10,7				
Lüksemburg	37,1	39,1	37,5	36,7	21,1	23,1	26,2	26,9	29,3	29,9	30,4	31,2	-	-	-	-	51,3	47,2	39	39	-	-	-	-				
Macaristan	41,6	38,5	37,5	39,8	30,8	27,5	26,4	27,1	42,6	41,4	38,4	41,2	-	15,9	16,6	-	44	44	38	40	-	23,9	17	-				
Malta	26,8	28,2	33,8	34,7	14,8	15,9	19,7	20,3	19	20,6	21,3	20,1	-	-	-	-	35	35	35	35	-	-	-	-				
Hollanda	40,2	39,9	37,6	38,9	23,3	23,7	25	26,8	34,6	34,5	31,6	34,3	21,6	20,8	18,2	16,4	60	60	52	52	20	18,5	12,5	11				
Avusturya	41,4	43,2	42,2	42,1	20,5	22,1	21,7	21,6	38,5	40,1	40,8	41	26,1	27,3	24,2	26,1	50	50	50	50	23,6	26,6	22,9	24,8				
Polonya	37,1	32,6	32,8	34,8	20,7	17,8	19,5	21,4	36,8	33,6	33,1	35	20,9	20,5	21,6	-	45	40	40	40	46,8	37,1	20,8	-				
Portekiz	32,1	34,3	35,1	36,8	19,2	19,2	20,6	20,3	26,5	27	28,1	30	20,8	32,7	28,5	34	40	40	40	42	17	25,5	19,4	-				
Romanya	-	30,4	27,9	29,4	-	16,8	17,9	18,1	-	32,2	28	30,1	-	-	-	-	40	40	16	16	-	-	-	-				
Slovenya	39,2	37,5	38,7	38,2	24,6	23,5	23,6	24,1	38,5	37,7	37,6	36,9	-	15,7	22,1	23,1	50	50	50	41	-	19,6	33,6	32,9				
Slovakya	40,3	34,1	31,5	29,4	26,4	21,7	22,2	20,6	38,5	36,3	32,9	30,9	35,1	22,9	19,5	17,5	42	42	19	19	51,2	40	23,5	19,5				
Finlandiya	45,7	47,2	44	43	27,6	28,6	27,6	26,5	44,3	44,1	41,5	41,4	28,1	36	26,9	26,7	62,2	54	51	50,5	19	30,3	17,9	17,9				
İsveç	47,9	51,8	49,6	48,3	27,6	26,3	27,5	27,8	46,8	47,2	45	43,1	19,9	43,4	35,9	35,9	61,3	51,5	56,6	56,6	19,2	41	31,7	32,8				
İngiltere	34,7	36,7	36,1	36,3	20	19,4	18,7	18,4	25,7	25,3	25,5	26,1	34,6	44,7	41,3	42,7	40	40	40	40	23,3	31	24,5	23,2				
AB-27 Ort.		37,2	36,9	37,5	-	20,9	21,9	22,2	-	35,9	34,5	34,4	-	-	-	-	47,3	44,7	39,9	39,1	-	-	-	-				
AB-25 Ort.	37,4	37,6	37,3	38	21,4	21,1	21,9	22,2	35,7	35,9	34,7	34,8	23,1	25,5	25,2	28,7	47,5	45	41,4	40,6	26,0	24,7	21,9	25,5				
AB-16 Ort.	36,9	37,9	37,6	38,2	20,3	20,5	21,3	21,5	34,2	34,6	34,1	34,3	24,0	27,3	25,9	29,8	50,4	48,4	43	42,1	22,4	26,5	23,9	28,7				

Kaynak: European Commission - Taxation and Customs Union, Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway, European Communities, 2009, ss.81, 251, 324, 325, 326, 328'den yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Ülkeler itibariyle baktığımızda Slovakya ve Finlandiya en dikkat çekici ülkeler olmaktadır. Bu iki ülkede her üç faktör üzerindeki vergi yükünü azaltma yoluna gitmiştir. Özellikle Slovakya sermaye üzerindeki vergi yükünü %17,6 azaltarak en yüksek düşüşü gerçekleştiren ülke olmuştur. Sermaye üzerinde en yüksek vergi yükü artışının %34'lük oran ile eski vergi cenneti olan Güney Kıbrıs tarafından gerçekleşmesi bu ülkenin ekonomi politikalarında ciddi değişimler olduğunu göstermektedir. Yine Estonya, İrlanda, Letonya, Hollanda ve Romanya emek ve sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltırken, tüketim üzerindeki vergi yükünü arttırmışlardır. Macaristan ve Slovenya'da ise tüketim ve emek üzerindeki vergi yükü azaltılırken, sermaye üzerindeki vergi yükü arttırılmıştır. Her üç faktör üzerinde vergi yükü artışı yoluna giden ülkeler ise Güney Kıbrıs, İspanya ve Portekiz'dir.

Yine Tablo 11'i incelediğimizde, AB genelinde emek üzerinde görülen vergi yükü azalmasının nedeni olarak, Portekiz dışındaki AB üyesi ülkelerde en yüksek yasal kişisel vergi oranlarının düşmesi olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumu en yüksek kurumlar vergisi oranlarındaki değişmeyi göz önüne alarak yorumlayacak olursak, Çek Cumhuriyeti, Letonya, Slovakya ve Polonya gibi AB-25 içinde yer alan birliğe yeni katılmış ülkelerde, kurumlar vergisi oranında %25 ile %50 arasında azalma görüldüğü, buna karşın İspanya, Fransa, İtalya ve İsveç gibi AB-16 içerisinde yer alan eski AB üyesi ülkelerde ise efektif kurumlar vergisi oranlarında %10 ile %30 arasında bir artış olduğunu gözlemlemekteyiz. Bu durum, AB-16 ülkelerinde ortalama efektif kurumlar vergisi oranında %6,3'lük bir artış, AB-25 ülkelerinde ise efektif kurumlar vergisi oranında %0,5 azalma ile kendini göstermektedir. Bu oranlara bakarak, sermaye üzerinde AB genelinde görülen vergi yükü artışının nedeni olarak, AB-16 ülkeleri arasında görülen efektif kurumlar vergisi oranlarındaki artış olduğunu söyleyebiliriz.

Avrupa Birliği'ne yeni katılan AB-12 ülkelerinin Pazar ekonomilerine geçiş yapmaları ve kurumlar vergisi sistemlerini Batı Avrupa vergi sistemlerine yakınlaştırmaları, bu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını aşamalı olarak indirmelerine neden olmuştur<sup>154</sup>. Bu durum sadece Slovenya'da görülmemektedir.

---

<sup>154</sup> FERHATOĞLU, a.g.m., s.10.

Slovenya, Birliğe yeni katılan üye olmasına rağmen, diğer yeni katılan ülkelerin aksine efektif kurumlar vergisi oranını %13,3 oranında arttırmıştır.

Ayrıca vergi rekabetinin olumsuz etkileri arasında görülen vergi yükünün hareketsiz üretim faktörleri üzerine kaymasının Avrupa Birliğinde görülmediği gözlemlenmemektedir. Vergi yükünün özellikle eski AB üyesi ülkelerde sermaye üzerine kaydırıldığını, Birliğe yeni katılan ülkelerde ise dış finansman sağlamak amacıyla sermaye üzerine kaydırıldığı konusunda AB içerisinde vergi rekabetine neden olmaktadır. Önümüzdeki yıllarda eski AB üyesi ülkelerinde bu rekabete tepki vererek sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltma yoluna gideceği yönünde tahminler bulunmaktadır.

Vergi rekabetinin varlığı halinde, tüketim üzerindeki efektif vergi yükü artma potansiyeli taşımaktadır. Tablo 11'den de görüleceği üzere AB üyesi ülkelere tüketim üzerindeki ortalama efektif vergi oranlarının AB-27'de %1,3, AB-25'de %0,8, AB-16'da ise %1,2 artmıştır.

Yukarıdaki görüşü, vergi gelirlerini gösteren Tablo 12'yi esas alarak incelediğimizde, emek üzerindeki vergi gelirlerinin, GSYİH içindeki payının AB-27, AB-25 ve AB-16 ortalamalarında %0,6 ile %0,9 arasında azaldığı görülmektedir. Aynı şekilde emek üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerinin içindeki payı AB-27, AB-25 ve AB-16 ortalamaları bakımından %2,1 ile %2,8 arasında azalmıştır. Emek üzerindeki vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranındaki en fazla düşüş Slovakya, Finlandiya, Estonya ve Bulgaristan'da artış ise Yunanistan, Portekiz ve Litvanya'dadır. Emek üzerindeki vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı açısından en fazla düşüş Bulgaristan, Güney Kıbrıs, Polonya ve Malta'da, artış ise Yunanistan, G. Kıbrıs ve Litvanya'dadır. Yine AB ortalamalarına baktığımızda oranlar arasında fazla bir farkın olmadığını, dolayısıyla emek gelirlerinin homojen bir şekilde düştüğünü söyleyebiliriz.

Sermaye üzerindeki vergi gelirlerinin, GSYİH içindeki payının AB-27 için %0,7 oranında, AB-25 için %1,6 oranında ve AB-16 için ise %1,8 oranında artmış olduğunu görmekteyiz. Yine sermaye üzerindeki vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı AB-27 için %1,7 oranında, AB-25 için %3,5 oranında ve AB-16 için ise %3,8 oranında artmıştır. Sermaye üzerindeki vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı açısından en fazla artış G.Kıbrıs, Malta ve İspanya'da azalış ise Slovakya,

Estonya ve Lüksemburg'dadır. Sermaye üzerindeki vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı açısından en fazla artış G.Kıbrıs, İrlanda, Malta ve Slovenya'da, düşüş ise Slovakya, Estonya ve İtalya'dadır. Sermaye üzerindeki vergi gelirlerinde, AB ortalamalarının homojen bir dağılım göstermediğini bunun nedeni olarak da AB-16 ortalamasının AB-27 ortalamasının iki katından fazla olmasından kaynaklandığını söyleyebiliriz. Bu durum, bize birliğe yeni katılan üyelerin sermaye çekmek amacıyla sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürme eğiliminde olduklarını göstermektedir.

Tablo 12'yi tüketim üzerindeki vergi gelirleri açısından irdeleyecek olursak, tüketim üzerindeki vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, AB-27'de %0,3 oranında arttığını, AB-25'de %0,1 oranında azaldığını ve yine AB-16'da ise %0,1 oranında arttığını görmekteyiz. Aynı şekilde tüketim üzerindeki vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı AB-27 için %0,3 oranında artmış, AB-25 ve AB-16 ortalamaları açısından %0,8 ile %1,1 oranında azalmıştır. Tüketim üzerindeki vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı açısından en fazla düşüş Macaristan, Slovakya ve Slovenya'da, artış ise G.Kıbrıs, Bulgaristan ve Malta'dadır. Tüketim üzerindeki vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı açısından en fazla düşüş Yunanistan, Macaristan ve İngiltere'de, artış ise Bulgaristan, Estonya ve Slovakya'dadır. Bu verilere dayanarak, AB-16 ülkelerinde tüketim üzerindeki vergi yükünün zamanla azaldığı ancak Birliğe yeni katılan üyelerin tüketim üzerindeki vergi yükünü arttırdığı, bunun da AB-27 ortalamasını arttırdığı görülmektedir.

**Tablo 12 : Ana Gruplar İtibariyle Vergi Gelirlerinin, GSYİH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

	Tüketim Üzerindeki Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı				Tüketim Üzerindeki Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı				Emek Üzerindeki Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı				Emek Üzerindeki Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı				Sermaye Üzerindeki Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı				Sermaye Üzerindeki Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı						
	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005	2007	1995	2000	2005
Belçika	10,8	11,4	11,2	11	24,6	25,2	25	25,1	24,4	24,3	23,8	22,9	55,6	53,8	53	52,2	8,7	9,5	9,9	10	19,8	21,1	22	22,8			
Bulgaristan	-	14,4	18	18,4	-	44,2	53	53,7	-	14	12,2	10,8	-	43,2	35,9	31,6	-	4,6	4,5	5,5	-	14	13,1	16			
Çek Cumhuriyeti	11,4	10,6	11,3	10,7	31,6	31,3	30,4	29	17,4	17,1	18	17,8	48,2	50,5	48,4	48,3	7,3	6,2	7,9	8,4	20,3	18,2	21,2	22,7			
Danimarka	15,4	15,7	16,2	16,2	31,6	31,8	31,8	33,4	27,3	26,6	24,8	24,8	55,9	53,9	48,8	51	6,4	7,2	10	7,8	13	14,6	19,8	16			
Almanya	10,3	10,5	10,1	10,7	25,9	25,2	26,1	27	23,9	24,4	22,4	21,6	60	58,3	57,9	54,6	5,6	6,9	6,2	7,3	14	16,5	16	18,4			
Estonya	12,6	11,8	12,9	13,6	34,6	37,7	41,8	41,3	20,5	17,6	15,5	16,8	56,3	56,4	50,2	50,8	3,3	1,9	2,5	2,6	9,1	5,9	7,9	7,9			
İrlanda	13	12,1	11,4	11,2	39,2	38,4	37,2	35,8	13,6	11,5	10,4	10,7	40,9	36,3	33,8	34,2	6,6	8	8,9	9,4	19,8	25,4	29	30			
Yunanistan	12	12,4	11	11,4	41,3	36	35	35,6	10,5	12,4	12,8	13,4	36,1	35,9	40,6	41,8	6,6	9,8	7,7	7,2	22,6	28,2	24,4	22,6			
İspanya	8,9	9,9	9,8	9,5	27,3	29,2	27,5	25,5	16,4	15,9	16,2	16,9	50,1	46,8	45,4	45,6	7,4	8,7	10,1	11,2	22,6	25,8	28,4	30,3			
Fransa	12,1	11,6	11,2	10,9	28,2	26,2	25,8	25,2	22,7	23	23,1	22,4	53,3	52,2	52,8	51,8	8,2	9,8	9,4	10,1	19,3	22,3	21,6	23,5			
İtalya	10,4	10,9	10	10,2	25,9	26,2	24,7	23,6	18,2	19,9	20,4	21,2	45,5	47,6	50,5	49	11,4	11	10	11,8	28,5	26,2	24,8	27,4			
Güney Kıbrıs	10,4	10,6	15,2	16,4	38,9	35,5	42,8	39,4	9,9	9,4	11,3	11	37,1	31,5	31,8	26,4	6,4	9,9	9	14,2	24	33	25,4	34,2			
Letonya	12,2	11,3	12,2	11,9	36,8	38,4	42,1	39	17,2	15,3	14	14,6	52	51,7	48,4	48	3,7	2,9	2,8	4	11,2	9,8	9,6	13			
Litvanya	11,6	11,8	10,8	11,4	40,7	39,1	37,9	38,3	13,3	16,3	14,4	14,6	46,8	54,1	50,7	48,9	3,6	2,3	3,3	3,9	12,6	7,7	11,6	12,9			
Lüksemburg	10	10,8	10,9	10,1	27,1	27,5	29,1	27,5	15,5	15,3	15,4	15,3	41,8	39	41	41,8	11,5	13,1	11,2	11,3	31,1	33,5	29,9	30,7			
Macaristan	17,4	15,3	14,5	14,5	41,7	39,7	38,7	36,5	20,9	18,9	18,5	19,9	50,1	49	49,3	50,1	3,4	4,3	4,5	5,3	8,2	11,2	12	13,4			
Malta	11,6	12,1	14,4	13,9	43,2	43,1	42,6	40,2	9,1	9,7	10,3	9,4	33,9	34,5	30,4	27	6,1	6,3	9,1	11,4	22,9	22,5	27	32,8			
Hollanda	11,3	11,7	11,9	12,2	28	29,3	31,8	31,4	21,9	20,4	18,2	19,6	54,5	51,2	48,6	50,4	7	7,8	7,4	7,1	17,5	19,6	19,7	18,2			
Avusturya	11,6	12,4	12,1	11,7	28,1	28,6	28,7	27,8	23,7	24	23,4	23,2	57,2	55,6	55,4	55,2	6,1	6,9	6,8	7,2	14,8	15,9	16,1	17,1			
Polonya	12,7	11,3	12,2	13	34,2	34,8	37,2	37,3	17	14,2	12,6	13,4	45,9	43,7	38,3	38,6	7,5	7,2	8,4	8,8	20,3	22	25,6	25,3			
Portekiz	12,6	12,4	13,5	13,3	39,3	36,3	38,4	36,3	13,3	14,1	15,2	15,8	41,6	41,1	43,3	42,9	6,1	7,8	6,4	7,6	19,1	22,7	18,3	20,8			
Romanya	-	11,6	12,3	11,9	-	38,1	44,1	40,4	-	13,2	11,1	12,1	-	43,5	39,7	41,1	-	5,6	4,5	5,4	-	18,4	16,2	18,5			
Slovenya	15,1	13,9	13,4	13,3	38,5	37	34,7	34,8	22,1	20,7	20,7	19,7	56,3	55,2	53,4	51,5	2,1	3	4,7	5,3	5,3	7,9	12	13,9			
Slovakya	14,1	12,2	12,5	11,3	35	35,6	39,7	38,4	15,4	15	12,5	11,6	38,2	44,1	39,8	39,5	10,8	6,9	6,5	6,5	26,8	20,3	20,5	22,1			
Finlandiya	13,8	13,6	13,7	12,8	30,3	28,8	31,1	29,8	26,1	23,7	23,2	22,3	57,1	50,2	52,7	52	5,8	9,9	7,1	7,8	12,6	21	16,2	18,2			
İsveç	13,4	12,4	12,9	12,7	27,9	24	26	26,2	29,8	31	29,6	28,3	62,1	59,8	59,7	58,6	4,8	8,4	7,1	7,3	10,1	16,2	14,3	15,1			
İngiltere	12	11,8	11,2	10,8	34,7	32,2	31	29,8	13,7	14	14	14	39,6	38	38,9	38,6	8,9	10,9	10,9	11,5	25,8	29,8	30,1	31,5			
AB-27 Ort.	-	12,1	12,5	12,4	33,3	34,6	33,6	33,6	17,9	17,2	17,2	17,2	-	47,3	45,9	45,2	-	7,3	7,3	8	-	19,6	19,7	21,3			
AB-25 Ort.	12,3	12	12,3	12,2	33,4	32,7	33,5	32,6	18,6	18,2	17,6	17,7	48,6	47,6	46,5	46	6,6	7,5	7,5	8,2	18,1	19,9	20,1	21,6			
AB-16 Ort.	11,8	11,8	12	11,9	32,6	31,7	32,5	31,5	17,9	17,7	17,4	17,3	47,5	45,8	45,6	44,7	7,3	8,5	8,2	9,1	20,1	22,6	22	23,9			

Kaynak: European Commission - Taxation and Customs Union, Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway, European Communities, 2009, ss.290, 291, 294, 295, 304, 305’den yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

AB genelinde, emek üzerindeki vergi yükünün düşüşünü, AB genelinde görülen, işsizlik oranlarındaki düşüşün en önemli nedenleri arasında sayabiliriz. Bu durumu tablo 13’de görmek mümkündür. Yıllar itibariyle Portekiz dışındaki, bütün

AB üyesi ülkelerde işsizlik oranı düşüş göstermiştir. En fazla düşüşün, Birliğe yeni katılan Bulgaristan, Litvanya ve Letonya’da olduğu görülmektedir.

**Tablo 13 : AB Üyesi Ülkelerde Yıllara Göre İşsizlik Oranları (%)**

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Değişim 1997 - 2008
<b>AB-27</b>	-	-	-	8,7	8,5	8,9	9	9	8,9	8,2	7,1	7	-1,7
<b>AB-16</b>	10,5	10,1	9,3	8,5	8	8,4	8,8	9	9	8,3	7,5	7,5	-3
<b>Belçika</b>	9,2	9,3	8,5	6,9	6,6	7,5	8,2	8,4	8,5	8,3	7,5	7	-2,2
<b>Bulgaristan</b>	-	-	-	16,4	19,5	18,2	13,7	12,1	10,1	9	6,9	5,6	-10,8
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	-	6,4	8,6	8,7	8	7,3	7,8	8,3	7,9	7,2	5,3	4,4	-2
<b>Danimarka</b>	5,2	4,9	5,2	4,3	4,5	4,6	5,4	5,5	4,8	3,9	3,8	3,3	-1,9
<b>Almanya</b>	9,4	9,1	8,2	7,5	7,6	8,4	9,3	9,8	10,7	9,8	8,4	7,3	-2,1
<b>Estonya</b>	9,6	9,2	11,3	12,8	12,4	10,3	10	9,7	7,9	5,9	4,7	5,5	-4,1
<b>İrlanda</b>	9,9	7,5	5,7	4,3	4	4,5	4,7	4,5	4,4	4,5	4,6	6,3	-3,6
<b>Yunanistan</b>	-	10,8	12	11,2	10,7	10,3	9,7	10,5	9,9	8,9	8,3	7,7	-3,1
<b>İspanya</b>	16,7	15	12,5	11,1	10,3	11,1	11,1	10,6	9,2	8,5	8,3	11,3	-5,4
<b>Fransa</b>	11,5	11	10,4	9	8,3	8,6	9	9,3	9,2	9,2	8,3	7,8	-3,7
<b>İtalya</b>	11,3	11,4	11	10,1	9,1	8,6	8,5	8,1	7,7	6,8	6,1	6,8	-4,5
<b>Güney Kıbrıs</b>	-	-	-	4,9	3,8	3,6	4,1	4,7	5,3	4,6	4	3,8	-1,1
<b>Letonya</b>	-	14,3	14	13,7	12,9	12,2	10,5	10,4	8,9	6,8	6	7,5	-6,8
<b>Litvanya</b>	-	13,2	13,7	16,4	16,5	13,5	12,5	11,4	8,3	5,6	4,3	5,8	-7,4
<b>Lüksemburg</b>	2,7	2,7	2,4	2,2	1,9	2,6	3,8	5	4,6	4,6	4,2	4,9	2,2
<b>Macaristan</b>	9	8,4	6,9	6,4	5,7	5,8	5,9	6,1	7,2	7,5	7,4	7,8	-1,2
<b>Malta</b>	-	-	-	6,7	7,6	7,5	7,6	7,4	7,2	7,1	6,4	5,9	-0,8
<b>Hollanda</b>	4,9	3,8	3,2	2,8	2,2	2,8	3,7	4,6	4,7	3,9	3,2	2,8	-2,1
<b>Avusturya</b>	4,4	4,5	3,9	3,6	3,6	4,2	4,3	4,9	5,2	4,8	4,4	3,8	-0,6
<b>Polonya</b>	10,9	10,2	13,4	16,1	18,3	20	19,7	19	17,8	13,9	9,6	7,1	-3,8
<b>Portekiz</b>	6,7	5	4,5	4	4,1	5,1	6,4	6,7	7,7	7,8	8,1	7,7	1
<b>Romanya</b>	-	-	7,1	7,3	6,8	8,6	7	8,1	7,2	7,3	6,4	5,8	-1,3
<b>Slovenya</b>	6,9	7,4	7,3	6,7	6,2	6,3	6,7	6,3	6,5	6	4,9	4,4	-2,5
<b>Slovakya</b>	-	12,6	16,4	18,8	19,3	18,7	17,6	18,2	16,3	13,4	11,1	9,5	-3,1
<b>Finlandiya</b>	12,7	11,4	10,2	9,8	9,1	9,1	9	8,8	8,4	7,7	6,9	6,4	-6,3
<b>İsveç</b>	9,9	8,2	6,7	5,6	4,9	4,9	5,6	6,3	7,4 b	7	6,1	6,2	-3,7
<b>İngiltere</b>	6,8	6,1	5,9	5,4	5	5,1	5	4,7	4,8	5,4	5,3	5,6	-1,2

Kaynak: Eurostat, EU economic data pocketbook - Issue number 1/2009, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF) (Erişim:25.11.2009), ss.106-7.

### 2.3.4 Kamu Harcamaları Düzeyi ve Bileşiminde Değişime Neden Olması Açısından

A. Wagner’e göre, toplumların gelişmesiyle birlikte ihtiyaçlarda artmakta, hem merkezi hükümet hem de mahalli idareler tarafından giderilmesi gereken

hizmetler genişlemektedir. Devlet faaliyetlerinin genişlemesi, devletin iktisadi hayata daha büyük çapta katılmasına ve harcama yapmasına neden olmaktadır<sup>155</sup>.

AB üyesi ülkeler yüksek kamu harcaması olan ve kamunun ekonomideki ağırlığının fazla olduğu ülkelerdir. Tablo 14'e göre, kamu harcamaları AB-27'de %0,5, AB-25'de %1,4 ve AB-16'da ise %1,2 oranında azalmaktadır. Ülkeler itibariyle kamu harcamalarındaki en fazla artış İngiltere, G.Kıbrıs, İrlanda, Romanya ve Yunanistan'da, en fazla azalış ise sırasıyla Slovakya, Litvanya, İsveç ve Finlandiya'dadır.

**Tablo 14:** AB Üyesi Ülkelerde Toplam Kamu Harcamaları (GSYİH'nın % olarak)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	1997-2008
<b>AB-27 Ort.</b>	-	47.3	46.8	45.2	46.2	46.7	47.3	46.9	46.9	46.3	45.7	46.8	-0.5
<b>AB-25 Ort.</b>	48.4	47.4	46.8	45.3	46.3	46.7	47.3	46.9	47.0	46.4	45.8	47.0	-1.4
<b>AB-15 Ort.</b>	48.5	47.5	47.0	45.4	46.4	46.8	47.5	47.1	47.2	46.6	46.0	47.3	-1.2
<b>Belçika</b>	51.2	50.4	50.2	49.1	49.2	49.8	51.1	49.4	52.2	48.6	48.4	50.0	-1.2
<b>Bulgaristan</b>	-	39.3	41.8	42.6	40.3	40.3	40.3	39.7	39.3	36.5	41.5	37.3	-2
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	43.2	43.2	42.3	41.8	44.4	46.3	47.3	45.1	45.0	43.7	42.5	42.9	-0.3
<b>Danimarka</b>	56.6	56.2	55.4	53.6	54.2	54.6	55.1	54.6	52.8	51.6	51.0	51.9	-4.7
<b>Almanya</b>	48.4	48.0	48.1	45.1	47.6	48.1	48.5	47.1	46.8	45.4	43.7	43.7	-4.7
<b>Estonya</b>	37.4	39.2	40.1	36.1	34.8	35.8	34.8	34.0	33.6	34.0	34.8	39.9	2.5
<b>İrlanda</b>	36.7	34.5	34.1	31.3	33.2	33.5	33.2	33.5	33.7	34.2	36.2	42.0	5.3
<b>Yunanistan</b>	44.9	44.3	44.4	46.7	45.3	45.1	44.7	45.4	43.8	42.9	44.4	48.3	3.4
<b>İspanya</b>	41.6	41.1	39.9	39.1	38.6	38.9	38.4	38.9	38.4	38.4	39.2	41.1	-0.5
<b>Fransa</b>	54.1	52.7	52.6	51.6	51.6	52.6	53.3	53.2	53.4	52.7	52.3	52.7	-1.4
<b>İtalya</b>	50.3	49.2	48.2	46.2	48.0	47.4	48.3	47.7	48.2	48.7	47.9	48.7	-1.6
<b>Güney Kıbrıs</b>	36.1	36.7	36.8	37.0	38.2	40.2	45.0	42.8	43.6	43.4	42.2	42.6	6.5
<b>Letonya</b>	36.3	40.2	41.8	37.3	34.6	35.6	34.8	35.8	35.6	38.2	35.9	38.8	2.5
<b>Litvanya</b>	49.6	40.1	39.9	39.1	36.8	34.7	33.2	33.3	33.3	33.6	34.8	37.4	-12.2
<b>Lüksemburg</b>	40.7	41.1	39.2	37.6	38.1	41.5	41.8	42.6	41.5	38.3	36.2	37.7	-3
<b>Macaristan</b>	49.2	50.4	48.4	46.9	47.3	51.2	49.4	48.7	50.1	52.0	49.8	49.2	0
<b>Malta</b>	42.9	43.0	43.0	41.0	43.1	43.2	47.8	45.7	44.9	43.7	42.5	45.0	2.1
<b>Hollanda</b>	47.5	46.7	46.0	44.2	45.4	46.2	47.1	46.1	44.8	45.5	45.5	45.9	-1.6
<b>Avusturya</b>	53.7	54.0	53.7	52.1	51.6	51.0	51.5	54.0	50.1	49.7	48.8	48.9	-4.8
<b>Polonya</b>	46.4	44.3	42.7	41.1	43.8	44.2	44.6	42.6	43.4	43.9	42.2	43.3	-3.1
<b>Portekiz</b>	43.2	42.8	43.2	43.1	44.4	44.3	45.5	46.5	47.6	46.3	45.8	46.0	2.8
<b>Romanya</b>	34.9	35.2	39.2	38.5	36.0	35.0	33.5	33.5	33.5	35.3	36.0	38.4	3.5
<b>Slovenya</b>	44.8	45.7	46.5	46.7	47.6	46.3	46.4	45.8	45.2	44.5	42.4	44.2	-0.6
<b>Slovakya</b>	49.0	45.8	48.1	52.2	44.5	45.0	40.1	37.6	38.0	36.9	34.4	34.8	-14.2
<b>Finlandiya</b>	56.2	52.6	51.5	48.3	47.8	48.8	50.1	50.1	50.3	48.7	47.3	49.0	-7.2
<b>İsveç</b>	60.9	58.8	58.6	55.6	55.5	56.7	57.0	55.6	55.2	54.1	52.5	53.1	-7.8
<b>İngiltere</b>	40.5	39.5	38.9	39.1	40.1	41.0	42.1	42.9	44.0	44.0	44.1	47.3	6.8

Kaynak: Eurostat,

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00023&plugin=0> (Erişim:21.11.2009).

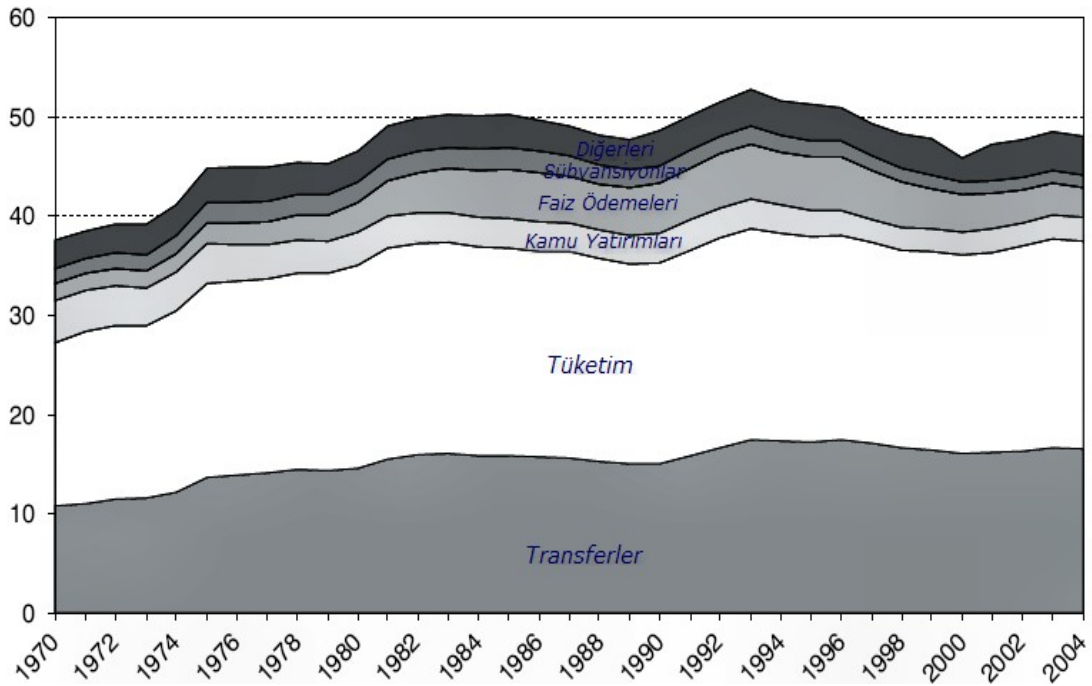
<sup>155</sup> Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, İzmir 1997, s.54.



Vergi rekabeti uygulamalarının baskısı sonucunda, kamu harcamalarının eski düzeyinde kalmadığı genel olarak düştüğü görülmektedir. 27 AB üyesi ülkeden 19’unda kamu harcamaları düşüş göstermiştir.

Ekonomik açıdan sınıflandırılmış 6 kamu harcamasının yıllar itibariyle GSYİH içindeki hareketini gösteren Şekil 10’da, Maastricht Antlaşmasının yürürlüğe girdiği 1993 yılından sonra kamu harcamalarının GSYİH’deki payının yıllar itibariyle azaldığı görülmektedir.

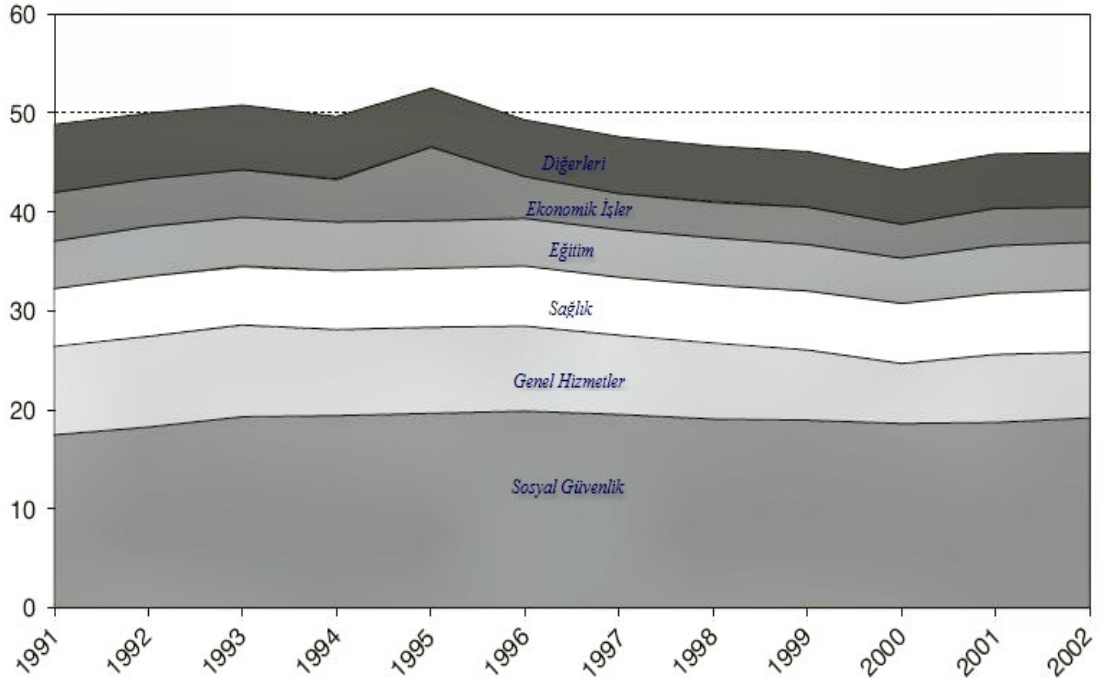
**Şekil 10 :** Kamu Harcamalarının Ekonomik Olarak Sınıflandırması (GSYİH’nin % olarak)



Kaynak: Peter WIERTS, Expenditure Composition and Institutional eform in Europe: A Policy Perspective, [http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39\\_Expenditure.pdf](http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39_Expenditure.pdf) (Erişim:22.11.2009), s.33.

Kamu harcamalarının bileşimindeki değişmeyi belirlemek için fonksiyonel açıdan harcamaları gösteren Şekil 11’i incelediğimizde, kamu harcamalarının yıllar itibariyle düştüğünü, buna karşın sosyal güvenlik, sağlık ve eğitim harcamalarının arttığını, genel hizmetler, ekonomik işler ve diğer harcama kalemlerinin azaldığını görmekteyiz.

**Şekil 11** : Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Olarak Sınıflandırması (GSYİH'nın % olarak)



Kaynak: Peter WIERTS, Expenditure Composition and Institutional eform in Europe: A Policy Perspective, [http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39\\_Expenditure.pdf](http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39_Expenditure.pdf) (Erişim:22.11.2009), s.35.

Sosyal güvenlik, eğitim ve sağlık harcamalarındaki artışın nedenini, 19 ve 20. yüzyıllarda gelişen sosyal devlet anlayışının sonucu, toplum üyelerinin refah seviyelerinin yükseltilmesini, devletlerin görev olarak kabul etmesine bağlayabiliriz<sup>156</sup>.

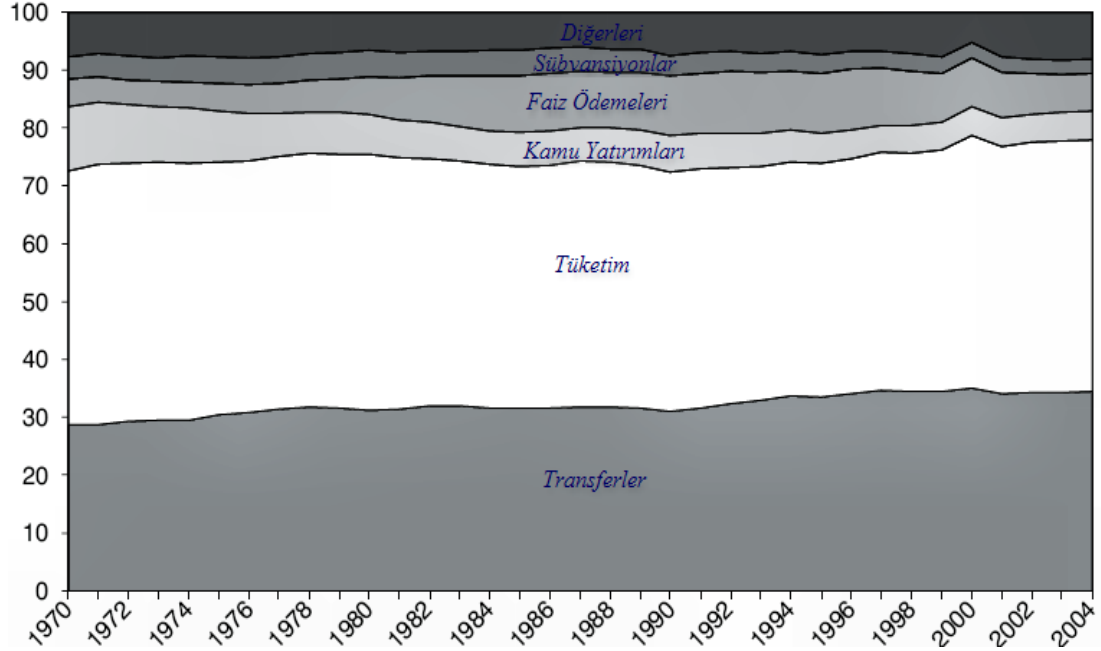
Ülkeler dışa açıldıkça, bölgesel entegrasyonlardaki yoğunlaşma arttıkça vatandaşların sosyal güvenlik talebi artmakta ancak hükümetlerin bu hizmetleri sağlama kapasitesi azalmaktadır<sup>157</sup>.

Durumu, bir de kamu harcamaların ekonomik açıdan sınıflandırıldığı Şekil 12'yi esas alarak inceleyecek olursak, transfer, tüketim ve faiz ödeme harcamalarının toplam harcamalar içindeki payının arttığını bununla birlikte kamu yatırımları ve sübvansiyon harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payının azaldığını görmekteyiz.

<sup>156</sup> Davut DURSUN, **Siyaset Bilimi**, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s.160.

<sup>157</sup> ENGİN, a.g.e., s.55.

**Şekil 12 : Kamu Harcamalarının Ekonomik Olarak Sınıflandırması (Toplam Harcamaların % Olarak)**



Kaynak: Peter WIERTS, Expenditure Composition and Institutional eform in Europe: A Policy Perspective, [http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39\\_Expenditure.pdf](http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39_Expenditure.pdf) (Erişim:22.11.2009), s.35.

Faiz ödeme harcamalarının artmasının, vergi rekabetinin sonucu olduğu söylenebilir. AB bünyesindeki ülkeler vergi rekabetini önlemek yerine portföy yatırımlarını çekmek amacıyla faiz aracını kullanma yoluna giderler. Bu da faiz harcamalarının artmasına neden olur.

Vergi rekabeti nedeniyle borçlanma politikalarına önem veren devletler faiz oranlarının yükselmesine ve dolayısıyla yatırımların azalmasına sebep olmaktadır. Bu durum faiz geliri elde edenlerin gelirlerini arttırırken, emek talebini de azaltacaktır<sup>158</sup>. Tablo 15'den de görüleceği üzere, merkez bankası faiz oranları AB alanında %1.25 oranında artmakta, kısa dönem faiz oranları ise AB-27'de %0,81 oranında, AB alanında ise %0,91 oranında artış göstermektedir. Tabloyu incelediğimizde Letonya, Litvanya, İngiltere ve Bulgaristan'ın doğrudan yabancı yatırım çekmek amacıyla kısa vadeli faiz oranlarını AB ortalamasının üstünde arttırdığını görmekteyiz. Romanya, Polonya, Slovakya ve Çek Cumhuriyeti gibi

<sup>158</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., ss.66-67.

ülkeler ise Maastricht Kriterlerine uyum sağlayabilmek amacıyla vergi oranlarını düşürmektedir.

**Tablo 15 : Avrupa Birliği Faiz Oranları (%)**

	Merkez Bankası Faiz Oranları:Kredi için Resmi Borç Verme Oranları		Ekonomik ve Parasal Birlik Tahvil Getiri Kriteri (Maastricht Kriteri)		Kısa Dönem Faiz Oranları: 3 Aylık Faiz Oranları		Kısa Dönem Faiz Oranları: Günlük Parasal Faiz Oranları	
	2002	2007	2002	2007	2002	2007	2002	2007
AB-27	-	-	-	4,56	3,83	4,64	3,76	2,7
AB Alanı	3,75	5	4,91	-	3,32	4,28	3,29	3,87
Belçika	-	-	4,99	4,33	-	-	-	-
Bulgaristan	-	-	-	4,54	4,91	4,9	2,39	4,03
Çek Cumhuriyeti	3,75	4,5	4,88	4,3	3,54	3,1	3,57	2,77
Danimarka	2,95	4,25	5,06	4,29	3,54	4,44	3,49	2,68
Almanya	-	-	4,78	4,22	-	-	-	-
Estonya	-	-	8,42	6,09	3,88	4,88	3,04	:
İrlanda	-	-	5,01	4,31	-	-	-	-
Yunanistan	-	-	5,12	4,5	-	-	-	-
İspanya	-	-	4,96	4,31	-	-	-	-
Fransa	-	-	4,86	4,3	-	-	-	-
İtalya	-	-	5,03	4,49	-	-	-	-
Güney Kıbrıs	5	5	5,7	4,48	4,4	4,15	3,53	3,81
Letonya	5	7,5	5,41	5,28	4,35	8,68	3,39	5,79
Litvanya	10	-	6,06	4,55	3,74	5,11	2,58	4,37
Lüksemburg	-	-	4,7	4,56	-	-	-	-
Macaristan	9,5	8,5	7,09	6,74	9,21	7,86	8,87	7,64
Malta	4,3	5	5,82	4,72	4,01	4,26	3,93	4,1
Hollanda	-	-	4,89	4,29	-	-	-	-
Avusturya	-	-	4,97	4,29	-	-	-	-
Polonya	8,75	6,5	7,36	5,48	8,98	4,74	9,48	4,42
Portekiz	-	-	5,01	4,42	-	-	-	-
Romanya	20,4	7,5	:	7,13	27,31	7,24	23,35	6,89
Slovenya	10,5	:	8,71	4,53	8,03	:	4,88	3,37
Slovakya	8	5,75	6,94	4,49	7,77	4,34	7,18	3,83
Finlandiya	-	-	4,98	4,29	-	-	-	-
İsveç	4,5	4,75	5,3	4,17	4,27	3,89	4,17	2,1
İngiltere	4	5,5	4,91	5,06	4,06	6	3,95	5,64

Kaynak: Eurostat Statistical Books, **Europa in Figures - Eurostat yearbook 2009**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-CD-09-001/EN/KS-CD-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CD-09-001/EN/KS-CD-09-001-EN.PDF) (Erişim:26.11.2009), s.96.

Tablo 16’da gösterilen, Avrupa Birliği’nde kamu yatırımlarının GSYİH’ya oranı, Şekil 12’de gösterilen toplam harcamalar içindeki payının tersine yıllar itibariyle artış göstermiştir. Kamu yatırımlarının GSYİH içindeki payının artışı, Tablo 13’de gösterilen AB geneli işsizlik oranlarındaki düşüşün nedenleri arasında gösterebiliriz.

**Tablo 16 : Avrupa Birliğinde Kamu Yatırımlarının GSMH 'ya Oranı (%)**

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Değişim 1997- 2008
<b>AB-27 Ort.</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.4</b>	<b>2.3</b>	<b>2.4</b>	<b>2.4</b>	<b>2.2</b>	<b>2.5</b>	<b>2.6</b>	<b>2.7</b>	<b>0.4</b>
<b>AB-25 Ort.</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.4</b>	<b>2.3</b>	<b>2.4</b>	<b>2.4</b>	<b>2.2</b>	<b>2.4</b>	<b>2.5</b>	<b>2.6</b>	<b>0.3</b>
<b>AB-15 Ort.</b>	<b>2.2</b>	<b>2.2</b>	<b>2.3</b>	<b>2.2</b>	<b>2.3</b>	<b>2.2</b>	<b>2.3</b>	<b>2.3</b>	<b>2.2</b>	<b>2.4</b>	<b>2.4</b>	<b>2.5</b>	<b>0.3</b>
<b>Belçika</b>	1.7	1.7	2.0	2.0	1.7	1.7	1.6	1.6	1.8	1.6	1.6	1.7	<b>0</b>
<b>Bulgaristan</b>	1.4	3.2	3.9	3.7	3.5	2.8	2.7	2.9	4.2	4.2	4.8	5.7	<b>4.3</b>
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	4.3	4.2	3.3	3.6	3.5	3.9	4.5	4.8	4.9	5.0	4.7	5.0	<b>0.7</b>
<b>Danimarka</b>	1.8	1.7	1.7	1.7	1.9	1.8	1.6	1.9	1.8	1.9	1.7	1.8	<b>0</b>
<b>Almanya</b>	1.8	1.8	1.9	1.8	1.7	1.7	1.6	1.4	1.3	1.4	1.4	1.5	<b>-0.3</b>
<b>Estonya</b>	4.3	4.9	4.2	3.7	4.1	5.3	4.4	3.8	4.0	4.7	5.2	5.3	<b>1</b>
<b>İrlanda</b>	2.5	2.7	3.1	3.5	4.3	4.3	3.7	3.5	3.5	3.8	4.6	5.3	<b>2.8</b>
<b>Yunanistan</b>	3.0	3.2	3.1	3.6	3.6	3.4	3.5	3.5	2.8	3.0	2.9	2.9	<b>-0.1</b>
<b>İspanya</b>	3.1	3.3	3.3	3.2	3.3	3.5	3.6	3.4	3.6	3.7	4.0	3.8	<b>0.7</b>
<b>Fransa</b>	2.9	2.8	2.9	3.1	3.0	2.9	3.1	3.1	3.3	3.2	3.3	3.2	<b>0.3</b>
<b>İtalya</b>	2.2	2.3	2.4	2.3	2.4	1.7	2.5	2.4	2.4	2.3	2.3	2.2	<b>0</b>
<b>Güney Kıbrıs</b>	3.3	2.9	2.5	2.9	2.9	3.0	3.4	4.0	3.1	3.0	2.9	3.0	<b>-0.3</b>
<b>Letonya</b>	1.2	1.4	1.5	1.3	1.1	1.3	2.4	3.1	3.1	4.6	5.7	4.8	<b>3.6</b>
<b>Litvanya</b>	2.3	2.5	2.6	2.4	2.2	2.9	3.0	3.4	3.4	4.1	5.2	5.0	<b>2.7</b>
<b>Lüksemburg</b>	3.0	4.5	4.3	3.8	4.3	4.9	4.6	4.3	4.5	3.6	3.3	3.6	<b>0.6</b>
<b>Macaristan</b>	2.3	3.1	2.9	3.2	3.7	4.9	3.5	3.5	4.0	4.4	3.6	2.8	<b>0.5</b>
<b>Malta</b>	3.7	4.6	4.5	3.9	3.4	4.1	4.7	3.9	4.7	3.9	3.7	2.5	<b>-1.2</b>
<b>Hollanda</b>	2.9	3.0	3.0	3.1	3.3	3.5	3.6	3.2	3.3	3.3	3.4	3.5	<b>0.6</b>
<b>Avusturya</b>	2.0	1.8	1.7	1.5	1.2	1.3	1.2	1.1	1.1	1.1	1.0	1.1	<b>-0.9</b>
<b>Polonya</b>	3.9	3.9	3.5	2.4	3.4	3.4	3.3	3.4	3.4	3.9	4.2	4.6	<b>0.7</b>
<b>Portekiz</b>	4.5	4.0	4.1	3.8	3.9	3.5	3.1	3.1	2.9	2.4	2.3	2.2	<b>-2.3</b>
<b>Romanya</b>	2.7	1.8	1.6	3.4	2.7	3.4	3.5	3.0	3.9	5.1	5.7	5.6	<b>2.9</b>
<b>Slovenya</b>	2.9	2.9	3.4	3.2	3.2	3.0	3.2	3.5	3.2	3.7	4.2	4.3	<b>1.4</b>
<b>Slovakya</b>	5.4	4.0	2.9	2.8	3.1	3.3	2.6	2.4	2.1	2.2	1.9	2.0	<b>3.4</b>
<b>Finlandiya</b>	3.1	2.9	2.8	2.5	2.6	2.7	2.9	2.9	2.6	2.4	2.5	2.6	<b>-0.5</b>
<b>İsveç</b>	3.0	3.1	3.1	2.8	2.9	3.1	2.9	2.9	3.0	3.1	3.1	3.3	<b>0.3</b>
<b>İngiltere</b>	1.2	1.3	1.3	1.2	1.4	1.5	1.5	1.7	0.7	1.8	1.8	2.3	<b>1.1</b>

Kaynak: Eurostat,

[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/web/download/Eurostat\\_Table\\_tsdec211FlagDesc.xls](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/web/download/Eurostat_Table_tsdec211FlagDesc.xls)

(Erişim:27.11.2009).

### 2.3.5 Kamu Açıklarında Ortaya Çıkan Değişim

Vergi rekabetinin göstergelerinden biri de kamu açıklarındaki değişimdir. Vergi rekabeti sonucu vergi geliri azalan ülkeler ya kamu harcamalarını azaltacaklar ya da kamu açıklarındaki artışı kabul edeceklerdir.

Tablo 17’i incelediğimizde, yıllar itibariyle AB-27 ve AB-16 ortalamasının 2000 yılı hariç sürekli kamu açığı verdiğini görmekteyiz. 2008 yılı itibariyle en fazla kamu açığının İrlanda, İngiltere, Romanya, Polonya, İspanya ve Fransa’da, kamu fazlasının ise Finlandiya, Danimarka, Lüksemburg ve İsveç olduğu görülmektedir. Kamu fazlası veren ülkelerin Nordic ülkeleri (Norveç, Danimarka, Finlandiya, İsveç) olması çok ilginçtir. Bu ülkeler, ikili gelir vergileme sistemini uygulamaktadırlar. İkili gelir vergileme sistemi, sermaye gelirin düz oranlı vergilenmesi ile emek gelirin artan oranlı vergilenmesini içermektedir. Bu sistemin genel özelliklerini sayacak olursak birincisi, bütün gelir emek ve sermaye gelire ayrılmaktadır. İkincisi, sermaye geliri emek gelirinden ayrı bir şekilde vergilendirilmektedir. Sermaye geliri düz oranlı tarifeye göre vergilendirilirken, emek geliri artan oranlı tarifeye göre vergilendirilir. Üçüncüsü, sermaye geliri üzerindeki vergi oranı, vergi arbitrajını önlemek için birbirine benzerdir ve yüksek sermaye mobilitesi nedeniyle düşüktür. Dördüncüsü, sermaye gelirin bir kez vergilendirilmesi stopaj veya şirket düzeyinde veya faiz gibi sermaye geliri ödeyen diğer birimler gibi kaynaktan kesinti yoluyla yapılmaktadır. Prensip olarak, stopaj vergileri kurumlar vergisi oranı düzeyinde belirlenmektedir<sup>159</sup>.

---

<sup>159</sup> GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., s164.

**Tablo 17 : Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Hükümet Açık Ya da Fazlalıkları GSYİH'nın Yüzdesi Olarak**

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>AB-27 Ort.</b>	-	-1,9	-1	0,6	-1,4	-2,5	-3,1	-2,9	-2,4	-1,4	-0,8	-2,3
<b>AB-16 Ort.</b>	-	-2,3	-1,4	0	-1,9	-2,6	-3,1	-2,9	-2,5	-1,3	-0,6	-1,9
<b>Belçika</b>	-2,2	-0,9	-0,6	0	0,5	0	-0,1	-0,3	-2,7	0,3	-0,2	-1,2
<b>Bulgaristan</b>	-	-	0,2	-0,3	0,6	-0,8	-0,3	1,6	1,9	3	0,1	1,5
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	-3,8	-5	-3,7	-3,7	-5,7	-6,8	-6,6	-3	-3,6	-2,6	-0,6	-1,5
<b>Danimarka</b>	-0,5	0,1	1,5	2,4	1,5	0,3	0,1	2	5,2	5,2	4,5	3,6
<b>Almanya</b>	-2,6	-2,2	-1,5	1,3	-2,8	-3,7	-4	-3,8	-3,3	-1,5	-0,2	-0,1
<b>Estonya</b>	2,2	-0,7	-3,5	-0,2	-0,1	0,3	1,7	1,7	1,5	2,9	2,7	-3
<b>İrlanda</b>	1,1	2,4	2,7	4,8	0,9	-0,4	0,4	1,4	1,7	3	0,2	-7,1
<b>Yunanistan</b>	-	-	-	-3,7	-4,5	-4,8	-5,7	-7,5	-5,1	-2,8	-3,6	-5
<b>İspanya</b>	-3,4	-3,2	-1,4	-1	-0,6	-0,5	-0,2	-0,3	1	2	2,2	-3,8
<b>Fransa</b>	-3,3	-2,6	-1,8	-1,5	-1,5	-3,1	-4,1	-3,6	-2,9	-2,3	-2,7	-3,4
<b>İtalya</b>	-2,7	-2,8	-1,7	-0,8	-3,1	-2,9	-3,5	-3,5	-4,3	-3,3	-1,5	-2,7
<b>Güney Kıbrıs</b>	-	-4,1	-4,3	-2,3	-2,2	-4,4	-6,5	-4,1	-2,4	-1,2	3,4	0,9
<b>Letonya</b>	1,2	0	-3,9	-2,8	-2,1	-2,3	-1,6	-1	-0,4	-0,5	-0,4	-4
<b>Litvanya</b>	-11,9	-3,1	-2,8	-3,2	-3,6	-1,9	-1,3	-1,5	-0,5	-0,4	-1	-3,2
<b>Lüksemburg</b>	3,7	3,4	3,4	6	6,1	2,1	0,5	-1,1	0	1,4	3,6	2,6
<b>Macaristan</b>	-6,2	-8,2	-5,5	-2,9	-4	-9	-7,2	-6,4	-7,8	-9,2	-4,9	-3,4
<b>Malta</b>	-7,7	-9,9	-7,7	-6,2	-6,4	-5,5	-9,9	-4,7	-2,9	-2,6	-2,2	-4,7
<b>Hollanda</b>	-1,2	-0,9	0,4	2	-0,2	-2,1	-3,1	-1,7	-0,3	0,6	0,3	1
<b>Avusturya</b>	-1,8	-2,4	-2,3	-1,7	0	-0,7	-1,4	-4,4	-1,6	-1,6	-0,5	-0,4
<b>Polonya</b>	-4,6	-4,3	-2,3	-3	-5,1	-5	-6,3	-5,7	-4,3	-3,9	-1,9	-3,9
<b>Portekiz</b>	-3,5	-3,4	-2,8	-2,9	-4,3	-2,8	-2,9	-3,4	-6,1	-3,9	-2,6	-2,6
<b>Romanya</b>	-4,5	-3,2	-4,5	-4,7	-3,5	-2	-1,5	-1,2	-1,2	-2,2	-2,5	-5,4
<b>Slovenya</b>	-2,4	-2,4	-3	-3,7	-4	-2,5	-2,7	-2,2	-1,4	-1,3	0,5	-0,9
<b>Slovakya</b>	-6,3	-5,3	-7,4	-12,3	-6,5	-8,2	-2,8	-2,4	-2,8	-3,5	-1,9	-2,2
<b>Finlandiya</b>	-1,3	1,6	1,6	6,9	5	4,1	2,6	2,4	2,8	4	5,2	4,2
<b>İsveç</b>	-1,5	1,1	1,3	3,7	1,6	-1,2	-0,9	0,8	2,3	2,5	3,8	2,5
<b>İngiltere</b>	-2,2	-0,1	0,9	3,6	0,5	-2	-3,3	-3,4	-3,4	-2,7	-2,7	-5,5

Kaynak: Eurostat, EU Economic Data Pocketbook - Issue Number 1/2009, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF) (Erişim:25.11.2009), ss.76-77.

### 2.3.6 Kamu Borçları ve Kamu Dengesinde Ortaya Çıkan Değişim

Vergi rekabetinin etkisinin görüldüğü alanlardan biri de kamu borçlarıdır. Borçlanma politikası, özellikle az gelişmiş ülkelerin ekonomik büyüme kalkınmalarının hızlanmasında etkin bir politikadır<sup>160</sup>. Kamu borçlanması, ülkelere

<sup>160</sup> Coşkun Can AKTAN, **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**, İzmir 2001, s.41.

vergi rekabeti nedeniyle uygulama alanı daralan sosyal refah harcamalarını finanse etme olanağı sunmaktadır.

**Tablo18 : AB Üyesi Ülkelerde Kamu Borç Stoku ve Kamu Dengesinin Gelişimi (GSYİH'nın % olarak)**

	Kamu Borç Stoku			Kamu Dengesi		
	1997	2002	2007	1997	2002	2007
<b>AB-27 Ort.</b>	68,5	60,3	58,7	-2,6	-2,5	-0,9
<b>AB Alanı</b>	73,6	68	66,4	-2,7	-2,5	-0,6
<b>Belçika</b>	122,3	103,4	84,9	-2	0	-0,2
<b>Bulgaristan</b>	105,1	53,6	18,2	:	-1	3,4
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	13,1	28,5	28,7	-3,8	-6,8	-1,6
<b>Danimarka</b>	65,2	48,3	26	-0,6	0,2	4,4
<b>Almanya</b>	59,7	60,3	65	-2,6	-3,7	0
<b>Estonya</b>	6,2	5,6	3,4	2,2	0,4	2,8
<b>İrlanda</b>	64,2	32,2	25,4	1,1	-0,4	0,3
<b>Yunanistan</b>	108,2	100,6	94,5	:	-4,7	-2,8
<b>İspanya</b>	66,1	52,5	36,2	-3,4	-0,5	2,2
<b>Fransa</b>	59,2	58,8	64,2	-3,3	-3,1	-2,7
<b>İtalya</b>	118,1	105,7	104	-2,7	-2,9	-1,9
<b>Güney Kıbrıs</b>	56,6	64,7	59,8	-5	-4,4	3,3
<b>Letonya</b>	11,1	13,5	9,7	1,4	-2,3	0
<b>Litvanya</b>	15,6	22,4	17,3	-11,9	-1,9	-1,2
<b>Lüksemburg</b>	7,4	6,3	6,8	3,7	2,1	2,9
<b>Macaristan</b>	64	55,7	66	-6,2	-8,9	-5,5
<b>Malta</b>	48,4	60,1	62,6	-7,7	-5,5	-1,8
<b>Hollanda</b>	68,2	50,5	45,4	-1,2	-2,1	0,4
<b>Avusturya</b>	63,8	65,9	59,1	-1,8	-0,6	-0,5
<b>Polonya</b>	42,9	42,2	45,2	-4,6	-5	-2
<b>Portekiz</b>	56,1	55,6	63,6	-3,5	-2,9	-2,6
<b>Romanya</b>	16,5	25	13	-4,5	-2	-2,5
<b>Slovenya</b>	:	28,4	24,1	-2,4	-2,5	-0,1
<b>Slovakya</b>	33,8	43,4	29,4	-6,3	-8,2	-2,2
<b>Finlandiya</b>	53,8	41,3	35,4	-1,2	4,1	5,3
<b>İsveç</b>	71,8	53,7	40,6	-1,6	-1,2	3,5
<b>İngiltere</b>	49,8	37,5	43,8	-2,2	-2	-2,9

Kaynak: Eurostat Pocketbooks, **Key figures on Europe 2009 Edition**,  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-EI-08-001](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-EI-08-001) (Erişim:25.11.2009), s.33.

Tablo18'de yer alan, AB-27 ortalamasına baktığımızda, kamu borçlarında %9,8'lik bir düşüş olduğunu, yine kamu dengesinde %1,7'lik bir iyileşme olduğunu görmekteyiz. Kamu borçlarında en fazla düşüş Bulgaristan, Danimarka, İrlanda ve



Belçika’da, en fazla artış ise Çek Cumhuriyeti, Malta, Almanya ve Fransa’da gerçekleşmektedir. Bu durum bize vergi rekabetinin küçük ülkelerin borç yapısında iyileşme meydana getirdiğini göstermektedir.

Tablo 18’de, Belçika, Yunanistan ve İtalya’da görülen yüksek borç stokunun sebebi vergi rekabeti değildir. Özellikle Belçika, vergisel düzenlemelerle yabancı sermayeye oldukça cazip olanaklar sunmaktadır. Bu ülkelerdeki yüksek borç stokunun nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>161</sup>:

- Belçika’nın yüksek borç stoku, sosyal güvenlik sisteminden kaynaklanmaktadır. Nitekim, yüksek borç düzeyindeki üç ülkeden 1997 yılından 2007 yılına dek %37’lik düşüş ile içlerindeki en yüksek düşüşü gerçekleştiren ve kamu harcamalarını kısma konusunda en çok çaba sarf eden ülke Belçika’dır.

- Yunanistan’ın yüksek borç düzeyi, ağırlıklı olarak seçim ekonomisi uygulanması nedeniyle artan kamu harcamaları ve kamu kurumlarındaki aşırı şişkin bürokratik kadrolardan kaynaklanmaktadır.

- İtalya’daki borç stoku düzeyi, vergi sistemindeki kayıp ve kaçakların fazlalığı, yolsuzlukların ekonomide fazla olması ve görece istikrarsız hükümetlerin sıklıkla iş başına gelmesi nedeniyle rant dağıtımının yaygın olması nedeniyle artan kamu harcamalarından kaynaklanmaktadır.

Kamu dengesi açısından, Nordic ülkeleri olan Danimarka, Finlandiya ve İsveç’te kamu dengesinin fazla verdiğini, Yunanistan ve İtalya gibi yüksek borç stoku olan ülkelerin ise kamu dengesinde açık verdiğini görülmektedir.

### **2.3.7 Yabancı Sermaye Akımlarında Ortaya Çıkan Değişim**

Yabancı yatırım, yatırılabilir kaynakların kişi ve kuruluşlar tarafından bir başka ülkeye taşınmasıdır. Dünyadaki küreselleşme sürecine bağlı olarak hemen tüm ülkelerin ilgi odağı haline gelmiş olan yabancı sermaye yatırımları literatürde genel olarak iki grupta incelenmektedir. Bunlar; yabancı portföy yatırımları (Foreign Portfolio Investment-FPI) ve doğrudan yabancı yatırımlardır (Foreign Direct

---

<sup>161</sup> İbrahim Atilla ACAR, Gelişmiş Ülke Ekonomilerinde Borçlanmanın Sonu: Maastricht Kriterleri Örneği, Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi, 2, 4 (Bahar 2003), s.17’den aktaran ENGİN, a.g.e., s.60.

Investment-FDI)<sup>162</sup>. Yabancı portföy yatırımları, yabancı bir ülkede, hisse senedi, tahvil veya türev ürünler aracılığıyla, ilgili şirketlerin hisselerinin %10'unu aşmayacak düzeyde, kısa sürede kar elde etmek amacıyla, birden çok şirket üzerine, o ülkenin para birimi cinsinden yapılan yatırımlardır<sup>163</sup>. Doğrudan yabancı yatırım ise, portföy yatırımları dışında kalan ve bir veya birden fazla uluslararası yatırımcının tamamına sahip olarak veya yerli bir veya bir kaç firma ile ortaklık halinde gerçekleştirdiği yatırımlar, olarak tanımlanmaktadır<sup>164</sup>.

### 2.3.7.1 Finansal Sermaye Yatırımlarında Ortaya Çıkan Değişim

Finansal sermaye yatırımları, faiz oranı, enflasyon oranı, döviz kuru ve vergisel farklılıklara karşı aşırı duyarlıdır. AB'nde uygulanan tek para sistemi, tek para politikası, ortak merkez bankası uygulamaları ve Maastricht kriterleri<sup>165</sup>, üye ülkelerin vergisel düzenlemelerinin, sermaye araçlarının getirileri üzerindeki önemini arttırmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 19'u incelediğimizde, yıllar itibariyle AB'ne yapılan portföy yatırımların miktarının düştüğünü görmekteyiz. Yine tablo 19'a göre, vergi rekabeti sonucu portföy yatırımlarının, İsveç, Fransa, Avusturya ve Danimarka gibi yüksek vergili ülkelere, Güney Kıbrıs, İrlanda ve Litvanya gibi düşük vergili ülkelere kaydığı görülmektedir. Yukarıda ki tabloda dikkat çekici bir noktadan birisi de, her üç yılda da İrlanda, Lüksemburg, Yunanistan, İtalya ve Almanya gibi ülkelerin portföy yatırımlarında artış olduğu, İsveç, Malta ve Slovenya gibi ülkelere ise azalma olduğu görülmektedir.

<sup>162</sup> Muharrem AFŞAR, **Doğrudan Yabancı Yatırımlar Ve Bankacılık Sektörü**, <http://eab.ege.edu.tr/pdf/4/C4-S1-2-%20M9.pdf> (Erişim:30.11.2009), s.86.

<sup>163</sup> Mustafa APAYDIN, **Uluslararası Yatırım Ve Finansman Alternatifi Olarak Depo Sertifikası Sistemi**, <http://www.sonergokten.com/supportingdocuments/PRR/uyfaodss.ppt> (Erişim:29.11.2009).

<sup>164</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı - Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ÖİK Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara 2000, [www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf) (Erişim:29.11.2009),s.1.

<sup>165</sup> Maastricht Kriterleri şunlardır:

- Fiyat İstikrarı:Her üye ülkenin yıllık ortalama enflasyon oranı, bu alanda en iyi sonuç elde eden (fiyat artışları en düşük olan) üç üye ülke ortalamasının 1,5 puan fazlasını geçemeyecektir.
- Kamu açığı: Üye ülkenin bütçe açığı, o ülke GSYİH'sının yüzde 3'ünü aşmamalıdır.
- Kamu borçları: Üye ülkenin kamu borçlarının yine onun GSYİH'sına oranı yüzde 60'ı geçmemelidir.
- Faiz Oranları:Her üyenin ortalama faiz oranı fiyat istikrarı konusunda en iyi durumdaki üç ülkenin faizlerinin ortalamasının iki puandan fazla aşmamalıdır., KILIÇASLAN, a.g.e., s.57.

**Tablo 19 : Avrupa Birliğinde Üye Ülkelere Yapılan Portföy Yatırımlarının Net Miktarı (Milyon Euro olarak)**

	2002				2003					2004					2005
	2002 2.çeyrek	2002 3.çeyrek	2002 4.çeyrek	2002 Toplamı	2003 1.çeyrek	2003 2.çeyrek	2003 3.çeyrek	2003 4.çeyrek	2003 Toplamı	2004 1.çeyrek	2004 2.çeyrek	2004 3.çeyrek	2004 4.çeyrek	2004 Toplamı	2005 1.çeyrek
<b>Belçika</b>	7,372	511	4,446	<b>522,818</b>	4,863	5,824	-10,28	-423	<b>-422,593</b>	-3,142	-7,023	-3,666	-12,423	<b>-26,254</b>	<b>-23,101</b>
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	96	-132	-1,733	<b>-37,733</b>	-1,035	-199	-510	613	<b>-97,035</b>	779	1,201	-45	-14	<b>721,201</b>	<b>-684</b>
<b>Danimarka</b>	1,911	1,044	1,509	<b>4,464</b>	1,278	-1,273	-1,378	-12,027	<b>-13,4</b>	-337	-118	-7,511	-3,831	<b>-466,342</b>	<b>-1,853</b>
<b>Almanya</b>	37,618	36,952	-10,086	<b>64,484</b>	35,539	10,608	-6,242	25,002	<b>64,907</b>	18,56	-25,223	22,721	4,698	<b>20,756</b>	<b>-11,797</b>
<b>Estonya</b>	125	108	-5	<b>228</b>	322	-286	-66	183	<b>153</b>	-50	360	-148	411	<b>573</b>	<b>-340</b>
<b>İrlanda</b>	-	3,428	1,256	<b>4,684</b>	4,784	-	-149	903	<b>758,784</b>	3,831	1,732	6,164	2,656	<b>14,383</b>	<b>-1,001</b>
<b>Yunanistan</b>	-3,952	7,489	5,577	<b>9,114</b>	-15,222	-4,491	-25,779	213	<b>167,508</b>	19,631	-3,879	24,367	36,442	<b>76,561</b>	<b>22,494</b>
<b>İspanya</b>	-3,093	-11,073	18,429	<b>4,263</b>	-5,233	21,515	-2,7	-22,838	<b>-9,256</b>	-30,895	13,348	5,67	-12,917	<b>-24,794</b>	<b>-12,599</b>
<b>Fransa</b>	982	-11,48	-13,91	<b>956,61</b>	-9,413	-13,52	-25,246	-935	<b>-983,179</b>	-789	2,843	-10,647	-12,263	<b>-809,067</b>	<b>2,058</b>
<b>İtalya</b>	5,046	19,159	10,655	<b>34,86</b>	5,052	20,206	-6,404	-15,503	<b>3,351</b>	7,651	14,743	5,489	-1,611	<b>26,272</b>	<b>27,562</b>
<b>Güney Kıbrıs</b>	-274	-	-	<b>-274</b>	-	-	-	-	<b>0</b>	572	-41	-165	495	<b>861</b>	<b>534</b>
<b>Letonya</b>	-117	-27	-27	<b>-171</b>	-55	-39	-140	32	<b>-202</b>	74	174	-170	137	<b>215</b>	<b>-55</b>
<b>Litvanya</b>	260	-225	1	<b>36</b>	442	-221	-2	26	<b>245</b>	384	-96	71	-99	<b>260</b>	<b>237</b>
<b>Lüksemburg</b>	34,073	4,407	5,62	<b>44,1</b>	-8,239	3,034	4,19	18,306	<b>17,291</b>	9,447	25,825	-15,17	21,956	<b>42,058</b>	<b>8,751</b>
<b>Macaristan</b>	-92	841	1,07	<b>750,07</b>	1,463	-18	1,34	-170	<b>-185,197</b>	1,325	436	1,851	2,015	<b>441,191</b>	<b>2,35</b>
<b>Malta</b>	-294	-252	-70	<b>-616</b>	-132	-306	-691	-244	<b>-1373</b>	-464	-14	-841	-38	<b>-1357</b>	<b>-271</b>
<b>Hollanda</b>	1,313	-7,22	63	<b>57,093</b>	8,388	4,307	7,568	9,67	<b>29,933</b>	-675	5,353	-14,548	-7,529	<b>-691,724</b>	<b>-5,173</b>
<b>Avusturya</b>	-741	-2,027	-1,203	<b>-744,23</b>	425	7,152	-6,644	3,068	<b>428,576</b>	2,721	-1,075	-983	-1,232	<b>-982,586</b>	<b>778</b>
<b>Polonya</b>	362	593	-662	<b>293</b>	2,894	-876	-1,214	1,421	<b>-872,899</b>	3,049	1,813	1,24	1,541	<b>7,643</b>	<b>4,321</b>
<b>Portekiz</b>	2,183	1,576	1,82	<b>5,579</b>	-3,02	-4,86	797	2,026	<b>791,146</b>	-1,329	-1,758	-149	4,437	<b>-147,65</b>	<b>-1,555</b>
<b>Slovenya</b>	0	80	-130	<b>-50</b>	-19	23	-99	-122	<b>-217</b>	-82	-336	-145	-55	<b>-618</b>	<b>-276</b>
<b>Slovakya</b>	139	204	114	<b>457</b>	11	-453	48	-146	<b>-540</b>	54	786	75	-198	<b>717</b>	<b>317</b>
<b>Finlandiya</b>	-918	-1,379	-1,815	<b>-921,194</b>	-3,799	-1,127	79	2,534	<b>76,608</b>	-3,291	2,849	-6,942	-40	<b>-47,384</b>	<b>-5,411</b>
<b>İsveç</b>	-3,76	-2,028	-774	<b>-779,788</b>	1,781	-704	-3,624	-5,558	<b>-711,401</b>	-4,651	-3,135	1,278	-13,071	<b>-19,579</b>	<b>4,418</b>
<b>İngiltere</b>	-31,3	62,309	22,733	<b>53,742</b>	1,352	-17,902	63,57	38,499	<b>85,519</b>	5,408	22,285	-45,308	-53,472	<b>-71,087</b>	<b>49,19</b>

Kaynak: Eurostat, **Eurostatistics - Data for Short-term Economic Analysis - Monthly, 2005**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-BJ-05-009/EN/KS-BJ-05-009-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-BJ-05-009/EN/KS-BJ-05-009-EN.PDF) (Erişim:29.11.2009), ss.216-7.

Sermaye yatırımlarını çekmek için AB üyesi ülkelerin geçmişte yaptığı uygulamalardan birkaç örnek verebiliriz. İlk örnek, 1989'da Almanya'nın faiz geliri üzerine %10'luk stopajla alınan vergi koyması, 100 milyon DM'lik finansal sermayenin bir buçuk yıl içinde kaçmasına neden olmuştur. Benzer durum 1993'de de yaşanmıştır. İkinci örnek, 1990'da Belçika stopajla alınan bir vergi oranını %25'den %10'a düşürdüğünde yerli yatırımcılar ellerindeki yabancı varlıkları tasfiye

ettiği için, sermaye kazanç akımı 1989'da GSMH'nın %3'ü oranındaki bir açıktan 1990'da küçük bir miktar fazlalığa taşınmıştır<sup>166</sup>.

Yukarıdaki durumun tersine bir örnek verecek olursak, 1990'ların başında İsviçre, faiz gelirleri üzerine %30 kaynakta vergi koymuştur. Fakat sermaye çıkışı olmamıştır. Bu durum İsviçre hükümetinin, banka hesapları gizliliği gibi sağladığı kamu hizmetinden kaynaklandığı düşünülmektedir<sup>167</sup>.

Bu iki örnek, önceki bölümlerde bahsettiğimiz etkin bilgi değişimi ve mevcut düzenlemelerin yerleşik olmayanlara uygulanmaması gibi uygulamaların finansal sermaye hareketlerinin yönünü belirlemede önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

### 2.3.7.2 Doğrudan Yabancı Yatırımlarda Ortaya Çıkan Değişim

Doğrudan yabancı sermaye yatırımları, ev sahibi ülkeye yaptığı katkılardan dolayı kalkınmanın motoru olarak görülmektedir. Bu nedenle hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını daha fazla çekme çabasındadırlar. Bu durum ev sahibi ülkeler arasındaki rekabeti arttırarak, doğrudan dış yatırımların ev sahibi ülkelere yönelmesinde talep cephesi belirleyenlerinin öne çıkmasına neden olmaktadır. Ancak doğrudan yabancı sermaye yatırımları hem ev sahibi ülkeye ilişkin talep cephesi faktörleri hem de kaynak ülkeye ilişkin arz cephesi faktörleri tarafından belirlenmektedir. Yani doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının yapılabilmesi için kaynak ülkenin bazı itici faktörlere, ev sahibi ülkenin de bazı çekici faktörlere sahip olması gerekmektedir<sup>168</sup>.

Genel olarak itici ve çekici faktörleri maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz<sup>169</sup>:

- İtici (Push) Faktörler:

i) Bölgesel ticaret anlaşmaları.

---

<sup>166</sup> GİRAY, Zararlı Vergi Rekabeti ve ....., s.133.

<sup>167</sup> ENGIN, a.g.e., s.62.

<sup>168</sup> Aykan CANDEMİR, **Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Etkileyen Faktörler**, Ege Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 9 (2), 2009, s.660.

<sup>169</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Muhsin KAR, Fatma TATLISÖZ, **Türkiye'de Doğrudan Yabancı Sermaye Hareketlerini Belirleyen Faktörlerin Ekonometrik Analizi**, KMU İİBF Dergisi, Sayı:14, 2008, <http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/haziran2008/Cilt8/Say14/436-458.pdf> (Erişim:30.11.2009).

ii) Gelişmiş ülke piyasalarındaki kârlılığın azalması ve düşük faiz oranları'dır.

- Çekici (Pull) Faktörler:

i) Sermaye hareketleri üzerindeki kontrollerin kalkması ve finansal liberalizasyon.

ii) Ulaşım ve haberleşme teknolojilerindeki gelişmeler.

iii) Gelişmekte olan ülkelerin keşfedilmemiş bir pazar olması, hammadde ve işgücü maliyetindeki düşüklük.

iv) Vergi oranları.

v) Döviz kuru politikaları.

vi) Mali teşvikler.

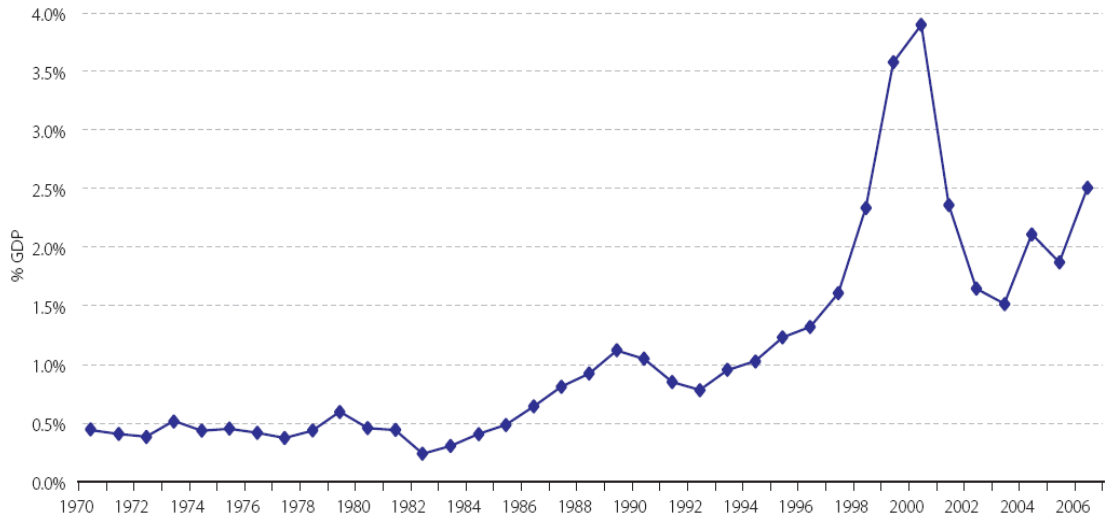
vii) Özelleştirme uygulamaları.

viii) Makro ekonomik İstikrar.

ix) Bürokrasinin kalitesi ve politik istikrardır.

Doğrudan yabancı yatırımlar, 1970'li ve 1980'li yıllarda daha çok sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler arasında gerçekleşmiş, 1990'lı yıllarla birlikte, giderek artan oranlarda gelişmekte olan ülkelere de gitmeye başlamıştır. Bunun temel nedenlerinin başında, 1980'lerin sonunda yaşanan borç krizi gelmektedir. Devletler arasında ya da uluslararası finans kurumlarıyla devletler arasında varolan borç-alacak ilişkilerinin bir tıkanma noktasına gelmesi ve borç alan ülkelerin birçoğunun aldıkları borçların anaparalarını değil, faizlerini dahi ödeyemez duruma düşmeleri sonucu, özellikle gelişmekte olan ülkelere akmayan doğrudan yabancı yatırımlar teşvik edilmeye başlanmış, bunun sonucunda, 1990'ların başında dünya toplam yatırım hacmi içinde yüzde 20'den az bir paya sahip bulunan gelişmekte olan ülkelere giden yatırımlar artarak, 1990'ların ortalarında yüzde 40'lar seviyesine yükselmiştir.

**Şekil 13 :** Dünyadaki DYY Akışı (Dünya GSYİH'nın % olarak)



Kaynak: Eurostat, **Euro Statistical books - European Economic Statistics – 2008 edition**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-30-08-410](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-30-08-410) (Erişim:27.11.2009), s.100.

Dünyadaki doğrudan yabancı yatırım akışını gösteren Şekil 13'ü incelediğimizde, dünya DYY akışının 1970'den bu tarafa 6 kat artış gösterdiğini görmekteyiz. Dünya GSYİH'nın yüzdesi olarak DYY akışı 1970'den 1989'a kadar %1'in altında kalmıştır. 1994'den sonra adım adım yükselerek 2000 yılında en üst noktasına ulaşmıştır (GSYİH'nın %3,9). Sert bir düşüş ile izleyen 3 yılda global DYY, 2000 ve 2003 yılları arasına %61 azalarak Dünya GSYİH'nın %1,5 seviyesine düşmüştür. O zamandan 2006 yılına kadar dünya DYY'ında artış olduğu kaydedilmiştir<sup>170</sup>.

Yabancı doğrudan yatırımları 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 vergilendirilebilir kazançları hesaplama metodunda görülmektedir. Yine İrlanda, 1987 yılında 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.

<sup>170</sup> Eurostat, Euro Statistical books - European Economic Statistics – 2008 edition, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-30-08-410](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-30-08-410) (Erişim:27.11.2009), s.100.

Bunların dışında yatırım indirimi ve özel indirim şeklinde garantilerde bulunmaktadır. İspanya’da ise ulusal holding şirketler lehine özel bir vergileme rejimi 1997’de oluşturulmuştur. Bu rejim İspanya vergi sisteminin uluslararası rekabetini artırma ve uluslararası holding ve AB içinde mevcut finansman şirketlerini çekecek alternatifler teklif etmektedir<sup>171</sup>.

1985-1994 yıllarını kapsayan AB özelinde yapılan ampirik çalışmalarda, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını etkileyen unsurlar ve etkileme yönü aşağıdaki biçimde sınıflandırılmaktadır<sup>172</sup>:

- Efektif kurumlar vergisi oranlarında gerçekleşen düşüş doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını olumlu etkilemektedir. AB üyesi ülkelerin 1995-1996 yılı nominal ve efektif kurumlar vergisi oranları ile doğrudan yabancı yatırım arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışmada, efektif kurumlar vergisi oranının da (%) 1 puanlık indirim yapan bir AB üyesi ülkenin toplam AB doğrudan yabancı yatırım pozisyonu içindeki payı %4 artış göstermektedir. Doğrudan yatırım için tercihli vergi rejimi uygulayan ve AB GSYİH içindeki payları %9 olan İrlanda, Lüksemburg, Hollanda ve İsviçre gibi ülkeler, 1996-2000 yılları arasında AB’ndeki Amerikan doğrudan yabancı sermaye yatırımının %38’ini çekmişlerdir.

- Sosyal güvenlik katkı paylarında ve genel satış vergilerinde gerçekleştirilen indirimler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını olumlu etkilemektedir.

- Pazar potansiyeli, diğer AB üyesi ülkelerde dış ticaret hacminin yüksekliği ve düşük ulaşım-taşıma maliyetlerinin varlığı doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını olumlu etkilemektedir.

- Dışa açıklık oranlarındaki artış yabancı doğrudan yatırımları olumlu etkilemektedir.

- Döviz kuru volatilitesi, GSYİH değişkenliği, yüksek faiz oranları ve aşırı değerli ulusal para doğrudan yatırımı olumsuz etkilemektedir<sup>173</sup>.

---

<sup>171</sup> PINTO, a.g.m., ss.5, 6, 13, 16’dan aktaran GİRAY, Zararlı Vergi Rekabeti ve ....., s.133.

<sup>172</sup> Agnes BENASSY QUERE – Lionel FONTAGNE – Amina LAHRECHE REVIL: Foreign Direct Investment and Company Taxation in Europe, European Network of Economic Policy Research Institutes, Working Paper No.4, (April 2001), 20-21’den aktaran ENGİN, a.g.e., ss.63-4.

<sup>173</sup> Döviz kuru volatilitesi, faiz oranları değişkenliği ve bunlara bağlı olarak döviz kuru değerlendirilmesi; Maastricht sonrası enflasyon oranları ve tek para uygulamasıyla birlikte faiz oranlarının yakınsaması nedeniyle, bu değişkenlerin doğrudan yatırımlar için herhangi bir belirleyiciliği kalmamıştır.

**Tablo 20 : AB Üyesi Ülkelerde Yıllık Net<sup>(1)</sup> Doğrudan Yabancı Yatırım Akışı**  
(GSYİH'nın % olarak)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>AB-27 Ort.</b>	-	-	-	-	-	-	-	-0,8	-1	-1	-1	-
<b>AB-16 Ort.</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-1,8	-1	-2,7
<b>Belçika</b>	-	-	-	-	-	-	-	2,7	0,5	2,1	3,7	-1,7
<b>Bulgaristan</b>	4,1	4,2	6,1	8,1	5,9	5,7	7	11,4	14,7	23,9	28,7	16,7
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	2,2	5,8	10,4	8,7	8,9	11,1	2,1	3,6	9,3	2,8	5,1	4,1
<b>Danimarka</b>	-0,9	1,5	-0,1	5	-1,2	0,5	0,7	0	-1,3	-2,1	-2,8	-4,8
<b>Almanya</b>	-1,4	-3	-2,5	7,5	-0,7	1,7	1,1	-1,1	-1	-2,4	-3,7	-3,6
<b>Estonya</b>	2,5	10,2	3,9	5,9	5,5	2,2	7,9	5,8	15,7	4,2	5,3	4,4
<b>İrlanda</b>	2,1	2,2	14	22,6	5,3	14,9	10,9	-15,5	-22,8	-9,4	3,8	-9,4
<b>Yunanistan</b>	1,2	0,2	0	-0,8	0,7	-0,4	0,4	0,5	-0,3	0,4	-1,1	0,7
<b>İspanya</b>	-1	-1	-4,1	-3,2	-0,8	0,9	-0,3	-3,4	-1,5	-6	-4,8	-0,7
<b>Fransa</b>	-0,9	:	-4,7	-10	-2,8	0	-0,6	-1,2	-1,4	-1,9	-2,6	-3,6
<b>İtalya</b>	-0,6	-0,9	0	0,1	-0,6	-0,2	0,5	-0,1	-1,2	-0,2	-2,4	-1,4
<b>Güney Kıbrıs</b>	-	-	-	-	-0,6	5,1	2,4	2,5	3,7	5,1	4,5	2,8
<b>Letonya</b>	8,3	4,5	5,1	5,1	1,4	2,7	2,3	3,8	3,6	7,5	6,7	3,4
<b>Litvanya</b>	2,4	8,3	4,4	3,3	3,6	5	0,8	2,3	2,6	5,1	3,6	3,1
<b>Lüksemburg</b>	-	-	-	-	-	-46,6	-36,2	-15,8	-22,4	34	-129,6	-44
<b>Macaristan</b>	3,8	3,3	6,4	4,5	6,7	4,1	0,6	3,3	5	1,1	3,4	2,4
<b>Malta</b>	1,7	6,6	20	15,5	6,5	-9,9	8,3	6,9	11,7	28,7	12,1	7,6
<b>Hollanda</b>	-3,5	0,1	-4	-3,1	0,3	-1,6	-4,3	-4	-13,2	-8,5	11,6	-7
<b>Avusturya</b>	0,3	0,8	-0,2	1,6	1,5	-2,6	0	-1,5	-0,1	-1,4	-1	-3,6
<b>Polonya</b>	-	-	-	5,6	3	2	2	4,6	2,3	3,2	4,2	2,4
<b>Portekiz</b>	0,2	-0,9	-1,7	-1,3	0	1,5	0,4	-3,1	1	1,9	-1,1	0,6
<b>Romanya</b>	-	4,7	2,8	2,9	2,9	2,5	3	8,4	6,6	8,9	5,7	6,6
<b>Slovenya</b>	1,5	1	0,3	0,4	1,1	6,4	-0,6	0,8	-0,1	-0,6	-0,8	0,7
<b>Slovakya</b>	0,4	1,9	3,5	10	6,9	16,1	1,7	3	4,1	6,8	3,6	3,4 e
<b>Finlandiya</b>	-2,6	-5	-1,5	-12,5	-3,7	0,5	3,4	2,1	0,3	1,4	1,9	-2,1
<b>İsveç</b>	-0,7	-1,8	15	-7	2,4	0,5	-5,2	-3,5	-4,5	1	-3,5	0,2
<b>İngiltere</b>	-1,2	-2,2	-7,6	-7,6	-0,5	-1,8	-2,2	-1,7	4,3	2,5	-2,6	-0,6

(1) Negatif işaret net dışarıya, pozitif işaret içeriye akışı gösterir.

e: tahmini değer

Kaynak: Eurostat, EU Economic Data Pocketbook 1-2009,

[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF)

(Erişim:25.11.2009), ss.70-1.

Tablo 20'yi incelediğimizde, net DYY'ın yıllar itibariyle AB-27 'de %1, AB-16'da %2,7 azalma gösterdiğini görmekteyiz. AB-27'deki azalmanın daha az olmasının nedeni, Birliğe yeni katılan Bulgaristan ve Romanya'ya yapılan net doğrudan yabancı yatırımlardaki artıştır. Almanya, Fransa ve İngiltere gibi gelişmiş ülkeye sahip ülkelerin DYY'ın yıllar itibariyle sürekli düşüş gösterdiği



görülmektedir. Bunun aksine Bulgaristan, Romanya, Malta, Polonya gibi daha az gelişmiş ekonomiye sahip ülkelere yıllar itibariyle DYY akışında sürekli bir artış olduğu görülmektedir. Bu durum sermayenin gelişmiş ülkelerden yatırım için daha elverişli ortamlar sağlayan gelişmekte olan ülkelere kaydığını göstermektedir. Yukarıdaki tabloda dikkat çekici bir konuda, İrlanda ve Lüksemburg gibi finansal sermayeyi çekmek için mevzuatlarında her türlü kolaylığı sağlayan ve portföy yatırımlarını yıllar itibariyle çekmeyi başarabilen bu ülkelerin aynı başarıyı DYY'ı çekmede gösterememesidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

İkinci bölümde, Avrupa Birliğinde vergi rekabeti ve rekabetinin neden olduğu sorunlar incelenmiştir. Bu bölümde ise Avrupa Birliğinin vergi rekabetinin neden olduğu sorunları gidermek amacıyla uyguladığı vergi politikaları, vergi uyumlaştırma süreci, dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çabaları ve Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları incelenecektir.

#### 3.1 AVRUPA BİRLİĞİNİN MALİYE POLİTİKASI

Birliğin maliye politikası, milli vergi sistemleri arasındaki farklılığın serbest dolaşımı engellemeyecek bir duruma getirilmesidir. Daha açık bir ifadeyle mali sınırların ortadan kaldırılması amacı hedeflenmiştir. Böylece teşebbüsler arasındaki vergi yükü eşitlenecek ve serbest rekabetin tüm kuralları işleyebilecektir.

Roma Antlaşması'nın ana hedefi, ekonomik bir birlik çerçevesinde sağlıklı bir rekabetin sürdürülmesidir. Öngörülen bu hedeflere ulaşmak için vergilendirme ve mali alana büyük önem verilmiştir. Bu sebeptendir ki Roma Antlaşması'nın bir çok maddesi vergi konusuna ayrılmış olup, üye ülkelerin farklı vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasının zorunluluğuna işaret edilmiştir<sup>174</sup>.

Üyeler arasındaki ekonomik, mali ve sosyal politika gibi alanlarda tüm farklılıkların giderildiği birleşme türü olan iktisadi bütünleşme ile üye ülkeler arasında uygulanan maliye politikalarında uyumu sağlamak, ülke ekonomilerinin istikrarı, büyümesi, kaynak ve gelir dağılımı açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle mali politikaların harmonizasyonu gerekir<sup>175</sup>.

<sup>174</sup> Rövsen ŞAHBAZOV, *Globalleşme Sürecinde Türkiye-AB (Avrupa Birliği) İlişkilerinin Vergi Uyumlaştırmaları Yönünden Değerlendirilmesi*, D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2001, s.35.

<sup>175</sup> Muhammet AKDİŞ, *Avrupa Ekonomik Topluluğu Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması Çalışmaları*, <http://makdis.pamukkale.edu.tr/Mak15.htm> (Erişim:22.08.2009).

### 3.1.1 Avrupa Birliğinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği'nde mali politikaların uyumlaştırılmasını iki bakımdan ele alabiliriz:

-Bütçesel Uyumlaştırma.

-Vergi Uyumlaştırması.

Avrupa Birliği, Maastricht Antlaşması ile tek para birimi ve ortak bir merkez bankası sistemine dayanan "Ekonomik ve Parasal Birlik (EPB)" ile üye ülkeler arasındaki ekonomik ve sosyal faaliyetlerin uyumlu ve dengeli gelişimi, enflasyonsuz sürdürülebilir bir büyümenin sağlanması ve üye ülkelerin ekonomilerinin uyum içinde birbirine yakınlaştırılmasını hedeflemiştir<sup>176</sup>.

AB üyesi ülkeler, bu anlaşma ile ulusal para politikalarını merkezileştirirken, maliye politikaları (kamu harcaması, vergi, borçlanma politikaları) ile ilgili uygulamaları kendilerine bırakmıştır. Bu şekilde para politikası yetkilerini Topluluk kurumlarına devreden üye devletler, ulusal ekonomilerinde istikrar, gelir dağılımı bozukluğu vb. sorunları çözmek için maliye politikası araçlarını kullanabileceklerdir.

EPB olma yolunda üye ülkelere, maliye politikalarını uygulama yolunda sağlanan serbestlik ve üye ülkelerin bu serbestliğe dayanarak uyguladıkları maliye politikalarının diğer ülkeler üzerinde yaratacağı negatif mali dışsallık, AB'nin EPB olma yolundaki en büyük engeli durumundadır. Bu nedenle Maastricht Antlaşmasının EPB'in üçüncü aşamasına geçişinde koşul olarak öne sürdüğü ekonomik kriterlerden ikisi, bütçe açıkları ve kamu borçlanma düzeyi ile ilgilidir. Fiyat istikrarı, kamu açığı, kamu borcu ve faiz oranları ile ilgili Maastricht Kriterleri, daha önceki bölümlerde anlatılan, finansal sermaye yatırımlarında ortaya çıkan değişim bölümünde maddeler halinde verilmiştir.

Bütçesel uyumlaştırmanın Maastricht kriterleri ile çerçevesinin çizildiğini ve üye ülkelere bu çerçeve içinde hareket etme serbestliğinin verildiğini söyleyebiliriz. Vergi uyumlaştırması, ileriki bölümlerde kapsamlı olarak anlatılacaktır.

---

<sup>176</sup> TECER, a.g.e., ss.17-18.

### 3.1.2 Avrupa Birliğinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılmasında Karşılaşılan Güçlükler

Bu güçlükleri başlıca üç başlık altında incelemek mümkündür<sup>177</sup>:

- Politik Sınırlamalar: Ülkelerin ve iktidarların tam bütünleşme veya federatif birleşme şeklindeki tercihleri vergi uyumlaştırılmasında etkili olacaktır.

- İdari Sınırlamalar: Uzun yıllar kullanılan vergi sistemleri derin ulusal, kültürel, ve dini karakteristiklerle yakından ilgilidir. Bu nedenle, bazı vergi değişiklikleri masraflı ve zor olabilir.

- Ekonomik Sınırlamalar: Bir veya birkaç ülkede, gelir dağılımı üzerinde düzenleyici etkileri bulunan veya ödemeler dengesinde ciddi bozulmalara yol açan veya bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan bir vergiyi kaldırmak veya diğer ülkelere de yaymak, üye ülkelerin ekonomik çıkarlarını karşı karşıya getirebilir.

### 3.2 AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Batıdaki temel hak ve özgürlük bildirelerinin tarihi gelişimi incelendiğinde, vergi ve vergilendirme yetkisi kavramlarının geçirdiği evrim kronolojik sırasıyla, Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (1628), İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (1689), Pul Kanunu Bildirgesi (1765), Virginia Haklar Bildirgesi (1776), Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi (1789) ve İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (1948) ile gerçekleşmiştir. Bu paralelde seyreden gelişmeler, hukuk devleti, sosyal devlet, hak ve özgürlükler ile vergilendirmeye ilgili hükümlerin, batılı ülke anayasalarının hemen hemen hepsinde kendine yer bulmasını sağlamıştır<sup>178</sup>.

Topluluk vergi hukukunun kaynakları, birincil (asli), ikincil (yardımcı) ve diğer kaynaklar olmak üzere üç başlık altında incelenebilir<sup>179</sup>.

---

<sup>177</sup> AKDIŞ, a.g.m.

<sup>178</sup> Ersan ÖZ, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, İzmir 2004, ss. 19-26.

<sup>179</sup> Nurettin BİLİCİ, *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayınları, Ankara 2005, ss.145-148.

### **3.2.1 Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmada (Roma Antlaşması'nda) Yer Alan Vergi ile İlgili Hükümler**

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmada yer alan vergi ile ilgili düzenlemelere örnek olarak; gümrük birliğinin sağlanması ve ortak gümrük tarifesinin kabulüne yönelik hükümleri (23, 25, 26. maddeleri), ayrımcı vergilemenin önlenmesine yönelik 90. maddeyi, devlet yardımı yasağını düzenleyen 87. maddeyi, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 93. maddeyi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 94. maddeyi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili 293. maddeyi verebiliriz.

AB'nde vergi politikası, ekonomik bütünleşmeye göre belirlenen ikincil bir politikadır. Roma Antlaşması'nın vergi ile ilgili hükümleri (Madde 95-99, 100 ve 220) Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, Topluluk Politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet hükümlerinden sonra yer almıştır. Üye devletler, vergi ile ilgili düzenlemeleri mali ihtiyaçları ile izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre kendileri belirlerler. Buna rağmen vergi politikası Topluluğun temel amaçlarına ulaşmasında önemli rol oynar. Bu politika, iç vergilendirmedeki farkların azaltılması ve vergi mevzuatlarının harmonize edilerek özellikle sermaye kaçışının ve üye ülkeler arasında özel tüketim harcamaları sapmasının önlenmesi amacıyla yürütülmektedir<sup>180</sup>.

### **3.2.2 Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma(ATKA)'nın 249.Maddesinin Verdiği Yetkiye Dayanılarak Oluşturulan Düzenlemeler**

Üye devletlerin vergilendirme özgürlüklerine doğrudan ve dolaylı sınırlamalar getirilmiştir. Bu sınırlamalar, Antlaşmalar ve Adalet Divanı'nın yorumladığı şekliyle asli mevzuat (birincil mevzuat) yönergeler ve düzenlemeleri kapsayan (ikincil mevzuat) tali mevzuattır. Bu çerçevede ikincil AB hukukunun önemi ortaya çıkmaktadır. İkincil mevzuat, belli Topluluk organlarının, Avrupa Toplulukları'nı kuran Antlaşmaları kapsayan birincil mevzuat tarafından kendilerine düzenleme yapma yetkisine dayanarak çıkardıkları mevzuatı ifade etmektedir. Vergi

---

<sup>180</sup> Rıdvan KARLUK, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul 2005, s.418.

politikasının saptanması ve uygulanmasında ikincil AB hukuku belirleyici bir işleve sahiptir<sup>181</sup>.

ATKA'nın 249. maddesi; tüzük, direktif, karar, tavsiye, görüş şeklinde çıkarılabilecek hukuki düzenlemelerle ilgilidir. Bu madde ilk sırada tüzükleri saymıştır (RA m.249, f.2). Tüzükler ulusal yasalara eş etkili metinlerdir. Ayrıca, üye devletin milli parlamentosundan çıkmış gibi doğrudan uygulanma zorunluluğu vardır.

İkinci sırada yer alan direktiflere de üye ülkelerin uyma zorunluluğu vardır (RA m.249, f.3). Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ile ilgili çok sayıda direktif çıkarılmıştır. Direktiflerin tüzüklerden farkı, yürürlüğe girmelerinin doğrudan olmayıp, üye devletlerin çıkaracağı bir yasa ve kararname ile gerçekleşmesidir. Tüzükler ise üye ülkelerde ek bir yasama işlemine gerek kalmadan yürürlüğe girerler. Ancak Adalet Divanı, direktiflerin üye ülkelere takdir yetkisi vermemesi durumunda, tüzüklerde olduğu gibi doğrudan etkili olacağına, üye ülke tarafından henüz yürürlüğe sokulmamış olsa bile, iç mevzuattan önce uygulanması gerektiğine karar vermiştir.

Üçüncü sırada yer alan kararlarda uyulması zorunlu hukuk kaynağıdır (RA m.249, f.4). Bunlar genellikle üye devlete, bir özel kişiye veya bir işletmeye yönelik olarak çıkartılmaktadır yani bireyseldir. Konsey kararlarına örnek olarak, Almanya ile Lüksemburg arasında imzalanan ve ülkenin sınırında bulunan bir köprünün yapım masraflarının tamamen Almanya tarafından üstlenilmesinden dolayı, bu köprü yapımı ile ilgili tüm KDV'nin Almanya tarafından alınmasına izin verilen karardır.

Son sırada yer alan tavsiyeler ve görüşler ise uyulması zorunlu olmayan metinlerdir (RA m.249, f.5). Bunlar daha çok temenni niteliğinde olup, istenirse uygulamaya konulmasına üye devlet tarafından karar verilebilir. Bunlara örnek olarak, küçük ve orta boy işletmelerin vergilendirilme şekli ile ilgili, komisyon tavsiyesi verilebilir. Diğer taraftan, Topluluk kurumları çeşitli konulardaki görüşlerini açıklayan metinler yayımlamaktadır<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf> (Erişim:07.12.2009), ss.4-5.

<sup>182</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., ss.76-77.

### 3.2.3 Diğer Kaynaklar

İlk iki grup kaynaklara ilave olarak, uluslararası anlaşmalar ve ayrı kararları gibi başka bazı metinlerde, Topluluk vergi hukukuna kaynak oluşturabilmektedir.

Topluluk tarafından imzalanan uluslararası anlaşmalar, ortaklık anlaşması veya işbirliği anlaşması şeklinde yapılmış olabilir. Ortaklık anlaşmasına, Topluluğun ülkemiz ile ve Yunanistan'la yaptığı anlaşmayı; işbirliği anlaşmasına ise Topluluğun Fas-Cezayir-Tunus ile yaptığı anlaşmayı örnek olarak verebiliriz. Bu anlaşmalar vergi ile ilgili hükümlerde içermektedirler.

Topluluk vergi hukukunun yargı organlarından doğan kaynakları da vardır. Bilindiği gibi Avrupa Birliğinin temel yargı organı Avrupa Toplulukları Adalet Divanı(ATAD)'dır. ATAD'la ilgili hukuki düzenlemeler Kurucu Antlaşmanın 220-245. maddeleri arasında yer almıştır.

Esas olarak Topluluk mevzuatına saygılı olunmasını güvence altına alınmak üzere kurulan ATAD kararları; uyulması zorunlu, tüm Topluluk açısından bağlayıcı özelliği olan kaynaklar arasında yer almaktadır<sup>183</sup>.

### 3.3 AVRUPA BİRLİĞİNİN VERGİ POLİTİKASI

Avrupa Birliği'nde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikalardan söz edilebilmekle birlikte; ortak bir vergi politikası söz konusu değildir. Çünkü vergi politikası her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olup; bu alandaki değişiklikler her ülkenin kendi egemenlik alanındadır. Ancak birliğe üye ülkelerin kararları, diğer üye ülkeleri de etkilediğinden, temel hedefler doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Çünkü birlik içinde malların serbest dolaşımı söz konusudur ve vergi düzenlemeleri bu açıdan engel olmamalıdır<sup>184</sup>.

<sup>183</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", ss.147-148.

<sup>184</sup> Sabahattin BENLİKOL, Hilal MÜFTÜOĞLU, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumunu, İstanbul Ticaret Odası Yayın No. 1995-36, İstanbul, s.9'dan aktaran Fatih SARAÇOĞLU, **Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri**, [http://w3.gazi.edu.tr/webfatihsaracoglusoyalar/Akademik\\_Calismalar/MakalelerMa](http://w3.gazi.edu.tr/webfatihsaracoglusoyalar/Akademik_Calismalar/MakalelerMa) (Erişim:22.08.2009), s.9.

Roma Antlaşmasının 2. maddesindeki vergi politikalarına yol gösteren ekonomik amaçlı hükümleri ve 3. maddesindeki bu amaçlara ulaşmak için kullanılacak araçlardan vergi politikasına etki edenler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır<sup>185</sup>.

AT'nun amacını oluşturan RA'nın 2. maddesi, topluluğun görevi, "ortak bir pazarın kurulması ve Üye Devletlerin ekonomik politikalarının giderek yaklaştırılması yoluyla Topluluğun bütününde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standardının hızla yükselmesini ve Topluluğun bir araya getirdiği Devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır<sup>186</sup>" şeklindedir.

01.12.2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması ile ATKA'sının bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Değişikliğe uğrayan maddelerden birisi de Antlaşmanın 2. maddesidir.

Lizbon Antlaşması'nın 2. maddesi,

*"Madde 2 aşağıdaki ile değiştirilir:*

- 1. Birliğin amacı barışı, değerleri ve insanların refahını güçlendirmektir.*
- 2. Birlik, vatandaşlarına; dış sınır denetimleri, iltica, göç, suçun önlenmesi ve suçla mücadele çerçevesindeki tedbirler ile uyumlu olarak kişilerin serbest dolaşımının sağlandığı, iç sınırlarından arındırılmış bir özgürlük, güvenlik ve adalet alanı sunar.*
- 3. Birlik iç pazar kurar. Bu; dengeli ekonomik büyüme ve fiyat istikrarı, yüksek düzeyde rekabetçi sosyal piyasa ekonomisine dayalı ve tam istihdam ve toplumsal ilerlemeyi ve çevrenin kalitesinin yüksek düzeyde korunması ve ilerletilmesini hedefleyen Avrupa'nın sürdürülebilir kalkınması için çalışır. Bilimsel ve teknolojik gelişmeleri teşvik eder. Toplumsal dışlanma ve ayrımcılık ile mücadele eder, sosyal adalet ve korumayı, kadın-erkek eşitliğini, nesiller arası dayanışmayı ve çocuk haklarının korunmasını teşvik eder. Ekonomik, toplumsal ve karasal bütünleşmeyi ve Üye Devletler arasında dayanışmayı teşvik eder. Zengin kültürel ve dilsel çeşitliliğine saygı gösterir ve Avrupa'nın kültürel mirasının korunmasını ve geliştirilmesini sağlar.*

<sup>185</sup> Mehmet TUNÇER, **Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası**, , **Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye - Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s.284.

<sup>186</sup> Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, **Avrupa Topluluklarına İlişkin Temel Belgeler – Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması)**, [http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Rome\\_t\\_r.pdf](http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Rome_t_r.pdf) (Erişim:05.12.2009), s.99.



4. Birlik, para biriminin Avro olduğu ekonomik ve parasal birliği kurar.
5. Birlik, dış dđnya ile ilişkilerinde, değerlerini ve çıkarlarını korur, teşvik eder ve vatandaşların korunmasına katkıda bulunur. Dđnya'nın barışına, gđvenliđine ve sđrdürülebilir kalkınmasına, halklar arasında dayanışma ve karşılıklı saygıya, serbest ve adil ticarete, yoksulluğun ortadan kaldırılmasına ve özellikle çocuk hakları olmak üzere insan haklarının korunmasının yanı sıra Birleşmiş Milletler şartı'ndaki ilkelere saygı gösterilmesi dahil, uluslararası hukuka titizlikle uyulmasına ve geliştirilmesine katkıda bulunur.
6. Birlik, amaçlarını, kendisine Antlaşmalar ile devredilen yetkiler ile orantılı araçlarla gözetir<sup>187</sup>.

şeklindedir.

Roma Antlaşması'nın 3. maddesi, Madde 2'de belirtilen amaçlara ulaşmak üzere işbu Antlaşmada öngörülen şartlara ve takvime uygun olarak Topluluğun göstereceği faaliyetleri gösterir.

3. maddenin c bendi; iç pazar, üye devletler arasında malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki engellerin kaldırılmasını öngörür, şeklindedir.

Lizbon Antlaşması'nın 3.maddesi;

*"Madde 3 yürürlükten kaldırılır, aşağıdaki Madde 3a eklenir:*

*"MADDE 3a*

*1. Madde 3b uyarınca, Antlaşmalar ile Birliğe tanınmayan yetkiler Üye Devletler'e tanınır.*

*2. Birlik, Üye Devletler'in Antlaşmalar önündeki eşitliğine, temel yapılarına içkin, siyasal ve anayasal, bölgesel ve yerel özerk yönetimler dahil, ulusal kimliklerine saygı gösterir. Devlet'in toprak bütünlüğünün sağlanması, hukukun uygulanması ve ulusal güvenliğin sağlanması ve korunması dahil, Devlet'in temel işlevlerine saygı gösterir. Özel olarak, ulusal güvenlik her Üye Devlet'in kendi sorumluluğundadır.*

*3. Birlik ve Üye Devletler, gerçek işbirliği ilkesine uygun olarak, tam karşılıklı saygı içinde birbirlerine Antlaşmalar'dan doğan görevlerin yerine getirilmesi konusunda yardımcı olurlar.*

*Birlik, Antlaşmalar'dan veya Birlik kurumlarının faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda, genel veya özel, tüm uygun önlemleri alır.*

*Üye Devletler, Birliğin görevlerini yerine getirmesini kolaylaştırır ve Birliğin hedeflerine ulaşmasına tehdit oluşturacak tüm eylemlerden kaçınır."*

*Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşma Madde 5'in yerini alan aşağıdaki*

---

<sup>187</sup> Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğu Resmi İnternet Sitesi, Üye Devlet Hükümetleri Temsilci Konferansı – Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'yı Tadil Eden Lizbon Antlaşması, Brüksel 2007, [http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Lizbon\\_tr.pdf](http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Lizbon_tr.pdf) (Erişim:05.12.2009), ss.8-9.

*Madde 3b eklenir:*

**"MADDE 3b**

1. Birliğin yetkilerinin sınırları yetki devri ilkesine göre belirlenir. Birliğin yetkilerinin sınırları ikincilik ve orantısallık ilkelerine göre belirlenir.
2. Yetki devri ilkesine göre Birlik yalnızca, Antlaşmalar'da belirlenen hedeflere ulaşmak için kendisine Üye Devletler tarafından Antlaşmalar doğrultusunda tanınan yetkiler sınırında faaliyet gösterir.
3. ikincilik ilkesine göre münhasır yetkisine girmeyen alanlarda Birlik yalnızca, söz konusu faaliyetin hedefleri Üye Devletler tarafından; merkezi, bölgesel veya yerel düzeyde tatminkar olarak yerine getirilemezse ve getirilemediği ölçüde, ancak önerilen eylem, ölçüğü ya da etkileri nedeniyle Birlik düzeyinde daha iyi başarılabilirse harekete geçer.  
Birlik kurumları ikincilik ilkesini, ikincilik ve orantısallık ilkelerinin uygulanması hakkında Protokol'de belirlendiği şekilde uygularlar. Ulusal Parlamentolar söz konusu Protokol'de belirlenen usul uyarınca ikincilik ilkesine uygun faaliyet gösterirler
4. Orantısallık ilkesine göre, Birliğin faaliyetlerinin içeriği ve şekli Antlaşmalar'ın hedeflerine ulaşmak için gerekli olanı aşmaz.  
Birlik kurumları orantısallık ilkesini, ikincilik ve orantısallık ilkelerinin uygulanması hakkında Protokol'de belirlendiği şekilde uygularlar."

*Madde 4 ve 5 yürürlükten kaldırılır<sup>188</sup>."*

şeklindedir.

AT'nun nihai hedeflerinin belirtildiği RA'nın 2. maddesinin, yukarıda verilen LA'nın 2. maddesindeki şekliyle değiştirildiğini yine bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için ilgili düzenlemelerin belirtildiği 3. maddesinin yürürlükten kaldırılarak 3.a maddesinin eklendiğini görmekteyiz. Ayrıca RA'nın 4 ve 5. maddesinin yürürlükten kaldırılarak 5. maddesi yerine ikincilik ilkesinin belirtildiği 3.b maddesi eklenmiştir.

LA'nın 2. maddesinin c bendinde Birliğin serbest rekabete dayalı bir iç pazar oluşturma hedefinin olduğunu ayrıca Birlik içinde ekonomik bütünleşmeyi öngördüğü görülmektedir.

AB'de vergi konularının tümünü kapsayan bir politikasının olmamasının iki gerekçesi vardır. Bunlar; vergi konusu ile devletin egemenlik hakları arasında mutlak

<sup>188</sup> Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, Üye Devlet Hükümetleri Temsilci Konferansı – Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'yı Tadil Eden Lizbon Antlaşması , Brüksel 2007, [http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Lizbon\\_tr.pdf](http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYASIM=Lizbon_tr.pdf) (Erişim:05.12.2009), ss.9-10.

bir ilişki olduğu için kamu ile ilgili yeterli yetkinin AB'ye verilmemiş olması ve Topluluğun kurucu antlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına dönük olarak bir gümrük birliğinin oluşturulması üzerinde yoğunlaşmasıdır. Bu nedenle AB'de ortak bir vergi politikası yerine, üye devletlerdeki mevcut vergi sistemlerinin yarattığı farklılıkların giderilmesine yönelik bir politika uygulanmıştır<sup>189</sup>.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi bakımından üç temel seçeneği bulunmaktadır. Bunlar<sup>190</sup>:

1. Hiçbir şey yapmadan mevcut durumu korumaya çalışmak.
2. Karar alma mekanizmalarını büyük ölçüde değiştirmeden Birliği genişletmek.
3. Karar alma mekanizmasını etkin ve demokratik bir mekanizmaya dönüştürecek şekilde temelden değiştirmektir.

AB üyelerinde vergilerin uyumlaştırılması çerçevesinde AB'nin vergi politikasının iki temel hedefi şekillenmiştir. Bunlar;

- İç vergi uygulamasında milliyete bağlı ayrımcılığı engellemek suretiyle iç pazarın oluşumuna hizmet etmek;
- Vergi politikasını ortak politikaların gereklerine tabi tutmak veya en azından bu politikalar ile çelişmesini önlemek suretiyle ekonomik birliğin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır<sup>191</sup>.

### **3.3.1 Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü**

Roma Antlaşması'nın 9 ila 28. maddeleri arasında, üye devletler arasında gümrüklerin kaldırılması ve üçüncü devletlere yapılacak ticarete de Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uygulanması öngörülmekteydi. Gümrük Birliği uygulamasına 1.7.1968 tarihinde geçilmiştir. Üye devletlerin OGT'sine uymadığının saptanması halinde fark giderici vergi uygulaması uygulanmaktadır. Fark giderici vergi

<sup>189</sup> KARLUK, a.g.e., 2005, s.419.

<sup>190</sup> Frans VANISTENDAEL, *Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz*, Vergi Dünyası Dergisi, (Çev. Billur Yalltı SOYDAN), S.238, Haziran 2001, s.137.

<sup>191</sup> Rıdvan KARLUK, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s.466.

uygulaması, OGT miktarının %100'ü kadardır. Buna göre üye devletlerin cezalandırılması, OGT'nde belirtilen miktarı ödemeleri öngörülmüştür<sup>192</sup>.

Gümrük Birliği, Haziran 1985'de Komisyonun onayladığı Beyaz Kitap ile ileri bir düzeye ulaşarak Tek Pazar'ın oluşturulmasına yönelik bu düzenlemelerle gümrük kontrollerinin ve teknik engellerin kaldırılmasının yanında vergi sınırlarının da kaldırılması kararlaştırılmıştır<sup>193</sup>.

### 3.3.2 Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Eş etkili vergi, Adalet Divanı kararına göre “Üye devletlerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında yada gerçekleştirildikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp, sadece üye devletlerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergiler” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre üye devletler diğer üye devletlerden yapacakları mal ve hizmet ithalatına farklı bir vergi uygulayamayacaklardır. Böylece üye devletlerde aynı veya benzer nitelikli malların birbirlerine göre avantajları ortadan kalmakta ve mallar serbestçe dolaşabilmektedir<sup>194</sup>.

Eş etkili vergiye somut örnek olarak, İtalya'nın Gümrük Birliği'ne girdikten sonra gümrük memurlarının 6 yerine 10 saat çalıştıklarını ileri sürerek ithal mallara binde iki oranında koyduğu vergi verilebilir. Diğer ülkelerin itiraz etmesi neticesinde. Adalet Divanı uygulamayı eş etkili vergi olarak değerlendirerek iptal etmiştir<sup>195</sup>.

### 3.3.3 Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı

Gümrük vergisi ve eş etkili vergiler kaldırıldıktan sonra, üye ülkeler arasındaki mal alışverişinde rekabet şartlarının bozulmamasını sağlayacak hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle vergi ayrımcılığı ve

---

<sup>192</sup> Süleyman ULUTÜRK, *Avrupa Birliği Vergi Politikası, Avrupa Birliği ve Türkiye*, der. M. Şükrü ERDEM, S. Mehter AYKIN, Ezgi Kitabevi Yayınları, Antalya 2003, ss.121-122.

<sup>193</sup> BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği ...”, s.149.

<sup>194</sup> ULUTÜRK, a.g.m., s.122.

<sup>195</sup> BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği ...”, s.149.

korumacılığının yasaklanması gerekmektedir. Vergi ayrımcılığı yasağı, temel olarak, üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı önlemler almasının önlenmesi amacıyla dayanmaktadır<sup>196</sup>.

Roma Antlaşması'nın 90. maddesinde "Hiçbir üye Devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanan dan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz" hükmü yer almaktadır. Bu madde, üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerinin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme uygulamalarını yasaklar.

Ayrıca bu madde, üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama prensibine uymasına sağlamayı öngörmektedir. Buna göre, vergi önlemleri doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamaz. Bu prensip tek pazarın temelinde yer almaktadır<sup>197</sup>.

Bu duruma örnek olarak Adalet Divanı'nın verdiği bir kararda, Fransa'nın 1600cc'nin üzerindeki otomobiller için uyguladığı vergiyi ayrımcı vergi olarak değerlendirmesini verebiliriz. Fransa 1600 cc'nin üzerindeki otomobil alımlarında bu konuda uyguladığı en yüksek vergiden beş misli daha fazla vergi uygulamakta idi. Divan kararına gerekçe olarak, 1600 cc'nin üstünde otomobil üretiminin yapılmadığı Fransa'nın bu yüksek vergi oranı ile, diğer üye ülkelerden bu tip otomobillerin ithalatını önlemek istediğini göstermiştir<sup>198</sup>.

Roma Antlaşması'nın 91. maddesinde "Üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler, kendilerine doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulanan vergilerden daha yüksek vergi iadesinden yararlanamaz" hükmü bulunmaktadır. Bu maddeye göre ihracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içi satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gerekmektedir<sup>199</sup>.

---

<sup>196</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.6.

<sup>197</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul 2001, s.8.

<sup>198</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.150.

<sup>199</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.7.

### 3.3.4 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

OECD'nin genel kabul gören tanımına göre, uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir.

Her üye devletin farklı vergileme kuralları vardır. Bu farklı kurallara uyma gereği önemli ölçüde bir uyum maliyetine sebep olmakta ve üye ülkeler arası ekonomik faaliyetlere engel teşkil etmektedir. Birden fazla sisteme uymanın yarattığı maliyet küçük ve orta boy işletmeleri ülke dışında faaliyetlerde bulunmaktan alıkoymaktadır. Bu temel sebepler İç Pazarda üye ülkeler arası ekonomik faaliyetleri engellemekte ve AB şirketlerinin rekabet gücü olumsuz yönde etkilenmektedir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı yollarla çözümlenebilmektedir. Roma Antlaşması'nın 220. Maddesi üye devletlerin vatandaşlarının çifte vergilendirmeye maruz kalması halinde bunu ortadan kaldırmak için aralarında müzakere yapmalarını öngörmektedir<sup>200</sup>.

### 3.4 AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI SÜRECİ

AB iç piyasalarında, tüketicilere en kaliteli ve en ucuz ürün ve hizmet sunabilmek için, tam bir rekabet ortamı yaratan, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı gibi düzenlemeler, tüm kurallarıyla uygulanmaktadır. Fakat, vergi politikalarına ilişkin yapılan farklı uygulamalar bu rekabeti engellemektedir. Bu nedenle AB vergi politikalarında uyumlaştırma ve yakınlaştırmaya yönelik bir süreç başlamıştır<sup>201</sup>.

Üye ülkeler arasındaki, gümrük vergileri ve diğer korumalar tam bir rekabet ortamının yaratılabilmesi için kaldırılmıştır. Gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılmasından sonra, iç vergi mevzuatlarının uyumu önemli hale gelmektedir.

<sup>200</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, ss.17-19.

<sup>201</sup> Suna OKSAY, Atilla UYANIK, Onur ACAR, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – 1**, İstanbul 2005, s.81.

Vergi uyumlaştırmasını; serbest rekabeti bozan ve malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden, mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması şeklinde tanımlanabilir<sup>202</sup>.

AB'nin amacı, ulusal sistemdeki zorunlu vergileri ve katkı paylarını standardize etmek değil, sadece bunları hem birbirleriyle hem de AB kurucu antlaşmasıyla uygunluğunu sağlamaktır<sup>203</sup>.

Vergi uyumlaştırması; Birliğe üye devletler arasında sıkı bir ekonomik ilişkinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması ve ticaret saptırıcı ve rekabeti önleyici vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması amacıyla üye devletlerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması olarak tanımlanabilir<sup>204</sup>.

Euro'nun tesisi ve AB para birimi lehine ulusal para birimlerinden vazgeçilmesinin öngörülmesinden sonra, topluluk içinde vergi uyumlaştırması ve vergi idarelerinin koordinasyonu konuları önem kazanmıştır. Özellikle dolaylı vergilerin ortak bir temele bağlanması ihtiyacı, uyumlaştırma kavramı yerine daha etkin ve dinamik bir yapı öngören, vergi koordinasyonu kavramının geçmesine neden olmuştur. Bu açıdan vergi koordinasyonu üye ülkelerin vergi sistemlerine ortak bir çıkar lehine koordine edecek eylem veya önlemler olarak tanımlanmaktadır. Uyumlaştırma kavramı ise, son yıllarda gelişen bir bağlamda, tek tipleştirici bir uygulamadan çok, haksız vergi rekabetini ortadan kaldıracak bir biçimde ulusal vergi sistemleri arasında bir yakınlaşmaya referansta bulunmaktadır. AB özelinde tesis edilecek bir vergi işbirliği çabasını ifade eden bu gelişmeler, devletlerin vergi sistemlerini belirleme yetkisinden vazgeçmeden gerek ulusal vergi tabanlarını koruma, gerekse AB kökenli ticari faaliyetlerin önündeki vergisel engelleri ortadan kaldırma idaresinin bir sonucudur<sup>205</sup>.

Yine vergi uyumlaştırması kavramı, vergileri eşitleme ve vergiler arasında koordinasyon kavramından farklıdır. Vergileri eşitleme, vergi sisteminin ve vergi organlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesini ifade ederken; vergi koordinasyonu, vergi uygulamalarını ortak çıkar çerçevesinde etkileyici nitelikli

<sup>202</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.153.

<sup>203</sup> Sevil ŞİN, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, S:2005-17, İstanbul 2005, s.39.

<sup>204</sup> Fatih SARAÇOĞLU, Haydar EJDER, **Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları, S:164, Mayıs 2002, s.123.

<sup>205</sup> EKMEKCİ, a.g.e., s.19.

eylem veya önlemleri içeren zorlayıcı yönü ve yaptırımları olmayan eylemler dizini ifade etmektedir. Bu açıdan vergi uyumlaştırması, eşitleme ile koordinasyon arasında yer alan ve yakınlaştırma kelimesine benzer bir kavramdır<sup>206</sup>.

Vergi uyumlaştırmasının amacı, Birlik üyesi ülkelerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmek değildir. Vergi uyumlaştırmasının amacı;

- üretim faktörlerinin serbest hareket edebilmesi,
- üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması,
- vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılması,
- bu çerçevede Birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı bir ticari ilişkinin kurulması, biçiminde özetlenebilir<sup>207</sup>.

Ayrıca vergi uyumlaştırması, yerli ve yabancı yatırımcılara farklı davranılmamasını sağlayarak sermaye dolaşımının engellenmemesini amaçlar. Vergi uyumlaştırılmasının diğer amaçları ise şirketlerin, üye ülkelerin farklı mali sistemlerine uyum için yaptığı idari harcamaların düşürülmesini ve farklı vergi sistemlerini yakınlaştırarak vergi kaçırılması veya vergiden kaçınma olanaklarını kısırarak vergi gelir kayıplarını önlemektir<sup>208</sup>.

AT vergi politikasının iki temel hedefini gerçekleştirebilmek için dört yöntem kullanarak vergi uyumlaştırılmasını sağlamaya çalışmıştır. Bu yöntemler<sup>209</sup>:

- Ortak bir kural olmadığı ölçüde vergi uyumlaştırılması yoluna gidilmesidir(devlet egemenliğinin esas olması).
- Topluluk içinde çifte vergilendirilmesinin kaldırılması için üye devletlerin kendi aralarında mali nitelikte anlaşma yapmalarındır.
- Sınırlarda, Topluluk kapsamında geliştirilmiş yöntemler uygulayarak telafi mekanizmasının getirilmesidir.

---

<sup>206</sup> Habip YILDIZ, **Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları**, EÜHFD, C.X, S.3-4, 2006, ss.555-556.

<sup>207</sup> George KOPITS, Tax Harmonization in the European Community, IMF Occasional Paper, Washington DC, July 1992, s.3'den aktaran SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.11.

<sup>208</sup> A. F. Güngör, Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları, Active Dergisi, Kasım-Aralık, 2003, s.2'den aktaran Buket İLHAN, **Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları**, Maliye Dergisi, S.156, Ocak-Haziran 2009, s.313.

<sup>209</sup> KARLUK, a.g.e., 2005, s.419.



- Mevcut vergileme farklılıklarının Topluluk yapılaşmasını engellediği ölçüde mevzuat uyumlaştırılmasına ve ortak kurallar oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmasıdır.

### **3.4.1 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Nedenleri**

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşmasını engellemektedir. Dolayısıyla vergi uyumlaştırmasının temel nedeni, üye ülkelerin vergi mevzuatlarının farklılığından kaynaklanan vergi yükü farklılıklarının giderilerek sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşturulmasıdır<sup>210</sup>.

Vergi uyumlaştırmasının bir diğer nedeni de, AT genel bütçesi öz kaynakları ile ilgilidir. KDV payı ve gümrük vergileri gibi bazı vergiler bütçenin öz kaynakları arasında yer almaktadır. AT bütçesi kaynağı olan bu vergilerin sağlıklı toplanabilmesi için, üye ülkelerdeki mevzuatın uyumlaştırılması gereği vardır. Buradaki uyumlaştırma mutlak anlamda uyumlaştırma değil, ATKA'nın 93. maddesinde belirtildiği üzere " .... 14. maddede ifade edilen tek pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması için gerekli olduğu ölçüde ...." yapılacaktır. Burada kullanılan Tek Pazar; iç sınırların olmadığı ve içinde mal, şahıs, sermaye ve hizmetlerin bu antlaşmaya göre serbestçe dolaştığı alan olarak tanımlanmaktadır<sup>211</sup>.

### **3.4.2 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Zorlukları**

Avrupa Birliği açısından vergi uyumlaştırmasının zorlukları arasında; ülkeler arası, kurumsal ve politik farklılıklar, ekonomik büyüklük farklılıkları ve vergilendirme yetkisinin devri konusundaki çekinceleri sıralayabiliriz.

AB çerçevesinde yürütülen çalışmalara karşın üye devletlerin yürüttükleri muhalefet ve vergileme alanına ilişkin kararlarda oybirliği kuralı ve AB kurumlarının vergilendirme yetkisine haiz olmaması, AB'nin kurumsallaşmasını önemli ölçüde

---

<sup>210</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.11.

<sup>211</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", ss.157-8.

engellenebilecek ve vergi rekabetinin uzun dönem AB'nin gündeminde kalmasına neden olabilecektir<sup>212</sup>.

Vergi uyumlaştırmasının zorluklarını<sup>213</sup>;

- ulusal egemenlikten taviz vermeme isteği,
- seçmenlere karşı siyasal güç kaybına uğramama isteği,
- kamu harcamalarını irade dışı sınırlamama isteği,
- karar almadaki oybirliği ilkesinin yarattığı zorluklar,

olarak sıralayabiliriz.

Lizbon Antlaşması'nın getirdiği yenilikler<sup>214</sup> arasında yer alan fakat uygulanması 2014 yılından sonraya bırakılan çifte çoğunluk sistemi dış politika, AB

---

<sup>212</sup> ENGİN, a.g.e., s.114.

<sup>213</sup> ULUTÜRK, a.g.m., s.126.

<sup>214</sup> Lizbon antlaşmasının getirdiği yenilikler;

**Ana kurumsal yenilikler:**

- Konsey kararlarında **çifte çoğunluk** (double majority) kuralı uygulanacak. Böylece bir AB yasaının kabul edilmesi için üye ülkelerin %55'inin ve AB nüfusunun da %65'inin desteği gerecek. Fakat Polonya'nın karşı çıkmasının üzerine yeni oylama sistemi 2014 yılından sonra uygulanabilecek. Ayrıca kararları engellemeyi daha da kolaylaştıracak şartların uygulamaya sokulabilmesi için 2017 yılına kadar ekstra geçiş süresi de öngörülüyor (**Ioannina Bendi**).

- Polonya ayrıca protokole Ioannina Bendi'ni de ekletti. Bu sayede azınlıktaki üye ülkeler, azınlıktaki engelleyici (blocking minority) muhalefetin bir talebi olmaması durumunda dahi Konsey'de nitelikli çoğunlukla alınan kararları "belli bir süreliğine" erteleyebilecek. Buna rağmen bu bend Antlaşma metninin içerisine yerleştirilmedi. Bu sayede üye ülkeler bu bendi zorlu Antlaşma değiştirme sürecinden geçmeden değiştirilebilecek.

- Nitelikli çoğunluk oylama sistemi, özellikle sığınma, göç, suçla mücadelede polis ve adli işbirliği de dahil olmak üzere 40 adet politika alanını kapsayacak şekilde genişletilecek;

- Altı ay yerine 2,5 yıllık yenilenebilir dönemler şeklinde AB Zirveleri'nin ev sahipliğini yürütecek Daimi Konsey Başkanlığı;

- AB Dış İlişkiler ve Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi Javier Solana ve dış ilişkilerden sorumlu komisyon üyesinin yetkilerini bir araya getirecek "çift-şapkalı (double-hatted)" makamın oluşturulması. İngiltere'nin itirazları üzerine "AB Dışişleri Bakanı" ismi kabul edilmedi;

- AP üye sayısı, azami 750 ile sınırlanacak. Ülke başına ise en az 6 en fazla 96 üye düşecek. Fakat İtalya, İngiltere ile aynı sayıda üyeye sahip olmak adına fazladan üye sıkıştırmayı başardı (her iki ülke için de 73 üye). Yeni "750 + 1" formülü Parlamento Başkanı'nın oy kullanmayacağı seçeneğini dikkate alıyor.

- Ulusal parlamentolar, taslak AB yasalarına itiraz (turuncu kart) edebilecek.

- 2014 yılı itibarıyla Komisyon üyeleri sayısının 27'den 15'e düşürülmesi

- AB'nin tek bir yasal kişilik haline getirilmesi;

- Ulusal parlamentolara taslak AB yasalarına itiraz yetkisi tanıyarak; konularının güçlendirilmesi;

- Çıkış maddesi eklenerek AB üyelerine Birlik'ten ayrılmaları için imkan tanınması.

**Önemli Politika değişiklikleri:**

- Nitelikli çoğunluk şartı, iltica, göç, polis ve adli konularda işbirliği alanı da dahil olmak üzere 40 politika alanını kapsayacak şekilde genişletildi.

- Özellikle Rusya'ya olan enerji bağımlılığı konusunda Litvanya ve Polonya'nın dile getirdiği endişelerin ardından iklim değişikliği ve enerji dayanışması gibi yeni mücadele alanlarına atıf yapıldı.

- İngiltere için sınır kontrolleri, sığınma, göç, sivil ve suça ilişkin sorunlarda adli ve polis işbirliği gibi politika konularında yeni katılma/katılmama şartlarının uygulamaya sokulması.

**Çıkarılan maddeler:**

bütçe ve mali konularında karar alınmasında geçerli olmayacaktır. Dış politika, AB bütçesi ve vergi gibi konularda karar alınabilmesi için mevcut uygulama olan üye ülkelerin oy birliği gerekir<sup>215</sup>.

### 3.4.3 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Hukuki Dayanakları

Avrupa Ekonomik Topluluğu, Roma Antlaşması ile kurulduğunda, başlangıçta muamele vergilerinin ve özel tüketim vergilerinin üye devletlerarası ticareti, kurumlar vergisinin de üye devletler arasındaki sermaye hareketlerini engellediği düşünülmüştür. Gelir vergisinin ise sermaye ve işgücü hareketlerini engellememle birlikte, üye devletlerin ulusal yetki alanlarında bırakılması uygun görülmüştür. Bu yaklaşım kurucu antlaşmanın metnine de yansımıştır. Dolaylı vergiler alanında Topluluk kurumları 93. madde de açıkça yetkilendirilmiştir. Buna karşılık dolaysız vergiler alanında açık bir yetkilendirme hükmü yer almamıştır<sup>216</sup>. Dolaysız vergilerde, uyumlaştırma ise 94. madde çerçevesinde yapılmaktadır.

Roma Antlaşması'nda öngörülmemen durumlarda ise yetki ikamesi kuralının izin verdiği ölçüde vergi uyumlaştırılması yoluna gidilmektedir<sup>217</sup>.

### 3.4.4 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Prosedürü

Karar alma prosedürü incelendiğinde, AT vergi düzenlemesi ile ilgili bir öneri, vergilendirme ve gümrükler konusunda sorumlu Komisyonun dairesinde iç bir doküman olarak başlar. Öneri taslak olarak tamamlandığında Komisyonda resmi

---

- "Anayasa" yapılan atf çıkarıldı. Reform Antlaşması geleneksel antlaşma değiştirme yöntemiyle düzenlenecek. Böylece EC (Avrupa Topluluğu) ve AB Antlaşmalarını düzenleyecek;

- AB sembolleri ve milli marşı metinden çıkarıldı;

- Temel Haklar Şartı metnin tam metni aynı yasal değere sahip kısa versiyonu ile değiştirildi. Buna rağmen İngiltere'nin güçlü muhalefeti sayesinde Temel haklar Şartı İngiltere için bağlayıcı olmayacak;

- Fransa'nın isteği üzerine AB'nin hedeflerinden biri olarak "serbest ve çarpıtılmamış rekabet" başlığına yapılacak atf da metinden çıkarıldı, EurActiv, **AB'de Yeni Dönem: Lizbon Antlaşması**, <http://www.euractiv.com.tr/abnin-gelecegi/link-dossier/lizbon-antlamasi-000097> (Erişim:09.12.2009).

<sup>215</sup> CNN TÜRK İnternet Sitesi, **Lizbon Anlaşması Gece Yarısı Yürürlüğe Girdi**, <http://www.cnnturk.com/2009/dunya/11/30/lizbon.anlasmasi.gece.yarisi.yururluge.giriyor/553653.0/index.html> (Erişim:09.12.2009).

<sup>216</sup> Billur Yaltı SOYDAN, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s.7.

<sup>217</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.12.

olarak kabul edilip, AB Konseyine, Parlamenteoya ve Ekonomik ve Sosyal Komiteye sunulur.

Öneri Parlamento içinde oluşturulan komite tarafından incelenir. Daha sonra Komite tarafından hazırlanan rapor oylama için Parlamenteoya sunulur. Oylama sonucu alınan karar ve komite raporu, Avrupa Birliği Konseyi ve Komisyonu için Parlamenteonun görüşünü yansıtmaktadır.

Ekonomik ve Sosyal Komitede taslak incelemesinden sonra oluşan görüş AB Konseyi'ne ve Komisyonu'na sunulur. Komisyon eğer uygun bulursa Parlamento ve Ekonomik ve Sosyal Komite tarafından sunulan görüşler ışığında öneriyi kabul eder ya da belirteceği nedenlerle öneriyi değiştirir. Eğer Parlamento ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin sunduğu metinde önemli bir değişikliği içeren bazı düzenlemeler yapılırsa oluşan yeni metin için de bu kurumlara danışılması gerekecektir.

Konsey, Parlamenteonun ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşlerini aldığıında konu Daimi Temsilciler Komitesi'nde (COREPER) incelenir. Üye ülkelerin temsilcileri öneri üzerinde anlaştığı takdirde, konu tartışmaksızın kabul edilerek "A listesi" olarak isimlendirilen konumda yer alır. Eğer üye ülkelerin temsilcileri öneri üzerinde aynı fikirde değillerse ilk olarak komitede anlaşmazlıklar giderilmeye çalışılır. Bu yolla anlaşmaya varılamazsa, öneri Konseye son olarak oylamak için gönderilir. Gümrük vergileri dışında bütün mali konularda karar alınması oybirliğini gerektirmesi nedeniyle öneriyi üye ülkelerin her birinin veto etme hakkı vardır. Bu sebeple gümrük vergileri dışında mali konulardaki önerilerin başarısız olma ihtimali oldukça yüksektir. Gümrük vergileri ve mali konularda bütün güç Konseyde toplanmıştır.

Karar alma prosedüründe üç önemli özellik bulunmaktadır. İlki, dolaylı ve dolaysız vergilerle ilgili herhangi bir düzenlemenin üye ülkeler tarafından oybirliğiyle kabul edilmesinin gerekmekte olduğudur. İkincisi, Komisyon girişimde bulunmaz ya da Konseye bir öneri sunmazsa, Konsey tarafından mali alanda direktif ya da düzenleme yapılamayacak olmasıdır. Sonuncu özellik ise, Komisyon ve Konsey konu hakkında söz söylemeye sahip tek kurum değildir. Dolaylı veya

dolaysız vergilere ilişkin olarak alınacak kararlar, Ekonomik ve Sosyal Komite ve Parlamento'ya danışılarak alınmak zorundadır<sup>218</sup>.

### **3.4.5 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırmasının Potansiyel Yararları**

AB üyesi ülkelerde farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlayan vergi uyumlaştırması, gerek birlik içerisinde gerekse dış ekonomik bloklarla arasındaki ilişkilerde pozitif ve negatif etkilere neden olmaktadır. Bu etkileri aşağıdaki biçimde verebiliriz:

#### **3.4.5.1 Yatırımların Yeniden Tahsisi Etkisi**

Vergi uyumlaştırması sonucunda sermaye gelirlerinden ek vergi alınması Birlik dışına sermaye çıkışına neden olacak bu da tüketim ve işgücü üzerinden alınan vergilerde artışa yol açacaktır.

#### **3.4.5.2 Tasarruf Etkisi**

Vergi uyumlaştırması sonrası, yurt içi vergi oranlarında artış yabancı yatırımların vergi yükünü arttırarak vergi sonrası net gelirlerinin azalmasına neden olacaktır.

#### **3.4.5.3 Vergi İhracı Etkisi**

Vergi uyumlaştırılması sonucu, Birlik dışına sermaye transferinin faiz ödemesi dışında mali rant biçiminde gerçekleşmesi durumunda, vergi oranlarındaki yükseliş Birlik dışına vergi ihracatına neden olacaktır.

---

<sup>218</sup> Fikret ERKAN, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü - Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No.2009/399,Ankara 2009, s.30-31.

#### 3.4.5.4 Zamanlararası Ticaret Etkisi

Birlik içinde sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün arttırılması, sermaye talebini azaltarak Birliğin büyüklüğü düşünülüğünde küresel faiz oranlarını düşürecek, bu düşüş Birliğin net alacaklı olması halinde borç yükünü azaltarak iş birliğine yanaşmayanlara pozitif taşıma sağlayacaktır.

Asimetrik ülkeler (Almanya ve Lüksemburg gibi), vergi uyumlaştırılmasından farklı kazançlar elde edecektir. AB üyesi ülkeler arasında gerçekleştirilecek vergi uyumlaştırılmasından potansiyel kazançlarının daha çok büyük ülkeler lehine sonuç verdiğine ilişkin simülasyon çalışmaları mevcuttur. Özellikle yüksek borçlu ülkeler vergi uyumlaştırılmasından daha avantajlı çıkmaktadırlar. Bunun iki nedeni bulunmaktadır. İlki, olası vergi uyumlaştırılması sonrası, sermaye gelirleri üzerine daha yüksek vergi koyma potansiyeli bulunduğundan, sermayenin kullanım maliyeti yükselecek ve sermaye talebi düşecektir. Bu da doğal olarak faiz oranlarının düşmesine neden olacaktır. O nedenle yüksek borçlu ülkelerin borç servis yükleri görece hafifleyecektir. İkincisi ise, bu ülkeler vergi uyumlaştırılması sonrası artan kamu gelirleri ile daha nitelikli kamu hizmeti üreterek harcama rekabetine girişme olanağına ulaşmış bulunacaklardır<sup>219</sup>.

### 3.5 AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA

Avrupa Birliğinde malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları daha çok dolaylı vergilerde yoğunluk kazanmıştır. Dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları en fazla KDV üzerinde görülmektedir. Birlik içersisinde doğrudan vergilendirmede uyumlaştırma çalışmalarında fazla ilerleme kaydedilememiştir. Sadece, doğrudan vergilendirmenin bazı yönlerinde uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler bunlar arasındadır. Vergilendirmede üye devletlerin, özellikle doğrudan vergilendirme politikalarını

---

<sup>219</sup> ENGİN, a.g.e., ss.115-116.

egemenlik yetkisi ve ekonomi politikalarının bir parçası olarak görmeleri nedeniyle uyumlaştırma alanında fazla ilerleme kaydedilememiştir<sup>220</sup>.

Roma Antlaşmasında dolaysız vergilerle ilgili olarak özel bir düzenleme yoktur yani bu alanda Topluluk kurumları özel olarak yetkilendirilmemiştir. Bununla birlikte, mevzuatların uyumlaştırılması başlığı altında, oybirliğine dayalı olarak, ortak pazarın işleyişinin veya kuruluşunu doğrudan etkileyen konularda Konseyin mevzuat uyumlaştırmasına gidebileceğini düzenleyen 94. maddede yer alan genel boşluk doldurmaya ilişkin düzenleme, dolaysız vergiler alanında Topluluk kurumlarının yetkisinin hukuki dayanağını oluşturur. Her iki düzenlemede de yetkinin kullanımı oybirliğine dayalıdır. Buna karşılık, nitelikli oy çoğunluğunu öngören 95.maddede mali hükümler kapsam dışı bırakıldığından bu düzenleme vergilendirme alanında kullanılmamaktadır<sup>221</sup>.

Avrupa Birliği'nde dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmanın yavaş ilerlemesi aşağıda belirtilen nedenlerden kaynaklanmaktadır<sup>222</sup>:

i. Mali egemenlik, ulusal egemenliğin en önemli aracı ve göstergesi olarak görülmekte; özellikle dış ticaret alanında çok sayıda mali araçtan yoksun kalan ülkeler, yetki alanlarının daralabileceği endişesiyle vergi uyumlaştırması konusunda pasif davranmaktadırlar.

ii. Avrupa Birliği'nde vergilendirme konusunda karar alma süreci yavaş işlemektedir. Üye ülkelerin vergi mevzuatında değişiklik yapılmasını gerektiren direktif önerilerinin kabul edilmesi Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin olumlu görüşlerinin alınması ve Konseyin oy birliği ile karar vermesi koşullarına bağlı olup, bir vergi direktifini her üye ülke veto edebilme hakkına sahiptir. Bu nedenle vergilendirme konusunda karar alma süreci yavaş işlemektedir.

iii. Kamuoyunun vergilere karşı duyarlılığı artmış olup, vergi sisteminin yapısında, toplam vergi yükü ve hasılatının dağılımında, vergiyi kabullenmede, sosyal ve ekonomik yapıdaki farklılıklar etkili olmaktadır.

iv. Vergilemede kaynak ülke ilkesinin uygulanması dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın önündeki en önemli engel olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>220</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ....., s.14.

<sup>221</sup> SOYDAN, a.g.e., s.8.

<sup>222</sup> Semi OKUMUŞ, Veysel ERDEL, **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çalışmaları**, Yaklaşım Dergisi S.113, Mayıs 2002, s.131-132.

Çağdaş dünyada telekomünikasyon ve ulaşım çok ilerlemiş, uluslararası ticaret önemli hale gelmiş, bu da farklı ülkelerin şirketleri arasındaki rekabeti zorunlu hale getirmiştir. Dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin şirketleri dolaysız vergileri daha yüksek olan ülkelerin şirketleri karşısında avantaja sahip olmuşlardır. Bunun sonucu daha düşük vergiye sahip olan ülkelerin şirketlerinin ve bireylerinin gelirleri daha yüksek vergiye sahip ülkelerinkinden daha çok olmakta, uluslararası sermaye vergilerin daha düşük olduğu ülkelere doğru hareket etmektedir. Bu durum ise dolaysız vergilerin uyumlaştırmasının önemini açıkça ortaya koymaktadır<sup>223</sup>.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırması çalışmalarının ilki, 1962 yılında Mali ve Finans Komitesi tarafından sunulan Neumark Raporu'dur. Bu rapor, üye devletler arasında vergi ve harcama politikalarının niteliği konusundaki farklılıkların kaldırması gerekliliği üzerinde durmuştur. Neumark Raporu, AB üyesi ülkelerde aynı gelir vergisi tipi uygulamasını öngörmekteydi. Ancak vergilerin harmonizasyonu yoluyla uluslararası vergi tarafsızlığını oluşturma hedefine ulaşamamıştır. Bununla birlikte artan uluslararası vergi rekabeti, birçok devletin ulusal vergi politikalarında köklü değişikliklere neden olmuştur. Uyumlaştırma çalışmalarının ikincisi, 1971 yılında hazırlanan Van den Tempel Raporu'dur.

Komisyonun uyumlaştırma konusunda yaptığı ilk girişim 1969 yılında gerçekleşmiştir. Komisyonun bu alandaki çalışması iki yönerge (birleşme ve ana şirket-yavru şirket yönergeleri) tasarısı hazırlamak şeklinde olmuştur.

Komisyon 1975 yılında kurumlar vergisi sistemi matrah ve oranları için sınırlı seviyede bir uyumlaştırma için yönerge taslağını ve 1976 yılında (sonradan çok taraflı antlaşmaya dönüşen) tahkim yönergesi taslağını sunmuştur. 1984-85 yılına gelindiğinde Komisyon, zarar mahsuplarını konu alan yönerge önerisini ortaya koymuştur.

Bununla beraber, bütün girişimlerin sonuçsuz kalması üzerine Komisyon, 1975 ve 1984/85 önerilerini geri çekmiş ve 1990'da ikincilik (subsidiarity) ilkesi etrafında bütün girişimlerin üye devletlere danışma usulü altında geliştirilmesini önermiştir. Hatta üye devletlerin isteksizliği karşısında 1988 yılında hazırlanan kurumlar vergisi matrahlarının uyumlaştırılması öneri taslağı masaya dahi getirilememiştir.

---

<sup>223</sup> ERKAN, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....", s.4.



1969 yılında başlayan bu girişimlerin bir kısmı 1990'lara varıldığında ancak iki yönerge ve bir anlaşma ile somutlaşmıştır. Komisyon önerilerine rağmen uyumlaştırma iki yönerge ve anlaşma ile sınırlı kalmıştır. 1990 yılında yani 21 yıl sonra elde sadece Birleşme-Bölünme Yönergesi, Ana Şirket-Yavru Şirket Yönergesi ve Tahkim Anlaşması bulunduğu görülmektedir. 1990 yılının sonlarında Komisyon iki yönerge önerisini daha masaya koymuştur. Bunlardan ilki, yavru şirket ve işyerlerinde doğan zararların sınır ötesi mahsubunu konu edinmektedir. Diğeri ise farklı üye devletlerdeki bağlı şirketler arasında gerçekleşen faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinde uygulanan vergileri ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Bu gün için ilk önerinin masada beklediği, ikinci önerinin ise 2003 yılında çıkarılan vergi paketinin içinde yer aldığı görülmektedir<sup>224</sup>.

AB Komisyonu, Vergi Sisteminin Geliştirilmesi Üzerine Bir Rapor adlı çalışmasını 22 Ekim 1996'da onaylamıştır. Bu rapor, üye devletler tarafından deneyimli pazarlar lehine ulusal mali egemenlik kaybına karşı bugüne kadar olandan daha etkili savunmayı amaçlayan bir pragmatik ve realistik yaklaşımı öngörmüştür.

AB Komisyonu, zararlı vergi rekabetinin tehlikeleri üzerine de bir rapor hazırlamıştır. Rapor, mali gelirlerdeki aşınmayı önlemek için kapsamlı bir vergi önlem paketinin kabulünü üye ülkelere önermekteydi. Maastricht mali kriterlerinin uygulanması için çalışan Fransa, Almanya ve İtalya vergi rekabetini düzenleme girişimlerine olumlu yaklaşmışlardır. Ancak üye devletlerin reaksiyonu çok yavaş olmuştur. 1997 yılının aralık ayında maliye bakanları tarafından, AB'de Vergi Koordinasyonu Zararlı Vergi Rekabetiyle Mücadele İçin Bir Paket başlıklı bir kanun imzalanmıştır. Temel olarak kanun, 2003'e kadar şirketler için "zararlı" selektif vergisel faydaları aşama aşama bitirmek için tarafların taahhüdünü içermekten oluşmaktadır. Bu raporda aynı zamanda genel olarak kişisel gelir vergisi ve kısmen de kurumlar vergisinin harmonizasyonu için büyük ölçekli planlardan vazgeçildiği belirtilmektedir<sup>225</sup>.

Üye devletler, 1 Aralık 1997 yılında ortaya koyulan vergi paketi ile Tek Pazarın işleyişine zarar verebilecek uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla mali politikaların bir ölçüde koordine edilmesini taahhüt etmişlerdir. Söz konusu vergi paketi üç unsuru içermektedir: İşletme Vergilemesine İlişkin Temel Kurallar,

<sup>224</sup> SOYDAN, a.g.e., ss.19-22.

<sup>225</sup> GİRAY, "Küreselleşme Sürecinde Vergi .....", s.117.

Tasarrufların Vergilendirmesine İlişkin Direktif ve Bağlantılı Şirketler Arasındaki Kar Payı ve Gayri Maddi Hak Bedelleri Üzerindeki Vergi Tevkifatına İlişkin Yönerge.

1997 yılında görüşülmeye başlanan ve 2003 yılında kabul edilen, “Zarar Verici Rekabeti Önlemeye Yönelik Vergi Paketi” üç düzenlemeden oluşmaktadır. Birincisi, AB içinde üye ülkeler arası bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesine ilişkin Konsey direktifi, diğeri İşletmelerin Vergilendirilmesine ilişkin Temel Kurallar ve üçüncüsü, farklı üye ülkelerde bulunan bağlı şirketler arasındaki faiz ve telif hakkı gelirlerinden alınan stopaj kesintilerinin kaldırılması hakkındaki direktiftir.

İşletme Vergilemesine İlişkin Temel Kurallar (OJ C 002, 06/01/1998), kanuni bağlayıcılığı olmayan, üye devletlerin zararlı vergi rekabetinden kaçınmaları için siyasi taahhüt niteliği taşıyan bir araçtır<sup>226</sup>.

### **3.5.1 Avrupa Birliğinde Gelir Vergisi Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları**

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanında daha çok kurumlar vergisi üzerinde yoğunlaşmış, gelir vergisi uyumlaştırması ikinci planda tutulmuştur. Gelir vergisine daha az önem verilmesi, kişilerin serbest dolaşımının vergiye karşı duyarlılığının, sermayeye nazaran daha az olmasından kaynaklanmaktadır<sup>227</sup>.

Ancak gelir vergisi uyumlaştırılması ekonomik bütünleşme açısından önem taşımaktadır. Çünkü gelir vergisi hem işgücünün hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Üye devletler arasında önemli farklılıklar göstermesine rağmen, AB düzeyinde, en azından kısa ve orta dönemde, uyumlaştırma programına alınmamıştır. Üye devletler, gelirin yeniden dağılımını sağlamada kullanılabilecekleri gelir vergisi vb. dolaysız mali araçlarla ilgili yetkilerin kısıtlanması hususunda istekli görünmemektedirler<sup>228</sup>.

<sup>226</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, ss.14-15.

<sup>227</sup> BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği ...”, s.265.

<sup>228</sup> Mircan YILDIZ, *Avrupa'nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, 17.Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, 2002, s.53.

Avrupa Birliği ülkelerinde gelir vergisi uygulamaları bakımından karşılaşılan farklılıkların üç temel unsur üzerinde olduğu görölmektedir. Bunlar;

- vergi oranlarının uygulandığı dilimlerdeki farklılıklar,
- vergi dilimlerine uygulanan oranlardaki farklılıklar,
- sosyal amaçlar için getirilen indirim uygulamalarındaki farklılıklardır<sup>229</sup>.

Gelir vergisi uyumlaştırması çerçevesinde, Komisyon 1993 yılında üye devletlere bağlayıcı olmayan bir tavsiyede bulunmuştur. Bu tavsiyesinde, bir üye ülkede ikamet eden kişiler ile ikamet etmeyenleri birbirinden ayırt edici kurallar ortaya konmuştur<sup>230</sup>. Bu tavsiye kararı ile dar mükelleflerin ayrımcı vergilenmesinin önlenmesi hedeflenmiştir.

Komisyonun tavsiye kararı Topluluk Adalet Divanı'nın verdiği kararlarla da desteklenmiştir. Buna örnek olarak; vergi alacağından yararlanma hakkını, fiili ikametgahı veya şirket merkezi Fransa'da olmayan kişilere tanımayan Fransa uygulaması, Roma Antlaşmasınının 43. maddesinde yer alan yerleşme özgürlüğüne aykırı bulunduğundan kaldırılmıştır<sup>231</sup>.

Yine uyumlaştırma çerçevesinde Birlik mevzuatına bakıldığında, gelir vergisi alanında Avrupa Birliğinde kabul edilen ikinci düzenlemenin bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesine ilişkin 2003/48/EC sayılı direktifi olduğu görölmektedir.

Bireysel Tasarruflara Ödenen Faize İlişkin 2003/48/EC sayılı Direktif, vergileme ile ilgili üçlü önlem paketinin bir parçası olup, tasarruf gelirlerinin daha etkili vergilendirilebilmek için 3 Haziran 2003 tarihinde Avrupa Birliği Konsey'i tarafından kabul edilmiştir.

Direktif, bireylerin vatandaşı olduğu ülke dışında diğer bir üye ülkede tasarruf geliri elde etmesi durumunda, elde ettiği bu gelir için, gelirin elde edildiği ülke ile vatandaşı olduğu ülke arasında otomatik bilgi değişiminin sağlanarak sınır ötesi vergi kaçırmanın engellenmesi amacını gütmektedir.

Direktifin kapsamı, borç verme nedeniyle faiz ödemelerinden sağlanan tasarrufların vergilendirilmesi ile sınırlandırılmış, emekli maaşı ve sigorta gelirlerinin

<sup>229</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.58.

<sup>230</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, s.14.

<sup>231</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...",s.267.

vergilendirilmesini kapsam dışı tutmuştur. Ayrıca Direktif'in 2. maddesinde faydalanacak kişinin (beneficial owner) tanımı da yapılmıştır<sup>232</sup>.

Gelir vergisinin uyumlaştırılmasında karşılan diğer güçlükleri; ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkların ortadan kaldırılmasının güçlüğü ve vergi yapısı ile vergi yükündeki farklılıkların birdenbire ortaya çıkmış olmaması, bu durumun köklerinin daha derine dayanmasını gösterebiliriz. Bunlara ek olarak, ekonomik ve sosyal yapıdaki farklılıklar, vergi türlerinin maliye politikası aracı olarak kullanımında ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarının etkili olması, vergiye karşı toplumsal bakışın farklı olması ve vergi sistemlerinin karmaşıklığının teknik nedenlerle uyumlaştırmayı engellemesini ekleyebiliriz<sup>233</sup>.

### **3.5.2 Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisi Alanında Uyumlaştırma Çalışmaları**

Avrupa Birliğinin dolaysız vergiler konusunda izlediği politikalar üç dönemde incelenebilir<sup>234</sup>.

- i. 1960'lı yıllardan 1990'lı yıllara kadar olan dönemde, dolaysız vergileme alanında üye ülkeler arasındaki farklılıkların, işletmelerin rekabet şanslarını olumsuz etkileyeceğine inanılmış ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması hedeflenmiştir. Ancak bu yöndeki önerilerin büyük kısmı benimsenmemiştir.
- ii. 1990'lı yıllarda iç pazarın tamamlanması bakımından önem taşıyan sınırlı sorunlar üzerinde yoğunlaşmış ve vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin öneriler ikincilik ilkesi ön planda tutularak geliştirilmiştir. Bu çerçevede, ülke içindeki faaliyetlerin vergilendirilmesi açısından üye devletlerin yetki sahibi olduğu kabul edilmiş, uyumlaştırmanın ancak sınır ötesi olaylarla bağlantılı konular için ancak gerekli durumlarda yapılabileceği kabul edilmiştir. Gereklik ise uyumlaştırılmayan düzenlemelerin

---

<sup>232</sup> ERKAN, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....", ss.86-87.

<sup>233</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.60.

<sup>234</sup> Fikret ERKAN, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'nin Uyumunu**, E-Yaklaşım Dergisi, S.4, Kasım 2003, s.4.

işletmelerin rekabet şansını etkilemesi halinde söz konusu olmaktadır.

- iii. Üçüncü dönem, Mart 2000 tarihli Lizbon Zirvesi'nden itibaren başlayıp halen devam etmekte olan süreci kapsamaktadır. Lizbon Zirvesi'nde, Birliğin stratejik amacı, Avrupa Birliği'ni dünyanın en iyi rekabet edebilen ve dinamik, bilgiye dayalı iktisadi alanı haline getirmek olarak belirlenmiştir.

AB içinde Tek Pazarın kurulmasının unsurlarından biri olan sermayenin serbest dolaşımının gerçekleşmesi açısından kurumlar vergisinin uyumlaştırılması önem taşımaktadır. Üye devletlerin kurumlar vergisi yasalarında verginin kapsamı, matrahı ve oranları arasında farklılıklar bulunması kurumların karları üzerinde daha az yada daha çok vergi yükü oluşmasına yol açar. Bu durum şirketlerin kuruluş ve yatırım yerlerinin seçimini etkiler ve daha az vergi yükü üstlenecekleri kuruluş ve yatırım yerini tercih etmelerine sebep olur. Bu şekilde sermayenin daha avantajlı görünen ülke veya bölgelerde toplanması durumu ortaya çıkabilir. Diğer yandan, üretim maliyetlerinde farklı vergi miktarları bulunduran üreticiler ortak pazarda eşit rekabet şartlarında yarışmamış olacaklardır<sup>235</sup>.

Birlik içi sermaye hareketlerini etkileyen kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda, Roma Antlaşması doğrudan bir hüküm içermemektedir. Topluluğun bu konudaki düzenlemeleri, 94. madde(Eski 100. madde)'ye dayandırılmaktadır<sup>236</sup>.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yetki veren ATKA'nın 94. maddesinde;

*“Konsey, Komisyon’un önerisi üzerine Avrupa Birliği Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komite’ye danışıldıktan sonra, oybirliğiyle ortak pazar’ın kuruluş ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek Üye Devletlerin yasa, tüzük ve idari düzenlemeleri yaklaştırılması için direktifler çıkarır.”* hükmü yer almaktadır.

94. madde; Konsey’in oybirliğiyle anlaşmasını gerektirmektedir. Bu nedenle vergi konuları üzerinde karar almak yalnızca oybirliğiyle olabilir. Hem dolaylı

---

<sup>235</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, s.15.

<sup>236</sup> Aykut TAVŞANCI, **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, S.196, Ocak 2005, s.226.

vergilerle ilgili 93. madde hem de dolaysız vergilerle ilgili 94. madde oybirliğiyle karar almayı gerektirmektedir<sup>237</sup>.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması ile ilgili olarak AB Komisyonu kendi yaptığı çalışmalarının yanında çeşitli araştırma kurumlarına da raporlar hazırlatmıştır. Bu raporları sırasıyla verecek olursak<sup>238</sup>:

- Bu raporlardan ilk olarak hazırlanan rapor, 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu'dur. Raporda kurumlar vergisi uyumlaştırılması ile ilgili öneriler yer almaktadır. Bu rapor ile tahvil ve faiz gibi temettülerin vergilendirilmesi ile şirket kazançları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması, diğer taraftan şirket birleşmelerinde ortaya çıkan vergi engellerinin ortadan kaldırılması ve Avrupa çapında şirketlerin oluşumuna yardımcı olunması öngörülmüştür<sup>239</sup>.

- 1996 yılında hazırlanan G. Zeitel ve Segre Raporları.

- 1970 yılında hazırlanan Van Den Tempel Raporu. Bu raporda kar payları üzerindeki çifte vergilendirmenin etkilerinin nasıl azaltılacağı incelenmiştir.

- 1980 yılında hazırlanan Burke Raporu (Topluluktaki Vergi Sistemlerinin Uyum Perspektifleri Konusundaki Rapor)'dur. Raporda kurumlar vergisi matrahının uyumlaştırılması üzerinde durulmuştur.

- Son olarak, 1992 yılında Ruding Raporu hazırlanmıştır. Ruding Raporu'nda üç temel problem üzerinde durulmuştur. Bunlar<sup>240</sup>;

- Üye ülkeler kurumlar vergisinde görülen farklılıklar, Topluluk şirketlerinin rekabeti ve yatırım kararları açısından önemli değişikliklere yol açmakta mıdır?
- Bu dengesizlikler bir şey yapmadan serbest pazarın doğal işleyişi içinde ve üye ülkeler arasındaki vergisel rekabetle ortadan kaldırılabilir mi? Topluluk seviyesinde bir çalışmanın yapılması gereklidir?
- Dengesizliklerin ortadan kaldırılması veya hafifletilmesi Topluluk seviyesinde yapılacak çalışma ile mümkün olacaksa hangi önlemlerin alınması zorunluluğu vardır?

---

<sup>237</sup> ERKAN, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....", s.34.

<sup>238</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.268.

<sup>239</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.62.

<sup>240</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.269.

Komite yukarıdaki sorulara yanıt bulabilmek amacıyla ilk olarak, üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranı, matrahı ve sistemleri konusunda mevcut farklılıkların envanterini oluşturmuştur.

Ruding Raporu hakkındaki kararda, üye ülkeler arası gelir transferlerinin çifte vergilendirilmesinin önlenmesi, şirketlerin dağıttıkları kar paylarından stopaj vergisinin ortak bir orandan belirlenmesi, transfer fiyatlarıyla ilgili Tahkim Sözleşmesinin kabul edilmesi, kurumlar vergisinde vergi tabanının uyumlaştırılmasının zorlukları üzerinde durulmuştur.

### **3.5.2.1 Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan Direktifler**

Bugüne kadar Avrupa Birliği Konsey'i tarafından kurumlar vergisini doğrudan ya da dolaylı yolla etkileyen biri tüzük, yedisi direktif olmak üzere sekiz düzenleme onaylanmıştır. Aşağıda kurumlar vergisi alanında çıkarılan bu direktif ve tüzükler incelenecektir.

#### **3.5.2.1.1 Şirket Kuruluşu, Sermaye Artırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi İle İlgili 9 Nisan 1973 Tarih ve 73/80 Sayılı Direktif**

Sermayenin serbest dolaşımını sağlamak için, dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmaya dahil edilen ilk vergi damga vergisidir. Bu alanda Konsey, 1973 yılında sermaye şirketlerinin kurulmasında, bir şahıs işletmesinin sermaye işletmesine dönüşmesinde, şirketlere sermaye konulmasında, arttırılmasında ve AB dışındaki yasal veya fiili iş merkezinin, Birlik üyesi bir ülkeye taşınması durumunda damga vergisini 1976 yılından itibaren %1 olarak belirlemiştir<sup>241</sup>.

Verginin yukarıda sayılan işlemlerin yapıldığı anda, söz konusu sermaye şirketinin fiili iş merkezinin bulunduğu ülke tarafından alınması esası benimsenmiştir<sup>242</sup>.

---

<sup>241</sup> TUNÇER, a.g.m., s.289.

<sup>242</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", 271.

### **3.5.2.1.2 Dolaysız Vergilendirme Alanında Karşılıklı Yardımlaşmaya İlişkin Üye Ülkelerin İlgili Kurumlarına Yetki Veren, 19 Aralık 1977 Tarihli 77/799/EEC İdari İşbirliği Direktifi**

Direktif ile dört amaç gerçekleştirilmek istenmiştir. Bunlar<sup>243</sup>:

- Üye ülkelerin sınırları ötesinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarının, vergide adalet ilkesinin çiğnenmesi ile birlikte üye ülkeleri bütçe kayıplarına uğrattığı ve sermaye hareketlerinde ve serbest rekabet şartlarında birtakım haksızlıklara yol açtığı ve bu çeşit faaliyetlerin Ortak Pazar'ın işleyişini olumsuz yönde etkilemesini önlemek.

- Bu sorunun uluslararası niteliği göz önünde bulundurularak, bir üye ülkenin yalnızca kendi sınırları için aldığı ulusal tedbirlerin yeterli olmadığı ve gittikçe uluslararası bir nitelik kazanan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile ilgili yeni girişimler karşısında üye ülkelerin etkisizliğini gidermek,

- Özellikle, farklı üye ülkeler de kurulmuş olan işletmeler arasında gerçekleştirilen hayali kâr transferlerinin söz konusu olduğu durumlarda veya iki üye ülkede kurulu bulunan işletmeler arasındaki buna benzer işlemlerin, vergi avantajlarından yararlanabilmek maksadıyla üçüncü bir ülke aracılığı ile gerçekleştirilmesi durumunda gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla yararlı olabilecek tüm bilgilerin, talep olmaksızın da, üye ülkeler arasında değiştirilmesini sağlamak.

- Aynı işletme grubu içinde karların hayali transferleri ile mücadele konusunda, elde edilmiş deneyimlerin paylaşımını sağlamak, amacıyla bu direktif kabul edilmiştir.

### **3.5.2.1.3 Farklı Üye Ülkelerin Şirketleriyle İlgili Hisse Değişiklikleri, Hisselerin Transferi, Bölünmesi ve Birleşmesi Konusunda Ortak Vergi Kurallarına İlişkin 23 Temmuz 1990 Tarihli 90/434/EEC Direktifi (Füzyon Direktifi)**

Füzyon Direktifi olarak da adlandırılan bu direktif, farklı üye ülkelerin şirketleriyle ilgili hisselerin değişimi, varlıkların transferi, birleşme ve bölünmeler

---

<sup>243</sup> ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, s.46.



durumunda vergi tarafsızlığının sağlanması için direktifte öngörülen kuralları üye ülkelerin kendi iç hukukuna adapte etmesini şart koşmaktadır. Getirilen ortak kurallar sayesinde vergi tarafsızlığı sağlanarak teşebbüslerin ortak pazara uyumlaştırılması amaçlanmıştır<sup>244</sup>.

Bu direktif ile Topluluk içindeki işletmelerin birleşme maliyetlerinin düşürülerek Topluluk şirketlerinin uluslararası alanda rekabet gücü arttırılmak istenmiştir.

Avrupa Birliği Füzyon Direktifi ve benzeri teşvik edici uygulamalar sayesinde şirketlerin bütünleşmeleri konusunda önemli bir aşama göstermiştir. AB'deki şirket birleşmeleri ve katılmalarının sayısı Tek Pazar hedefinin başladığı 1986 yılında (720'si sanayi, 783'ü hizmetler sektöründe) toplam 1503 iken, bu rakam 1995 yılında (2296'sı sanayi, 2602'si hizmetler sektöründe) 4898'e ulaşmıştır. Bu bütünleşmelerin %70'i milli düzeyde (bir üye ülkenin kendi şirketleri arasında) gerçekleşmiştir. İstatistiklerden de görüleceği üzere bütünleşmeler öncelikle milli düzeyde gerçekleşmekte, içerde savunma stratejisi uygulanmasının arkasından ise, ülkelerarası bütünleşmelerin ağırlığı gittikçe artmaktadır<sup>245</sup>.

Yine direktifte, firmaların bu uygulamayı vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma amacıyla kullandığı tespit edilirse bu direktifin uygulanamayacağı belirtilmektedir.

#### **3.5.2.1.4 Farklı Üye Ülkelerde Ana Şirket ve Bağlı Şirket Olması Durumunda Uygulanması Gereken Ortak Vergi Sistemine İlişkin 23 Temmuz 1990 Tarihli 90/435/EEC Direktifi**

Direktif, yavru şirketten ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi konusunu düzenlemektedir. Ana şirketle yavru şirketin farklı ülkelerde olması çifte vergilendirme hadiselerinin yaşanmasına neden olmaktadır<sup>246</sup>.

Direktifle, dağıtılan karın çifte vergilendirmeye tabi olmasını önlemek ve dağıtılan kardan tevkifat yoluyla alınan verginin kaldırılması hedeflenmiştir. Yine bu direktife göre vergilemenin esas olarak, sadece bağlı ortaklığın bulunduğu ülkede

<sup>244</sup> ERKAN, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....", ss.51-52.

<sup>245</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.272.

<sup>246</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.273.

yapılacağı kararlaştırılmıştır. Buna göre, bağlı ortaklık bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödeyecek ancak dağıtılan kar payı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır<sup>247</sup>.

Direktifin temel amacı, AB’nde yer alan yatırımlardan kaynaklanacak olumsuzlukları önlemek için gruplar arası karın vergilendirilmesinin uyumlaştırılmasıdır<sup>248</sup>.

### **3.5.2.1.5 Farklı Üye Ülkelerde Yer Alan Bağlı İşletmelerin Kârlarının Çifte Vergilendirmesinin Önlenmesini Sağlamak İçin Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararı İle Önleme Konvansiyonu (Tahkim) Başlıklı 20.08.1990 Tarihli 90/436/EEC Direktifi (Tahkim Sözleşmesi)**

Bu anlaşma, bağlı işletmelerarası transfer fiyatlaması ayarlamalarından kaynaklanan ihtilafların vergi idarelerince belirli bir süre içinde çözümlenmesini aksi takdirde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında tahkim usulünün girmesini amaçlamaktadır<sup>249</sup>.

### **3.5.2.1.6 Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Mücadele Çalışmaları**

Haksız vergi rekabetini önleme konusunda AB’nin yaklaşımı küresel olmaktan çok Topluluk içerisindeki vergi uyumsuzluğuna ilişkin sorunları çözümlenmeye yöneliktir. Çalışmaların temel amacı, haksız vergi rekabetinin önlenmesi ve AB ülkeleri arasında vergi sistemlerinin koordinasyonudur. AB içerisinde geliştirilen sistemde, ulusal vergi idarelerinin AB adına vergilendirme yetkisini kullanarak AB Vergi İdaresi rolünü üstlenmeleri öngörülmektedir. Ancak bu ideal durum henüz tam anlamıyla olgunluğa ulaşmamış, ancak nihai hedef olarak konumlanmaktadır<sup>250</sup>.

Komisyonun 1997 yılındaki teklifinin ardından, Konsey işletmelerin vergilendirilmesi alanında uyulması gerekli temel ilkelerin (Code of Conduct) belirlenmesi amacıyla 9 Mart 1998 tarihinde üye ülkeler ve Komisyon

<sup>247</sup> SARAÇOĞLU, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...”, s.64.

<sup>248</sup> ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, s.60.

<sup>249</sup> SOYDAN, a.g.e., ss.24-25.

<sup>250</sup> EKMEKÇİ, a.g.e., s.17.

temsilcilerinden oluşan bir grup görevlendirmiştir. Bu grubun düzenlediği raporda, Tek Pazar kuralları ile uyuşmayan 66 adet zararlı vergi uygulaması tespit edilmiştir. Bu uygulamalarla ülkeler vergi avantajları sunarak şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını o bölgeye çekmeyi amaçlamaktadırlar. Bu bölgelere örnek olarak, Fransa'nın deniz aşırı topraklarında yer alan yönetimleri, İspanyanın Kanarya adaları ile Ceuta ve Melilla'yı, İngiliz egemenliğine ait Cebelitarık ve Finlandiya'nın Aland Takım adalarını verebiliriz<sup>251</sup>.

Bu düzenleme ile zararlı vergi uygulamalarının tespiti, takip ve revizyonu; tasarrufların vergilendirilmesi, faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri için asgari bir temel oluşturma amaçlanmıştır. İşletme Vergilendirmesinin Eylem Kodu (Code of Conduct for Business Taxation), kurumlar vergisi oranına atıf yapmaktan daha çok, AB üyesi ülkeler açısından vergi matrahına ortak bir standart geliştirmeye yönelik bir niyet göstergesi olmuştur<sup>252</sup>.

Bu düzenlemeye uyulup uyulmaması üye ülkelerin isteğine bırakılmış olmasına rağmen, bu düzenleme, Topluluk nezninde olumsuz etkilere yol açan vergi rekabetine bir kısıtlama getirme girişimi üzerine siyasal bir anlaşmayı ifade etmektedir<sup>253</sup>.

Komisyon yaptığı incelemeler sonucunda zararlı vergi uygulaması karakterindeki bu avantajların geri iade edilmesine karar vermiş, Avrupa Topluluğu Adalet Divanı da Komisyonun bu kararını onaylamıştır. Bunun üzerine söz konusu zararlı vergi uygulamalarının en geç 2012 tarihinde sona erdirecek olan direktif 2003 yılında kabul edilmiştir<sup>254</sup>.

### **3.5.2.1.7 AB'nde Mukim Bağlı Şirketler Arasında Faiz ve Telif Hakları Ödemelerinin Vergilendirilmesinde Ortak Kuralları Düzenlemeye İlişkin 01.04.2004 Tarihli Faiz ve Telif Hakkı (Lisans Ücreti) 2003/49/EC Direktifi**

Faiz üzerindeki vergi yükünün farklı olması rekabet şartlarını etkileyebilmektedir. Bu nedenle üye ülkeler, tasarrufları kendi pazarlarına çekmek

<sup>251</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", s.274.

<sup>252</sup> ENGİN, a.g.e., s.112.

<sup>253</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., s.82.

<sup>254</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.65.

için vergi enstrümanını kullanmak isteyebilirler. Bununla birlikte, faiz üzerindeki vergi yükünün çok fazla olması, sermayenin AB dışına kaçmasına sebep olabilir.

Konu ile ilgili olarak Komisyon, iki ayrı direktif teklifi hazırlamıştır<sup>255</sup>:

- Bunlardan 4 Mart 1998 tarihli olan birincisi, üye ülkeler arasında birinin ortağı olan (bağlı) şirketler arasındaki faiz ve roalty (telif hakkı) ödemelerine uygulanan stopajın kaldırılmasını önermektedir.

- 20 Mayıs 1998 tarihli olan ikincisi ise, bireysel tasarrufa ödenen faizler üzerinden minimum bir vergi alınmasını amaçlamaktadır.

Uzun süren çalışmalar sonunda bu iki ayrı direktif AT Antlaşması'nın 94. maddesi dikkate alınarak Konsey tarafından 3 Haziran 2003 tarihinde kabul edilmiştir. İkinci direktif gelir vergisine ilişkin kısımda anlatıldığından bu bölümde birinci direktif üzerinde durulacaktır.

Direktif, üye ülkenin bir şirketi tarafından diğer bir üye ülkede iştirak içerisindeki bir şirkete yapılan faiz ve roalty ödemelerinin kaynak ülkede (faiz ve roalty ödemesinin yapıldığı ülkede) kesintiye tabi tutulmamasını amaçlamaktadır<sup>256</sup>.

#### **3.5.2.1.8 Avrupa Şirketi (SE) Kuruluş Yasasına İlişkin 08/10/2004 Tarihinden İtibaren Uygulamaya Giren 08/10/2001 Tarihli (EC) No. 2157/2001 Sayılı Konsey Tüzüğü ve 08/10/2001 Tarihli 2001/86/EC Konsey Direktifi**

Avrupa Şirketi fikri, önerilişinden 43 yıl sonra, 8 Ekim 2004 tarihinde bu direktif ile gerçekleşmiş oldu. Üye ülkenin hukukunun uygulanması yerine, uluslararası hukuka sahip Avrupa Birliği hukuku altında oluşturulan Avrupa Şirketi düşüncesiyle; iç pazar boyunca farklı hukuk uygulayan üye ülkelerde kurulan şirket ve onların bağlı kuruluşlarını uyumlu hale getirme ve iç pazarda faaliyet gösteren şirketlere Birlik içerisinde ortak bir kurallar seti ve birleşmiş yönetim ve muhasebe sisteminin uygulanması hedeflenmiştir.

Sermaye şirketi olan ve birden fazla üye ülkede faaliyet gösterecek olan Avrupa Şirketi'ne, tek bir hukuki çerçeve uygulanacaktır. Bu sayede farklı üye

<sup>255</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", ss.275-276.

<sup>256</sup> Paulo TROINAO, "The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective", International Tax Review Inter Tax, Volume: 27 November 1999, Kluwer Law International, The Netherlands, p. 325'den aktaran ERKAN, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....", s.72.

ülkelerdeki işletmelerin, Avrupa Şirketi hukuki formunu seçerek, toplama ve birleşme önlemleri yoluyla iktisadi potansiyellerini birleştirme, üretim faktörlerini birlik çapında yeniden organize etme ve böylece şirketin iktisadi ve sosyal durumunu iyileştirme imkânını elde etmeleri amaçlanmıştır<sup>257</sup>.

Avrupa Şirketi statüsü ile üye ülkede faaliyet gösteren Avrupa Şirketi'nin merkezini sona erdirmeksizin başka bir üye ülkeye taşıyabilme, çeşitli formlarda kurulabilme, “Avrupa Anonim Şirketi” olmasından kaynaklanan avantajları kullanabilmesi öngörülmektedir.

### **3.5.2.2 Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler Alanında Direktif Tasarı ve Taslakları**

Kurumlar vergisi ile ilgili direktif tasarı ve taslakları aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

#### **3.5.2.2.1 Kar Paylarının Vergilendirilmesi ve Ekonomik Çifte Vergilemenin Önlenmesi**

Kurum kazançlarının; önce kurumlar vergisine, arkasındanda karı elde eden ortak açısından menkul sermaye iradı addedilerek gelir vergisine tabi tutulması, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye neden olmaktadır<sup>258</sup>. Birlik içerisindeki bazı üye ülkeler bu duruma ilgisiz kalırken, bazıları da bu durumu kısmen veya tamamen önlemeye çalışmaktadırlar.

Çifte vergilendirmenin etkisinin giderilmesi, dağıtılan kurum kazançlarının üzerinden hissedarlardan alınan verginin etkisinin giderilmesine bağlıdır. Bu kapsamda AB Komisyonu 1975 yılında Fransız modeli olarak bilinen ve temelinde vergi alacağı sistemini öngören bir direktif teklifinde bulunmuştur. Teklif içeriğinde, ortakların verdikleri beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, daha önce yapılan stopaja ilave olarak, ödenen kurumlar vergisinin % 45-55'ini de indirebilmeleri imkânını getirmekteydi. Ancak, bu alanda da üye ülkeler arasında mutabakat sağlanamamış ve sonuçta teklif geri çekilmiştir<sup>259</sup>.

<sup>257</sup> ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, ss.79-80.

<sup>258</sup> BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği ...”, s.279.

<sup>259</sup> ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, ss.94-95.

### 3.5.2.2.2 Vergi Matrahının Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği üyesi ÷lkelerde amortismanlar, genel giderler, stoklar, karşılıklar, kıymet artışları ve azalışları ile ilgili düzenlemelerde farklılıklar bulunmaktadır. Vergi matrahını ilgilendiren bu farklılıklar, farklı üye ÷lkelerin şirketleri arasında vergi rekabeti eşitliğinin bozulmasına neden olmaktadır. Vergi matrahının uyumlaştırılması yolundaki bu çalışmalar taslak düzeyini geçememiştir<sup>260</sup>.

### 3.5.2.2.3 Vergi Mükellefiyeti ve Zararların Mahsubu

Avrupa Birliği üyesi hangi tür şirketlerin kurumlar vergisine tabi olacağı konusunda farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu konuda sermaye şirketlerinin her zaman kurumlar vergisi mükellefi olduğu, kişi işletmelerinin ise hiçbir zaman kurumlar vergisi mükellefi olmadığı yolunda uygulama bulunmaktadır. Komisyon, temel ilkelerin korunması şartıyla mükellefiyet konusunda kişi işletmelerine isterlerse kurumlar vergisi mükellefine tabi olabilme hakkının verilebileceği görüşündedir.

Birlik üyesi ÷lkelerde zararların ileriki yıllarda elde edilecek gelirlerden indirilebilmesi hakkında Komisyon, zararların ileriki yıl gelirleri ile telafi edilebileceği görüşünü taşımaktadır<sup>261</sup>.

## 3.6 VERGİLEME ALANINDA AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANI KARARLARI

Avrupa Topluluğu Anlaşması'nda dolaysız vergiler alanında, 293. madde dışında, açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ama, bu durum dolaysız vergileri Topluluk kurumlarının yetki kapsamından çıkarmamaktadır. Çünkü anlaşma, ortak pazarın kuruluğu ve işleyişi üzerinde doğrudan etkili olabilecek alanlarda mevzuatların uyumlaştırılması konusunda genel bir yetki içermektedir. Fakat üye devletler bu genel yetki çerçevesinde oy birliği mekanizması nedeniyle bu

<sup>260</sup> SARAÇOĞLU, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...”, s.66.

<sup>261</sup> BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği ...”, ss.282-283.

uyumlaştırmayı gerçekleştirememiştir. Buna karşılık bu görev, anlaşmanın ayrımcı muamele yasakları üzerinden neredeyse Avrupa Toplulukları Mahkemesince üstlenilmiştir<sup>262</sup>.

Dolaysız vergilerde Birlik kurumlarının özel olarak yetkilendirilmiş olmaları, üye devletlerin ulusal yasalarını dört temel özgürlüğe uygun olarak oluşturmaları gereğini ortadan kaldırmamaktadır. Dolaysız vergiler, anlaşmada sıralanan bireysel özgürlüklerle üye devletlerin vergilendirme yetkileri arasında çatışma olasılığı taşıyan bir alandır. Bu çatışma alanı karşısında Avrupa Adalet Divanı, bir çok davayı çözüme kavuşturarak aslında dolaylı olarak uyumlaştırma görevini yerine getirmiştir<sup>263</sup>.

ATM dolaysız vergiler alanında baktığı davalarda esas olarak ATKA'da öngörülen temel özgürlükler bağlamında üye ülkelerin uyması gereken zorunluluklara işaret ederek “ayrımcılık prensibi”ni temel kriter olarak dikkate almıştır. Mahkeme ayrımcılığı; aynı durumlar için farklı kuralların uygulanması ya da farklı durumlar için aynı kuralların uygulanması olarak tanımlamış, ikamet eden ve etmeyenlerin gerçekte aynı şekilde vergilendirilip vergilendirilmediğini görmek için bunların durumlarının dikkatli bir şekilde analiz edilmesinin gerektiğini de vurgulamıştır. Ancak, Mahkeme, ayrımcılığa neden olan kuralın üye ülkelerin mali sistemleri ile tutarlı olması, kişilerin vatandaşlığından bağımsız objektif mülahazalarla haklı bir nedene dayanması ve ulusal kuralla gözetilen meşru amaçla orantılı olması durumunda, o kuralı ayrımcı bir kural olarak değerlendirmemiştir<sup>264</sup>.

Mahkemenin dört temel serbestiye aykırılıklar nedeniyle vergilendirme yetkisinde açtığı gediklerin giderilmesi için iki çıkış yolu ortaya atılmıştır. Bunlardan ilki, iç hukukların Mahkemenin içtihatlarına uygun hale getirilerek, üye devletlerin iç hukuklarında gerekli değişikliklerin yapılması; ikincisi ise Mahkeme içtihatlarındaki gelişmelerin sürmesi halinde, üye devletlerin Topluluk içi koordinasyon ve uyumlaştırma kurallarına yönelmesidir<sup>265</sup>.

---

<sup>262</sup> SOYDAN, a.g.e., s.70.

<sup>263</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., s.83.

<sup>264</sup> ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, ss.106-107.

<sup>265</sup> SOYDAN, a.g.e., s.102.

**Tablo 21** : Dolaysız Vergiler Alanında Üye Ülkelerle İlgili ATM'nin Sınıflandırılmış Kararları

	Açan Kişi / Kuruluş	Hangi Ülke Mevzuatına Karşı	İhlal İddiası	ABM Kararı	Kararda Belirleyici Kriter
<b>Bireylerin Vergilendirilmesine İlişkin Davalar</b>	Biehl Davası	Lüksemburg	Kişilerin Serbest Dolaşımı Serbestisi İhlali	İhlal	Gizli Ayrımcılık
	Schumaker Davası	Almanya	“ “	İhlal	Karşılaştırılabilirlik Testi
	Gschwind Davası	Almanya	“ “	İhlal oluşturmadığı <sup>1</sup>	Haklı Neden Testi
	Gilly Davası	Fransa	“ “	İhlal	Çifte Vergilendirme Anlaşmasının Uyuşmazlığa Konu Edilmesi
	Zurstrassen Davası	Lüksemburg	“ “	İhlal	Haklı Neden Testi
	Wallentin Davası	İsveç	“ “	İhlal	Ödeme Gücü
	Bachmann Davası	Belçika	Hizmetlerin Serbest Dolaşımı Serbestisi İhlali	İhlal oluşturmadığı <sup>1</sup>	Haklı Neden Testi
	Asscher Davası	Hollanda	“ “	İhlal	Karşılaştırılabilirlik Testi
	Vestergaard Davası	Danimarka	“ “	İhlal	Karşılıklı Yardım Direktifinin Uygulanması
	Verkoojen Davası	Hollanda	Sermayenin Serbest Dolaşımı Serbestisi İhlali	İhlal	Haklı Neden Testi
	“D” Davası	Hollanda	“ “	İhlal oluşturmadığı <sup>1</sup>	Ayrımcılık Kuralı
	Manninen Davası	Finlandiya	“ “	İhlal	Karşılaştırılabilirlik Testi
	Lenz Davası	Avusturya	“ “	İhlal	Haklı Neden Testi
	Wielockx Davası	Hollanda	İşyeri Kuruluş Özgürlüğü İhlali	İhlal	Karşılaştırılabilirlik Testi
<b>Kuruluşların Vergilendirilmesine İlişkin Davalar</b>	Avoir Fiscal Davası	Fransa	İşyeri Kuruluş Özgürlüğü İhlali	İhlal	Açık Ayrım
	Baars Davası	Hollanda	“ “	İhlal	Haklı Neden Testi
	Halliburton Davası	Hollanda	“ “	İhlal	Gizli Ayrımcılık
	Colmer Davası	Birleşik Krallık	“ “	İhlal	Haklı Neden Testi
	X AB ve Y AB Davası	İsveç	“ “	İhlal	Gizli Ayrımcılık
	Eurowings Davası	Almanya	“ “	İhlal	Haklı Neden Testi
	Marks & Spencer Davası	Birleşik Krallık	“ “	İhlal	Şirket gruplarının vergilendirilmesi
	St Gobain Davası	Almanya	Yerleşme Özgürlüğü İhlali	İhlal	Şube Ve Yardımcı Şirketin Karşılaştırılması
	AMİD Davası	Belçika	“ “	İhlal	Şubelerin Vergilendirilmesi
Futura Participation Davası	Lüksemburg	“ “	İhlal	Bölgesellik Prensibi	

Kaynak: ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, ss.143-144.



ATM ayrımcılığa ilişkin ileri sürülen gerekçelerin bir kısmını kabul ederken bir kısmını da reddetmiştir. ATM, üye ülkelerin vergi sistemlerinin kendi içinde tutarlılığı anlayışını kabul etmiş, ancak ülkenin vergi gelirini koruması gerekçesinin hiçbir şekilde haklı bir neden olarak kabul etmemiştir. İkamet etmeyenler hakkında bilgiye ulaşmada ileri sürülen zorlukları kabul etmemiş, neden olarak da Karşılıklı Yardımlaşma Direktifini göstermiştir.

Sonuç olarak, dolaysız vergilere ilişkin Tablo 21’de verilen kararlar göz önüne alındığında ayrımcılığa yol açan vergi hükümlerini haklı göstermeye çalışan üye ülkelerin mali idareleri tarafından yapılan savunmalarının ATM tarafından genel olarak kabul görmediğini söyleyebiliriz<sup>266</sup>.

---

<sup>266</sup> ERKAN, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve ....”, 142.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ REKABETİ VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI SORUNU: TÜRKİYE ÜZERİNE BİR DEĞERLEME

Bu bölümde, uluslararası vergi rekabetinin Türk Vergi Sistemi üzerindeki etkileri, Türkiye’de ki zararlı vergi rekabeti uygulamaları, vergi rekabetini önleme çalışmaları ile Türkiye’nin dolaysız vergiler alanında Avrupa Birliği sistemine uyum çalışmaları incelenecektir.

#### 4.1 TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye ekonomisinin 1980 öncesi dönemde görece dışa kapalı bir görünümü vardı. Bu dışa kapalılık vergi rekabeti uygulamalarını geçersiz kılmaktaydı. İthal ikameci sanayileşmeye dayalı ekonomi politikası, vergisel düzenlemelerin iç piyasaya yönelik olarak alınmasına neden olmuştur. Özellikle 1980 sonrası dönemde ekonominin dışa açılma süreci gerek maliye gerekse iktisat politikası uygulamalarını dış dünya konjonktürüne uyarlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır<sup>267</sup>.

##### 4.1.1 Türkiye’de Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Değerlendirilen Uygulamalar

OECD’nin 2000 yılı Raporu’nda, üye ülkelere ait tercihli rejimler listesinde Türkiye’den iki rejim yer almıştır. Bunlardan biri; serbest bölge uygulamaları diğeri de İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimidir<sup>268</sup>. Bu uygulamaların, OECD’nin 2004 yılı Raporunda zarar verici özelliklere sahip olmadığı belirtilmiştir.

---

<sup>267</sup> ENGİN, a.g.e., s.67.

<sup>268</sup> ÖZ, a.g.e., s.318.

#### 4.1.1.1 Serbest Bölge Uygulamaları

Serbest Bölgelerin kuruluş amaçları, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu<sup>269</sup>, nun 1. maddesinde; Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak olarak sayılmıştır<sup>270</sup>.

Türkiye'de serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmalara sağlanan vergisel ayrıcalıklar; bölgedeki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerle ilgili olarak, gelir ve kurumlar vergisinden muaf ve KDV'den istisna tutulmaları, serbest bölgede istihdam edilen işçi ücretleri üzerinden gelir vergisi ödenmemesi, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, kambiyo mevzuatına uygun olarak Türkiye'ye getirdikleri takdirde gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulması olarak sıralanabilir. Serbest bölgelerde sağlanan teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı firmalar eşit olarak faydalanmaktadır<sup>271</sup>.

Serbest bölgeler, OECD düzenlemelerinde vergisel ayrıcalıkların sadece yabancılara tanınması nedeniyle tercihli vergi rejimi olarak kabul edilmektedir. Oysa Türkiye'deki serbest bölgelerde sağlanan vergisel teşviklerden yerleşiklerde faydalanabilmektedir. Ayrıca bu kişi ve kurumlar vergi teşviklerinden yararlanarak vergi düşürmeyi hedeflemekte ve gelirlerini serbest bölgeden kazanılmış gibi göstererek ya da fiyat manipülasyonlarıyla örtülü kazanç dağıtımını yapmaktadırlar. Bu açıdan serbest bölgeleri diğer ülkeler için zararlı vergi uygulaması olarak nitelendirmek yerine Türkiye açısından bir vergi sığınağı olarak görmek daha doğru olacaktır<sup>272</sup>.

5084 sayılı Kanun<sup>273</sup>, un 8. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda değişiklikler yapılarak vergisel ayrıcalıklardan yararlanmaya süre açısından kısıtlama getirilmiştir. Bu nedenle Kanunun yayımı tarihinden sonra

<sup>269</sup> 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>270</sup> Alomaliye İnternet Sitesi, **Serbest Bölgeler Kanunu**, [http://www.alomaliye.com/3218\\_sayili\\_kanun\\_serbest\\_bolgeler.htm](http://www.alomaliye.com/3218_sayili_kanun_serbest_bolgeler.htm) (Erişim:27.12.2009).

<sup>271</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.107.

<sup>272</sup> ENGİN, a.g.e., s.70.

<sup>273</sup> 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

faaliyet ruhsatı alan mükellefler için herhangi bir gelir ya da kurumlar vergisi muafiyeti bulunmamaktadır. Faaliyet ruhsatı almış olmakla birlikte henüz faaliyete başlamamış olan mükellefler için bu muafiyet devam etmekte ancak muafiyetten yararlanan mükelleflerin bu ayrıcalıktan yararlanma süresi, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme dönemi sonuna kadar olduğu belirtilmiştir. Yine Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte faaliyette bulunan firmaların personellerine yaptığı ücret ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaması, BSMV, damga vergisi ve harç istisnası uygulamaları 31.12.2008 tarihinde sona erdirileceği belirtilmiştir<sup>274</sup>.

OECD'nin 2004 yılı yayımladığı raporda yer alan, 2000 yılında potansiyel zararlı rejim olarak tanımlanan rejimlerin mevcut durumlarını gösteren tabloda Türkiye'de faaliyette olan serbest bölgelerin zararsız rejimler arasında yer aldığı görülmektedir<sup>275</sup>.

#### **4.1.1.2 Kıyı Bankacılığı Rejimi**

Türkiye'de 6.12.1990 tarih ve 20717 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 90/1210 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 20/10/1990 tarih ve 20671 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 90/999 sayılı BKK ile "İstanbul Atatürk Hava Limanı Kıyı Bankacılığı" bölgesi oluşturulmuş, ancak bölge fiilen hiç faaliyete girmemiştir. Fiilen faaliyete girmese bile OECD'nin 2000 yılı Raporunda yer almıştır. Rejimin OECD'nin 2000 yılı Raporunda yer almasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz<sup>276</sup>:

- Rejim ile faaliyette bulunabilecek bankalar, Türk Vergi Mevzuatı açısından yerleşik kabul edilmektedirler. Bunlar, Türkiye'de yerleşik kişilerden mevduat kabul edemezler, yani Türkiye ile ekonomik faaliyette bulunmaları yasaklanmıştır. Bu durum, zararlı vergi rekabetinde, izolasyon kriterini karşılamaktadır.

- Bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuata tabi değildirler. Bankaların bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'ye

<sup>274</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.108.

<sup>275</sup> OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, 2004, s.9.

<sup>276</sup> SOYDAN, a.g.e., ss.110-111.

getirildiğinde gelir ve kurumlar vergisi alınmamaktadır. Bu durum haksız vergi yüküne ilişkin kriteri karşılamaktadır.

- Burada faaliyet gösteren bankalara çeşitli mevzuat hükümleri özellikle Bankalar Kanunu uygulanmaz. İstedikleri ülkeye kazanç transferi yapabilirler. Bu bankalar Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan teşviklerden faydalanabilirler. Bu durum ise zararlı vergi rekabetinde şeffaf olmama kriterini karşılamaktadır.

Yukarıda sayılan sebeplerden dolayı bu uygulama zararlı vergi rekabeti yaratan rejim olarak kabul edilmiştir. Bu rejim, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nca 2002 yılında çıkarılan Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ile tamamen kaldırılmıştır<sup>277</sup>.

OECD'nin 2004 yılı yayınlanan raporunda kıyı bankacılığı, ile ilgili olarak Türkiye açısından herhangi bir sorun kalmadığı belirtilmiştir<sup>278</sup>.

#### **4.1.1.3 Diğer Uygulamalar**

Endüstri bölgeleri de zararlı vergi rekabeti uygulamaları içinde gösterilmektedir. Özellikle yabancı yatırımlar lehine olan düzenlemeler, yerleşiklere de sağlanmıştır. Fakat, vergi teşvikleri konusundaki yetkiler Bakanlar Kuruluna bırakılarak belirsizlik doğmasına dolayısıyla zararlı vergi rekabeti potansiyeli taşınmasına sebep olmuştur<sup>279</sup>.

#### **4.1.2 Vergi Rekabetinin Etkileri**

1980 yılından günümüze hem faiz gelirleri üzerindeki marjinal gelir vergisi hemde kurumlar vergisi oranlarında indirime gidildiği görülmektedir. Vergi rekabeti sonucu beklenen ilk etki olan kamu gelirlerinde azalış meydana gelmesi Türkiye'de görülmemiştir. Geniş anlamda, yıllar itibariyle vergi yükünde artış meydana geldiği görülmektedir. Bu artış, AB ve OECD ortalamalarının üzerinde bir artıştır. Vergi rekabeti sonucu beklenen ikinci etki ise, vergi yükünün emek ve servet/emlak üzerine kayması ile tüketim vergilerinin payında görülen artıştır. 1980 yılında kişisel

---

<sup>277</sup> ÖZ, a.g.e., s.319.

<sup>278</sup> OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, 2004, s.8.

<sup>279</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.109.

gelir üzerinden alınan vergiler, toplam vergi gelirlerinin %43,5'i iken 2006 yılında %15,6'ya gerilemiştir<sup>280</sup>. Yine servet üzerinden alınan vergiler, toplam vergi gelirlerinin 1980 yılında %5,4'ü iken 2006 yılında %3,6'ya kadar gerilemiştir<sup>281</sup>. Ayrıca, 1980 yılında tüketim üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin %25,6'sı iken 2006 yılında bu oran %46,8 olarak gerçekleşmiştir<sup>282</sup>. Ücretliler üzerindeki vergi yükünde de yıllar itibariyle artış olduğu gözlemlenmektedir. Ücretliler üzerinde vergi yükündeki bu artış kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranının, 1980 yılında %36,3 iken 2001 yılında %66,2'ye kadar yükselmesine neden olmuştur. Toplam kamu harcamalarının GSMH 'ya oranı 1980 yılında %20,33 iken, 2005 yılında %32,17 olarak gerçekleştiğini görmekteyiz. Bu artışta en büyük etki özellikle 1980 yılında %7,5 iken 2005 yılında %20,25 olarak gerçekleşen transfer harcamalarında meydana gelen 3 katlık artıştır. Yine cari harcamalarda da bir artış olduğu görülmektedir. Transfer harcamalarında iç borç faiz ödemeleri, %40'lık payı ile en büyük kalemi oluşturmaktadır<sup>283</sup>. Kamu açıklarında da yıllar itibariyle artış görülmektedir. Artışın nedeni ise kamu harcamalarındaki artıştır. Çünkü vergi oranlarının indirimi nedeni ile vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelmemiştir.

Türkiye finansal sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla 1989 yılında 32 sayılı Karar ile yabancı yatırımcıların ulusal piyasalarda varlık edinmesinin önünü açmıştır. Portföy yatırımlarının, 1989 yılından sonra başladığı ve finansal kriz zamanlarında net azalış gösterdiği görülmüştür. Finansal sermayeyi ülke içinde tutmanın temel koşulları, yüksek reel faiz getirisi ve devalüasyon yapmama garantisidir. Böyle bir garanti faiz-kur makası açılarak örtük biçimde verilmektedir<sup>284</sup>.

---

<sup>280</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_11.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_11.xls)(Erişim:18.01.2010).

<sup>281</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_23.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_23.xls)(Erişim:18.01.2010).

<sup>282</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_27.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_27.xls)(Erişim:18.01.2010).

<sup>283</sup> Devlet Planlama Teşkilatı Resmi İnternet Sitesi,  
<http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-06/5.zip>(Erişim:18.01.2010).

<sup>284</sup> ENGİN, a.g.e., ss.89-90.

### 4.1.3 Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları

Ev sahibi ülkenin doğrudan yabancı yatırımları çekmede bir çok kazancı bulunmaktadır. Bunların içinde en önemlilerinden biriside vergi gelirdir. Türkiye’de ki doğrudan yatırımların %65’i AB üyesi ülkelere, %20’si diğer OECD ülkelerinden gelmiştir. Bu koşullar altında üyelik sürecinde olan Türkiye’nin vergi rekabetini kullanarak doğrudan yabancı yatırımlarını arttırabilme olanağı bulunmaktadır. Yine AB pazarına Türkiye üzerinden girmek isteyen ülkeler de bulunacaktır<sup>285</sup>.

Türkiye mevcut yatırım ortamını iyileştirmek amacıyla 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu<sup>286</sup> çıkarmıştır. Bu kanun ile birlikte 18.01.1954 tarihli ve 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu yürürlükten kaldırılarak, Yatırım Tanıtım Ajansı Kanunu’nun çıkarılmasını önermiştir. Yine 2006 yılı başlarında çıkarılan kanun ile yatırım indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine %30 olan Kurumlar Vergisi %20 seviyesine indirilerek kaldırılan vergisel teşvikin etkisi hafifletilmek istenmiştir.

1980 yılında 18 milyon dolar olan doğrudan yabancı yatırım, 1990 yılında 700, 2000 yılında 112 ve 2002 yılında 862 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’nin yabancı sermayeyi çekme potansiyelinin yüksek olmasına karşın sınırlı bir doğrudan yabancı sermaye girişi gerçekleşmiştir.

Bunun nedeni olarak, ülkede yaşanan siyasal ve ekonomik istikrarsızlığı, alınan ekonomik kararların tam olarak uygulanmaması, sık sık değişikliğe uğraması, yabancı yatırımcının önünü görmesine ve uzun vadeli plan yapmasına engel olması, hukuk sisteminin ve adalet mekanizmasının işleyişindeki aksaklıklar ve ihtisas mahkemelerinin olmamasını, fikri haklar konusunda mevzuat bazında yaşanan olumlu gelişmelere rağmen Türkiye’nin bu konuda uluslararası standartların oldukça gerisinde bulunması ve yine yabancı yatırımcıların uygulamada karşı karşıya kaldıkları ve günden güne artma eğilimi gösteren bürokratik işlemleri gösterebiliriz<sup>287</sup>.

<sup>285</sup> KILIÇASLAN, a.g.e., s.104.

<sup>286</sup> 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>287</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı - Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, [www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf) (Erişim:27.09.2009), Ankara 2002, ss.11-12.

#### **4.1.4 Vergi Rekabetinin Önlenmesi Çalışmaları**

Serbest Bölgeler ve Kıyı Bankacılığı dışında, Avrupa Birliği çerçevesinde getirilmiş olan düzenlemelere uyum açısından atılmış doğrudan adım bulunmamasına rağmen, herhangi bir sorunla karşılaşılması pek olası görülmemektedir<sup>288</sup>.

## **4.2 AVRUPA BİRLİĞİNDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDA UYUMLAŞTIRMA VE TÜRKİYE’NİN UYUMU**

Dolaysız vergiler alanında, Türk Vergi Sisteminin AB sistemine uyumunu gelir ve kurumlar vergisi açısından inceleyecek olursak.

### **4.2.1 Türk Gelir Vergisi Sisteminin Temel Esaslar Bakımından Avrupa Birliği Sistemine Uyumu**

Türk Vergi Sisteminde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelirin konusu, AB’nde de olduğu gibi, gerçek kişilerin elde ettiği gelirdir.

Doğrudan vergiler alanında Türkiye ile AB arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Türk vergi hukukunda geçerli olan şahsilik ilkesine göre, adi ortaklıklarda, kollektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları şahsilik ilkesi esasına göre gelir vergisine tabidir. Birliğe üye ülkelerde ise bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

4369 sayılı Kanun<sup>289</sup> ile götürü usul uygulaması kaldırılarak gerçek gelirlerin vergilendirilmesi ilkesi yönünde değişiklikler yapılmıştır. 4369 sayılı kanun aracılığıyla yapılan bu değişiklikler ile vergi sistemimiz, Avrupa Birliği’nde uygulanan mevzuata uygun hale getirilmek istenmiştir. Özellikle gelir tanımında yapılan değişiklikle kaynağı ne olursa olsun bütün kazançların vergilendirilmesi hedeflenmiştir. 4369 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. ve 2. maddelerinde yapılan değişiklikle kaynağı ne olursa olsun tasarruf ve harcamaların

<sup>288</sup> SARAÇOĞLU, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...”, s.111.

<sup>289</sup> 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



kaynağı olan her türlü kazanç ve iratların gelirin konusu olduğu ve gelir unsuru olduğu öngörülerek, Avrupa Birliği'nin bütün kaynaklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi prensibine uyulmak istenmiştir. Uygulanmak istenen bu düzenleme 4444 sayılı Kanun<sup>290</sup> ile önce ertelenmiş, daha sonra 4783 sayılı Kanun<sup>291</sup> ile uygulamadan kaldırılmıştır<sup>292</sup>. Avrupa Birliği'nde üye devletlerde, gelir vergisinden indirimine izin verilen ödemeler geniş tutulmuştur. Kişisel indirimler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ancak bütün ülkelerde standart bir gelir vergisi indirimi bulunmaktadır<sup>293</sup>. Ülkemizde ise mükelleflerin giderlerinin ancak bir kısmının indirilebilmesi ve yaptıkları giderlerin bir çoğunun matrahtan indirilememesi Avrupa Birliği sistemi ile çelişmektedir<sup>294</sup>. Bu çelişki, 5615 sayılı Kanun<sup>295</sup> ile 2008 yılından sonra uygulanmaya başlanan asgari geçim indirimi uygulaması ile azaltılmaya çalışılmıştır.

Gelir vergisinde, Avrupa Birliğine üye devletlerde birbirinden farklı oranlar uygulanmaktadır. Türkiye'deki gelir vergisi oranları ise diğer ülkelerin alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer almaktadır. Üye ülkeler arasında farklı oranların bulunması nedeniyle gelir vergisi oranlarında uyumlaştırmaya gerek yoktur<sup>296</sup>.

Ülkemizde AB'ndekinin tersine dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması; vergide adaletsizliğe ve AB ile uyum açısından ileride sıkıntılara yol açacaktır.

#### **4.2.2 Türk Kurumlar Vergisi Sisteminin Temel Esaslar Bakımından Avrupa Birliği Sistemine Uyumu**

Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisi alanında uyumlaştırma çalışmalarında çok fazla ilerleme kaydedilememiştir. Ancak, bu çalışmalar ile üye ülkelerdeki farklılıkların belirlenerek ortak görüş oluşturulması sağlanmıştır.

Ülkelerde kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, ikametgah veya kaynak ilkesinden biri uygulanmaktadır. Ancak, ülkeler arasında, her birinin aynı ilkeyi

<sup>290</sup> 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>291</sup> 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>292</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.60.

<sup>293</sup> TAVŞANCI, a.g.m., s.231.

<sup>294</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.61.

<sup>295</sup> 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>296</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, s.21.

seçmemiş olmalarından dolayı, aynı kurumsal kazanç için birden farklı ülkede vergi sorumluluğu doğması şeklinde gelişen çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bunu önlenmek için ülkeler arasında çifte vergilendirme anlaşmaları yapılmaktadır. Türkiye'de bu yolu izlemektedir<sup>297</sup>.

Kurumlar vergisi alanında AB'nde 1990 yılında çıkarılan 434, 435 ve 436 sayılı direktiflere ilişkin Türkiye'deki mevzuat eksiklikleri 2001 yılında çıkarılan 4684 sayılı Kanun<sup>298</sup> ile büyük ölçüde giderilmiştir. Bu gelişme 2002 İlerleme Raporu'nda da belirtilmiş ve Türkiye'nin dolaysız vergileme alanında özellikle bölünme, hisse değişimi ve tasfiyeden doğan sermaye kazançları konusunda önemli ilerlemeler kaydettiği belirtilmiştir<sup>299</sup>.

#### 4.2.2.1 Füzyon Direktifi ve Türkiye'de Şirket Birleşmeleri

Füzyon Direktifi (Merger Directive) ile farklı üye devletlerde bulunan şirketlere ilişkin birleşmeler, bölünmeler (split-up), kısmi bölünmeler (split-off), hisse senetlerinin transferi (spinoff), hisse paylarının değişimi, şirket merkezinin transferi konularındaki yeniden yapılanma faaliyetlerinin kolaylaştırılması hedeflenmiştir<sup>300</sup>.

Türkiye'de şirket birleşmeleri kural olarak kurumlar vergisine tabidir. Bu işlemler sırasında ortaya çıkan birleşme karı vergiye konu olmaktadır (KVK m. 36). Birleşmenin veya katılmanın devir şartlarını taşıması durumunda ise vergi alınmamaktadır (KVK m. 37-39). Devir şartlarından bir tanesi, birleşen ve birleşilen şirketin her ikisinin de tam mükellef olması ile alakalıdır. KVK'nın 37. maddesinde görülen bu şart AB'nin Füzyon Direktifi ile getirilen düzenlemelere uygunsuzluk taşımaktadır.

4684 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Bölünme ve Hisse Değişimi başlıklı 38. maddesi ile Devir ve Bölünme Hallerinde Vergilendirme başlıklı 39. maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu

<sup>297</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, s.22.

<sup>298</sup> 03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>299</sup> TUNÇER, a.g.m., s.297.

<sup>300</sup> Maliye Bakanlığı – Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi, **Vergilendirme Flash Bilgilendirme Toplantısı Sunumu**, 2006, [http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab\\_turkiye/dokuman/tarama.pdf](http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab_turkiye/dokuman/tarama.pdf) (Erişim:29.12.2009), s.4.

değişiklikler ile AB'nin 90/434/EEC ve 90/435/EEC sayılı direktiflerine uyum sağlanmıştır<sup>301</sup>.

Ayrıca, 4684 sayılı Kanunun 18. maddesi ile tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi ve ferdi bir işletmenin sermaye şirketine dönüşümü nedeniyle düzenlenen kağıtlardan dolayı damga vergisi ve harç alınması uygulaması kaldırılmıştır. Yine aynı yasa ile anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin sermaye artırımını nedeniyle düzenlenen kağıtlardan alınmakta olan damga vergisi de kaldırılmıştır. KVK mevzuatının, AB'nin şirketlerin sermaye artırımını ile ilgili olan 69/335/EEC sayılı direktifine uyumlu olduğu görülmektedir<sup>302</sup>.

4684 sayılı Kanunun gerekçesinde Füzyon Direktifi çerçevesinde, iç pazarın oluşturulması ve işleyişinin sağlanması için farklı üye ülkelerin şirketleri arasında birleşme, bölünme, sermaye koyma ve hisse değişiminin gerekliliği vurgulanarak bu işlemlerin üye ülkelerin mevzuatında yer alan düzenlemelerle engellenmemesi, üye ülkelerdeki işletmelerin ortak pazara uyumunun sağlanması, verimliliklerinin ve rekabet gücünün artırılması amacıyla KVK'da değişiklik yapıldığı bildirilmiştir<sup>303</sup>.

2001 Katılım Ortaklığı Belgesi'nde bu direktife atıf yapılarak, direktifte üye devletler için öngörülmüş bulunan standstill hükmü, yani Konsey kararından itibaren zararlı vergi rekabeti yaratıcı mahiyette yeni düzenleme getirme yasağının Türkiye içinde ifade edildiği yine bu direktifte yer alan rollback hükmünün, yani zararlı vergi rekabeti doğuran mevcut düzenlemelerin geriye doğru taranarak kaldırmasının ifade edilmediği belirtilmiştir<sup>304</sup>.

#### **4.2.2.2 Ana ve Bağlı Şirketlerin Vergilendirilmesi Direktifi ile Türkiye Uygulaması**

Yavru şirketten ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi konusunu düzenleyen Ana Şirket ve Yavru Şirket Rejimi, Türkiye'de de uygulanmaktadır. Ana şirketin elde ettiği kar payları iştirak kazancı olarak değerlendirilmekte ve vergiden istisna edilmektedir. Yavru şirketlerin kar paylarının

<sup>301</sup> BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", ss.284-285.

<sup>302</sup> TAVŞANCI, a.g.m., s.233.

<sup>303</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma....", s.67.

<sup>304</sup> SOYDAN, a.g.e., s.109.

dağıtılması sırasında, şirket ortağının Türkiye’de veya yurt dışında olduğuna bakılmaksızın stopaj vergisi kesilmektedir. AB’ye uyum açısından bu durumla ilgili olarak bazı noktalarda uyum sağlandığı bazı noktalarda uyumsuzluk olduğu görülmektedir. Uyum sağlanan iki noktadan ilki, kurumlar vergisinin alınmasının ardından alınacak gelir vergisi stopajı ile ilgilidir. Vergilendirilen kurumun tam mükellef olması halinde, stopajın sadece karın dağıtılması halinde uygulandığı, dar mükellef kurumlarda ise kar dağıtılın veya dağıtılmasın stopaj uygulandığı görülmektedir (GVK, m.75/4, 94/6, b, iii). Bu uygulama 4842 sayılı Kanun<sup>305</sup> ile değiştirilerek tam ve dar mükellefler arasındaki ayrıma son verilmiştir. Uyum sağlanan ikinci nokta ise, aynı gelir üzerinden alınacak stopaj oranlarının farklı olmasından kaynaklanır. Kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan tutar üzerinden kesilecek stopaj oranı; dar mükelleflerde %15 (GVK, m. 94/6, b, iii) tam mükelleflerde halka açık olup olmamasına göre %5 veya %15 olarak uygulanmaktadır (GVK, m. 94/6, b, i). Bu farklı oran uygulaması 4842 sayılı Kanun ile düzeltilmiş böylece dar mükellef kurumlar için de stopaj oranı tam mükelleflere uygulanan %10 olarak belirlenmiştir. Bu oran, 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>306</sup> ile tam ve dar mükelleflerin, “GVK m.94/6, b, i” ve “GVK m.94/6, b, ii” bendinde belirtilen gelirleri üzerinden %15 olarak uygulanmaktadır.

Uyumsuzluk yaşanan nokta ise, AB direktifi ile getirilen ana şirketin yurt dışında olması halinde stopaj uygulamasının, Türkiye uygulaması ile çelişmesidir<sup>307</sup>.

Ana şirket ve yavru şirket yönergesine uyum, KVK’nın 8/1 ve 43. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Mevzuat konusu itibariyle müktesebata yaklaşmış olsa da, kapsam açısından üyelik sonrasında bırakılan değişikliklere ihtiyaç duymaktadır<sup>308</sup>. 5228 sayılı Kanun<sup>309</sup> ile KVK’nın 8. maddesinde bu direktif doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır.

Direktife uygun bir düzenleme yapılmaması halinde, tam mükellef kurumların tam mükellef kurumlara iştiraklerden dolayı kazandıkları iştirak kazançları vergiden muaf tutulurken bunların yurt dışındaki kurumlara

<sup>305</sup> 24.03.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>306</sup> 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>307</sup> BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği ...”, s.284.

<sup>308</sup> Bahattin KULU, **AB Kurumlar Vergisi Müktesebatı , Vergi Yapımızın Buna Uyum Durumu ve AB'nin Bu Konudaki Yeni Hedefleri**, <http://www.eksenny.com.tr/pdf.php?id=172> (Erişim:01.01.2010).

<sup>309</sup> 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

iştiraklerinden sağladıkları kar paylarının vergiye tabi tutulması, yerleşme hakkının ve sermayenin serbest dolaşımının kısıtlanmasına neden olacaktır. Bu düzenleme ile Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde, sermayenin serbest dolaşımı açısından önemli bir adım atılmıştır<sup>310</sup>.

#### **4.2.2.3 Kurumlar Tarafından Dağıtılan Kar Payının Vergilendirilme Rejimi**

Avrupa Birliğinde kurumların dağıttıkları kar payları üzerindeki ekonomik çifte vergilendirmenin önlenmesi konusundaki direktif kabul edilmemiştir. Bu direktifte vergi alacağı yolu ile çifte vergilendirmenin önlenmesi hedeflenmiştir. Bu çerçevede Birlik üyesi ülkelerin çoğunda vergi alacağı yöntemi uygulanmaktadır.

Türkiye'de 1980 yılı öncesinde, ortak düzeyinde kısmi mahsup yöntemi uygulanırken 1981 yılında çıkarılan vergi alacağı sisteminin 1975 yılında hazırlanan direktif teklifine uyum içinde olduğu görülmektedir. Vergi alacağı yönteminin 5 yıl kadar uygulandığı ancak uygulamasının zor olması nedeniyle 1985 yılında bırakıldığı görülmektedir. 1986 yılında ise çifte vergilendirmeyi önleyen fakat üniter vergileme ve vergilemede adalet ilkelerine aykırı sade ve basit bir uygulama olan kurumların %46 oranında kurumlar vergisine tabi tutulduğu uygulamaya geçilmiştir.

1995 yılında yeniden vergi alacağı uygulaması ile kurumun halka açık veya kapalı olmasına göre kardan %10 veya %20 oranında stopaj alınması uygulanmıştır. Bu uygulama ile kar payı alana kişiye beyan zorunluluğu getirilmiştir. 1999 tarihinden geçerli olan 4369 sayılı Kanun ile Kurumlar vergisi oranı %30 olarak belirlenmiş ve %10 oranında ki fon payı ile karın dağıtılmaması durumunda %33 oranında vergi alınmıştır. Kar dağıtılmasında halka açık şirketlerden %5 oranında diğer şirketlerden %15 oranında stopaj uygulandığı görülmektedir. 4369 sayılı kanun ile karın tamamının dağıtılması durumunda vergi yükünün %65'lere kadar çıktığı görülmektedir. Bu da Türkiye'de aşırı bir çifte vergilendirme olduğunu göstermektedir.

2003 yılında çıkarılan 4842 sayılı Kanun ile vergi yükünü düşürmek amacıyla vergi alacağı sisteminden vazgeçilmiş ayrıca fon payı kaldırılarak fiilen %33

---

<sup>310</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", ss.67-68.

oranında olan KV'si %30'a çekilmiş, halka açık olan ve olmayan ayırım kaldırılarak gelir vergisi stopaj oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu kanun ile %65'lere varan vergi yükünün %50'lere kadar çekildiği görülmektedir. Son olarak, 2006 yılında çıkarılan 5520 sayılı Kanun<sup>311</sup> ile kurumlar vergisi oranı %20'ye düşürülmüştür. Günümüzde de kurum kazançlarına bu oran uygulanmaktadır. 2009 yılında çıkarılan BKK ile kurum kazançları üzerinden alınacak gelir vergisi stopaj oranı ise tam ve dar mükellefler için %15 olarak belirlenmiştir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ekonomik çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla farklı uygulamalar kullanılsa da, genel olarak vergi alacağı yöntemi kullanılmaktadır. Vergi alacağı yöntemi ile sağlanan avantajları;

- gelirlerin brüt tutarlarla beyan edilmesi durumunda brüt tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanacak ve daha önce alınan kurumlar vergisi bu vergiden düşülecektir. Böylece kurumlar vergisinin, gelir vergisi stopajında olduğu gibi peşin ödenen vergi niteliği kazanabileceği,

- oran doğru tespit edildiği takdirde ekonomik çifte vergilendirmenin tamamen kaldırılabilceği,

- vergi alacağı uygulamasının gelirin toplanması ilkesi ile de uyum içinde olduğu görülmektedir. Bu da verginin ödeme gücüne göre alınabileceği, şeklinde sıralayabiliriz.

Türkiye'nin 1995 yılından kaldırıldığı 2003 yılına kadar, kullandığı vergi alacağı sisteminin vergilendirme prensiplerini en iyi şekilde karşılayan yöntem olduğu bu nedenle tekrar vergi alacağı sistemine dönülmesi gerektiği vurgulanmaktadır<sup>312</sup>.

#### **4.2.2.4 Vergi Matrahının Tespiti ve Vergi Oranı**

Türkiye'deki kurumlar vergisi sistemiyle AB'deki sistem arasında farklılıklar mevcuttur. Bunlardan en önemlisi istisna ve muafiyetler konusundadır. Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisine birçok istisna ve muafiyet getirilmiştir<sup>313</sup>. Türkiye'de 2006 yılından itibaren kurumlar vergisi oranı AB ülkelerinde uygulanan vergi

<sup>311</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>312</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği ...", ss.285-291.

<sup>313</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, s.22.

oranlarına yakınlaştırma amacıyla %20'lere indirilmiştir. Ancak vergi oranı ne kadar yüksek olursa olsun, vergi matrahının tespitinde bir takım muafiyet ve istisnalar uygulanmak suretiyle matrah azaltıldığı takdirde, vergi oranı gerçek kurum kazançlarına göre düşük olacaktır. Bu nedenle Türk vergi mevzuatının rekabette sorun yaratamayacak biçimde, AB mevzuatına uyum sağlayabilmek amacıyla söz konusu vergi yükünü etkileyen muafiyet ve istisnaları kaldırması gerekecektir<sup>314</sup>.

Yine Birlik üyesi ülkelerin çoğunda zirai faaliyette uğraşan kurumlar çiftçi kabul edilirken; Türkiye'de zirai faaliyette uğraşan kurumların kazançları kurum kazancı olarak değerlendirilmektedir<sup>315</sup>.

Ayrıca, Birlik üyesi ülkelerde uygulanan amortisman sistemlerinde de bir uyum olmadığı görülmektedir.

Türk Vergi Sisteminde 2006 yılında gerçekleştirilen yeniden yapılanma ile kurumlar vergisinde belirli ciro veya aktif büyüklüğün altında olan mükellefler için AB-27 ortalamasının altında daha düşük bir oran olan % 20 uygulanarak hem vergi ödemeye olan direnç azaltılıp gönüllü uyumu sağlamak hem de KOBİ'leri vergisel anlamda teşvik ederek sisteme kazandırılması amaçlanmıştır. Türkiye'nin uyguladığı %20'lik Kurumlar vergisi oranı, AB ülkelerinde uygulanan Kurumlar Vergisi oranlarının alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer aldığı görülmektedir<sup>316</sup>.

#### **4.2.3 Türkiye'nin Dolaysız Vergiler Bakımından Ulusal Program ve İlerleme Raporlarında Yer Alan AB'ne Uyumlaştırma Çabaları**

AB-Türkiye ilişkilerinin tarihi gelişimi çerçevesinde, Türk Vergi Mevzuatının Topluluk Mevzuatına uyumlaştırılması konusuna ilişkin çalışmalar 1973 yılındaki Geçiş Dönemiyle başlamış ve bugüne kadar önemli gelişmeler kaydetmiştir. 1998 yılından itibaren her yıl AB Komisyonu tarafından hazırlanan ve Türkiye'nin AB üyeliği yolunda kat ettiği gelişme ve varolan eksikliklere ilişkin Komisyon görüşlerini içeren İlerleme Raporu yayımlanmaktadır<sup>317</sup>. Türkiye'nin dolaysız

<sup>314</sup> TAVŞANCI, a.g.m., s.234.

<sup>315</sup> SARAÇOĞLU, "Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma...", s.68.

<sup>316</sup> Gökalp İLHAN, **Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu**, <http://www.kocaeliyadinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=472> (Erişim:02.01.2010).

<sup>317</sup> TUNÇER, a.g.e., s.295.

vergiler alanında AB'ne uyumunu ulusal programlar ve ilerleme raporları açısından irdeleyecek olursak.

#### **4.2.3.1 Ulusal Programlar ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma Çabaları**

Türkiye'nin AB müktesebatına uyum için hazırladığı üç adet ulusal program bulunmaktadır. Bu programları dolaysız vergilere uyum açısından ele alırsak:

##### **4.2.3.1.1 2001 Yılı Ulusal Programı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

2001 yılında yayımlanan programda, kurumlar vergisindeki yük farklarının sermayenin serbest dolaşımını etkilediğinden, İç Pazar hedefini gerçekleştirmek amacıyla Toplulukta bu alanda kurumlar vergisi ile ilgili iki direktif ve bağlı şirketler arasındaki mali ilişkilerden kaynaklanan karı tespit edebilmek amacıyla vergilendirme sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılan bir sözleşme bulunduğu, bu alanda çıkarılmış bulunan Topluluk müktesebatı ile Türk mevzuatının örtüşmekte olduğu, bunlarla ilgili koşulların tam üyeliğin gerçekleşmesinden önce uygulanmasının beklenmediği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisine ilişkin 90/434, 435, 436/EEC sayılı AB Direktifleri ile İlgili Türk Mevzuatı açısından bir farklılık bulunmadığından tam üyelik öncesinde bir değişiklik yapılmasına gerek olmadığına işaret edilmiştir<sup>318</sup>.

##### **4.2.3.1.2 2003 Yılı Ulusal Programı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Programda, 4684 sayılı Kanunun 18. maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 38 ve 39. maddelerinde değişiklikler yapılarak, 90/434/EEC ve 90/435/EEC sayılı AB mevzuatı ile uyum sağlandığı belirtilmiştir.

Yine, 4684 sayılı Kanunun 18. maddesi ile tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi ve ferdi bir işletmenin sermaye şirketine dönüşümü nedeniyle düzenlenen kağıtlardan dolayı damga vergisi ve harç alınması uygulamasının

<sup>318</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, 2001 Yılı Ulusal Programı-Cilt 1, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=195&l=1> (Erişim:03.01.2010), ss.215, 217.



kaldırıldığı aynı Kanunla anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin sermaye artırımını nedeniyle düzenlenen kağıtlardan alınmakta olan damga vergisinin de kaldırıldığı, Türk Vergi mevzuatında yukarıda belirtilen vergilerin dışında 69/335/EEC sayılı Topluluk Direktifinde tanımlanan şirketlerin sermayelerinde meydana gelen artışlardan dolayı da bazı formalitelerle ilgili alınan harç dışında herhangi bir dolaylı vergi uygulaması bulunmadığı bu bakımlardan Türk mevzuatının 69/335/EEC sayılı direktife büyük ölçüde uyumlu olduğu ve bu alanda AB mevzuatına tam uyum takviminin müzakere sürecinde belirleneceği ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisine ilişkin olarak 90/434, 435, sayılı AB Direktifleri İle İlgili Türk Mevzuatı açısından. büyük ölçüde uyumlu olduğu, bu alanda AB mevzuatına tam uyum takviminin müzakere sürecinde belirleneceği ve tam uyum aşamasında, bu uygulamadan yararlanacak olanlar için kapsamın yeniden düzenleneceği belirtilmiştir<sup>319</sup>.

#### **4.2.3.1.3 2008 Yılı Ulusal Programı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

90/434/AET, 2003/49/AT sayılı Direktiflere uyum sağlamak amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunda; 2003/48/AT sayılı Direktife uyum sağlamak için Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılması ile ilgili düzenlemelerin 2011 yılı sonrasına bırakıldığı belirtilmiştir<sup>320</sup>.

#### **4.2.3.2 İlerleme Raporları ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma Çabaları**

2001 yılından sonra yayınlanan ilerleme raporları açısından ele alacak olursak:

---

<sup>319</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, 2003 Yılı Ulusal Programı, [http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram\\_2003/Tr/doc/IV-10.doc](http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-10.doc) (Erişim:03.01.2010), s.377, 393, 394.

<sup>320</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, 2008 Yılı Ulusal Programı, [http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram\\_2008/Tr/doc/iv\\_16\\_vergilendirme.doc](http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2008/Tr/doc/iv_16_vergilendirme.doc) (Erişim:03.01.2010), s.189.

#### **4.2.3.2.1 2001 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

İlerleme raporunda, doğrudan vergilendirme ile ilgili olarak şirketlerin birleşme, bölünme ve hisse değişimlerinden kaynaklanan sermaye iratları üzerinden alınan kurumlar vergisine, Topluluğun iç işlemlerindeki birleşme, bölünme, varlıkların transferi ve hisse değişimi konusundaki ilgili müktesebatına uygun olarak muafiyet tanınmıştır. Bunun yanı sıra şirketlerin sermaye artışları üzerinden alınan dolaylı vergi oranlarında da, ilgili müktesebat uyarınca indirimine gidildiği görülmektedir<sup>321</sup>.

#### **4.2.3.2.2 2002 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Doğrudan vergilendirmeye ilişkin olarak, 2000 yılında getirilen değişiklikler ile Türk mevzuatının, Topluluk müktesebatına kısmen uyumlu hale geldiği tam uyumun sağlanabilmesi için daha fazla çaba sarf edilmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>322</sup>.

#### **4.2.3.2.3 2003 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Doğrudan vergilendirme alanında herhangi bir gelişme kaydedilmediği, İşletmeler için vergilendirme usul ve esaslarına ilişkin hususlara ağırlık verilmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>323</sup>.

#### **4.2.3.2.4 2004 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Doğrudan vergilendirme ve idari işbirliği ile karşılıklı yardım konusunda ilerleme kaydedilmediği, doğrudan vergilendirme alanında müktesebat ile uyum için daha fazla çaba gerektiği ve işletmelerin vergilendirilmesine yönelik çalışma usul ve

---

<sup>321</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2001, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2\\_001.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2_001.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.63.

<sup>322</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2002, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2\\_002.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2_002.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.76.

<sup>323</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2003, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2\\_003.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2_003.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.79.

esasları konusunda Türkiye'nin usulüne uygun olmayan vergi düzenlemeleri yapmaktan kaçınması gerektiği belirtilmiştir<sup>324</sup>.

#### **4.2.3.2.5 2005 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Raporda, Türkiye'nin serbest bölgelere ilişkin mevzuatında, 2008 yılına kadar kademeli olarak vergi teşviklerine son verilmesini ve mevcut durumdan geri gidilmesine engel olan hükmü (standstill clause) içeren değişiklikler getirildiği, yeni yasa ile serbest bölgelerde faaliyet göstermeye yeni başlayan işletmelerin teşviklerden yararlanamayacağı belirtilmiştir<sup>325</sup>.

#### **4.2.3.2.6 2006 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Doğrudan vergilendirme alanında sınırlı bir ilerleme olduğu, kurumlar vergisi kanununun şirket bölünmesi ve şirket ayrılması gibi konularında biraz daha uyumlaştırma sağlandığı, işletme vergilerine yönelik davranış kurallarına aykırı tedbirler alınmaması gerektiği belirtilmiştir<sup>326</sup>.

#### **4.2.3.2.7 2007 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Türkiye'nin doğrudan vergilendirme alanında bir miktar ilerleme kaydettiğini, Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler ile şirket bölünmesi, şirket ayrılması ve transfer fiyatlandırması gibi kavramların getirildiği belirtilmiştir<sup>327</sup>.

---

<sup>324</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2004, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2\\_004.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2_004.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.90.

<sup>325</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2005, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2\\_005.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2_005.pdf) (Erişim:03.01.2010), ss.104-5.

<sup>326</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2006, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2\\_006.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2_006.pdf) (Erişim:03.01.2010), ss.48-49.

<sup>327</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2007, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_200\\_7.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_200_7.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.51.

#### **4.2.3.2.8 2008 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Türkiye, Gelir Vergisi Kanunu'nun, gözden geçirilerek Kurumlar Vergisi Kanunu ile uyumlaştırmak için değiştirildiği; yapılan bu değişiklik ve transfer fiyatlandırması gibi alanlarda uygulama mevzuatının kabulü, zararlı vergi uygulamalarının giderilmesi ve ticari vergilendirme alanındaki uygulama kurallarına dair ilkelere saygı gösterilmesinin olumlu gelişmeler olduğu belirtilmiştir<sup>328</sup>.

#### **4.2.3.2.9 2009 Yılı İlerleme Raporu ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma**

Doğrudan vergilendirme konusunda bazı ilerlemeler kaydedildiği, asgari ücret üzerindeki vergi yükünün azaltıldığı ve gelir vergisi dilimlerinin artırıldığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun gözden geçirildiği belirtilmiş ve Türkiye'nin kurumlar vergisi konusundaki uygulama kuralları ilkelerine aykırı önlemler almaktan kaçınması gerektiği bir kez daha belirtilmiştir<sup>329</sup>.

---

<sup>328</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2008, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2008.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2008.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.59.

<sup>329</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2009, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2009.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2009.pdf) (Erişim:03.01.2010), s.61.

## SONUÇ

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak ulaşım ve haberleşme alanlarında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu duruma paralel olarak bu alanlarda ki maliyetlerde düşme sağlanmıştır. Ulaşım ve haberleşme maliyetlerindeki bu düşüş, sermaye ve üretim faktörleri mobilitesinde artış meydana getirmiştir. Sermaye ve üretim faktörleri mobilitesindeki bu artış ise küreselleşme olgusunu getirmiştir.

Küreselleşme olgusu dünya ekonomisi için bir takım avantaj ve dezavantajlar barındırmaktadır. Avantaj olarak, finansal sermayenin iletişim araçlarındaki gelişmeye paralel olarak çok hızlı yer değiştirmesini ve ülkelerin kamu harcamalarında daha tutarlı davranmalarına neden olmasını örnek olarak verebiliriz. Dezavantaj olarak ise, sermayenin küreselleşme araçlarını kullanarak vergiden kaçma ve kaçınma faaliyetlerine yönelmesini, yine bunun sonucunda vergi yükünün mobilitesi fazla olan sermayeden, mobilitesi daha az olan emek faktörüne kaymasına neden olmasını verebiliriz. Sermayenin artan mobilitesi ulusal ekonomiler açısından hem tehdit hem de kurtarıcı bir unsur olmuştur. Ülkeler, hem mevcut bütçe ve kamu açıklarını kapatmak için sıcak parayı çekmeye uğraşmakta, hem de bu paranın ülke ekonomisine zarar vermeden çıkması için önleyici tedbirler almaktadır.

Ülkelerin ekonomilerindeki sorunları gidermek amacıyla dünya genelinde yüzen sermayeden pay almak istemeleri, birbirleri arasında rekabete yol açmıştır. Bu rekabet, ülkeleri büyüklük ve ekonomik güçleri itibarıyla farklı etkilemiştir. Çalışmamızda, ekonomik açıdan güçlü olan ülkelerin bu rekabetten olumsuz yönde etkilendiği, yine altyapısı yetersiz ve ekonomik açıdan zayıf olan ülkelerin ise ihtiyacı olan finansal sermayeyi çekerek ekonomilerini rahatlattıklarını, dolayısıyla bu rekabetten olumlu etkilendikleri kanaatini taşıyoruz. Bu durumu, altyapı ve ekonomik açıdan güçsüzlüklerini, finansal sermayeyi çekerek kapatmak istemeleri olarak açıklayabiliriz.

Literatürde, vergi rekabeti Tibeout modeli ile açıklanmaktadır. Tibeout modeline göre vergi rekabeti, bölge yönetimlerinin üretim faktörlerinin başka bölgelere kaçmasını önlemek ve yine başka bölgedeki üretim faktörlerini çekmek amacıyla, vergi oranlarını düşürmek dahil yapılan düzenlemeler olarak

tanımlanmaktadır. Vergi rekabeti, bölge yönetimlerini harcama yaparken ekonomik davranmaya zorlayarak, üretim faktörleri üzerinde ki vergi baskısının azalmasını sağlamıştır. Yine bölge yönetimlerini, sınırlı kaynaklarla daha iyi kamu hizmeti sunmaya zorladığı görülmektedir.

Bazı ülkeler kullandıkları enstrümanlarla bu rekabeti diğer ülkelere zarar verici hale getirmiştir. Zararlı vergi rekabeti uygulamalarına başvuran ülkelerin genel profili, dünya genelinde doğrudan yabancı yatırımları çekmek için yeterli teknoloji ve altyapısı olmayan ve siyasi olarak da güven vermeyen ülkeler olduğunu görmekteyiz. Amaçları, çekemedikleri doğrudan yabancı yatırımlar yerine finansal sermaye yatırımlarını çekerek ekonomilerini dengede tutmak istemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu yatırımları çekmek amacıyla, uyguladıkları maliye mevzuatlarını, mükellefi olan sermaye sahipleri ile belirleyecek kadar ileriye götüren ülkeler bulunmaktadır.

Zararlı vergi rekabetinden olumsuz etkilenen gelişmiş ülkeler OECD bünyesinde 1996 yılından itibaren zararlı vergi rekabetini önlemek amacıyla çalışmalarda bulunmuşlardır. Bu çalışmalar da zararlı uygulamaları kullanan ülkeler ve uygulamaları tespit edilerek, çevresindeki ülkelere negatif mali dışsallık yaratan bu uygulamaları kaldırmaları istenmiştir. İzlenen süreç neticesinde bir çok ülke bu çağrıya kulak vererek OECD ile işbirliğine gitme yolunu seçmiştir. OECD'nin ulusal ekonomiler üzerinde direkt yaptırım gücü olmadığı halde, ülkelerin işbirliğine gitmesini OECD tarafından dışlanmak istememelerinden kaynaklandığını düşünmekteyiz. Ülkeler bu sebeple, OECD'nin yayımladığı zararlı uygulamaları ve kullanan ülkeleri gösteren listelerde yer almak istememektedir.

Bazı ekonomistler OECD'nin bu tutumunu gelişmiş ülkelerin savunuculuğu ve avukatlığını yapma olarak nitelendirmişlerdir. Gerçekten de OECD, yayımladığı listeler aracılığıyla, listede yer alan ülkelerin diğer ülkeler tarafından ticarete tercih edilmemelerine yol açarak, büyük ülkeler lehine ticareti saptırıcı bir etki yapmaktadır.

Gelişmiş ülkeler dünya genelinde doğrudan yabancı yatırımların %60'lık bölümünü çekmektedirler. Gelişmemiş ülkeler ise, 1990 yılından sonra bu yatırımlardan daha çok faydalansalar da gelişmiş ülkeler oranını hala yakalayamamışlardır. OECD'nin ise bu konu ile ilgili olarak herhangi bir çalışma

içerisine girmediği görülmektedir. Ancak, gelişmiş ülkelerin dünya genelinde hareket eden sıcak paradan yeteri kadar yararlanamadıklarında devreye girmiştir. Bu tezat OECD'yi eleştiren bilim adamlarının eleştirilerinde haksız olmadığını göstermektedir.

Vergi rekabeti ve zararlı etkilerinden kurtulmak amacıyla ülkeler iki veya çok taraflı anlaşmalar yaparak vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanan olumsuz durumları giderme yoluna gitmektedirler.

Çağımızın en önemli siyasi ve ekonomik bütünleşmesi olarak görülen AB'de vergi rekabetine karşı Birlik içerisinde önlemler alma ihtiyacı duymuş ve bu yönde faaliyetlerde bulunmuştur. AB hem Birlik içerisinde hem de Birlik ile diğer ülkeler arasında vergi rekabeti ile karşı karşıya kalmıştır. Özellikle Güney Kıbrıs, İrlanda, Belçika ve İsviçre gibi küçük ülkelerin kullandıkları uygulamalar Birlik içerisinde zararlı vergi rekabetinin oluşmasına neden olmaktadır.

Oluşan bu rekabet ortamı, piyasa koşullarının olumsuz etkilenmesine, kamu hizmetlerinin finansman ve sunumunda yetersizliğe, sosyal politikaların uygulanmasında güçlüklerin oluşmasına, vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe ve vergi gelirlerinin azalması gibi olumsuz durumların oluşmasına neden olmaktadır. AB'nde yer alan kurumlara vergi alanında açık yetki verilmemesini göz önüne aldığımızda, ileride bu rekabetin yıkıcı etkilerinin artacağını tahmin edebiliriz.

AB içerisinde ortak bir vergi politikası yoktur. Vergi politikası, üye ülkelerin yetki sınırları içinde bırakılmıştır. AB, zararlı vergi rekabetinin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla vergi uyumlaştırması, harmonizasyonu, yakınlaştırması ve koordinasyonu gibi kavramları uygulayarak aşmaya çalışmak istemektedir. Bunun nedeni olarak, AB kurucu anlaşması olan Roma Anlaşmasında dolaylı vergilerde açık bir yetkilendirme varken, dolaysız vergilerde açık bir yetkilendirme olmamasını gösterebiliriz. Yine AB'nin kuruluş amaçlarından olan mal, hizmet, sermaye ve kişilerin rahatça dolaşabildiği iktisadi ve siyasi bir bütünlük olma hedefinin dolaylı vergilerde uyumlaştırmayı zorunlu kıldığını belirtebiliriz. Bu nedenle, dolaylı vergilerin uyumlaştırmasında önemli ilerlemeler sağlandığını görmekteyiz.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında ise, aynı başarı gösterilememiştir. Bunun en önemli nedeni, ülkelerin rekabet aracı olarak kullandıkları dolaysız

vergileri herhangi bir AB kurumuna devretmek istememeleridir. Dolaysız vergilerde sağlanan kısmi uyumlaştırmanın ise daha çok kurumlar vergisi alanında olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, sermayenin önündeki engellerin kaldırılmak istenmesidir. Üye ülkeler vergiyi ulusal egemenlikleri ile bağlantılı gördüklerinden bu konuyla ilgili olarak, AB kurumlarına yetkilerini devretmek istememişlerdir. AB’nde dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma çabaları 7’si direktif biri tüzük olmak üzere 8 düzenleme ile gerçekleşmiştir. Düzenlemelerin bu kadar az olmasının nedeni, AB içerisinde vergilerle ilgili kararların oybirliği ile alınma ilkesidir.

Günümüzde, AB’nde dolaysız vergilerde ki uyumlaştırmanın, Avrupa Birliği Mahkemesinin aldığı kararlar ile yani dolaylı yol olan, içtihat kararları ile sağlandığıdır. Avrupa Birliği Mahkemesi dört temel özgürlüğün korunmasını kurucu anlaşma hükümlerini esas alarak gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu amacını gerçekleştirmek için ayrımcılık prensibini dikkate almaktadır.

Dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın sağlanabilmesi için öncelikle üye ülkelerin buna istekli olması daha sonra vergi ile ilgili alınacak kararlarda oybirliği ilkesinden vazgeçilerek nitelikli çoğunlukla karar alma ilkesine geçilmesinin gerekli olduğunu belirtebiliriz.

Dolaylı vergilerde uygulanan alt oran uygulamasının dolaysız vergilerde de uygulanabileceğini böylelikle vergi oranlarının belli bir oranın altına düşmesi engellenerek, vergi rekabetinin oluşmasının önlenebileceğini söyleyebiliriz. Yine matrah tespitinde ortak uygulamaların kullanılması halinde, vergileme alanındaki farklılıkların azalacağını bunun da dolaysız vergiler alanında hedeflenen uyumlaştırmayı sağlayacağını ifade edebiliriz.

Çalışmanın sonucunda, artan küreselleşme hareketlerinin ülkeler arasında rekabet ortamı yarattığı, ülkelerin bu rekabete büyüklük ve gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak farklı tepkiler verdiğini söyleyebiliriz. AB’nin maruz kaldığı bu rekabete karşı, dolaylı vergiler alanında geniş bir uyumlaştırma sağladığını fakat dolaysız vergiler alanında bunu gerçekleştiremediğini görmekteyiz. Ancak, 2009 Aralık ayında yürürlüğe giren Lizbon Anlaşması ile daha önce oybirliği ilkesi ile karar alınan sığınma, göç, suçla mücadelede polis ve adli işbirliği konuları dahil olmak üzere 40 adet politika alanında nitelikli oy çoğunluğu ilkesine geçildiğini görmekteyiz. Bu durum, bize ileride vergi alanında karar alınmasında nitelikli



çoğunluğun yeterli olacağını dolayısıyla dolaysız vergiler alanında da önemli ilerlemelerin gerçekleştirilebileceğini göstermektedir.

Türkiye açısından ilerleme raporlarını incelediğimizde dolaysız vergiler alanında çok büyük bir uyumsuzluk olmadığını, mevcut farklılıkların da üyelik sonrasına bırakıldığını görmekteyiz. Uyumsuzluğun az olmasının nedeni olarak, halen uygulamakta olduğumuz gelir ve kurumlar vergisinin, Almanya vergi sisteminden esinlenerek oluşturulmasından kaynaklandığını söyleyebiliriz.

## KAYNAKLAR

AFŞAR Muharrem, **Doğrudan Yabancı Yatırımlar Ve Bankacılık Sektörü**,  
<http://eab.ege.edu.tr/pdf/4/C4-S1-2-%20M9.pdf> (Erişim:30.11.2009).

AKDİŞ Muhammet, **Avrupa Ekonomik Topluluğu Ülkelerinde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması Çalışmaları**,  
<http://makdis.pamukkale.edu.tr/Mak15.htm> (Erişim:22.08.2009).

AKTAN Coşkun Can, **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**, İzmir 2001.

AKTAN Coşkun Can, **Rant Kollama Teorisi**,  
[http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/toplam-ahlak/aktan-rant-kollama.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/toplam-ahlak/aktan-rant-kollama.pdf) (Erişim:12.01.2010).

AKTAN Coşkun Can, Yusuf KARAASLAN, **Regülasyon Ekonomisi ve Kamusal Regülasyonlar Teorisi**,  
[www.canaktan.org/ekonomi/kamu.../kamu-ekonomisi/regulasyon-ekon.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu.../kamu-ekonomisi/regulasyon-ekon.pdf)  
(Erişim:10.01.2010).

AKTAN Coşkun Can, İstiklal Y. VURAL, **Vergi Rekabeti**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S.22, Ocak-Haziran 2004.

AKTAN Coşkun Can, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.

Alomaliye İnternet Sitesi, **Serbest Bölgeler Kanunu**,  
[http://www.alomaliye.com/3218\\_sayili\\_kanun\\_serbest\\_bolgeler.htm](http://www.alomaliye.com/3218_sayili_kanun_serbest_bolgeler.htm)  
(Erişim:27.12.2009).

APAYDIN Mustafa, **Uluslararası Yatırım Ve Finansman Alternatifi Olarak Depo Sertifikası Sistemi,**

<http://www.sonergokten.com/supportingdocuments/PRR/uyfaodss.ppt>

(Erişim:29.11.2009).

ARIKAN Zeynep, H. Ahmet AKDENİZ, **Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi,**

<http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf> (Erişim:26.01.2009).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **2001 Yılı Ulusal Programı-Cilt 1,** <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=195&l=1> (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **2003 Yılı Ulusal Programı,** [http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram\\_2003/Tr/doc/IV-10.doc](http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-10.doc) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **2008 Yılı Ulusal Programı,** [http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram\\_2008/Tr/doc/iv\\_16\\_verg\\_ilendirme.doc](http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2008/Tr/doc/iv_16_verg_ilendirme.doc) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2001,**

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2001.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2001.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2002,**

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2002.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2002.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2003**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2003.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2003.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2004**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2004.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2004.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2005**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2005.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2005.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2006**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye\\_Ilerleme\\_Rap\\_2006.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2006.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2007**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2007.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2007.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2008**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2008.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2008.pdf) (Erişim:03.01.2010).

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Resmi İnternet Sitesi, **Türkiye Düzenli İlerleme Raporu 2009**,

[http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2009.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2009.pdf) (Erişim:03.01.2010).

AY Hakan, Vergi Rekabeti, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.236, Nisan 2001.

BAKTIR Selma, **Ticari İşletme Hukuku**, Barış Yayınları, İzmir 1997.

BİLİCİ Nurettin, **Vergi Cennetleri ile Mücadele, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, 19 Türkiye Maliye Sempozyumu**, (10-14 Mayıs 2004 Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F, Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004.

BİLİCİ Nurettin, **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular, Vergilendirme)**, Seçkin Yayınları, Ankara 2005.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, **Avrupa Topuluklarına İlişkin Temel Belgeler – Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması)**,

[http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Rome\\_tr.pdf](http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Rome_tr.pdf) (Erişim:05.12.2009).

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, **Üye Devlet Hükümetleri Temsilci Konferansı – Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma’yı Tadil Eden Lizbon Antlaşması**, Brüksel 2007,

[http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Lizbon\\_tr.pdf](http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/dg.ashx?DIL=1&BELGEANAH=10813&DOSYAISIM=Lizbon_tr.pdf) (Erişim:05.12.2009).

CANDEMİR Aykan, **Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Etkileyen Faktörler**, Ege Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 9 (2), 2009.

CNN TÜRK İnternet Sitesi, **Lizbon Anlaşması Gece Yarısı Yürürlüğe Girdi**, <http://www.cnnturk.com/2009/dunya/11/30/lizbon.anlasmasi.gece.yarisi.yururluge.giriyor/553653.0/index.html> (Erişim:09.12.2009).

ÇAK Murat, **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara 2008.

ÇALICIOĞLU E., **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap Yayınları, İstanbul 2003.

Department of the Treasury - **Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce**, November 1996, <http://www.caltax.org/!treas-ec.html>, (Erişim:01.11.2009).

Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı - Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ÖİK Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara 2000, [www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf) (Erişim:29.11.2009).

Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı - Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2002, [www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf) (Erişim:27.09.2009).

Devlet Planlama Teşkilatı Resmi İnternet Sitesi, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-06/5.zip>(Erişim:18.01.2010).

DOĞAN Muammer, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, İzmir 1995.

DURSUN Davut, **Siyaset Bilimi**, Beta Yayınları, İstanbul 2008.

EKER Aytaç, **Kamu Maliyesi**, İzmir 1997.

EKMEKCİ Esra, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, No:167, İstanbul 2003.

ELSCHNER Christina, Werner VANBORREN, **Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union**,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_14\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_14_en.pdf) (Erişim:15.11.2009).

ENGİN İsmail, **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Ankara, 2006.

ERKAN Fikret, **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'nin Uyumu**, E-Yaklaşım Dergisi, S.4, Kasım 2003.

ERKAN Fikret, **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü - Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No.2009/399,Ankara 2009.

EurActiv, **AB'de Yeni Dönem: Lizbon Antlaşması**,

<http://www.euractiv.com.tr/abnin-gelecegi/link-dossier/lizbon-antlamasi-000097>

(Erişim:09.12.2009).

European Commission - **Taxation and Customs Union, Taxation Trends in the European Union - Main Results**, European Communities, 2009,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm) (Erişim:14.11.2009).

Eurostat,

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcod e=tec00023&plugin=0> (Erişim:21/11/2009).

Eurostat,

[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/web/download/Eurostat\\_Table\\_tsdec211FlagD\\_esc.xls](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/web/download/Eurostat_Table_tsdec211FlagD_esc.xls) (Erişim:27.11.2009).

Eurostat, **Eurostatistics - Data for Short-term Economic Analysis - Monthly, 2005**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-BJ-05-009/EN/KS-BJ-05-009-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-BJ-05-009/EN/KS-BJ-05-009-EN.PDF) (Erişim:29.11.2009).

Eurostat, **Euro Statistical books - European Economic Statistics – 2008 edition**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-30-08-410](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-30-08-410) (Erişim:27.11.2009).

Eurostat, **EU economic data pocketbook - Issue number 1/2009**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CZ-09-001/EN/KS-CZ-09-001-EN.PDF) (Erişim:25.11.2009).

Eurostat Pocketbooks, **Key figures on Europe 2009 Edition**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-EI-08-001](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-EI-08-001) (Erişim:25.11.2009).

Eurostat Statistical Books, **Europa in Figures - Eurostat yearbook 2009**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-CD-09-001/EN/KS-CD-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CD-09-001/EN/KS-CD-09-001-EN.PDF) (Erişim:26.11.2009).

EYÜPGİLLER Saygın, **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.

EYÜPGİLLER S. Saygın, **Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/14%20-%202053%20SAYGIN%20EY%20C3%9CPG%20C4%B0LLER%20.doc>, (Erişim:26.01.2009).



FERHATOĞLU Emrah, **2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları**, e-akademi, Mayıs 2006, S.51,

[http://www.iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi\\_rekabeti\\_ferhatoglu.htm](http://www.iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm)  
(Erişim:26.01.2009).

FİŞNE Mustafa, **Avrupa Birliği'nin Doğuşu ve Gelişimi, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye - Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul 2003.

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_11.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_11.xls)  
(Erişim:18.01.2010).

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_23.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_23.xls)  
(Erişim:18.01.2010).

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_27.xls](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_27.xls)  
(Erişim:18.01.2010).

GİRAY Filiz, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları**, Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S.9, 2005.

GİRAY Filiz, **Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler**, Vergi Dünyası Dergisi, S.272, Nisan 2004.

GİRAY Filiz, **Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri**, Vergi Dünyası Dergisi, S.260, Nisan 2003.

GÜNAYDIN İhsan, Serkan BENK, **Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler**, Vergi Dünyası Dergisi, S.267, Kasım 2003.

GÜNAYDIN İhsan, Levent Yahya ESER, **Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi**, Vergi Sorunları Dergisi, S.202, Temmuz 2005.

GÜNEŞ İsmail, **Kamu Maliyesi Web Sitesi, Pareto Optimumu**, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/kamu/pareto1.htm>, (Erişim:12.01.2010).

IŞIK Hüseyin, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, S.2005/370, Ankara 2005.

İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul 2001.

İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası**, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf> (Erişim:07.12.2009).

İLHAN Buket, **Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları**, Maliye Dergisi, S.156, Ocak-Haziran 2009.

İLHAN Gökalp, **Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu**, <http://www.kocaeliaydinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=472> (Erişim:02.01.2010).

KAR Muhsin, Fatma TATLISÖZ, **Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Hareketlerini Belirleyen Faktörlerin Ekonometrik Analizi**, K MU İİBF Dergisi, Sayı:14, 2008,

<http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/haziran2008/Cilt8/Say14/436-458.pdf>

(Erişim:30.11.2009).

KARACA Y., **Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?**, Vergi Dünyası, S.238, 2001.

KARLUK Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayınları, İstanbul 2003.

KARLUK Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Beta Yayınları, İstanbul 2005.

KILIÇASLAN Harun, **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul 2005.

KULU Bahattin, **AB Kurumlar Vergisi Müktesebatı , Vergi Yapımızın Buna Uyum Durumu ve AB'nin Bu Konudaki Yeni Hedefleri**,

<http://www.eksenny.com.tr/pdf.php?id=172> (Erişim:01.01.2010).

Maliye Bakanlığı – **Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi, Vergilendirme Faslı Bilgilendirme Toplantısı Sunumu**, 2006,

[http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab\\_turkiye/dokuman/tarama.pdf](http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab_turkiye/dokuman/tarama.pdf)

(Erişim:29.12.2009).

MUSCOVITCH Zak, **Taxation of Internet Commerce, First Monday, First Monday**,

[http://131.193.153.231/www/issues/issue2\\_10/muscovitch/](http://131.193.153.231/www/issues/issue2_10/muscovitch/), (Erişim:01.11.2009).

NEIGHBOUR John, **Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length**, OECD Observer, July 2008,

[http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer\\_pricing\\_keeping\\_it\\_at\\_arm\\_8217;s\\_lenght.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing_keeping_it_at_arm_8217;s_lenght.html) (Erişim Tarihi:07.11.2009).

OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris 1998.

OECD, **Towards Global Tax Co-operation (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**, 2000.

OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practise: The 2001 Progress Report**, 2001.

OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report**, 2004.

OECD Tax Database, **Tax Revenue Statistics 1975-2006**,

<http://www.oecd.org/dataoecd/13/19/43098796.xls> (Erişim:16.01.2010).

OECD Tax Database, **Tax Revenue Statistics 1975-2006**,

<http://www.oecd.org/dataoecd/13/38/43098708.xls>(Eriřim:16.01.2010).

OKSAY Suna, Atilla UYANIK, Onur ACAR, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – 1, İstanbul 2005.

OKUMUŞ Semi, Veysel ERDEL, **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çalışmaları**, Yaklaşım Dergisi S.113, Mayıs 2002.

ÖZ Ersan, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, İzmir 2004.

ÖZ Semih, **Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar**, Vergi Sorunları Dergisi, S:143, Mayıs 2000.

ÖZ N. Semih, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

SARAÇOĞLU Fatih, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

SARAÇOĞLU Fatih, **Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri**,

[http://w3.gazi.edu.tr/webfatihsaracoglugosyalar/Akademik\\_Calismalar/MakalelerMa](http://w3.gazi.edu.tr/webfatihsaracoglugosyalar/Akademik_Calismalar/MakalelerMa)  
(Erişim:22.08.2009).

SARAÇOĞLU Fatih, Haydar EJDER, **Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları, S:164, Mayıs 2002.

SEYİDOĞLU Halil, **Uluslararası Finans**, Güzem Yayınları, İstanbul 1997.

SOYDAN Billur Yaltı, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Yayınları, İstanbul 2002.

Special Topic: **Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8**,  
<http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc>  
(Erişim:15.11.2009).

STIGLITZ Joseph E., **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ömer Faruk BATIREL, Marmara Üniversitesi Yayın No. 549, İstanbul 1994.

ŞAHBAZOV Rövşen, **Globalleşme Sürecinde Türkiye-AB (Avrupa Birliği) İlişkilerinin Vergi Uyumlaştırmaları Yönünden Değerlendirilmesi**, D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2001.

ŞİN Sevil, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, S:2005-17, İstanbul 2005.

TAVŞANCI Aykut, **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları, S.196, Ocak 2005.

TECER Meral, **Avrupa Birliği ve Türkiye Sorular ve Yanıtlar**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara 2007.

TUNÇER Mehmet, **Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası, , Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye - Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul 2003.

TÜFEKÇİ Tolga, **E-Ticaret İçin Yeniden Bir Değerlendirme**, TÜBİTAK Bilgi Teknolojileri ve Elektronik Araştırma Enstitüsü,  
[http://www.uzay.tubitak.gov.tr/tubitakUzay/yayinlar/ict\\_euasias\\_2003\\_bld\\_T\\_Tufekci\\_i.pdf](http://www.uzay.tubitak.gov.tr/tubitakUzay/yayinlar/ict_euasias_2003_bld_T_Tufekci_i.pdf), (Erişim:01.11.2009).

ULUTÜRK Süleyman, **Avrupa Birliği Vergi Politikası, Avrupa Birliği ve Türkiye**, der. M. Şükrü ERDEM, S. Mehter AYKIN, Ezgi Kitabevi Yayınları, Antalya 2003.

VANISTENDAEL Frans, **Avrupa’da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz**, Vergi Dünyası Dergisi, (Çev. Billur Yalltı SOYDAN), S.238, Haziran 2001.

WILLIAMS David, **Social Swecurity Taxation, Tax Law and Drafting, ed. Victor Thuronyi, Volume 1**, Chapter 11, International Monetary Fund, 1996, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch11.pdf>, (Erişim:19.10.2009).

WIERTS Peter, **Expenditure Composition and Institutional eform in Europe: A Policy Perspective**, [http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39\\_Expenditure.pdf](http://www.ief.es/publicaciones/revistas/PGP/39_Expenditure.pdf) (Erişim:22.11.2009).

YILDIZ Habip, **Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma alışmaları**, EÜHFD, C.X, S.3-4, 2006.

YILDIZ Habip, şule YILDIZ, **Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Türkiye’de Yapılan Son Düzenlemeler, Küreselleşme ve Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm**, der. Aytaç EKER, Hayal Ayça şİMşEK, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, S.2009/392, Ankara 2009.

YILDIZ Mircan, **Avrupanın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, 17.Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, 2002.

YUMUşAK İ. Güran, **Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ükelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, <http://129.3.20.41/eps/mac/papers/0404/0404032.pdf>, (Erişim:02.11.2009).

<http://www.itusozluk.com/goster.php/mahkum+ikilemi> (Erişim:12.01.2010).