

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANA BİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ REKABETİ VE ZARARLI  
VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK  
ÇALIŞMALAR: KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNE BİR  
DEĞERLENDİRME**

Yudum BİÇENEL

Danışman  
Doç. Dr. Mustafa SAKAL

2006

Yemin Metni:

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “.....  
.....” adlı çalışmanın, tarafımdan,  
bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını  
ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada 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** :  
**Anabilim Dalı** :  
**Programı** :  
**Tez Konusu** :  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 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  OY BİRLİĞİ ile  O  
DÜZELTME  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
RED edilmesine  O\*\* ile karar verilmiştir.

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

\* 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, Fullbright vb.)  
Evet aday olabilir.  O  
Tez mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....  
.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....  
.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

## ÖZET

Tezli Yüksek Lisans Projesi

**Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine  
Yönelik Çalışmalar : Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme**

**Yudum BİÇENEL**

**Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Mali Hukuk Programı**

Küreselleşme ve beraberinde getirdiği sermaye hareketlerindeki serbestleşme, bir yandan ekonomilerin yeniden şekillenmesine yol açarken, diğer yandan da vergilemeyle ilişkin politikalarında yeniden düzenlenmesine yol açmaktadır.

1980'li yıllarda dünyanın gündemine girmeye başlayan küreselleşme olgusu, diğer birçok alanda olduğu gibi ekonomik alanda da önemli gelişmelere neden olarak uluslar arası sınırların kalmasını, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşmasına imkan yaratmıştır.

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi 'zararlı vergi rekabeti' olarak karşımıza çıkmaktadır. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik gelişmeler, ülkeler açısından bir yandan yeni olanaklar sağlarken, diğer yandan önemli problemleri de beraberinde getirmiştir

Uluslar arası vergi rekabetinin ülkelerin vergi sistemleri üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, bir çok ülkede farklı uygulamalara yol açtığı görülmektedir. Global alanda vergi kaçırma, vergiden kaçma, vergi cennetleri, tercihli vergi uygulamaları gibi birbirinden farklı oluşum ve sorunların ortaya çıktığı görülmektedir.

**Tezimizde de zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkardığı uygulamalar ve bu uygulamalara karşı AB ve OECD gibi organizasyonların yapmış olduğu çalışmalar, alınan kararlar ve önlemler ele alınmıştır. Ayrıca AB vergi uygulamaları içinde önemli bir yere sahip olan Kurumlar Vergisi' ne yönelik düzenlemeler de ele alınmıştır.**

**Anahtar Kelimeler : 1) Vergi Rekabeti 2) Zararlı Vergi Rekabeti 3) Vergi Uyumlaştırılması 4) Vergi Kaçakçılığı 5) Kurumlar Vergisi 6) Gelir Vergisi**

## **ABSTRACT**

**Thesis of High License Project**

**Tax Competition of European Union and Studies on Preventing The Harmful  
Tax Competition: Evaluation Corporate Tax**

**Yudum Biçenel**

**Dokuz Eylül University  
Institute of Social Sciences  
Department of Finance**

**Globalism and the relies in capital movements causes to take shape of economics and to the reorganisation of the politics due to taxes.**

**The idea of globalism has caused to the importanttant developments in economics since 1980. As a result of all these developments, the international limits have been removed so goods, capital and manpower can spread out the world.**

**One of the results of globalism in tax system is ‘ Harmful Tax Competition’. Unfortunately, the relies in capital movements and technological developments create important problems as well as providing new possibilities to the countries. Especially, the chorm of active capital creaties competition among countries and this competition in some sityations causes to the erosion in internationel tax bases.**

**There are a lot of different applications in different countries in terms of internationalharmful tax competition. Tax heavens and harmful preferential tax regimes are different problems and formations from each other.**

**The applicalitions of harmful preferential tax regimes and the studies of the organisations like AB and OECD aganist these applications, the decisions and the precavtions are all mentioneal in our thesis. The arrangements about instirution taxes which has on important place in AB tax applications are also taken up in the thesis.**

**Key Words: 1) Tax Harmanization 2) Tax Competition 3) Harmful Tax Competition 4) Tax Evasion 5) Corporate Tax 6) Income Tax**

## İÇİNDEKİLER LİSTESİ

### AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR : KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	xiii

## BÖLÜM I

### ‘AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ REKABETİ’

1- Vergi Rekabeti Kavramı ve Kapsamı.....	1
2- Vergi Rekabetinin Türleri.....	7
2-1- Ulusal ve Uluslar arası Vergi Rekabeti.....	7
2-2- İyi ve Kötü Vergi Rekabeti.....	7
3-Uygulamada Karşılaşılan Vergi Rekabeti Türleri.....	8
3-1- Vergi Oranına Yönelik Uygulamalar.....	8
3-2- Vergi Matrahına Yönelik Uygulamalar.....	8
4- Vergi Rekabetinin Vergi Matrahı ve Vergi Oranları ile ilişkisi.....	9
5- Vergi Rekabetinin Nedenleri.....	11
5-1- Teknolojik Gelişme.....	14
5-2- Ekonomik Serbestleşme.....	14
5-3- Politik Serbestleşme.....	14
5-4- Hukuki Serbestleşme.....	15
6- Vergi Rekabetinin Artış Nedenleri.....	15
6-1- Sermayenin Mobilitesinin Artması.....	15
6-2- Emegın Mobilitesinin Artması.....	16
6-3- Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkması.....	16
7- Vergi Rekabetinin Yararları ve Zararları.....	17
7-1- Vergi Rekabetinin Yararları.....	17
7-1-1- Yanlış Vergi Politikalarının Etkilerinin Azaltılması.....	17
7-1-2- Vergi Gelirlerinin Daha Etkin Kullanımını Özendirmek.....	17
7-2- Vergi Rekabetinin Zararları.....	18



7-2-1- Vergi Gelirlerinin Azalması.....	18
7-2-2- Kamu Harcamalarında Düşüş.....	18
7-2-3- Komşu Ülkenin Zarara Sokulması.....	18
7-2-4- Arzu Edilmeyen Ekonomik Çarpıklıklara Neden Olunması.....	18
7-2-5- Yatırım Kararlarının Ekonomik Etkinlik Ölçütlerine Dayanılarak Alınmaması.....	19
7-2-6- Egemenlik Haklarından Taviz Verilmesi.....	19
7-2-7- Sosyal Güvenlik Yükünün Bozulması.....	19

## BÖLÜM II

### ‘ ZARARLI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR ’

1- Zararlı Vergi Rekabeti Kavramı ve Kapsamı.....	20
2- Zararlı Vergi Rekabetini Belirleyen Kriterler.....	23
3- Zararlı Vergi Rekabetinin Araçları.....	24
4- Zararlı Vergi Rekabetinin Maliyeti.....	25
5- Zararlı Vergi Rekabetinin Etkileri .....	25
6- Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları.....	27
6-1- Tercihli Vergi Rejimi.....	29
6-2- Elektronik Ticaret.....	33
6-3- Transfer Fiyatlaması.....	38
6-4- Vergi Cennetleri.....	42
6-4-1- Vergi Cennetlerinin Özellikleri.....	44
6-4-2- Vergi Cenneti Türleri.....	48
6-4-3- Vergi Cennetlerinin Yaygınlaşma Nedenleri.....	53
7- Zararlı Vergi Rekabetinin Ortaya Çıkardığı Sorunlar.....	53
7-1- Ekonomik ve Mali Sorunlar.....	53
7-2- Diğer Sorunlar.....	54
8- Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamalarının Sonuçları.....	55
9- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Çalışmalar ve Alınan Önlemler.....	57
9-1- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı OECD'nin Yaptığı Çalışmalar.....	59
9-1-1- OECD Tarafından Önerilen Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Rejimleri ile Mücadele Önlemleri.....	63
9-1-1-1- Vergi Cenneti Ülkelerle İlgili Çalışmalar.....	63
9-1-1-2- Vergi Cenneti Ülkelerin Belirlenmesi ile İlgili Çalışmalar.....	67
9-1-1-3- Vergi Cenneti Ülke Faaliyetlerinin Önlenmesine Yönelik Tavsiyeler.....	78
9-2- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği'nin Yaptığı Çalışmalar.....	80

9-3- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı ABD'nin Tutumu.....	86
9-4- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar.....	87

### **BÖLÜM III**

#### **‘ AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ REKABETİ VE KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME ’**

1- Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırılması Çalışmaları.....	89
2- Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları.....	96
3- Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Direktifleri.....	104
4- Zararlı Vergi Rekabetinin Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkileri.....	108
5- Zararlı Vergi Rekabeti ve Kurumlar Vergisi Yapısı Açısından Türkiye'nin Değerlendirilmesi.....	108
SONUÇ.....	119
EKLER.....	122
KAYNAKÇA.....	132

## **TABLO LİSTESİ**

<b>EK TABLO 1.</b>	Bazı Vergi Cenneti Ülkelerde Bulanan Vergi Oranları.....	s. 50
<b>EK TABLO 2.</b>	Off-Shore'lardaki Fon Miktarları.....	s. 61
<b>EK TABLO 3.</b>	Türkiye'deki Yabancı Sermaye Girişi(Milyar \$).....	s.100
<b>EK TABLO 4.</b>	1965-2002 Yılları Arasında OECD Ülkelerindeki Vergi Türlerinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....	s.107
<b>EK TABLO 5.</b>	Türkiye ve AB Ülkelerinde Uygulanan Vergi Oranları.....	s.112

## **GRAFİK LİSTESİ**

<b>GRAFİK 1.</b>	OECD Ülkelerinde KV Oranları.....	s. 95
<b>GRAFİK 2.</b>	OECD Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı.....	s. 96
<b>GRAFİK 3.</b>	(1990-2003) Dünyada Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı.....	s. 98
<b>GRAFİK 4.</b>	(1990-2003) Dünyada Doğrudan Yabancı Portföy Yatırımları.....	s. 99
<b>GRAFİK 5.</b>	1990-2000 Yılları Arasında Vergi Oranları Arasındaki Değişim.....	s.105

## **EK TABLO LİSTESİ**

<b>EK TABLO 1.</b>	OECD Üyesi Ülkelerde Zarar Verici Tercihli Vergi Uygulamaları.....	s.122
<b>EK TABLO 2.</b>	Şahıslar İçin Vergi ve Yatırım Avantajı Sunan Ülkeler.... Şirketler İçin Vergi ve Yatırım Avantajı Sunan Ülkeler....	s.124 s.124
<b>EK TABLO 3.</b>	En Yüksek KV Oranları (%) 1986-2000 (Ulusal ve Yerel Vergiler).....	s.128
<b>EK TABLO 4.</b>	En Yüksek Kişisel GV Oranları (%) 1986-2000 (Ulusal Ve Yerel Vergiler).....	s.129
<b>EK TABLO 5.</b>	OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Oranlarının GSYİH'ya Oranları.....	s.130
<b>EK TABLO 6.</b>	Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı .....	s.132
<b>EK TABLO 7.</b>	Gelir Vergisinin GSYİH İçindeki Payı.....	s.132
<b>EK TABLO 8.</b>	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı.....	s.132

## GİRİŞ

Küreselleşme ve beraberinde getirdiği sermaye hareketlerindeki serbestleşme, bir yandan ekonomilerin yeniden şekillenmesine yol açarken, diğer yandan da vergilemeyle ilişkin politikalarında yeniden düzenlenmesine yol açmaktadır.

1980'li yıllarda dünyanın gündemine girmeye başlayan küreselleşme olgusu, diğer birçok alanda olduğu gibi ekonomik alanda da önemli gelişmelere neden olarak uluslar arası sınırların kalmasını, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşmasına imkan yaratmıştır.

Artan teknolojik olanaklarla da desteklenmiş yeni uluslar arası ortam, çok uluslu şirketler açısından, coğrafi farklılıkların giderek önem kaybetmesine yani fiziki yerleşimin karar sürecindeki önemini yitirmesine yol açmaktadır. Küreselleşme ile birlikte uluslar arası şirketler, çok uluslu şirketlere dönüşmüş, böylece de sermaye dünya piyasalarında serbestçe dolaşmaya başlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda da , özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi kendilerine çekmek ve ekonomik kalkınmalarını güçlendirmek amacıyla, bir takım vergisel ayarlamalara gitmişlerdir.

Dolayısıyla küreselleşme, ülkeleri bir yandan vergi tabanlarını genişleterek, vergi oranlarını indirmek suretiyle vergilendirmeden doğabilecek olası olumsuzlukları ortadan kaldırmaya iterken, diğer yanda da sermaye hareketlerindeki serbestleşmeden mümkün olduğu kadar çok yaralanabilme amacıyla daha uygun ortamlar yaratma konusunda teşvik etmektedir.

Bu bağlamda da, sermayenin mobilite kazanması sonucu, vergi rekabeti olarak tanımlanan ve ülkelerin portföy ve doğrudan yatırımları çekebilmek için kişisel ve kurumsal gelir üzerinden alınan vergi oranlarını düşürmeleri olgusu ortaya çıkmıştır. Vergi rekabeti, düşük vergi oranı uygulaması ile gerçekleştirilebileceği gibi, vergi matrahının daraltılması şeklinde de uygulanabilir.

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi ‘zararlı vergi rekabeti’ olarak karşımıza çıkmaktadır. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik gelişmeler, ülkeler açısından bir yandan yeni olanaklar sağlarken, diğer yandan önemli problemleri de beraberinde getirmiştir. Özellikle hareketli sermayenin yarattığı cazibe, ülkeleri bu konuda rekabete itmekte ve bu rekabet bazı durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona neden olmaktadır.

Zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla uluslar arası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu, ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir. Zararlı vergi rekabetiyle mücadele tam bu noktada gündeme gelmekte ve vergilemeye ilişkin unsurlar nedeniyle uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarında erozyona yol açan bu tür eğilimlerle, yine uluslar arası nitelikte bir girişim aracılığıyla karşılık verilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar nedeniyle de, OECD ve AB gibi organizasyonlar da zararlı vergi rekabeti kavramını ağırlıklı olarak ele alınmaya başlamıştır.

OECD bünyesindeki zararlı vergi rekabeti uygulamalarına ilişkin çalışmalar, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince, zararlı vergi rekabetinin yatırım ve vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuzlukların önlenmesi ve bu konuda 1998 yılına kadar bir raporun hazırlanmasıyla başlamıştır. Söz konusu raporda da, zararlı vergi

rekabetine neden alan etkenler olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ile bunları belirleyen kriterler açıklanmış, daha sonra da vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zararlı vergi rekabetine ilişkin önlemlere ve tavsiyelere yer verilmiştir.

Avrupa Birliği'nde ise, işgücü ve sermayenin serbest dolaşımını gerçekleştirmek amacıyla öncelikle dolaylı vergilerde uyumlaştırılmaya öncelik verilmiş ve bu alanda önemli gelişmelerde sağlanmıştır. Ancak dolaylı vergilerde uyumlaştırma gerekliliği kadar, üretim maliyetleri içinde önemli bir yer tutan ve rekabet bozucu etkiler yaratan dolaysız vergilerinde uyumlaştırılması gerekmektedir. Dolaysız vergiler konusunda yapılan çalışmalar daha çok kurumlar vergisi alanında yapılmıştır. Çünkü ülkeler arasındaki işletme yatırımlarını çekmeye yönelik çalışmalar, kurumlar vergisi oranlarının aşağıya doğru yeniden biçimlendirilmesine neden olmaktadır.

Uluslar arası vergi rekabetinin ülkelerin vergi sistemleri üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, bir çok ülkede farklı uygulamalara yol açtığı görülmektedir. Global alanda vergi kaçırma, vergiden kaçma, vergi cennetleri, tercihli vergi uygulamaları gibi birbirinden farklı oluşum ve sorunların ortaya çıktığı görülmektedir.

Tezimizde de zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkardığı uygulamalar ve bu uygulamalara karşı AB ve OECD gibi organizasyonların yapmış olduğu çalışmalar, alınan kararlar ve önlemler ele alınmıştır. Ayrıca AB vergi uygulamaları içinde önemli bir yere sahip olan Kurumlar Vergisi' ne yönelik düzenlemeler de ele alınmıştır.

# BÖLÜM 1

## ‘AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ REKABETİ’

### 1- VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE KAPSAMI:

Küreselleşme bir ülkede ekonomik, mali , sosyal ve siyasal olmak üzere birçok alanı etkileyen bir olgudur. Küreselleşmeden etkilenen alanların başında da vergiler gelmektedir. Vergi toplama tüm dünyada, her ülkenin kendi sınırları içerisinde bulunan kişi ve kuruluşlardan ne kadar vergi alacağını belirleme hakkına sahip olduğu esasına dayanır. Hükümetler; BM, IMF ve Avrupa Birliği gibi uluslar arası kuruluşlara katılarak egemenlik haklarından taviz verseler de vazgeçemedikleri tek şey, kendi vergilerini düzenleme haklarıdır<sup>1</sup>. Gerçekten de artan küreselleşme sonucu oluşan uluslar arası sermaye akımı, tüm dünyada vergi politikaları konusunda daha büyük harmonizasyon ve entegrasyona gereksinim duyulmasına neden olmaktadır.

Artan küreselleşmenin vergileme üzerinde yarattığı etkiler ise başlıca dört grupta toplanabilir<sup>2</sup>. İlk olarak geçmişte her bir ülke kendi vergi politikasını ulusal ekonominin gereksinimlerine odaklanarak biçimlendirmekteydi. Küreselleşmeyle birlikte ise ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli hale gelmeye başlamışlardır. İkinci olarak artan küreselleşme vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır. Üçüncüsü, küreselleşme sonucu ticaretteki liberalizasyon iletişim ve teknolojiadaki gelişme sermayenin denetimini zorlaştırmakta, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergiye tabi tutmayı güçleştirmektedir. Dördüncüsü ise, küreselleşme ticari liberalizasyon ve üretim faktörlerinin hareketliliğini arttırmaktadır. Faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini başlatan bir unsurdur. Küreselleşmeyle birlikte her ülke üretim faktörlerini çekebilecek bir vergi yapısı oluşturmaya çalışmaktadır.

---

<sup>1</sup> Hakan Ay, ‘Vergi Rekabeti’, **Vergi Dünyası**, Sayı:236, Nisan, 2001, s.134.

<sup>2</sup> Filiz Giray, ‘Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler’, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan, 2004, s.175.



Avrupa Birliği'nde vergi politikalarının amacı, üye devletler arasındaki vergisel sorunları çözüme kavuşturmaktır. Üye ülkeler, farklı ekonomik ve mali sistemlere sahip olmaları, Dünyada ve Birlik içinde artan bir rekabet ortamı içinde bulunmaları nedeniyle kendi vergi sistemlerinde gelir azaltıcı veya gelir arttırıcı ortak düzenlemeler yapmaya yanaşmamaktadırlar. Ortaya çıkan en büyük sorunlar; çifte vergilendirme, vergide haksız rekabete gitme veya vergi cennetlerinin varlığı ile ulusal ayrımcılığa dayalı vergicilik anlayışıdır<sup>3</sup>. Avrupa Birliği ekonomik, siyasal ve parasal bir bütünlük sağlama konusunda karşılaşılan birçok zorlukları aşmış ve parasal birliğe ulaşmıştır. Avrupa'nın bütünleşmesinde vergisel konular ne Roma Anlaşması\* ne de Maastricht Kriterleri'nde ortak politika alanı olarak kabul edilmemiş, bu konu üye devletlerin egemenlik yetkileri kapsamına bırakılmıştır.

Avrupa Birliğindeki ülkeler açısından bakıldığında, burada ilk göze çarpan husus; Roma Antlaşmasının ilgili hükümleri çerçevesinde, birlik içinde haksız vergi rekabetinin önlenmesinin istenmesi ve bu konuda yapılan düzenlemelerle herhangi bir üye ülkenin açık bir şekilde avantajlı duruma gelmesinin engellenmesine yönelik çalışmalardır. Ancak, bu güne kadar bu konuda ortaya çıkan gelişmelere bakıldığında, diğer ülkelere oranla ekonomik açıdan nispeten daha güçsüz ve zayıf durumda olan üyeler Birlik içinde bu konuda ısrarlı bir direnç göstermektedirler.

Vergilendirme ve rekabet kavramları, vergi literatüründe sıkça tartışılan ve "vergi rekabeti" kavramıyla açıklanmaya çalışılan bir konudur. Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, dünyada ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiş ve sermaye, sınırları olmayan sanal bir dünyada hareket eder hale gelmiştir. Yaşanan bu hızlı teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler dünyada her an dolaşım halinde bulunan ve yatırım amaçlı sermaye potansiyelini kendi ülkelerine

---

\* Roma Anlaşması, 1 Ocak 1958'de yürürlüğe girerek Avrupa Topluluklarını kuran anlaşma olmaktadır.

<sup>3</sup> Hakkı M. Ay, ' AB'nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi'ndeki Gelişmeler', **Vergi Dünyası**, Sayı:273, Mayıs, 2004, s.149.

ekebilmek için başta vergilendirme olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler yapmakta ve sermaye girişleri açısından avantajlı duruma gelmeye çalışmaktadır<sup>4</sup>.

Vergi rekabeti günümüzde uluslararası vergileme problemlerinin en çok tartışılan konularından biridir. Ülkelerin hareketli, ancak kıt olan sermaye ve işgücünü çekebilmek amacıyla çeşitli vergisel kolaylıklar sağlamaları ve bunun bir rekabet halini alması kimileri tarafından ekonominin doğası gereği görülmekte ve olumlu sonuçlar sağlayacağı düşünülmektedir. Bununla beraber, kimileri de bu tür bir rekabetin ülkelerin vergi tabanlarının erozyona uğraması sonucunu doğuracağını ileri sürmekte ve vergi rekabeti olgusuna karşı çıkmaktadırlar.

Uluslar arası alanda ülkelerin ulusal vergi politikalarını yabancı sermayeyi çekecek şekilde düzenlemeye başlaması, ülkelerin vergi politikalarını bir rekabet aracı olarak kullanarak birbirleriyle yarışmalarına ve böylece uluslar arası vergi rekabeti denilen kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Vergi rekabeti kavramı, ülkelerin (ya da bağımsız vergileme yetkisine sahip yerel yönetimlerin) kendi bölgelerindeki yatırımları ve üretimi artırabilmek amacıyla hareketli üretim faktörleri olan sermaye ve emeği kendi bölgelerine çekebilmek için cazip vergisel kolaylıklar sağlamasını<sup>5</sup>, ifade etmektedir.

Geniş anlamda vergi rekabeti, ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkiler olarak tanımlanmaktadır.

Bir başka tanıma göre vergi rekabeti, bir ülkenin önemli lde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için olanaklar sunma davranışı olarak tanımlanabilir<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> DPT; **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Vergi zel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT 2597-OİK: 608, Ankara, 2001, s: 40.

<sup>5</sup> M .Yavuz ner, 'Zararlı ( Haksız ) Vergi Rekabeti', **e-yaklaşım**, Sayı:11, Haziran, 2004, [www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler](http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler), s.1, (Erişim: 30.12.2004).

Ayrıca vergi rekabeti; ekonomik bütünleşme ve artan finansal hareketliliğe bağlı olarak, ülkelerin sermaye hareketlerini ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulayarak rakiplerinin vergi tabanlarında aşınmaya neden olması<sup>7</sup> şeklinde de tanımlanabilir.

Bir başka ifadeyle vergi rekabeti, ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak küresel sermayeyi ve işletmeleri kendi ülkelerine çekme çabaları olarak da nitelendirilebilir<sup>8</sup>.

OECD'ye göre vergi rekabeti, hükümetleri, seçmenlerin istemiş olduğu vergi politikalarını izlemekten alıkoyarak demokrasiye zarar verebilmektedir. Serbest dolaşan sermaye, düşük oranlı vergi düzenlemelerinin hakim olduğu ülkelerde vergi ödeyip, daha yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerden yararlanmak suretiyle hareketliliği az olan vergi ödeyicilerinin üzerinden kazanç sağlayabilmektedir.

Vergi rekabetinin maliye literatüründeki teknik tanımı ise, 'bir ülkenin ulusal ekonomisinin, vergi mükelleflerini tabi tuttuğu vergi yüklerini (diğer ülkeler mevzuatlarına kıyasla) azaltmak veya düşük tutmak suretiyle yerli işletmelerinin rekabet gücünün arttırması veya yabancı direkt yatırımları kendisine çekmesi yoluyla iyileştirmesi'<sup>9</sup> dir. Bu tanımda rekabet eden ülkelere birincisi aktif veya 'saldırgan', diğeri veya diğeri ise pasif veya 'mağdur' durumda olabilmektedir. Burada, aktif ülke 'sermaye ithal eden', pasif ülke ise 'istemeyerek sermaye ihraç eden' ülke olarak ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>6</sup> N. Semih Öz, 'Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar arası Çalışmalar', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139, Temmuz, 2004, s.41.

<sup>7</sup> İsmail Engin, '**Vergi Rekabeti, AB ve Türkiye**', Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesine Uyum, 17.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs, 2002, TÜRMOB Yayınları-185, s.181.

<sup>8</sup> TOBB; **Vergilemede Global Eğilimler-AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara, Mayıs, 2001, s.32.

<sup>9</sup> Saygın Eyüpgiller, '**Uluslar arası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**', Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s.20.

Vergi rekabeti konusunda oluşturulan literatür, genel olarak 1956 yılında Charles Tiebout'un ortaya attığı rekabet teorisi üzerine kurulmuştur<sup>10</sup>. Tiebout eyaletler arası rekabeti ürünlerin pazar içerisindeki rekabetine benzetmiştir. Nasıl ki Pazar içi rekabet ürünlerin kalitesinin ve müşterilerin tatmin düzeylerini arttırıyorsa vergi rekabeti de seçmenlerin tatmin düzeylerini yükseltebilmek için kamu etkinliğini arttıracaktır. Tiebout bireylerin, kamusal malları sağlayan yerel yönetimleri ve tercihlerini en iyi şekilde tatmin eden vergi fiyatlamasını seçtiklerini kabul etmektedir.

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

Uluslar arası vergi rekabeti kavramı ise, 1980'lerin ortalarında oluşmaya başlamıştır. Uluslar arası vergi rekabeti ile ilgili konular iç rekabete benzerken, uluslar arası vergi rekabetini analiz etmek ise daha zordur. Bununla birlikte, vergi rekabetinin esas sonucu iç ve uluslar arası rekabette genellikle aynıdır. Her ikisi de, ilgili vergileme alanında veya ülkede matrah kaybına veya gelir kaybı veya her ikisinin yanı sıra optimal efektif vergi oranından daha düşük vergi oranına neden olmaktadır.

Yapılan tanımlara göre vergi rekabeti kavramının unsurlarını teker teker ele alırsak, öncelikle, söz konusu rekabet ' vergi yüklerinin düşürülmesine' dayanmaktadır. Vergi yükünün düşürülmesi, vergi oranının önemli ölçüde düşürülmesi veya vergi matrahına giren unsurların kısıtlanması yoluyla olabilmektedir.

---

<sup>10</sup> İhsan Günaydın - Serkan Benk, ' Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-1', **Vergi Sorunları**, Sayı:179, Ağustos, 2003, s.143.

Vergi rekabetinin, suistimal edilmediği takdirde gerek devletler gerekse işletmeler yönünden ‘sağlıklı’ bir olgu niteliği taşıdığı görülmekle birlikte, bu olgunun kötüğe kullanılabilirdiği de görülmektedir. Ayrıca, coğrafi bakımdan veya doğal kaynak yoksunluğu gibi nedenlerle dezavantajlı olan ülkelerin vergi oranlarını düşük tutmak suretiyle kendi ekonomilerini canlandırma çalışmalarının vergi rekabetinden çok ekonomik dezavantajının giderilmesi olarak değerlendirilmesi, diğerk ülkeler ve uluslar arası kuruluşlarca hoş görülmesi söz konusudur.

Vergi rekabeti etkin bir yönetim ve herkes için en yüksek olası refah düzeyine yol açabilir. Ancak bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadır. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir<sup>11</sup>. Bu sorunlar ekonomik ve mali sorunların yanında birtakım sosyal sorunlara da yol açabilmektedir. Ancak vergi rekabetinin yarattığı etkileri ölçmek oldukça zor görünmektedir. Bu etkileri ölçmek başlıca dört etkenden dolayı zordur. Bu etkenler şunlardır<sup>12</sup>:

Birincisi ; vergi sistemlerinin karmaşık ve anlaşılmasının zor olmasıdır. İkincisi; vergi matrahının yerleşim kararlarını vergi yanında etkileyen, kısmen kamu harcamaları ve diğerk yerleşim faktörleri gibi birçok faktörün bulunmasıdır. Üçüncüsü; kamu harcamalarından doğan faktörlerden elde edilen faydaları bilinmeksizin belirli bir vergi sisteminin nasıl faydalı vergileme sağlayacağını söylemek zordur. Bu durum vergi rekabetinin yararlı mı yoksa zararlı mı olduğunu değerlendirmeyi zorlaştırmaktadır. Dördüncüsü ise; aynı amaca sahip birkaç yönetsel politikalar sadece vergi rekabetinin etkilerini görmeyi zorlaştırır.

Bu tanımlardan hareketle, vergi rekabetinin ‘iyi’ ya da ‘yararlı’ sonuçları olabileceği gibi, amaçları veya uluslar arası etkileri yönünden ‘kötü’ ya da ‘zararlı’ bir şeklinin de olabileceği sonucuna varılmaktadır.

---

<sup>11</sup> Giray, a.g.m., s.177.

## 2- VERGİ REKABETİNİN TÜRLERİ:

**2-1- Ulusal(Yerel) ve Uluslar arası(Global) Vergi Rekabeti:** Vergi rekabeti, farklı ülke veya devletler arasında uluslar arası planda olabileceği gibi federal devletlerin bünyesindeki eyalet veya devletler arasında da söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, yatay ve dikey vergi rekabeti ayırımı ortaya çıkmaktadır.

Vergi rekabeti aynı düzeydeki yönetimler arasında mevcutsa burada 'yatay vergi rekabeti' söz konusu olmaktadır. Farklı yönetim düzeyleri arasında mevcutsa burada da 'dikey vergi rekabeti' söz konusu olmaktadır.

İki yerel yönetimin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı vergi diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabetine örnek gösterilebilir. Dikey vergi rekabetine örnek olarak ise, federal hükümet veya eyaletler aynı vergi kaynağından vergi alırlar, sonuçta bölgelerden birinde uygulanan vergi diğerinde toplanan vergi miktarını etkilemesi gösterilebilir<sup>13</sup>.

**2-2- İyi (Faydalı) ve Kötü (Zarar Verici) Vergi Rekabeti:** Vergi rekabetinin, verginin tarafsızlığı ilkesine aykırı olması nedeniyle olumlu olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle zarar verici olduğu ileri sürülmektedir.

Bir ülkede vergi yükünün düşürülmesiyle amaçlanan iki avantaj söz konusu olabilmektedir: Eğer vergi yükünün düşürülmesi, karlar üzerinden alınan direkt vergilerin azaltılması yoluyla yerli sanayinin rekabet edebilirliğinin artırılması ise, bu 'iyi' bir vergi rekabetidir. Oysa, bir ülkenin yabancı yatırımları kendisine çekebilmek için vergi oranlarını düşürmesi söz konusu ise 'zarar verici' bir vergi rekabeti söz konusu olabilmektedir<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Giray, a.g.m., s.177.

<sup>13</sup> Timothy J. Goodspeed, ( Çeviren: İsa Sağbaş), 'Fayda Vergileri ve Mali Federalizm', **Vergi Sorunları**, Sayı:139, Nisan, 2000, s.53.

<sup>14</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.21.

### **3- UYGULAMADA KARŞILAŞILAN VERGİ REKABETİ TÜRLERİ:**

Vergi rekabeti esasen vergi yükünün azaltılması şeklinde ortaya çıkmakla birlikte yöntem ve uygulanış biçimi yönünden orana veya matraha yönelik olmak üzere farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır<sup>15</sup>.

#### **3-1- Vergi Oranına Yönelik Uygulamalar:**

**3-1-1-** Yabancı yatırımcıların gelirlerinin tabi olduğu Gelir ve Kurumlar Vergisi oranlarının düşürülmesi veya tamamen muafiyet tanınması,

**3-1-2-** Yabancı yatırımcılara sınırlı veya sınırsız bir süre için vergi tatili ilan edilmesi,

**3-1-3-** Tamamen vergiden arındırılmış serbest bölgeler kurulması, vergi oranına yönelik vergi rekabeti uygulamaları şeklinde göze çarpmaktadır.

#### **3-2- Vergi Matrahına Yönelik Uygulamalar:**

**3-2-1-** Yurtdışına kar dağıtımlarının vergi kesintisine tabi tutulmaması,

**3-2-2-** Özel yatırım indirimleri ve teşvikleri uygulanması,

**3-2-3-** Vergi matrahından indirilebilir karşılık ayrılmasına izin verilmesi,

**3-2-4-** Yabancı yatırımcılara hızlandırılmış amortisman veya yatırım harcamalarını bir defada gider yazma hakkı tanınması ise vergi matrahına yönelik vergi rekabeti uygulamaları olarak sınıflandırılabilir.

---

<sup>15</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.69.

#### 4-VERGİ REKABETİNİN VERGİ MATRAHI VE VERGİ ORANLARI İLE İLİŞKİSİ:

Globalleşmeyle birlikte oluşan rekabetçi ortam, vergi matrahlarının genişletilmesi ve vergi oranlarının azaltılması dahil birçok olumlu etkiye yol açmıştır. Globalleşme, verginin tabana yayılması ve vergi oranlarının düşürülmesine ve böylece saptalara neden olan vergiyi en aza indirmeye neden olan vergi reformlarının arkasındaki itici güçlerden biri olmuştur. Globalleşme ve sermayenin artan mobilitesi, sermaye ve finansal piyasaların gelişimini arttırmış ve bu gelişmeleri yansıtmak için ülkeleri vergi sistemlerini modernize etmek ve sermaye akımları için vergi engellerini azaltmaya teşvik etmiştir<sup>16</sup>.

Vergiyi bir rekabet aracı olarak kullanmada üzerinde en çok durulan konulardan birisi düşük vergi oranları uygulamasıdır. Vergi oranlarında böyle bir indirimle gidilmesinin nedeni ise, özellikle sermaye birikimi yetersiz olan ülkeler başta olmak üzere birçok ülkenin sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmek ve ülke ekonomisini canlandırmak istemesidir. Genel olarak düşük oranlı vergiler, sermayenin yatırım kararlarında ve yer seçiminde önemli bir unsur oluşturmaktadır. Çünkü vergi oranları sermayenin vergi sonrası net kazancını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, yabancı sermayenin yer seçiminde vergi oranları önemli bir unsur oluşturmaktadır.

Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının üç nedeni vardır<sup>17</sup>. Bunlardan birincisi, gerçek vergi rekabeti, diğer ülkelerin yabancı sermaye çekmek için indirimli oranlar uygulamalarına karşılık olarak ülkelerin vergi oranlarını indirmeleri şeklindedir. İkincisi, standart bir karşılaştırma sonucu doğan rekabettir. Burada da seçmenler kendi buldukları yerlerdeki oranları diğer benzer yerlerle karşılaştırmaktadırlar. Üçüncü olarak, genel kabul görmüş akla dayalı bir

---

<sup>16</sup> Günaydın-Benk, a.g.m., s.142.

<sup>17</sup> İhsan Günaydın-Levent Yahya Eser, 'Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi', **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005, s.135.



gelişim vardır ki ABD gibi bazı önemli ülkeler vergi politikalarında yenilik tarzında değişiklik yaparlar.

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerinde değişiklik ortaya çıkabilmesi vergi matrahındaki değişimle doğrudan ilintilidir. Bir ülkenin vergi oranlarının artırılması halinde, doğrudan etki - özellikle kapalı ekonomi varsayımı altında - vergi gelirlerinin artması biçiminde gerçekleşecektir ki bu etkiye ‘ **vergi oranı etkisi** ’<sup>18</sup> adı verilmektedir. Bu olumlu bir etkidir.

Bir diğer etki ise, dışa açık ekonomilerde vergi oranlarındaki artış sonucu değişken sermaye stokunun yurtdışına çıkarılması sonucu vergi matrahının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasıdır ki bu etkiye de ‘ **vergi matrahı etkisi**’ adı verilmektedir. 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. Böyle bir durumda ülkelerin sermaye vergileri oranlarını ortak bir şekilde artırmalarının yararlı olacağı varsayılmaktadır.

Bir ülkedeki finansal sermayeye ilişkin vergilendirilebilir kapasite sınırlı ise, vergi oranlarındaki indirim sonucu ülkeye yabancı sermaye girişi gerçekleşecek ve vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır( vergi matrahı etkisi > vergi oranı etkisi). Tersine durumda, geniş vergilendirilebilir kaynaklara sahip ülke için, vergi oranlarında indirim ülkeye yabancı kaynak girişini sağlayacak, ancak bunun, sermaye girişinin vergi oranlarındaki düşüşü telafi edecek boyutta olmaması halinde vergi gelirleri düşecektir ( vergi matrahı etkisi < vergi oranı etkisi )<sup>19</sup>. Bu iki yönlü etkileşimin net etkisi belirsizlik taşımaktadır. Fakat vergilendirilebilir kaynakları yetersiz olan ülkelerin vergi oranlarını düşük tutmaları ve vergi rekabetini önlemeye yönelik girişimlere destek vermemeleri bu bağlamda anlam kazanmaktadır. Ancak her halde vergi rekabetinin varlığı sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü arttırmayı engelleyecek ve - bu rekabetin sürekli olduğu düşünülürse - finansal sermaye üzerinden alınan vergilerde azalma meydana gelecektir.

---

<sup>18</sup> Semih Ögüt, ‘ Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti’, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, Mayıs, 2003, s.216.

Vergi rekabeti ile vergi gelirlerinde matrah aşınmasına bağlı olarak gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde ise artış beklenmektedir.

AB açısından özellikle dolaysız vergilere ilişkin vergi rekabetinin önlenmesi konusunda sergilenen yetersiz tavırlar ve bu bağlamda AB'nin vergi matrahına ve vergi oranlarına ilişkin standartlarının oluşturulması konusunda ulusal devletlerin ellerindeki yetkileri almaması, vergi rekabeti olgusunun uzun dönem gündemde kalmasına neden olacaktır<sup>20</sup>.

### **5- VERGİ REKABETİNİN NEDENLERİ:**

Son yirmi yılda yaşanan teknolojik gelişmeler ve serbest ekonominin yayılması, ülkelerin ulusal ekonomilerinin birbirleriyle etkileşimini artırmıştır. Teknolojik gelişmeler ve liberalleşme ülke sınırlarının ekonomik faaliyetler bakımından önemini yitirmesine neden olmuştur. Küreselleşme dediğimiz bu yeni düzen özellikle sermaye hareketlerinin önünü açmıştır. Sermaye ve işgücü kendileri için daha avantajlı ve yüksek getirili ülkelere doğru rahatlıkla yer değiştirebilir hale gelmiştir.

Vergiler önceleri ülke içi maliye politikasının aracı olarak kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek amacıyla kullanılırken, günümüzde uluslararası ekonomi açısından da önem arz etmeye başlamıştır. Artık devletler dünyadaki sermayeyi ve nitelikli işgücünü kendi ülkelerine çekebilmek ve bu suretle ülkelerindeki yatırımları artırarak iktisadi gelişmelerini hızlandırabilmek amacıyla vergi kolaylıkları sunmayı bir araç olarak görmektedirler.

Avrupa Birliği'nde vergi rekabetini teşvik eden unsurlara; akışkan matrahlar, finansal sermaye ve AB organlarının yeterince inisiyatif alamamasını gösterebiliriz. Ayrıca bir diğere etken de, Birlik içindeki üye ülke büyüklükleri arasındaki derin

---

<sup>19</sup> Ögüt, a.g.m., s.216.

farklılıklardır<sup>21</sup>. Bir yanda Almanya, Fransa ve İtalya gibi büyük devletler, diğer yanda Lüksembourg, Belçika ve Hollanda gibi küçük devletlerin varlığı vergi rekabetini yaygınlaştıran ve kurumsallaştıran bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu doğrultu da ülkelerin vergi rekabetine başvurmalarının başlıca nedenlerine baktığımızda ise<sup>22</sup>;

**1-** Vergi rekabeti mali disiplini sağlar: Uluslar arası rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına kamu hizmetleri ve vergi yükünü daha iyi ve dengeli şekilde sunmaya itecektir. Mali disiplinin sağlanması ise, başlıca üç şekilde yapılabilir. Birincisi kamu kurumlarının etkin organizasyonu, İkinci olarak sunulan kamusal malların azaltılması ve üçüncüsü vergi matrahı ve vergi oranları kadar, farklı vergi türleri arasında makul bir dengenin sağlanmasıyla gerçekleştirilebilir.

**2-** Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yatan kilit düşünce verginin “tarafsızlığı”dır. Vergilerin tarafsızlığı bozan etkileri, vergi teşvik önlemleriyle giderilebilir. Böylece piyasada oluşan kaynak dağılımının ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda değiştirilmesi mümkün olabilir.

**3-** Ayrıca adil bir vergi rekabetinin, ekonomik etkinlik sağlanması ve fiyatlar genel düzeyini düşürmesi nedeniyle yararlı olduğu ileri sürülmektedir<sup>23</sup>.

**4-** Hükümetler ekonomik çöküntü, bunalım tehdidiyle yükümlülerin zor duruma düşmelerini önlemek üzere de vergi rekabetini sağlayıcı önlemler alabilirler.

**5-** Vergi rekabetinde, yükümlüler (ya yatırımcı, şirket ya da çalışanlar) daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gidebilirler. Tüm rekabet türleri için

---

<sup>20</sup> Frans Vanistendael, (Çeviren:.Billur Yatlı Soydan), ‘Avrupa’da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz’, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran, 2001, s.139.

<sup>21</sup> Engin, a.g.m., s.186.

<sup>22</sup> Filiz Giray, ‘ Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları’, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Sayı:09, 2005, [www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayı09/10Giray.pdf](http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayı09/10Giray.pdf). (Erişim:30.09.2005).

<sup>23</sup> TOBB, a.g.r., s.32.

avantajlar aynıdır. Özetle tüketici talepleri için daha fazla etkinlik ve daha büyük tatmin sağlamaktır.

6- Vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımını sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir.

7- “Yararlı” vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcamalarını makul bir düzeyde olmak koşuluyla mümkün olduğunca düşük tutmaya yöneltecektir. Bu durum hükümetleri, vergi yükümlülerinin toplam vergi yükü ile aralarında sosyal altyapı yatırımlarının bulunduğu kamu hizmetlerinin kabul edilebilir bir düzeyi arasında uygun bir dengeyi bulmaya zorlar.

8- Aynı vergiler her ülke için aynı sonuçları vermeyebilir. Örneğin aynı satış vergileri tüm bireyler için aynı etkilere sahip değildirler. Zengin yerleşim yerlerindeki tüketiciler bu vergilere daha kolay katlanabilirlerken, marjinal yerleşim yerlerindeki için katlanma daha zor olabilmektedir. Bu nedenle tam vergi harmonizasyonu gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde ne istenmekte ne de uygulanabilir olmaktadır.

Özetle, vergi rekabetinin temel nedeni sermaye ve işgücünün gün geçtikçe artan hareketliliğidir<sup>24</sup>. Bu doğrultuda vergi rekabetinin genel olarak nedenlerine bakarsak:

**5-1-Teknolojik Gelişme:** Ulaşım ve telekomünikasyon teknolojisi alanındaki gelişmeler ve bu gelişmelerin, ekonomik olayları ve bireylerin daha rahat hareket etmesini sağlaması, hız ve maliyet açısından yer değiştirmeyi herkes için ulaşılabilir hale getirmesi, sermayenin ve emeğin hareketliliğini arttırmış ve vergi rekabetinin kolaylaştırmıştır.

---

<sup>24</sup> Öner, a.g.m., [www.yaklaşım.com/mevzuat/makaleler/dergiler](http://www.yaklaşım.com/mevzuat/makaleler/dergiler), s.1.

Ayrıca dijital bilgi teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ile de, para ve bilgi akışı ülkeler arasında 'real time' bazında hareket edebilmesine imkanına ulaşmaktadır.

**5-2-Ekonomik Serbestleşme:** Dünyada ekonomik bütünleşme arttıkça, bireyler ve işletmeler yabancı ekonomilerdeki imkanlardan daha fazla yararlanma olanağı kazanmaktadır. Bunun sonucu olarak, yatırımlar ve yerleşme kararları vergilemenin doğrudan etkisine daha hassas hale gelmektedir. Ülkeler ise, vergi tabanlarının yitirmemek için vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmaktadırlar. Sermaye ve emeğin hareketliliğinin artışına paralel bir olguda vergi rekabeti olmaktadır<sup>25</sup>.

**5-3-Politik Serbestleşme:** Politik alanda 1990'lı yıllardan itibaren duvarların kalkması, sermayenin serbest dolaşımını büyük ölçüde hızlandırmıştır.

**5-4-Hukuki Serbestleşme:** 1980'li yıllardan itibaren hukuki alanda da diğer alanlara paralel bir serbestleşme yaşanması, vergi rekabetini kolaylaştırmıştır.

## **6- VERGİ REKABETİNİN ARTIŞ NEDENLERİ:**

Globalleşme ile birlikte ülkeler arasındaki vergi rekabetinde hızlı bir artış görülmüştür. Bunun başlıca nedenleri;

**6-1- Sermayenin Mobilitesinin Artması:** Uluslararası faktör hareketlilikleri vergi rekabetine yol açmaktadır. Uluslar arası faktör hareketliliğinin derecesi ise, üretim faktörlerinin türlerine göre değişiklik göstermektedir. Üretim faktörlerinin de en hareketlisi sermaye'dir.

Yüksek sermaye hareketliliği vergi rekabetinin artmasına ve genel olarak sermayenin daha düşük oranlarda vergilendirilmesine yol açmaktadır. Yaklaşık son 30 yıldır birçok ülke sınırlarını yabancı sermayeye büyük ölçüde açmış

---

<sup>25</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.25.

bulunmaktadır. Ülkelerin kendi aralarında yaptıkları ikili yatırım ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi faaliyetleri de yabancı yatırımların artmasına yol açmıştır. Gelişmiş ülkelerde durgunluk dönemlerinde ortaya çıkan dolaysız yabancı yatırımlar da son yıllarda azalma görülmesi, yabancı yatırımı kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler arasındaki rekabeti arttırmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelere yönelik yapılan dolaysız yabancı yatırımlar, 1983-88 yılları arasında yıllık ortalama 20 milyar Dolar iken 1994-95 yıllarında ortalama 93 milyar Dolar'a ve 1997'de ise 149 milyar Dolar'a ulaşmıştır. 1990-98 yılları arasında altı kattan daha fazla artan Gelişmekte Olan Ülkelere yönelik Dolaysız Yabancı Yatırımların, toplam Dolaysız Yabancı Yatırımlar içindeki payı 1991'deki yüzde 25 seviyesinden 1998'de yüzde 42'ye yükselmiştir. Dolaysız Yabancı Yatırım'lar 1990'da 204 milyar Dolar iken 2000'de 1.3 trilyon Dolar'a sıçramıştır .Ancak gelişmiş ülkelerde görülen durgunluk nedeniyle Dolaysız Yabancı Yatırım'lar 2002'de büyük çaplı bir gerileme ile 651 milyar Dolar olarak gerçekleşmiştir . Bu azalmaya karşılık yabancı sermaye akımlarında son yirmi yılda görülen büyük artış (1982'de 59 milyar Dolar'dan 2002'de 651 milyar Dolar'a) küresel ölçekte yabancı sermayenin ulaştığı mobilitiyi göstermektedir<sup>26</sup>.

**6-2- Emeğin Mobilitesinin Artması:** Emek faktörünün sermaye faktörüne göre daha az hareketli olduğu görülmektedir. Ancak bu emeğin vergi rekabeti yaratmayacağı anlamına gelmemektedir.

Emeğin uluslar arası hareketliliğinde vergilerin önemini belirleyen birçok unsur bulunmaktadır. Seyahat ve haberleşme maliyetlerinin azalması, İnternetin yaygınlaşması, ülkeler arasındaki sınırların kalkması...vb. faktörler çok sayıda kişinin Mobilitesinin artmasına yol açmıştır. Bu gelişmeler sonucunda birçok ülke nitelikli işgücünü çekebilmek amacıyla mevzuatlarında önemli değişiklikler yapma yoluna gitmişlerdir. Ayrıca birçok ülkede nitelikli işgücünü çekebilmek için yüksek düzeyde işgücü mobilitisini teşvik eden ilave düzenlemeler yoluna da gitmişlerdir.

Birçok ülkenin nitelikli işgücü için ülke sınırlarını genişletmiş olmaları, yine birçok ülkenin emeğin çifte vergilendirmesini önlemek ve göçü kolaylaştıran vergi anlaşmaları ve iki taraflı göçmen anlaşmalarını imzalamış olması, birçok baskıcı ülkelerdeki göç sınırlamalarının kaldırılması, bir kişinin yerleşim alanı dışındaki ülke veya ülkelerde işler yapabilmesini sağlayan teknolojilerdeki gelişmeler...vb.<sup>27</sup> yapılan düzenlemeler arasında sayılabilmektedir.

**6-3- Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkması:** Mali olarak bağımsız olan bir çok bölge ve ülke finansal ve diğer hizmet alanlarındaki faaliyetleri çekebilmek için vergisel ve vergi dışı birçok teşvikler kullanmaktadırlar. Bu söz konusu ülkeler ya da bölgeler yabancı yatırımcılara genellikle yasal olmayan bir takım indirim ve istisnalarla birlikte verginin olmadığı veya sadece nominal bir vergilemenin olduğu bir ortam sunmaktadırlar.

Yabancı sermaye de , vergi cenneti ülkelerin sunduğu; sıfır veya düşük oranlı vergi yükümlülüğünden veya ticari ve bankacılık işlemlerinin gizli tutulmasına yönelik katı kuralların uygulanmasından, veya döviz kontrolünün bulunmaması gibi avantajlardan yararlanmak istemektedir<sup>28</sup>.

## **7- VERGİ REKABETİNİN YARARLARI VE ZARARLARI:**

### **7-1-Vergi Rekabetinin Yararları:**

**7-1-1-Yanlış Vergi Politikalarının Etkilerinin Azaltılması:** Uluslar arası vergi rekabetinin, çeşitli ülkelerde uygulanan yanlış vergi politikalarının işletmeler ve dolayısıyla ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin düzeltilebilmesine imkan sağladığı ileri sürülmektedir.

---

<sup>26</sup> Coşkun Canaktan-İstiklal Y. Vural; ‘ Vergi Rekabeti’, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, Ocak-Haziran, 2004, s.3. <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi22/ccanaktan.pdf>. (Erişim:12.02.2005).

<sup>27</sup>Giray;a.g.m., s.176.

<sup>28</sup> Erkan Yetkiner; ‘ Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri’, **Vergi Dünyası**, Sayı:235, Mart, 2001, s.92.

**7-1-2-Vergi Gelirlerinin Daha Etkin Kullanılmasını Özendirmek:** Vergi rekabeti ile, devletlerin başarısız olan maliye politikalarını daha etkili bir araç olarak kullanılabileceği öngörülmektedir.

Gelişmiş ülkelerdeki vergi oranı indirimlerine bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi oranlarını indirmek zorunda kalan gelişmekte olan ülkeler, elde ettikleri vergi gelirlerini daha etkin olarak kullanmak, kamu harcamalarında etkinlik sağlamak zorunluluğunu hissetmişlerdir.

## **7-2- Vergi Rekabetinin Zararları:**

**7-2-1-Vergi Gelirlerinin Azalması:** Vergi rekabetinin en bilinen ve ilk göze çarpan zarar verici sonucu, fiskal değer kaybı olarak adlandırılmaktadır<sup>29</sup>. Vergi matrahlarındaki aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma görülmektedir. Bu durumda, bir veya birden fazla ülkenin vergi kaybına neden olunması, bu ülkelere giren sermaye yatırımlarının azalması sonucunda vergi tabanının erozyona uğraması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

**7-2-2-Kamu Harcamalarında Düşüş:** Vergi gelirlerine bağlı olarak kamu harcamalarında düzey olarak düşüş veya kamu açıklarında artış ve aynı zamanda kamu harcama bileşiminde önemli dağıtımsal sorunlar içeren değişim ve akışkan olmayan üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artışı ile ifade edilen mali çöküş olarak nitelendirilmektedir.

**7-2-3-Komşu Ülkenin Zarara Sokulması:** Vergi politikalarında bir ülke vergi yükünü düşürerek diğer ülkelerin yatırımlarını kendisine çektiği takdirde ‘ komşuyu zarara sokma politikası’ ortaya çıkmaktadır. Bir ülkenin diğer ülkeye yönelen yatırımları kendisine çekebilmesi için vergi yükünü önemli ölçüde aşağıya çekmesi gerekmekte, bu durum ise bu yatırımdan elde edilen kamu gelirlerinin önemli ölçüde düşmesine yol açmaktadır.

---

<sup>29</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.38.



**7-2-4-Arzu Edilmeyen Ekonomik Çarpıklıklara Neden Olunması:** Sermaye gibi hareket edebilen gelir kaynaklarının vergi rekabeti nedeniyle başka ülkelere kaçmasına engel olmak için, kanun koyucular, finanse etmek için ihtiyaç duyulan vergi gelirlerini emek gibi diğer üretim faktörlerine yöneltmek zorunda kalmaktadırlar. Yani , vergi yükü işgücü ve tüketim gibi mobil olmayan faktörler üzerine kayacaktır. Bu durum ise hem işsizliği arttıracak hem de vergilemede eşitlik ilkesini zedeleyecektir. Özellikle vergi yükünün dağılımında yatay ve dikey eşitlik bozulacaktır. Dolayısıyla tam mükellef dar mükelleflerden daha ağır bir şekilde vergilendirilmiş olacaktır<sup>30</sup>.

**7-2-5-Yatırım Kararlarının Ekonomik Etkinlik Ölçütlerine Dayanılarak Alınmaması:** Ekonomik açıdan verimli olan yatırım yeri seçimi yerine vergi avantajı bulunan ülkelere yönelme sonucunu yaratabilecek zarar verici vergi rekabeti, gerek işletme, gerekse ulusal ve uluslar arası düzeydeki kaynakların en etkin biçimde kullanılamaması sonucunu doğurmaktadır.

**7-2-6-Egemenlik Haklarından Taviz Verilmesi:** Yatırımları kendi ülkesine çekebilmek için vergi toplama yetkisini kısıtlayan bir ülkenin, vergi alma gücünü kendiliğinden kısıtlayarak vergi politikalarının vergi mükellefleri tarafından dikte edilmesini kabullendiği öne sürülmektedir.

**7-2-7- Sosyal Güvenlik Yükünün Bozulması:** Üye ülkeler vergi alanında olduğu kadar, sosyal alanda da bir rekabet sorunu ile karşılaşabileceklerdir. Emek faktörü üzerindeki sosyal güvenlik kesintileri, tıpkı vergiler gibi bir maliyet unsurudur. Dolayısıyla bu durum, Birliğin en gelişmiş ülkelerini sosyal güvenlik sistemlerini daraltmaya yöneltebilecektir.

---

<sup>30</sup> Günaydın – Benk, a.g.m., s.147.

## **BÖLÜM II**

### **‘ZARARLI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR’**

#### **1- ZARARLI VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE KAPSAMI:**

Vergilendirme ve rekabet kavramları, vergi literatüründe sıkça tartışılan ve “vergi rekabeti” kavramıyla açıklanmaya çalışılan bir konudur. Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, dünyada ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiş ve sermaye, sınırları olmayan sanal bir dünyada hareket eder hale gelmiştir. Yaşanan bu hızlı teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler dünyada her an dolaşım halinde bulunan ve yatırım amaçlı sermaye potansiyelini kendi ülkelerine çekebilmek için başta vergilendirme olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler yapmakta ve sermaye girişleri açısından avantajlı duruma gelmeye çalışmaktadır<sup>31</sup>.

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuskusuz ‘ zararlı vergi rekabeti’ ( harmful tax competition ) kavramıdır. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik olanaklar, vergi otoriteleri açısından bir yandan yeni olanaklar yaratırken, diğer yandan ciddi problemleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle finansal işlemler olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin yarattığı cazibe, ülkeleri bu konuda bir rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona sebebiyet verebilmektedir<sup>32</sup>.

Nitekim, zararlı vergi rekabeti kavramı bağlamında yapılan tartışmaların arka planında da vergilemeye ilişkin avantajlar sağlanarak, uluslar arası yatırım kararlarının çarpıtılması suretiyle, diğer ülke vergi tabanlarının erozyona uğratılması

<sup>31</sup> DPT; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, s: 40.

<sup>32</sup> Yüksel Karaca, ‘ Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?’, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran, 2001,s.90.

argümanı yatmaktadır. Yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla kastedilen ise, yatırım ve tasarruflara ilişkin karar süreçlerinde, esasen ekonomik faktörlerin etkili olması gerektiği, vergilemeye ilişkin faktörlerin devreye girmesi durumunda, kaynak tahsisinde etkinlik kaybının ortaya çıkacağı şeklinde varsayım mevcuttur.

Genel olarak zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla uluslar arası yatırım kararlarının çarpıtılması sonucu yaratılan etkinlik kaybı nedeni ile ülkenin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir<sup>33</sup>.

Vergilemeye ilişkin avantajların zararlı vergi rekabetine yol açıp açmadığı şu kriterlere göre tespit edilebilir:

Eğer bir ülkenin vergi sistemi;

⇒ Diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde büyük boyutlarda tahribata yol açıyorsa,

⇒ Diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritiyorsa,

⇒ Küresel alanda mükellefler arasında eşitlik ve adaleti zedeliyorsa,

⇒ Ticaret ve yatırımların yönünü değiştiriyorsa,

⇒ Mobilitesi yüksek sermaye hareketlerinin kolaylıkla ülkeye çekilmesini sağlıyorsa,

O ülke, küresel alanda zarar verici vergi rekabeti oluşturuyor demektir.

---

<sup>33</sup> Giray,a.g.m., s.177.

Bu bahsi geçen etkiler OECD'nin 1998 Raporu'nda yer almıştır. Bu rapor; zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen vergi cennetleri ve tercihli vergi uygulamalarının, ülkelerin efektif vergi oranlarını daha düşük tutmak suretiyle, vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde tahribat yaptığını ortaya koymaktadır<sup>34</sup>.

Bir başka tanıma göre zarar verici vergi rekabeti ise; kısaca, bir ülkenin diğer ülkelere zarar verecek şekilde vergi yoluyla rekabet etmesi olarak tanımlanabilir.

Belirli bir ülkede coğrafi açıdan hareketliliği olan faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerinden alınan verginin diğer bir ülkeye göre düşük olduğunun belirlenmesi açısından üç büyük kategorinin ayrılması gerekmektedir:

Birinci durumda, söz konusu ülke, bu gelir üzerinden genel olarak hiçbir vergi tarh etmeyen veya ihmal edilebilir bir vergi tarh eden tam bir vergi cennetidir.

İkinci durumda, söz konusu ülke, kişi veya kurum gelirlerinden alınan vergiden önemli gelirler sağlamakta, fakat vergi sistemi, belirli bir gelir unsuruna daha düşük bir vergi uygulanmasını veya hiç vergi uygulanmamasını öngören özellikler içermektedir.

Üçüncü durumda ise, söz konusu ülke, kişi ve kurum gelirlerinden alınan vergiden önemli vergiler sağlamakta, fakat vergi sistemi, genel olarak efektif vergi oranı olarak ikinci ülkeye göre bu düzeydeki gelire daha düşük bir vergi öngörmektedir.

Her üç durumda da, diğer ülke açısından istenmeyen sonuçlar ortaya çıkması söz konusudur.

---

<sup>34</sup> Yüksel Karaca; "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projelerine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı", **Vergi Sorunları**, Ocak 2002, S. 160, s. 45.

## 2- ZARARLI VERGİ REKABETİNİ BELİRLEYEN KRİTERLER:

Bir vergi uygulamasının zararlı olup olmadığını belirleyen kriterler, OECD raporunda bulunmaktadır. Bu kriterler ev sahibi ülkenin kendi vergi yasalarını uygulamasına müsaade eden bilgi mevcudiyeti üzerine sorunun doğasıyla tutarlı bir şekilde yoğunlaşmaktadır. Bu yüzden, bilgi alışverişi ve şeffaflık, anahtar kriterlerdir<sup>35</sup>.

Yapılan ampirik ve teorik açıklamalarda, bazı durumlarda vergi rekabetinin yararlı, bazı durumlarda zararlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bir vergisel teşvikin zararlı olup olmadığını nitelendirmek üzere genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir<sup>36</sup>. Bu kriterler şöyledir:

- 1) Vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için geçerli olması,
- 2) Çok uluslu şirketler lehine uluslar arası kabul edilen prensipler 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,

---

<sup>35</sup> Öz, a.g.m., s.210.

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

Zararlı vergi rekabetini uygulayan ülkelerin vergi rejimleri sadece yabancı doğrudan yatırımları çekmek üzere yapılandırılmamıştır. Aynı zamanda diğer ülkelerin vergi matrahlarının bir bölümünü çekmek ile sonuçlanabilen yıpratıcı önlemleri de içermektedirler.

### **3-ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ARAÇLARI:**

Zararlı bir vergi düzeni, off-shore (kıyı ötesi)\* yatırımlarının varlığı veya miktarıyla ilgili bilgi olasılığını sınırlama ilkesiyle çelişir. Böyle düzenlemeler, iş mahallinde yaşamayan bir gelir sahibine, o geliri kendi ülkesi için kaybetme zorunluluğu olmayan vergiden muaf çevrelerde kullanma fırsatı verir. Bu tür vergi düzenlemeleri, gelir vergisi sistemi olmayan yerlerde ‘ vergi cennetleri’ ve vergilemeden muaf tutulan veya off-shore geliri üzerine vergi oranının düşük olduğu tercihe değer rejimlerde bulunan genel gelir vergisine sahip alanlarda ortaya çıkabilir<sup>37</sup>. Olmayan, sözde varolan veya düşük olan bir vergi oranı, bir vergi rejiminin varolduğu ülkede kendi vergi yasalarını uygulama yetkisinin önüne engeller koyduğu göstergesiyle birlikte görüldüğü zaman, yağmacı vergi uygulamaları ortaya çıkabilir.

Potansiyel olarak zararlı vergi rekabeti genellikle bankacılık, finans, sigorta, bölgesel merkez bürolarının yerleşimi, dağıtım vb. hizmet alanlarında görülebilmektedir.

---

<sup>36</sup> Giray, a.g.m., s.178.

<sup>37</sup> Ersan Öz, ‘ OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği’, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, Ocak-Nisan, 2004, s.208.

\* **Off-Shore sistemi:** Bir ülkenin kıyısında, ancak hukuken o ülkeye dahil sayılmayan alanda yapılan bankacılığı ifade etmektedir. Bu kıyı ülkesinde ikamet etmeyenlerin yatırımlarını çekmek amacıyla kurulmuştur. Bu yatırımlar genellikle portföy yatırımları şeklinde yapılmaktadır.

#### **4- ZARARLI VERGİ REKABETİNİN MALİYETİ:**

Vergi kaçırma nedeniyle kaybedilen vergi gelirleri üzerine tahmin yürütmek zordur. Zararlı vergi uygulamaları ve gelir akışları, bilgiyi saklama vasıtasıyla işlediği için, bu akışların ekonomik ölçüleri ancak sınırlı verilerden çıkarılabilir.

OECD tahminleri, off-shore fonlarına olan yatırımın yaklaşık 1 Trilyon Dolar olduğunu ve vergiden muaf yerlere yapılan doğrudan yatırımların yıllık 200 Milyon Doların üzerinde gerçekleştiğini ortaya koymaktadır. Off-shore yatırım fonlarının miktarı sadece 15 yılda % 1400 artmıştır. Aynı süreçte vergiden muaf yerlere aktarılan Birleşik Devletler dış doğrudan yatırımları toplamda % 5'ten %14'e yükselmiştir<sup>38</sup>.

Buradaki çelişki, ev sahibi ülkeler yağmacı vergi uygulamalarından her yıl milyarlarca dolar kaybederken, bu tür uygulamaları sürdüren yetkin unsurların off-shore izni ücretli şeklinde bu miktarın çok küçük kısmına ortak olmasıdır.

#### **5- ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ:**

Zararlı vergi rekabeti bir takım ekonomik, mali ve sosyal sorunlar yaratmaktadır. Öncelikle zararlı vergi rekabeti vergi matrahında erozyona neden olarak 'mali bozulma' olarak nitelendirilen vergi kayıplarına neden olur. Uygulamada vergiler ve kamu harcamaları arasındaki dengeyi tehdit eden daha düşük vergileme için baskı bulunmaktadır. Bu bir ülke tarafından sunulan kamusal malların daha düşük düzeyde olmasına yol açarak 'alt düzeyde yarış' (race to the bottom) olarak adlandırılan durumu yaratır<sup>39</sup>. Bu noktada adil vergi rekabeti, adil olmayan vergi rekabetine dönüşür. Böyle ülkelerin toplam vergi gelirlerinin, kamu hizmetlerini yeterli düzeyde ve devamlı finanse etme oranını düşürür.

Yüksek arz elastikiyetine sahip hareketli faktörler üzerindeki vergi yükü, öncelikle hareketli olmayan veya daha az hareketli faktörler (emek, gayrimenkul

---

<sup>38</sup> Öz, a.g.m., s.208.

..gibi) üzerine kayacaktır. Bu durum vergi yükünün dağılımında hareketli olmayan faktör sahipleri aleyhine eşitsizlik yaratacaktır. Ayrıca küreselleşmenin yarattığı bu durum vergi yapılarındaki artan oranlılığın azaltılmasına yol açacaktır. Ve genellikle tersine artan oranlılığa sahip tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilere daha fazla bağımlılığa neden olabilir.

Globalleşme, ticaretin büyümesi ve sermaye akışı, zararlı vergi rekabetinin risklerini arttırmaktadır. Aynı zamanda, teknolojik yenilikler ve elektronik ticaretin gelişimi, belirli formlardaki ekonomik aktiviteleri, özellikle de hizmet sektöründe ve sermayenin hareketliliğindeki devingenliliği artırır ve işletme kararlarının alınmasında da verginin etkisini artırır<sup>40</sup>.

Küreselleşme birçok vergi otoritesi arasında bölüşülebilen üretim-dağıtım zincirine yol açtığından, yabancı doğrudan yatırımlara artan oranda daha serbestlik kazandırmaktadır. Böylece küreselleşme sermaye ihraç eden ülkelerin nispi gücünü düşürebilir. Hareketli sermaye için vergi rekabetinde zenginden fakire gelirin yeniden dağılımında hükümetlerin gücünü ve girişimini azaltabilir.

Zararlı vergi rekabeti etkin vergilemeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır. Zararlı vergi rekabeti sadece yatırımların yerleşimi konusunda değil aynı zamanda yatırımların yöneldiği sektörler açısından da bir çarpıklık yaratacaktır.

## **6- ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI:**

Vergi düzenlemeleri yoluyla ekonomik faaliyetleri etkilemek, vergi politikasının makro ekonomik amaçları arasında yer almaktadır. Bu nedenle, devletlerin çeşitli ekonomik girişimleri özendirmek amacıyla, bir takım cazip vergi düzenlemelerini uygulamasının normal karşılanması gerekmektedir.

---

<sup>39</sup> Giray, a.g.e., s.178.



Çeşitli ülkelerde uygulamaları görülen cazip ya da tercihli vergi rejimlerinin bir ayrıma tabi tutulması gerekmektedir. Bazı vergi teşvik uygulamaları, diğer ülkelerin vergi sistemleri ve vergi gelirleri üzerinde zarar verici etkiler meydana getirmemektedir. Buna karşılık diğer bazı tercihli vergi uygulamaları, başka ülkelerin vergi sistemleri üzerinde zarar verici etkiler meydana getirmektedir.

Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin arasında yaşanmakta olan vergi rekabeti, vergi sistemlerinde büyük tahribatlara yol açmaktadır. Bu haksız vergi rekabeti sürecinde tercihli vergi rejimi uygulayan, vergi cenneti olarak tanımlanan ve Off-Shore bankalara ev sahipliği yapan ülkelerin sermaye sahiplerine, çok uluslu şirketlere sağladıkları avantajlar uluslar arası anlamda ülkelerin vergi politikalarını yeniden gözden geçirmelerini gerekli kılmaktadır .

OECD zararlı vergi rekabeti uygulamaları karşısında ülkelerin durumlarını temelde ikiye ayırarak açıklamaktadır. Buna göre diğer ülkelerin vergi gelirlerinde erimeyle ve gelir vergisinde ‘dibe doğru yarışın’ önlenmesi hususuna ilgisiz kalan ülkeler vergi cennetleri, aksine vergi rekabetinin yayılmasında kendisi de risk altında olan ve bu nedenle birlikte hareket etmeye istekli olacak ülkeler ise tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerdir<sup>41</sup>.

Globalleşme ile birlikte ulusal bir finansman aracı olan vergi, uluslar arası bir nitelik kazanmıştır. Verginin uluslar arası boyut kazanmasıyla bir ülkenin uygulayacağı vergi politikası diğer ülkelerin vergi gelirlerini etkileyebilmektedir. Zamanla ortaya çıkan teknolojik gelişmeler sonucunda vergi rekabeti, vergi cennetleri, transfer fiyatlaması ve elektronik ticaret gibi konular gündeme gelmeye başlamıştır.

Vergi yönünden ele alındığında globalleşmenin olumlu etkilerinin yanı sıra bir takım olumsuz etkilerinin de olduğu görülmektedir. Artan globalleşme süreciyle birlikte ticaret ve yatırım alanlarında ülkelerin iç vergi sistemleri arasındaki ilişkilerde değişiklik göstermeye başlamıştır. Uluslar arası ticaret ve yatırım için

---

<sup>40</sup> Ögüt, a.g.m., s.226.

vergi dışı engellerin ortadan kalkması ve ulusal ekonomilerin entegrasyonu i vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerinde sahip olabileceği etkiyi çok arttırmıştır. Globalleşme ayrıca, verginin tabana yayılması ve vergi oranlarının dışürölmesine yönelik politikalara destek verici güçlerden biri olmuştur.

Ayrıca globalleşme, bireylerin ve şirketlerin vergiden kaçınabileceği ve vergilerini en aza indirebileceği yeni yollar ortaya çıkarmıştır. Globalleşme ile birlikte mobilitesi yüksek kaynakları bünyelerine çekebilmek ya da mevcut vergi kaynaklarını ellerinde tutabilmek için ölkelerin vergi oranlarını dışürmesi, diğer ölkelerin vergi tabanlarını olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır. Ayrıca dışük veya sıfır vergi uygulayan ve vergi cenneti olarak anılan öлке sayısında meydana gelen artış bu sorunun daha da büyümesine neden olmaktadır<sup>42</sup>. Vergi cenneti ölkelerin varlığı ise, firmaları transfer fiyatlaması yoluyla karlarını bu ölkelere kaydırmaları için teşvik etmektedir.

Ayrıca yaşanan teknolojik gelişmeler sonucu ortaya çıkan ve günden güne daha da büyüyen elektronik ticaret, alıcı ve satıcının tespit edilememesi, mal ve hizmetlerin tamamen bilgisayar ortamında sunulması gibi daha bir çok vergileme sorununu gündeme getirmektedir.

**6-1- Tercihli Vergi Rejimi:** Zararlı vergi rekabetinin bir uygulama biçimi, tercihli vergi rejimidir. Birçok OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan öлке mobilitesi yüksek olan finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini çekebilmek için tercihli vergi rejimleri oluşturulmuştur.

Tercihli vergi rejimleri, genellikle pasif yatırımları tutmak veya kağıt üzerindeki karlar için uygun bir ortam sağlar. Birçok durumda tercihli vergi rejimi, sınırlar arasında sermaye akımlarını belirli bir yol üzerinden göndermek için özel bir yol olarak dizayn edilmiş olabilir. Bu rejimler genel vergi kanununda veya idari

---

<sup>41</sup> evik, a.g.m., s.158.

<sup>42</sup> Günaydın – Benk, a.g.m., s.142-143.

uygulamalarda bulunmuş olabilir. Ayrıca bu rejimler, özel bir vergi ve genel vergi sisteminin çerçevesi dışında vergi dışı düzenleme ile oluşturulmuş olabilir<sup>43</sup>.

OECD'nin 1998 Raporunda zararlı tercihli vergi rejimleri, vergi cennetlerinde olduğu gibi tek bir tanım yerine dört temel ve altı yardımcı faktör yoluyla belirlenmektedir.

OECD'nin 1998 Raporunda kullanılan tercihli vergi rejiminin özellikleri şöyledir:

- ⇒ Vergi matrahını belirleme biçimiyle, efektif vergi yükünün sıfır ya da çok düşük olması,
- ⇒ Sadece yabancı yatırımcıların yararlanacağı vergisel teşviklerin düzenlenmiş olması,
- ⇒ Sistemde şeffaflığın bulunmaması,
- ⇒ Etkin bilgi değişiminin bulunmaması.

Tercihli vergi rejimleri tanımında en önemli unsur vergi tarifesinde yer alan oranın düşük olması veya vergi oranı düşük olmakla birlikte matrahın tanımıyla oynayarak ödenen verginin gerçekte elde edilen gelire oranın düşük olmasıdır. Bu faktör ile birlikte diğer temel ve yardımcı faktörlerden bir veya bir kaçını bir arada bulunduran vergi rejimleri zararlı rejimler olarak kabul edilmektedir.

Etkin bilgi değişiminin olmadığı vergi rejimlerinin zararlı vergi rekabeti içinde olması mümkündür. Bilgi değişiminin yasal veya idari düzenlemelerle yasaklandığı haller dışında vergi idareleri bilgi değişimine yanaşmazsa veya işbirliğinde isteksiz davranırsa etkin bilgi değişiminden bahsetmek zordur.

Bu temel faktörlerin yanı sıra bazı yardımcı faktörlerde bir vergi rejiminin zararlı bir uygulama içinde olduğunun göstergesi olarak kullanılabilir. Bu faktörler;

---

<sup>43</sup> Günaydın – Benk, a.g.m., s.152.

- Matrahın suni veya sahte olarak tanımlanması,
- Uluslar arası transfer fiyatlama kurallarına bağlı kalınmaması,
- Yurt dışında elde edilen gelirin ikametgah ülkesi vergisinden istisna edilmesi,
- Vergi matrahı veya vergi oranının değiştirilebilir olması,
- Bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının varlığı,
- Geniş bir vergi anlaşmaları ağına giriş,
- Vergi minimizasyonu araçları olarak düzenlenen rejimler ve tamamen verginin etkili olduğu işler ,
- Düzenlemeleri teşvik eden rejimler yardımcı faktörler arasında yer almaktadır.

Ayrıcalıklı vergi rejimleri vergi cennetleri gibi, uyguladıkları vergi politikalarıyla diğer ülkelerin vergi tabanını eritmekte ve mükellefleri vergi kaçakçılığına yönlendirmektedir. Herhangi bir vergi sisteminde ayrıcalıklı uygulamaların olup olmadığını tespit edebilmek için söz konusu vergi sistemi, bünyesinde uygulanan vergisel teşviklerin genel olarak mı yoksa sadece yabancı yatırımcıya mı uygulandığı, uygulanan vergisel teşviklerin uluslararası standartlara uygun olup olmadığı ve uygulanan bu vergisel teşviklerin o ülkenin yazılı hukuk kurallarında mevcut olup olmadığı yönlerinden incelenerek bir kanaate varılabilir.

Ayrıcalıklı vergi uygulamalarında temel amaç, dar mükellefe tam mükelleften farklı olarak bir takım vergisel teşviklerin uygulanmasıyla yabancı sermayenin ülkeye çekilmesidir<sup>44</sup>. Bu aşamada ayrıcalıklı vergi rejimlerini vergi cennetlerinden

---

<sup>44</sup> Günaydın – Benk, a.g.m., s.153.

ayırır temel nokta, ayrıcalıklı vergi rejimlerinde uygulanan vergisel teşviklerin belirli bir konuda yada bölgede sınırlı olmasıdır.

Tercihli vergi sistemi; düşük vergi veya sıfır vergi uygulaması, sistemin şeffaf olmaması ve bilgi değişiminin bulunmaması nedeniyle, vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejiminin oluşturduğu etkilerin aynısını meydana getirmektedir. Vergi cennetlerinden farklı yönleri ise; serbest vergi kantonları oluşturmaları ve bunlardan sadece yabancıların yararlanması, matrahın suni olarak tanımlanarak gerçek olmayan giderlerin matrahtan düşülmesine izin verilmesi veya gerçek giderleri suni olarak arttırmaya izin vermeleri, uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması, vergi oranları veya matrahın pazarlığa tabi olması ve yurt dışından elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi gibi nedenlerle zararlı vergi rekabetine yol açması olarak ifade edilmektedir<sup>45</sup>.

Tercihli vergi rejimi ile, yatırımları çekmeye yönelik avantajlı vergi uygulamaları kastedilmektedir. Bizzat OECD üyesi ülkelerde bu tip uygulamalar yürürlükte (Bkz.Ek Tablo-1). OECD içinde bu tip uygulamalara karşı mücadele çalışmaları yürütülmektedir. 2000 yılında, OECD Vergi Komitesi bu özellikleri taşıyan 47 adet “tercihli vergi uygulaması”nın varlığını tespit etmiştir. Bu liste, Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler Raporunda 26 Haziran 2000 günü Paris’te kamuoyuna açıklanmıştır<sup>46</sup>. 2004 yılına gelindiğinde ise 47 uygulamadan 18’inin yürürlükten kaldırıldığı veya kaldırılmak üzere olduğu, 14’ünün zararlı yönü ortadan kaldırılacak şekilde değiştirildiği tespit edilmiştir.

OECD bünyesindeki ülkeler incelendiğinde, tercihli vergi rejimlerinin genellikle sigorta, finans, Leasing, fon yönetimi, ayrıcalıklı bölgeler (serbest ticaret bölgeleri gibi), bankacılık, deniz taşımacılığı gibi alanlarda söz konusu olduğu ve bu

---

<sup>45</sup>Şennur Hoşyumruk; **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s.67-68.

alanlarda yabancı sermayeye tam mükelleflere uygulanmayan vergisel teşvikler uygulandığı görülecektir<sup>47</sup>. Uygulanan bu tercihli rejimler, diğer ülkelerin vergi düzeylerini olumsuz yönde etkilemekle birlikte yabancı sermayenin vergiden kaçınması için büyük fırsatlar sunmaktadırlar (**Bkz.Ek Tablo – 2**).

Tercihli vergi sistemleri olarak belirtilebilecek ülkeler arasında İsviçre, İrlanda ve Lüksembourg yer almaktadır.

Tercihli vergi rejimi açısından Türkiye'ye bakarsak, OECD tarafından Türkiye'deki Serbest Bölgeler Rejimi ve İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak belirtilmiştir. Serbest Bölge rejimi ile ilgili uygulamanın Türkiye açısından dış ticaretin ve istihdamın gelişmesinde çok önemli katkısı olmuştur. 2002 yılı itibariyle serbest bölgelerdeki ticaret hacmi 12 milyar dolar civarına ulaşmıştır<sup>48</sup>. Ülkemiz için çok faydalı olan serbest bölge uygulaması, diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabeti oluşturması nedeniyle OECD tarafından 2003 yılı Nisan ayı itibariyle kaldırılması istenmiştir. Bu doğrultuda 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile tanınan ayrıcalıkların faaliyette bulunanlar için 2009 yılına, yeni faaliyet göstereceklerin de AB'ne tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar, serbest bölgelere tanınan bazı vergisel ayrıcalıkların kaldırılacağı belirtilmiştir<sup>49</sup>.

**6-2- Elektronik Ticaret:** Globalleşmeyle birlikte kullanımı daha da yaygınlaşan elektronik ticaret, mevcut vergi kuralları için önemli olumsuzluklar ortaya çıkarmaktadır.

---

<sup>46</sup> N.Semih Öz; ‘Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar’, **Vergi Sorunları**, Sayı:143, Kasım, 2004, s.64.

<sup>47</sup> İhsan Günaydın – Serkan Benk, ‘Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi’, [www.uludağ.edu.tr](http://www.uludağ.edu.tr).

/~maliyesempozyumu/5\_1\_gunaydin-s.benk.doc., (Erişim: 25.11.2004).

<sup>48</sup> Maliye Bakanlığı; **2003 Ekonomik Rapor**, Ankara, 2004.

<sup>49</sup> [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr), (Erişim:03.04.2005).

E- ticaret yeni bir kavram olmasına karşın geçerli olan esas ve ilkeler bakımından geleneksel ticari yöntemlerle benzerlikler içermekte ve geleneksel ticarete bir alternatif oluşturmaktan çok, onu bütünleştiren ve kolaylaştıran bir yöntemdir<sup>50</sup>.

Elektronik ticaret, elektronik imkanlar yoluyla ticari faaliyetlerin yürütülmesi şeklinde tanımlanabileceği gibi, piyasadaki mallar ve hizmetlerin teslimi, satışı, dağıtımı ve üretimini kapsayan işlemleri kolaylaştırmak için bilgisayar ağlarını kullanmaktır.

OECD tarafından yapılan tanıma göre elektronik ticaret, genel olarak birey ve organizasyonların metin, ses ve görsel imajları kapsayan dijital verilerin aktarımına dayalı olarak ticari faaliyetleri yerine getirmeleridir.

Bir diğer tanıma göre ise elektronik ticaret, iki veya daha fazla taraf arasında mal ve hizmet değişimini içeren işlemlerin elektronik araçla ve teknikle yapılmasıdır<sup>51</sup>.

Elektronik ticaret, tüm dünyada ticaretin serbestleştirilmesi eğilimi ile birlikte, son on yılda yaşanan ve bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaretin araçlarını, birbirleriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri (Electronic Data Interchange-EDI) olarak düşünebiliriz<sup>52</sup>.

Elektronik ticaret, geleneksel ticari faaliyetlerden farklı birçok özelliğe sahiptir. Bunlar;

---

<sup>50</sup>Adem Anbar, 'E – Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri', <http://www.iktisat.uludag.edu.tr/dergi,11/T-adem/T/adem.htm>. s.1,(Erişim:25.02.2005).

<sup>51</sup>Niyazi Cangır, 'Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi', **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 1998, s.53.

<sup>52</sup> <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>,(Erişim:28.12.2004).

- ulusal sınırların flu hale gelmesi,
- uzaklığın ortadan kalkması,
- fiziksel varlığın olmaması ya da minimum düzeyde olması,
- araçların azalması veya aracının olmaması,
- fiziksel düzenleyici kontrolün yokluğudur.

Ticari açıdan büyük kolaylıklar sağlayan bu yeni ticaret şekli vergileme yönünden ise birçok yeni sorun ortaya çıkarmıştır. Vergi sistemleri ticari faaliyetin karasal bir aktivite olduğu üzerine kurulduğu için, söz konusu faaliyetlerin vergilendirilmesi de buna göre düzenlenmiş bulunmaktaydı. Ancak söz konusu bu düzenlemeler globalleşme sonucu ortaya çıkan elektronik ticaretle birlikte büyük ölçüde değişikliğe uğramıştır.

Bu doğrultuda elektronik ticaretle birlikte vergi sistemlerinde ortaya çıkan sorunları şöyle sıralayabiliriz:

**a-Uluslar arası işbirliğinin oluşmaması:** Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda en önemli sorun, ülkelerin tam bir düşünce birliği içerisinde bulunmamlarından kaynaklanmaktadır. Her bir ülkenin getireceği çözümler diğer ülkelere kabul edilmemesi halinde sorun çözümlenemeyecektir. Ülkeler, güvensizlik ve belirsizlik ihtimalinden, vergi tabanını koruyan fakat e-ticaretin gelişmesini engellemeyen bir vergi çerçevesi oluşturmak üzere, beraber çalışırlarsa kaçınılmazdır<sup>53</sup>. Elektronik ticaret konusunda hukuksal yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi, uluslararası platformlarda vergileme alanında yapılan tartışmalar da devam etmektedir<sup>54</sup>.

**b-Dijitalleşme sorunu:** Teknolojinin gelişmesiyle birlikte artık günümüzde kitap, müzik, resim, dergi ve bilgi gibi bir çok mal ve hizmet İnternet sayesinde fiziksel şekillerini tamamen kaybetmişlerdir. İnternet ortamında alınıp satılan bu

---

<sup>53</sup> [www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/eticret/02.htm](http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/eticret/02.htm).(Erişim: 20.09.2004).



ürünlerin alıcı ve satıcıları tespit edilemediğinden bu durum tüketim vergilerinden elde edilen gelirin önemli ölçüde düşmesine neden olmaktadır.

**c-Aracıların ortadan kalkması:**Elektronik ticaretle birlikte, artık müşteriler direk olarak üreticiye ulaşabilmektedir. Bu durum da tüketim vergileri için önemli bir unsur olan aracı mükellef kavramını ortadan kaldırmaktadır.

**d- Uluslar arası işbirliğinin zorunlu bir hal alması:** Elektronik ticaret farklı vergi alanlarında ticaret yapma olanağı tanıdığı için alıcı ve satıcı arasındaki mesafenin bir önemi kalmamıştır. Bu durumda 'ikamet' ve 'kaynak' ilkesinin e-ticaret ortamında karşılık bulmasını güçleştirmektedir.

**e-Sunucu bilgisayar - web server - sorunu:** Web sitesini bünyesinde barındıran sunucu bilgisayarların ülkeler itibariyle vergilendirme konumları farklılık göstermektedir. Ayrıca herhangi bir ülkede bulunan sunucu bilgisayarlar üzerinde ticari işlem yapan yabancı bir işletmenin bu ülkede veya başka bir yabancı ülkede vergi mükellefi olup olmadığının bilinmesine imkan yoktur. Bu nedenle, işletmeler yabancı bir ülkede bulunan bilgisayarlar üzerinden ticari varlıklarını sürdürmelerine rağmen, o ülkelerdeki işlemleri üzerinden ve uluslar arası anlaşmaların eksikliği nedeniyle vergilendirilmemektedir.

**f-Diğer sorunlar:** E-ticaretin yarattığı sorunlardan biri de haksız rekabetin oluşmasıdır. Elektronik ticaret üzerine konulan vergiler, aynı durumda bulunan ekonomik sektörler arasında rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Yani vergileme alanında elektronik ticarete konu olan ürünler ile genel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir durum yaratılmamalı ve mükelleflerin vergisel avantajları ya da dezavantajları nedeniyle, söz konusu ticaret biçimlerinden herhangi birine yönelmelerine sebebiyet verilmemelidir<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup>İsmail Güneş, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu, [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=241](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=241),(Erişim:28.12.2004).

<sup>55</sup> Habib Yıldız, ' Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi', **Vergi Dünyası**, Sayı:225, Kasım, 2002, s.142.

AB içinde sınır ötesi alışveriş, ülkelerarası fiyat karşılaştırmalarını ve elektronik ticaret işlemlerinin ortaya çıkmasını kolaylaştıran tek para biriminin benimsenmesinden itibaren daha artış göstermiştir. Bununla birlikte, yeni bilgi ve iletişim teknolojileri, yönetim ve hizmet faaliyetlerinin fiziksel yerini de daha önemsiz hale getirmiş ve böylece kurumlar vergisi matrahlarının hareketliliği daha da artmıştır<sup>56</sup>.

Bir diğer sorun da, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahlarındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalıplarında sapmalara neden olmasıdır.

Ayrıca, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesi de sorunlar arasında yer almaktadır.

Bir diğer sorunda, idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşması<sup>57</sup> ve bu alanda yasal düzenlemelerin yetersiz kalmasıdır.

E-ticaret'te karşılaşılan diğer vergi sorunlarını şöyle ifade edebiliriz;

- ⇒ E ticaret ile birlikte sanal şirketlerin ortaya çıkması ve yerlerinin belirsizliği.
- ⇒ Şirket ve müşterilerin farklı ülkelerde olması ve dolayısıyla farklı vergi düzenlemelerine tabi olması.
- ⇒ E- ticaret işlemlerini gerçekleştirenlerin gerçek kimliğini ve yerinin tespit edilememesi.

E-ticaretteki gelişmeler sonucu yukarıda sayılan vergisel sorunların etkilerini ortadan kaldırmak için hiç bir değişiklik yapılmaması durumunda, çok sayıda OECD ülkesinde ve belki de bazı gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı düşecektir. Bu düşüşün ne kadar olacağını ölçmek henüz çok erkendir. Ayrıca

---

<sup>56</sup>Isabelle Joumard (Çev:Hakan Karabacak), 'Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri), [www.maliye.gov.tr/apk/Malder%20KARABACAK.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/Malder%20KARABACAK.pdf), s.26, (Erişim: 18.12.2005).

bazı çalışmalarda da bu düşüşün refah açısından faydalı olabileceği de ileri sürülmekte ve hatta e-ticaretin vergilendirilmemesinin ekonomik büyüme ile vergi gelirlerinde artışa sebep olacağı da savunulmaktadır<sup>58</sup>.

Diğer taraftan, e-ticaret nedeniyle karşılaşılan vergisel sorunların etkileri tamamen ortadan kaldırılamıyorsa, bu boşlukların etkilerini hafifletici yöntemlerin geliştirilmesi ya da potansiyel vergi kayıplarını önleyici yeni vergilerin uygulamaya konulması da mümkün olabilir<sup>59</sup>.

Ülkeler e-ticareti ve e- parayı kontrol edebilecek yeni yöntemler geliştirebilecekleri gibi, finansal işlemler üzerine küçük oranlı bir vergi ya da Tobin Vergisi benzeri veya Bit Vergisi gibi yeni vergiler getirilebilir. Fakat Birleşmiş Milletler ve özellikle ABD internet işlemlerine (Bit Tax gibi) yeni vergiler uygulanmasına karşı çıktığı da bilinmektedir<sup>60</sup>.

**6-3- Transfer Fiyatlaması:** Günümüzde transfer fiyatlaması, hem çokuluslu şirketlerin karları ve hem de yerli ve yabancı ülkelerin gelirleri üzerindeki doğrudan etkilerinden dolayı çok uluslu şirketlerin karşılaştığı en önemli vergisel sorunlarından birisidir.

Transfer fiyatlaması, çok uluslu şirket grubunun bölümleri arasında vergi ve diğer amaçlar için karların bölüştürülmesini ifade eder<sup>61</sup>.

Transfer fiyatlaması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, veya iştirakleri ile diğer ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari

---

<sup>57</sup> Recai Dönmez, 'Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme Ve Elektronik Ticaret, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez>. , (Erişim:10.10.2004).

<sup>58</sup> Coşkun Dolanbay; ' **E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri**', Ankara, Ağustos 2000, s. 8.

<sup>59</sup> Vito TANZİ; Globalization and the Work of Fiscal Termites', Finance & Development, Vol: 38, No: 1, March 2001, pp. 34-37. Çev. Hüseyin Şen "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül, 2001, s.166.

<sup>60</sup> Hakan Uzunoğlu, ' E-Ticaret Ve Vergileme', <http://basarm.com.tr/yayin/>, (Erişim:20.04.2005).

<sup>61</sup> Benk – Günaydın, a.g.m., s.158.

işlemlerinde uyguladıkları fiyatlama olarak tanımlanmaktadır<sup>62</sup>. Bu işlemde bazı işletmelerin kârlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yönelterek fiyatlar üzerinden kazanç elde ettikleri belirtilmektedir. Böylece hizmet ve maddi olmayan mal üreten çok uluslu şirketlerin, teknolojinin kendilerine sunduğu imkanlardan ve yasal boşluklardan yararlanarak, global vergi yüklerini hafifletebilmek için, farklı ülkelerdeki yan kuruluşları arasındaki ticarete konu olan hammadde, yarı mamul ve mamul mallar için dünya piyasalarındaki emsal bedellerinin altında ya da üzerinde bir fiyat belirleyerek, karların olabildiğince küçük bir kısmının yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edildiği, geri kalan kısmının da oranların düşük tutulduğu ülkelerde elde edildiği izlenimini vermeye çalışmakta oldukları görülmektedir<sup>63</sup>.

Bir başka tanımla transfer fiyatlaması, birleştirilmiş bir şirket grubunda organizasyona bağlı bir şirketten diğerine hareketinden dolayı hammadde, mal veya hizmetler üzerine konulan bir iç değerdir.

Transfer fiyatları, bölüm, kısım, şube, tali şirket gibi işletme birimlerine uygulanabilir. Çok uluslu şirketler grup içi işlemler için transfer fiyatını kötüye kullanarak bu fiyatı piyasa fiyatından yüksek veya düşük belirleyebilir. Transfer fiyatını kötüye kullanmanın en önemli sebebi, çok uluslu şirketlerin ödeyeceği vergileri minimize etmek istemeleridir. Diğer bir nedeni ise, çok uluslu şirket grubu tarafından ödenebilir toplam vergi tutarını azaltmaktır. Ayrıca transfer fiyatlama, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri etkilemek, royalti ödemelerini azaltmak, rekabetçi piyasa pozisyonunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarını azaltmak, enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurlarını etkilemek.. vb. amaçlar için de kullanılmaktadır.

---

<sup>62</sup> Yenal Öncel;”**Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 41. Seri, Yıl 2002, İ.Ü. Yayın No: 4375, İktisat Fakültesi Yayın No: 571, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 86, İstanbul 2003.

<sup>63</sup> İhsan Günaydın;”Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası** , Sayı: 216, 1999, s. 168.

Transfer fiyatlamasının bu amaçlar için kullanılması sadece vergi politikaları dolayısıyla ülkenin egemenlik gücünün zayıflamasına değil ayrıca ülkelerin milli gelirine, işsizlik oranlarına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesi üzerine de olumsuz etkiler yapabilmektedir. Bir çok ülke, transfer fiyatlarını ayarlayarak gelir vergilerinden kaçınmayı ve diğer olumsuzlukları önlemek için transfer fiyatlama kanunlarını kabul etmiştir.

Son zamanlarda 19 ülkede yerleşik bulunan 600'den fazla çok uluslu firmanın transfer fiyatlaması üzerine yapılan bir inceleme, bu firmaların çifte vergilemeden kaçınma istekleri ile transfer fiyatlamasının kullanımı arasında belirgin bir bağlantı olduğunun farkına vardığını ortaya koymaktadır<sup>64</sup>. Bu tür ticaret, çokuluslu firmaların potansiyel transfer fiyatlamasını suistimal etmesi yüzünden ulusal vergi otoriteleri için büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır.OECD araştırmalarına göre dünya ticaretinin % 60'dan fazlası ÇUŞ'ların kendi aralarında gerçekleşmektedir<sup>65</sup>. Bu şirketler aile içi mal ve hizmet satışlarında, fiyatı gerçek değerinden düşük veya yüksek göstererek vergi kaçırmayı amaçlayabilmektedirler.

Bu işlemler ÇUŞ'ların aynı ülke içindeki kolları arasında cereyan edebileceği gibi farklı ülkelerde bulunan kolları arasında da cereyan edebilir. Birinciler ulusal transfer fiyatlandırması, ikinciler ise uluslararası transfer fiyatlandırması olarak adlandırılabilir. Birinci durumda, yapılan işlemle bir tek ülkenin milli geliri ve vergi gelirleri zarar görmekte, ikinci durumda ise birden fazla ülke zarara uğrayabilmektedir. 2. gruba örnek olarak, bir Amerikan şirketinin Hindistan'daki yavru şirketinden satın aldığı bilgisayar programlarının fiyatını piyasa değerinden daha yüksek göstermesini verebiliriz. Bu şekilde kârlı durumda olan ana şirketten Hindistan'daki zararda olan yavru şirkete gelir aktarılmaktadır. Aynı Amerikan şirketinin Pakistan'daki bağlı şirketinden piyasa fiyatı 100 dolar olan pamuklu havluları 300 dolara satın alması durumunda da benzeri bir amaç güdülmektedir<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup>Tuncay Kapusuzoğlu; "Transfer Fiyatlandırması Nedir?", **Vergi Dünyası** , Eylül 1998, S. 205, s.215.

<sup>65</sup> Mehmet Aktaş , Yabancı Yatırımlar, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye, **Dış Ticarete Durum**, Ekim 2003, s. 76-88

<sup>66</sup>Nurettin Bilici, ' **Vergi Cennetleri ile Mücadele**', [www.uludağ.edu.tr](http://www.uludağ.edu.tr/~malysesempozyumu/7_1_n.bilici.doc.) /~malysesempozyumu/7\_1\_n.bilici.doc., (Erişim:30.10.2004).

Gelir aktarması uygulamada daha çok, verginin yüksek olduğu ülkelerden verginin hiç olmadığı veya düşük olduğu ülkelere doğru yapılmaktadır. Bu şekilde vergi dışında bırakılan kaynaklar daha sonra, bir şekilde tekrar ana merkeze döndürülebilmektedir. 2001 yılında, ABD'ye giren ya da çıkan ürünlerin düşük ya da yüksek fiyatlandırılması sonucu yaklaşık 53 milyar USD'nin ülke dışına çıkarıldığı, dolayısıyla Amerikan Devletinin vergi kaybına uğradığı tespiti yapılmıştır<sup>67</sup>.

Bu yöntem (yanlış faturalama yöntemi) kara para aklamada da çok yoğun olarak kullanılmaktadır. Banka sistemi içinde kara paranın daha kolay fark edilebileceği düşüncesi, kişileri, özü gerçek dışı faturalama olan, transfer fiyatlandırması uygulamasını kullanmaya itmektedir.

Uluslararası planda bu tip uygulamalara karşı da mücadele edilmektedir. Zira bu uygulamalar sonuçta değişik boyutlarda da olsa tüm ülkelerin vergi gelirlerini azaltabilmektedir. Transfer fiyatlaması konusu, vergi idarelerinin vergi denetiminde en çok önem verdiği ve inceleme yaptığı alanlardan birini oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasını ele alan ilk yasal düzenlemeler hem dünya çapında faaliyet gösteren büyük çok uluslu şirketlere, hem de federal yapıdan dolayı farklı vergileme yetki alanlarına sahip olan ABD'de yapılmıştır<sup>68</sup>. OECD'de konuyla ilgili uluslar arası bir uyum sağlayıp, çok taraflı bir anlaşmaya varabilmek ve sorunları çözebilmek için 1995 yılında "Vergi İdareleri ve Çok Uluslu Şirketler İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi"ni yayımlamış ve bu rehberde; vergi idareleri arasında işbirliğinin geliştirilmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet satışlarında bedel olarak "emsal bedel" ya da "piyasa fiyatı"nın esas alınması gibi önerilerde bulunulmuştur. Emsal bedel, bağımsız şirketler arasında meydana gelen ticaret fiyatını belirler ve bağımsız şirketler ve çokuluslu şirketler için vergi muamelesi eşitliği sağlar. Böylece rekabet saptıracak vergi avantaj ve dezavantajların oluşmasına meydan vermez.

---

<sup>67</sup> Aktaş, a.g.m., s.80.

<sup>68</sup> Çevik, a.g.m., s.161.

Emsal fiyat ilkesi, ekonomik kararlarda vergi faktörünü kaldırarak uluslar arası ticaret ve yatırımın gelişmesine katkıda bulunur. Ancak, emsal fiyat ilksin dayalı transfer fiyatlama kurallarını uygulama kolay değildir. Çünkü, kabul edilebilir bir transfer fiyatı belirlemek için karşılaştırılabilir piyasa şartlarını bulmak daima mümkün değildir<sup>69</sup>.

Türkiye’de transfer fiyatlandırması olarak kabul edilebilecek uygulamalar, gider kabul edilmeyen ödemeler ve örtülü kazanç dağıtımdır. Türk Vergi Sisteminde yer alan bu hükümler transfer fiyatlandırmasını önleyici ilk hükümler arasında yer almaktadır. Ancak daha sonraki süreçte çok uluslu şirketlerin etkinliğinin artması sonucunda, yukarıdaki hükümler yetersiz hale gelmiştir.

Halen ülkemizde özel bir transfer fiyatlandırması yasası bulunmamaktadır. Bu nedenle çok uluslu şirketler, özellikle örtülü kazanç yoluyla transfer fiyatlandırması işlemini gerçekleştirmektedir<sup>70</sup>.

**6-4- Vergi Cennetleri:** Vergi cenneti, ‘ vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren yargısal bir düzenlemedir<sup>71</sup>, şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi cennetleri, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir<sup>72</sup>. Geleneksel vergi cennetleri, yükümlülere aksi takdirde diğer ülkelerde yüksek oranda vergi ödeyecekken vergiden kaçınma yoluyla avantajlar sağlamaktadır.

---

<sup>69</sup> Günaydın-Benk, a.g.m., s.121.

<sup>70</sup> Hakan Ay – Metin Meriç, ‘ Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları’ [www.uludağ.edu.tr/maliyesempozyumu/4-1-h.ay-m.meric.doc.](http://www.uludağ.edu.tr/maliyesempozyumu/4-1-h.ay-m.meric.doc.), (Erişim:01.10.2004).

<sup>71</sup> Yetkiner, a.g.m., s.92.

<sup>72</sup> Semih Öz, ‘ Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 141, Eylül, 2004, s.25.

Vergi cennetleri vergileri minimize etmek ve finansal gizlilik elde etmek için bir yol sunduğundan, şirket ve bireysel yatırımcıların ilgisini çekmektedir. Vergi cennetleri üç temel amaca hizmet ettiği söylenebilir. Bunlar; mükelleflerin pasif yatırımlarını tutması veya muhafaza etmesi için bir yer sağlamak, kağıt üzerinde karların oluşturulduğu bir yer sağlamak ve vergi mükelleflerinin özellikle banka hesaplarının diğer ülkelerin vergi otoritelerinin sıkı incelemesinden gizlenmesine izin vermektir. Bütün bu fonksiyonlar diğer ülkelerin vergi sistemleri için potansiyel olarak bir zarara neden olabilir. Çünkü, onlar hem kurumlar ve hem de gelir vergisinden kaçınmayı ve bu vergileri kaçırmayı kolaylaştırmaktadır<sup>73</sup>.

Vergi cenneti ülkelerin hiç vergi almaması veya sadece nominal vergileme de bulunması, diğer ülkelerle bilgi alış-verişinde bulunmaması, vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olması ve fiilen herhangi bir faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması, vergi yükünden kurtulmak isteyenleri kendilerine çekmektedir. Diğer taraftan vergi cenneti ülkeler küresel sermayeyi çekmek amacıyla uyguladıkları off shore hesaplarıyla da diğer ülkeler yönünden önemli bir vergi kaybı oluşturmaktadır. Bir çok ülkedeki sermaye bu hesaplar vasıtasıyla vergi cenneti ülkelere akmaktadır.

Bunun sonucunda vergi cennetlerine giden sermaye; yerleşik olduğu ülkelerin kamusal hizmetlerinin finansmanına katılmamaları ve bunlardan karşılıksız yararlanmaları, elde ettikleri karları transfer ettikleri için ödemek zorunda oldukları vergileri ödememeleri nedeniyle gelir kaybına yol açmaları, eşitlik ve adalet ilkelerini zedelemekte ve dünyadaki finansal akımların yönünü değiştirmesi gibi olumsuzluklar meydana getirmektedir<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> İhsan Günaydın –Serkan Benk, ‘ **Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi**’, [www.uludağ.edu.tr/~maliyesempozyumu/5\\_1\\_gunaydin-s.benk.doc.](http://www.uludağ.edu.tr/~maliyesempozyumu/5_1_gunaydin-s.benk.doc.), (Erişim:25.11.2004).

<sup>74</sup>Niyazi Cangir; “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikalarının Değişen İşlevi – I, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz, 2000, s. 105-107.



Vergi cennetlerindeki faaliyetler, ülkelerin hem kendi vatandaşlarını hem de yabancı sermayeyi vergileme yoluyla gelirini artırma kapasitesini sınırlayan önemli bir faktördür. Özellikle uluslararası vergi sistemindeki kaçınma yollarını kullanmak için oluşturulan çokuluslu şirketler, globalleşen ekonomide yaygınlaşan offshore finansal sığınakların temel yararlanıcıları olmuştur. Uluslararası vergiden kaçınma, çokuluslu şirketlerin global erişimine sahip olmayan iç rekabetçiler ve küçük ve orta ölçekli işletmeler için haksız bir rekabete neden olmaktadır<sup>75</sup>.

**6-4-1- Vergi Cennetlerinin Özellikleri:** Vergi cennetleri, politik açıdan istikrarlı, finansal kuruluşları güçlü olan, ulaşım ve iletişim imkanları ve modern telekomünikasyon sistemleri genellikle küçük ülkelerdir.

Vergi cennetleri, aralarında büyük farklılıklar olmasına rağmen ortak bazı özelliklere sahiptirler. Bunlar<sup>76</sup>; sermaye ve gelirin tümü veya belirli tipleri üzerinde hiç veya düşük vergilerin olması, banka ve ticari gizliliğin dahil olduğu yüksek finansal standartların varlığı, hiç veya liberal nakit kontrolleri, gelişmiş altyapı, önemli ve orantısız bir finansal sektör, off-shore finansal merkez olarak vergi cennetinin reklamı, avukatlar, muhasebeciler ve finansal analistlerin profesyonel yardımının varlığı, finansal kurumların düzenlenmesi için daha düşük standartlar, belirli tür işlemler için bu ülkeleri cazip yapmaya katkı yapan anlaşmalarının varlığı ve modern iletişim sistemlerinin mevcudiyeti şeklinde belirtilebilir.

BM ve OECD raporlarında vergi cennetlerini tanımlayan özellikler ise beş başlık altında toplanmıştır<sup>77</sup>:

---

<sup>75</sup> İhsan Günaydın, 'Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II', [www.vergisorumlari.com.tr/hm/ici0013.htm](http://www.vergisorumlari.com.tr/hm/ici0013.htm). (Erişim:16.12.2005).

<sup>76</sup> İhsan Günaydın, 'Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?', **Vergi Sorunları**, Sayı:206, Kasım, 2005, s.123.

<sup>77</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.46.

**6-4-1-1-Vergi Olmaması veya Sadece Nominal Vergileme Yapılması:** Vergi cenneti kavramının tanımlanmasında da belirtilen en önemli unsur hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılmasıdır. Bu unsur olmadan herhangi bir yerin vergi cenneti olarak adlandırılması mümkün değildir.

Bazı vergi cennetlerinde dar mükellef durumunda olanlar vergilemeye tabi tutuluyor gibi görünse de, bu vergilemenin çoğu kez matrahın belirlenmesi konusunda uygulanan özel kurallar dolayısıyla anlamını yitirmesinden dolayı vergiye tabi olma durumu söz konusu değildir.

Hiç vergi olmaması ya da sadece nominal vergileme yapılması unsuru bir yerin vergi cenneti olarak nitelendirilmesi için yeterli değildir. Ayrıca, bazı durumlarda bir ülkede hiç vergileme yapılmaması vergiden kaçınmaya çalışan diğer ülke mükellefleri yönünden dezavantaj oluşturabilmektedir. Bunun nedeni, birçok ülkede, vergi cennetlerinden kaynaklanan gelirlerin ülkeye vergilendirilmeden getirilebilmesi için söz konusu ülkede vergi tabi tutulmuş olması şartı aranmasıdır.

**6-4-1-2-Bilgi Değişiminden Kaçınılması:** Vergi cennetlerinin en önemli özelliklerinden birisi de bu ülkelerde faaliyette bulunan kişilere ait her türlü bilginin gizli tutulmasıdır. Bu yerlerde genellikle vergi cennetlerinin sunduğu avantajlardan yararlanan ve bir başka ülkede yerleşik olan kişiler konusunda diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunmayı engelleyen yasal düzenlemeler veya idari uygulamalar bulunmaktadır. Gizlilik ve güvenlik ilkeleri doğrultusunda, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar, hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilmemektedir.

Vergi mükelleflerine ve faaliyetlerine ilişkin bilgiler ilgili ülkelere verilmediği için, vergi cennetleri kara para aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için de uygun bir ortam yaratmaktadır.

**6-4-1-3-Sistemin Şeffaflıktan Yoksun Olması:** Vergi cenneti ülkelerin bir diğer özelliği de yürürlükte bulunan vergi mevzuatının ve buna ilişkin idari uygulamaların yeterince açık olmamasıdır.

Bu ülkelerde, idare ile vergi mükellefleri arasında oran ve matrah konusunda özel anlaşmalara imkan veren yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu şekilde, kara para aklama faaliyetleri ile vergi kaçakçılığı da kolaylaştırılmaktadır.

**6-4-1-4-Belirli Bir Düzeyde Faaliyette Bulunma Gerekliliği Olmaması:** Vergi cennetlerinin bir diğer özelliği de buralarda yerleşen firmalar ve kişiler için belirli bir düzeyde reel faaliyette bulunma zorunluluğunun aranmamasıdır.

Vergi cennetlerinde faaliyette bulunuyor görünen kişiler ya da firmaların buralardaki varlığı bir daire, bir masa, bir telefon, bir bilgisayar ve faks cihazından başka öteye geçmemekte ve işlemler sadece kağıt üzerinde buralarda yapıyor gösterilmektedir.

**6-4-1-5-Yerel Ekonomiden İzole Edilmiş Özel Vergi Rejimi Uygulanması:** Vergi cennetlerinin bir diğer özelliği de, ayrıcalıklı statü uygulamalarının yerel ekonomiden izole edilmiş olması, çoğunlukla, yerel ekonomik birimlere aynı ayrıcalığın tanınmamış olmasıdır.

Vergi cenneti ülkelerin söz konusu bu özelliklerinden faydalanarak, ülkeler çeşitli şekillerde vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedirler<sup>78</sup>:

- Vergi cenneti ülkeler ile yapılan ithalat ve ihracatta ithalat maliyetlerinin yüksek, ihracat bedellerinin düşük gösterilmesi,
- Söz konusu ülkeler aracılığıyla yapılan hayali ihracat,
- Vergi cennetindeki şirketin iştirak ve şubelerinden; faiz, hizmet ve AR-GE faturaları temin edilmesi,

- Suni transfer fiyatları yoluyla elde edilecek kârların vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,

- Şube ve iştirak kârlarının vergi cennetindeki şirkette toplanması,

- Taşınmaz malların vergi cennetinde kurulan şirketin bilançosuna dahil edilmesi: Böylece, bu ülkelerde gayri menkuller üzerinden alınan vergilerin düşük olması nedeniyle vergi avantajı sağlanmakta ayrıca, taşınmazın kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak vergi ödenmeksizin mallar satılabilmektedir.

- Turizm şirketlerinin işlemlerinin vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirilmesi: Örneğin, Bermuda örneğinde olduğu gibi bazı vergi cenneti ülkeler otel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirleri otuz yıl gibi uzun süreler için vergi dışı bırakmıştır.

- Gemi taşımacılığı şirketlerinin vergi cenneti bir ülkede tescil ettirilmesi: Panama ve Liberya örneğinde olduğu gibi bu durumda, elde ettikleri kazançlar üzerinden ya vergi ödenmemekte ya da düşük oranlı bir vergi ödenmektedir.

Ayrıca vergi cennetleri bankalar ve yatırımcılara çeşitli avantajlar sunarak buralardan faydalanmayı teşvik etmektedirler. Bu avantajlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Politik istikrar ve döviz kontrolünün olmaması,
- Coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakınlık ve direkt ulaşım,
- Kaliteli posta, telefon, telex hizmetleri,
- Uluslararası kabul görür bir hukuk sistemi,
- Güvenli ve iyi işleyen bir bankacılık sistemi.

**6-4-2- Vergi Cenneti Türleri:** Vergi cennetlerinin sınıflandırılması çeşitli şekillerde yapılmıştır. Bir sınıflandırmaya göre vergi cennetleri üç türe ayrılmaktadır<sup>79</sup>:

---

<sup>78</sup> Bilici, a.g.m., [www.uludag.edu.tr/~malieyesempozyumu/7\\_1\\_n.bilici.doc.s.4](http://www.uludag.edu.tr/~malieyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc.s.4).

<sup>79</sup> Giray, a.g.m., s.131.

- Herhangi bir vergilendirilmenin söz konusu olmadığı vergi cennetleri( Cayman Adaları, Bahama ve Bermuda ..gibi ),
- Yabancı yatırımcılar veya onların işlemleri için vergi muafiyet ve istisna uygulamalarının olduğu vergi cennetleri ( Hong Kong, Panama, Liberya... gibi ),
- Belirli sanayiler için spesifik muafiyetlerin uygulandığı vergi cennetleri( Channel Adaları, Luksenburg, The Isle of man ve Monako... gibi)

Bu türlerden ikincisi günümüzde klasik vergi cenneti türünü oluşturmaktadır. Üçüncüsünün ise ekonomik karar alımını bozmaya yol açması olasıdır. Söz konusu bu muafiyetlerin olumsuz tarafı, sadece yatırımların yerleşim yerini değil, aynı zamanda yatırımların yöneldiği alanlarda da bozulma yaratabilmesidir. Ayrıca vergi cennetlerindeki yatırımların net getirisi, diğer ülkelerdeki sermayenin marjinal getirisinin altında oluşur.

Bir diğer sınıflandırmaya göre vergi cennetleri altı sınıfa ayrılmaktadır<sup>80</sup>:

- Sıfır vergi alınan ülkeler,
- Düşük oranlı vergi alınan ülkeler,
- Off-shore şirketlere ve holding şirketlere özel teşvik sağlayan ülkeler,
- Yabancı ülkelere elde edilen gelirden vergi almayan ülkeler,
- İhracat ve imalata sıfır vergi uygulayan ülkeler,
- Uluslar arası şirketlere vergi kolaylıkları tanıyan ülkeler.

Bunun dışında vergi cennetlerini coğrafi olarak ta sınıflandırmak mümkündür. Buna göre vergi cennetleri beş ayrı coğrafik bölgeye ayrılabilir<sup>81</sup>.

- **The Caribbean Bölgesi:** Bahama, Bermuda, Cayman adaları, İngiliz adaları, Hollanda, Caicos adaları, Aruba, Barbaros, Neviz, Montserrat, Anegada..vs.

---

<sup>80</sup> Yetkiner, a.g.m., s.92.

<sup>81</sup> Yetkiner, a.g.m., s.93.

- **Akdeniz Bölgesi:** Gilbarar ve Kıbrıs...vs.
- **Avrupa Bölgesi:** Hollanda, İsviçre, Lehictan, Andora, Lüksenburg, Kapione ve Monako..vs.
- **Channel Adaları Bölgesi:** Gurnsey, Jersey, The İsle of Man...vs.
- **Pasifik Bölgesi:** Hong Kong, Vanutu ve Nauru...vs.

OECD Vergi Sorunları Komitesi, 20 Ocak 1998 Vergi Rekabeti Raporu ile yukarıda açıklanan kriterleri göz önünde tutarak, değişik uygulamaları incelemiş ve sonuçta '**kırk bir**' ülkenin bu kriterleri taşıdığını belirlemiştir<sup>82</sup>. Söz konusu ülkeler OECD ile işbirliğine davet edilmiştir. Aralık 2003 tarihi itibarıyla bu ülkelerden 36 tanesi OECD'nin işbirliği önerisine olumlu yanıt vererek "işbirliği yapan ülkeler" kategorine girmiştir. İşbirliği talebine olumlu yanıt veren ülkeler aşağıdakilerdir:

- **ABD'nin Harici Toprağı:** Amerikan Virjin Adaları
- **İngiliz Denizaşırı Toprakları:** Anguilla, Bermudes, İngiliz Virgin Adaları, Caimans Adaları, Cebelitarık (Gibraltar), Montserrat, Turks ve Caicos Adaları
- **İngiliz Couron'una Tabi Ülkeler:** Grenade, Guernesey/Sark/Alerney, Man Adası, Jersey
- **Hollanda Egemenliğine Tabi Topraklar:** Antigua ve Barbuda, Aruba, Hollanda Antilleri (Hollanda, Aruba ve Hollanda Antilleri Hollanda Krallığını oluşturan üç devlettir)
- **Yeni Zelanda Egemenliğine Tabi Devletler:** Cook Adaları Devleti, Niue Devleti
- **Diğer:** Bahamas Cumhuriyeti, Bahreyn Krallığı, Belize, Bermuda, Cayman Adaları, Kıbrıs, Dominik Cumhuriyeti, Malta, Maurice Adası, Nauru Cumhuriyeti, Panama, Samoa, Saint-Marin, Seychelles Cumhuriyeti, Saint Kits ve Nevis Federasyonu, Sainte Lucie, Saint Vincent ve Grenadines, Vanuatu Cumhuriyeti

Listeden görüldüğü gibi vergi cenneti uygulamaların yarıya yakını (17 tanesi), zengin devletlerin kontrolü altında varlığını sürdüren ülkelerdir.

Geriye kalan beş ülke; Andora, Liberya, Lihtenştayn Prenslığı, Monako Prenslığı, Marshall Adaları, işbirliği için hiçbir girişimde bulunmamıştır. Bu ülkeler OECD'nin "kara liste" (ortak yaptırımlar uygulanacak) olarak adlandırdığı "işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkeler" listesinde yer almışlardır.

Vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelere OECD ile işbirliğine girmek isteyenlerden,

- Zarar verici nitelikteki uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri,
- Taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren planı OECD'ye sunmaları,
- Taahhüdün ilgili ülkeyi temsil eden yetkili bir görevlinin imzası ile yapılması,
- Hazırlanan planda zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarının kaldırılma takviminin açıkça belirtilmesi talep edilmiştir<sup>83</sup>.

OECD listesi hazırlanırken, sadece ülkelerin bilgi vermeye yanaşıp yanaşmayacakları kıstas olarak alınmıştır. Vergi cennetlerinin özellikleri arasında yer alan tercihli vergi uygulaması gibi diğer kıstaslar ise göz ardı edilmiştir.

OECD'nin vergi cenneti ülkeler listesi 5'e kadar inmiştir ancak, diğer uluslararası kuruluşların listelerinde çok sayıda ülke yer almaya devam etmektedir. Örneğin Birleşmiş Milletler verilerinde vergi cenneti ülkelerin sayısı 74 olarak

---

<sup>82</sup> Bilici, a.g.m., [www.uludag.edu.tr/~maliyeseempozyumu/7\\_1\\_n.bilici.doc.s.7](http://www.uludag.edu.tr/~maliyeseempozyumu/7_1_n.bilici.doc.s.7).

<sup>83</sup> S.Saygın Eyüpgiller, ' Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalarından Vazgeçme Taahhütleri', **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs, 2002.

açıklanmaktadır.G7 ülkelerinin kurmuş olduğu Finansal İstikrar Forumu'nun Haziran 2000'de hazırladığı listede 42 ülke yer almıştır. Bu liste OECD listesinde yer almayan; İsviçre, Lüksembourg, İrlanda, Singapur, Kıbrıs, Lübnan, Panama gibi ülkeleri de kapsamaktadır. Hatta daha da ileriye gidilerek, yabancıların banka mevduat faizi gelirlerini vergilendirmeyen ABD'nin de vergi cenneti olarak isimlendirilebileceği ifade edilmiştir<sup>84</sup>.

Vergi cennetleri ve off-shore finansal merkezler, birçok ülkenin vergi sistemindeki kaçınma yollarına hizmet etmektedir. Off-shore bankalar denilince akla hemen Andora, Arubas, Bahamalar, Barbados, Bermuda, British Virgin Islands, Costa Rika, Cayman Islands, Gibraltar, Guemsey, Isle of Man, Jamaica, Liberia, Liechtenstein, Madeira, Hollanda Antileri, Malta, Kıbrıs, Jersey, Panama, Manila, İsviçre, Lüksemburg, Bahreyn ve İrlanda gibi ülkeler gelmektedir<sup>85</sup>. Ayrıca son yıllarda Turks ve Caicos, Cook Adaları ile bazı büyük devletler de vergi cennetleri listesinde yer almaktadır. Bütün bu vergi cenneti veya off-shore merkezi ülkelerin çoğunun büyük ve yüksek oranlı vergi uygulayan ülkelerin yakınında buldukları da bilinmektedir<sup>86</sup>.

Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde yerleşik kıyı bankalarında çok büyük miktarlarda fonlar tutulmaktadır. Citibank, Chase Manhattan, Swiss Bank and Trust Corporations, Shrodes, Midland, Barclays gibi dünyanın büyük ve saygın kuruluşlarının da bu merkezlerde şubeleri bulunmaktadır.

---

<sup>84</sup>S.Saygın Eyüpgiller, “ Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, Şubat, 2000, s. 186-189.

<sup>85</sup> Şükrü Kızılot, ‘ Off-Shore Bankalardaki Mevduat Hesaplarının Beyanı’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart, 1999, s.45.

<sup>86</sup> Onur Kızılot, ‘ Vergi Cenneti ve Avantajları’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:75, Mart, 1999, s.173.



**Tablo 1. BAZI VERGİ CENNETİ  
ÜLKELERDE BULUNAN VERGİ ORANLARI**

ÜLKELER	GV	KV	KDV	EMLAK VERGİSİ	DV	DİĞER VERGİLER
ABDORRA	0	0	0	%1-2	0	Belediye vergileri yıllık15-20.000 birim
LİBERYA	%1.08	0	0	0	0	0
LİHTENŞTAYN	%18	%7.5-15	%2-6.5	%4	%1	V.İ.V %0.5-18
MARŞALL ADALARI	%5-40	0	0	0	0	0
MONAKO	0	%0-35	%5.5-19.6	0	%2-7.5	V.İ.V %8-16
NAURU	0	0	0	0	0	0
VANATU	0	0	0	0	%1.5	İth.ve İhr.Ver.%5

**Kaynak:** Şennur Hoşyumruk; **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimi ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları, No:775, Eskişehir, 2003, s.134.

#### **6-4-3- Vergi Cennetlerinin Yaygınlaşma Nedenleri:**

**6-4-3-1- Ekonomik Nedenler:** Bir ülkenin vergi cenneti olarak hukuki ve ekonomik yapısını düzenlemesi sayesinde, yeni teknoloji birikimi, yabancı portföy yatırımları ve direkt yatırımların cazibe merkezi olması gibi faktörler ekonomik gelişmeyi ve kalkınmayı desteklemektedir. Bu nedenle bazı ülkeler özel vergi rejimi uygulamaya yönelmektedirler.

**6-4-3-2- Sosyal Nedenler:** Vergi cenneti olan ülkelerde sağlanan ekonomik gelişme ile, vatandaşların yaşam standartlarının yükselmesi, eğitim ve kültür seviyelerinin artması, iş olanaklarının yükselmesi ve sosyal yaşamın zenginleşmesi gibi sosyal imkanlarda sağlanmaktadır.

**6-4-3-3- Politik Nedenler:** Vergi cenneti niteliğini almış küçük bir ülkeye yönelen büyük sermaye şirketleri ve uluslar arası ticaretin gücü, bu ülkelerin politik açıdan istikrarlarını korumalarının ve uluslar arası tehditlere maruz kalmamalarının teminatını oluşturabilmektedir.

## **7- ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ORTAYA ÇIKARDIĞI SORUNLAR:**

Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu ekonomik, mali ve sosyal ve siyasal sorunlar bulunmaktadır.

### **7-1- Ekonomik ve Mali Sorunlar:**

Zararlı vergi rekabetinin en önemli ekonomik uygulaması ‘mali bozulma’ yani sermaye yatırımlarından elde edilen gelirin düşürülmesi ve sonunda vergi matrahındaki erozyona maruz kalan ülkelerin gelir kayıplarının olması, diye adlandırılan durumdur. Böyle ülkeler sermaye ve işletme faaliyetlerini çekmek üzere yabancı yatırımcıların vergi yüklerini minimize etmek için birbirleriyle yarışır. Bu durum komşuluk politikasına neden olur<sup>87</sup>. Belirli bir ülkedeki yatırım, bu ülke tarafından vergi yükünde indirim yapılmaksızın yapılamıyorsa, bunun anlamı ülkede kaynaklar olası en iyi şekilde yerleştirilmemiş ve ekonomik açıdan da etkin bir şekilde kullanılmadığı anlamına gelmektedir.

Ayrıca zararlı vergi rekabeti, etkinsiz vergi ve harcama politikası yaratacaktır. Bölgesel vergi artışları, diğer bölgelerdeki vergi matrahını büyütür pozitif bir mali dışsallık yaratır. Faydacı etki her bir bölge tarafından ihmal edildiği için, vergi oranları etkinlik açısından çok düşük olacaktır.

## **7-2- Diğer Sorunlar:**

Zararlı vergi rekabeti ayrıca politik ve demokratik açılardan da sorunlar yaratır. Bir ülkede vergi politikaları, hareketli sermayeyi içeren her üretim faktörü üzerine, kamu harcamalarının maliyetinin uygun bir bölümünü yükleme amacından ziyade, yükümlülerin diktesine göre belirlenir.

Üretim faktörleri hareketliliğindeki artışın yarattığı politik etkinin artan vergi rekabetini tamamen olmasa bile dengeleyebileceği ileri sürülmektedir<sup>88</sup>. Ancak bu durumun vergi rekabetinin yarattığı sorunları tamamen ortadan kaldırması mümkün görülmemektedir.

Ayrıca yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalmasına da yol açar.

## **8- ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARININ SONUÇLARI:**

Küreselleşme, sermaye ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek üzere, ülkeler arasında vergi oranlarının indirilmesi veya tercihli vergi rejimi uygulamalarının kullanılması şeklinde bir rekabet ‘dibe doğru yarış’ başlatmıştır.

Böyle bir rekabetin, finansal akımların ve reel yatırımların yönünü değiştirip etkinlikten sapmalara yol açması, vergi yapılarının bütünselliğini ve vergi adaletini zayıflatması, vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden biçimlendirilmesi gereğini doğurması, vergi yükünün daha az mobil faktörlere kaymasına neden olması, vergi idare ve uygulama maliyetlerini arttırması gibi olumsuz sonuçları vardır<sup>89</sup>. Ulusal vergi sistemleri ve ulusal ekonomiler üzerinde

---

<sup>87</sup> Giray, a.g.m., s.129.

<sup>88</sup> Giray, a.g.m., s.131.

<sup>89</sup> Savaş Çevik, ‘Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 270, Şubat, 2004, s.157.

yarattığı bu olumsuz etkilerden dolayı da OECD ve AB tarafından ‘ zararlı’ olarak nitelendirilmektedir.

Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu tahribat genel olarak şöyle özetlenebilir;

1) Zararlı vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik uygulaması ‘mali bozulma’( fiscal degradation) yani sermaye yatırımlarından elde edilen gelirin düşürülmesi ve sonunda vergi matrahındaki erozyona maruz kalan ülkelerin gelir kayıplarının olması, diye adlandırılan durumdur<sup>90</sup>.

2) Küresel piyasadaki sermaye ve yatırımları çekmek yönünde sermayeye tanınan kolaylıklar bir yandan ülkelerin vergi matrahlarını eritirken diğer yandan vergi yükünün gittikçe daha çok mobil olmayan üretim faktörleri üzerinde kalmasına neden olarak yeniden dağıtıcı politikaların uygulanmasını da engellemektedir.

3) Mali bozulmanın neden olduğu bir diğer olumsuz sonuç ise; vergi gelirlerindeki eksikliğin, hükümetlerin kamu hizmetlerini finanse etmek için kullandığı gerekli kaynaklarda bir düşüşe yol açmakta olmasıdır. Bu durum ülkelerin refah düzeyinde ve kamu hizmetlerinin nitelik ya da niceliğinde bir düşüşe yol açmakta ve alternatif kaynaklar aramaya ihtiyaç göstermektedir.

4) Vergi rekabeti etkisiz vergi ve harcama politikası yaratacaktır. Vergi yükünün zengin vergi yükümlüleri yerine ücret geliri elde edenler üzerinde daha yüksek olması, uluslar arası açıdan ise ülke yükümlülerinin yabancı yükümlülerden daha ağır olarak vergilendirilmelerinden doğan negatif etki, hem yatay hem de dikey eşitliği bozacaktır.

5) Diğer bir durum zararlı vergi rekabeti ile vergi idaresi ve vergi yükümlüleri üzerindeki yönetim maliyetlerinin artmasıdır.

---

<sup>90</sup> Filiz Giray, ‘ Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri’, **Vergi Dünyası**, Sayı:260, Nisan, 2003, s.129.

6) Zararlı vergi rekabeti ayrıca etkin vergilemeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır. Bir bölge yöneticilerinin kendi sakinlerinin refahını arttırıcı hareketleri, diğer bölgelerde yerleşenlerin refahında düşmeye yol açar. Vergi rekabeti literatüründe, bu dışsallık diğer bölgelerdeki hükümet bütçesi üzerinde bir bölgenin kamu politikalarının etkisiyle oluşsan bir ‘mali dışsallık’ olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle mali dışsallıklar genel olarak bir vergileme yetkisine sahip otoritenin oluşturacağı vergi oranının, diğer vergileme yetkisine sahip otoritenin vergi gelirlerini etkilemesini ifade etmektedir<sup>91</sup>.

7) Dışsallığın bir türü de parasal dışsallıktır. Bu dışsallık bir bölge diğer bölgelerle karşılaştırıldığında ürün ve faktör fiyatlarını etkileyecek kadar büyük olduğu zaman mevcut olur.

8) Zararlı vergi rekabeti ayrıca politik ve demokratik açıdan da sorunlar yaratır.

9) Yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalmasına yol açar<sup>92</sup>.

Bütün bu zararlı etkiler, ekonomileri zayıf olan ülkeleri daha da zor bir duruma sürüklerken, ekonomileri güçlü olan ülkeleri bile karşı önlemler almaya zorlamıştır.

---

<sup>91</sup> İsmail Küçükakın, ‘ Küreselleşme Sürecinde Haksız Vergi Rekabetinin Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçağı Yönünden Yansımaları ve Soruna İlişkin Çözüm Önerileri’, **D.E.Ü.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**,İzmir, 2004.s.88.

<sup>92</sup> Giray, a.g.m., s.129.

## **9- ZARARLI VERGİ REKABETİNE KARŞI YAPILAN ÇALIŞMALAR VE ALINAN ÖNLEMLER:**

Dünya Bankası ve Uluslar arası Para Fonu (IMF) , 183 ülke ile vergi politikası ve vergi yönetimi konuları üzerinde ikili teknik yardımlaşma temin eden bir kuruluş olarak çeşitli çalışmalar yapmışlardır.

OECD Mali İşler Komitesi ise, uluslar arası vergi politikası gündeminin oluşturulmasında önemli bir rol oynamaktadır. 30 üye ülkeyi temsil etmenin yanı sıra; yılda 60 düzeyinde çok taraflı ve bölgesel faaliyet düzenleyerek OECD alanı dışında da vergi anlaşmaları, transfer fiyatlaması, uluslar arası vergiden kaçınma, elektronik ticaret ve bilgi değişimi konularında ekonomiler arasında etkin diyalog oluşturmaya çaba göstermektedir<sup>93</sup>.

Birleşmiş Milletler Vergi İşleri Uluslar arası İşbirliği Geçici Uzmanlar Grubu ise uluslararası vergi konularına odaklanmakta ve yılda iki kez toplanmaktadır.

Ayrıca , 140 üye ülkenin katıldığı Uluslar arası Vergi Yönetimi Örgütleri Komitesi (CIOTA) katılan vergi örgütlerinin yaptığı çalışmaların uyumlaştırılmasına yönelik olarak çeşitli çalışmalar yapmaktadır.

Tüm bu uluslar arası kuruluşların vergi politikası konusundaki yaptığı çalışmalarında en önemli konu ‘vergi rekabeti’ olarak ortaya çıkmıştır. Bu kuruluşların çalışmaları arasında bir uyumlaştırma ve koordinasyon sağlanabilmesi için 13 Mart 2002 tarihinde IMF, OECD ve Dünya Bankası yöneticileri bir araya gelerek yayımladıkları bildiriyle, BM Kalkınmanın Finansmanı Konferansının önerileri doğrultusunda Vergilemede Uluslar arası Diyalogun Geliştirilmesi müşterek teklifini açıklamışlardır<sup>94</sup>.

Zararlı vergi rekabeti uygulamaları konusunda iki uluslar arası işbirliği çalışması başlatılmıştır:

---

<sup>93</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.81.

Birincisi OECD'nin başlattığı zarar verici vergi rekabeti çalışmasıdır. İlk adımı 1996 yılında Lyon zirvesinde G-7 devlet başkanlarınca atılan ve aynı yıl yapılan Bakanlar Konseyi toplantısıyla OECD tarafından başlatılan çalışmalardır.

Diğeri Avrupa Birliğinin üye ülke Ekonomi ve Maliye Bakanlarının yine 1996 Nisan ayında Verona'da yaptıkları toplantıda ilk kez gündeme gelen ve 'Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele Paketi' adıyla başlattıkları çalışmalardır<sup>95</sup>.

Vergi cennetleri ve zarar verici vergi rejimlerinin yaygınlaşması, İnternet teknolojisiyle de olayların gelişmesi üzerine, gelişmiş ülkeler soruna çözüm bulmak için OECD bünyesindeki çalışmalara hız kazandırmışlardır. OECD Mali İşler Komitesi'nin 1996 yılında başlattığı 'Vergi Rekabeti Projesi' ülkelerin vergi sistemlerinin bu tür zarar verici uygulamalardan korunmasını ve birlikte hareket edilmediği takdirde, tüm devletlerin zarar göreceği hususunda ortak önlemler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Ayrıca zararlı vergi rekabetinin önlenmesine çalışan bir diğer kuruluşta G-8'ler kurulan Finansal Eylem Görev Grubudur.

### **9-1- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı OECD' in Yaptığı Çalışmalar:**

OECD Komitesi, uygun olmayan vergi rekabetinin daha fazla yaygınlaşmaması ve sermaye hareketlerindeki çarpıklıklar sonucu dünya ölçeğinde refah kaybına neden olmaması için kamu otoritelerinin vergi tabanını koruyabilecek tedbirler almaları ve uluslar arası işbirliğini güçlendirerek yürütmeleri gerektiği kanısına varmıştır<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.82.

<sup>95</sup> Öz, a.g.m.,s.49.

<sup>96</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.188.

G7 ve OECD bünyesinde zarar verici vergi rekabeti ile mücadele, ilk olarak kara paranın aklanmasının önlenmesi konusunda söz konusu kuruluşlar bünyesinde 1990'lı yıllarda başlatılan çalışmalara paralel olarak gündeme gelmiştir.

Ayrıca, vergi cennetleri ve zarar verici diğer vergi rejimlerinin yaygınlaşması, İnternet teknolojisi ile de olayın daha riski bir hale gelmesi üzerine, gelişmiş ülkeler soruna çözüm bulmak için OECD bünyesindeki çalışmaları daha ciddi bir boyutta ele alma gereksinimi duymaya başlamışlardır.

OECD nezdinde zararlı vergi uygulamalarıyla mücadeleye yönelik çalışmalar, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince, zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde oluşturduğu olumsuz ve bozucu etkilerin engellenmesine yönelik sistemlerin geliştirilmesi ve 1998 yılına kadar, bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilmesi ile başlanmıştır<sup>97</sup>.

OECD Mali İşler Komitesi'nin 1996 yılında başlatmış olduğu ' Vergi Rekabeti Projesi' , devletlerin vergi sistemlerinin bütünlüğünün bu tür zararlı vergi uygulamalarından korunmasını ve bu hususta devletlerin zarar görmesini engelleyecek ortak önlemler alınmasını amaçlamaktadır.

1996 yılında OECD Bakanlar Konseyi toplantısıyla başlatılan çalışmanın ilk bölümü, 27-28 Nisan 1998 tarihlerinde, Paris'te yapılan Bakanlar Konseyi toplantısında yayımlanan bildiriyle, zarar verici uygulamalarla mücadele etmek üzere ' Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti' Raporunun kabul edilmesi ile tamamlanmıştır<sup>98</sup>. Bu konuda bir Forum oluşturulması ve bu Forum'un raporda belirtilen tarihlere uygun olarak Vergi Cenneti Ülkeler Listesi oluşturulması bildiride ayrıca belirtilmiştir.

---

<sup>97</sup> Bülent Taş-Yüksel Karaca, 'Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: 'Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret', 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, UÜ.İİBF., 2004, s.425.

<sup>98</sup> Öz, a.g.m., s.50.



Bu rapor, vergi cenneti ülkelerde zarar verici vergi uygulamaları ile OECD üyesi olan ve olmayan ülkeler ile bu ülkelerin bağlı rejimlerinin zarar verici tercihli vergi uygulamalarının temel esaslarını ve tanımlarını içermektedir.

Söz konusu raporun amacı ise, vergi cennetleri ve uygun olmayan tercihli vergi rejimlerinin finansman ve diğer hizmetlerin belirli bölgelerde toplanmasına nasıl neden olduğunun ve diğer ülkelerin vergi matrahlarını nasıl erittiğinin, ticaret ve yatırımların akışını nasıl saptırdığının ve vergi sistemlerinin adalet ve eşitliğini zedeleyerek kamuoyunun bu sistemlere güvenini nasıl yıprattığının daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır<sup>99</sup>.

Rapor, vergi rekabetinin makroekonomik analizini içeren kısımla birlikte üç bölümden oluşmuştur.

Söz konusu raporun ilk bölümünde, uluslar arası vergilemeye ilişkin olarak mevcut durumun ana esasları belirtilmek suretiyle, genel bir değerlendirilmesi yapılmakta ve küreselleşmenin, söz konusu yapı üzerinde oluşturduğu baskı üzerinde durulmaktadır.

İkinci bölümde, gerek vergi cennetlerine gerekse OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan tercih yaratan vergi rejimlerine yol açan ve ülkelerin vergi sistemlerinin bütünlüğünü bozan faktörlere ilişkin analizler yer almaktadır.

Üçüncü bölümde ise, söz konusu vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi rejimleriyle mücadele de kullanılabilecek ilkeler ve uygulamalar yer almaktadır.

OECD vergi rekabeti projesi, faaliyet türü olarak coğrafi açıdan seyyal (mobil ) olan faaliyetleri içermektedir. Buna göre, kapsama finansal hizmetler ve mobilitesi yüksek olan diğer hizmetler girmektedir. Buna karşılık fiziki yatırımların teşvikini içeren vergisel düzenlemeler projenin kapsamı dışında bırakılmıştır.

---

<sup>99</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.186.

Proje coğrafi alan olarak, OECD üyesi olan ve olmayan tüm bağımsız devletler ile bağımlı durumdaki diğer bölgelerdeki vergisel düzenlemeleri ve uygulamaları incelemiştir. Bu bağlamda, kapsam itibariyle 1998 Raporu doğrultusunda, zararlı vergi uygulamalarının ele alınmasında, üye ülkelerdeki tercih yaratan vergi rejimleri, vergi cennetleri, işbirliği yapanlar ve işbirliğine yanaşmayanlar şeklinde ve üye olmayan ülkelerle ilişkiler şeklinde bir üçlü sınıflandırma yapmakta mümkündür.

Rapor, vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi rejimlerinden oluşan zararlı vergi uygulamalarının, ülkelerin efektif vergi oranlarını diğer ülkelere oranla net bir şekilde daha düşük tutmak suretiyle, vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde tahribatlar yaptığı ve bunun sonucu olarak;

- Finansal akımların ve dolaylı olarak da fiziki yatırım akımlarının yönünün değiştiği,
- Vergi yapılarının bütünselliği ve vergi adaletinin zaafa uğratıldığı,
- Mükelleflerin vergi mevzuatına uyum konusundaki ( tax compliance ) kanaatlerinin zayıfladığı,
- Vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden kurgulanmasına sebep olduğu,
- Vergi yükünün önemli bir bölümünün haksız biçimde, özellikle emek olmak üzere daha az hareket yeteneğine sahip üretim faktörleri üzerine kaymasına yol açtığı,
- Vergi uygulamalarının idareye ve mükelleflere yarattığı yükün artmasına neden olduğu,

ifade edilmektedir<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.107.

1998 raporu, zararlı vergi uygulamalarının, global refahı azalttığı ve vergi sistemlerinin bütünlüğüne ilişkin mükellef inancını azalttığı varsayımını da içermektedir. Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amacıyla ülkelerin tek başlarına yada ikili anlaşmalar yapmak suretiyle gösterecekleri çabaların yetersizliği ortaya koyularak, niteliği itibariyle global olan bu sorunla, ancak global bir yaklaşımla mücadelenin mümkün olduğu belirtilmektedir. Bu şekilde bir mücadele ise 'işbirliği esasına dayanılarak hazırlanmış uluslar arası bir çerçeve' yardımı ile mümkün olabilecektir.

### **9-1-1- OECD Tarafından Önerilen Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Rejimleri ile Mücadele Önlemleri:**

#### **9-1-1-1- Vergi Cenneti Ülkelerle İlgili Çalışmalar:**

Vergi cennetleri dünyanın GSYİH' sının sadece % 3'nü oluşturmasına rağmen, dünya ticaretinin yarısı vergi cennetleri yoluyla geçmektedir. Başka bir deyişle, bütün sınırlar arası varlıkların yaklaşık % 50'si vergi cennetleri veya off-shore finansal cennetlerde tutulmaktadır. Dünyanın GSYİH' sının hemen hemen üçte biri ve global para stokunun yarısı vergi cennetleri yoluyla geçmektedir<sup>101</sup>.

Dünyanın vergi cennetlerinin çoğu, dünyanın off-shore şirket faaliyetlerinin önemli bir kısmı içinde ev sahibi olan New York, Frankfurt ve Londra gibi finansal merkezlerde fiili olarak yerleştirilmiştir.

İletişim olanaklarının ve internetin tüm dünyada yaygınlaşması ile birçok şirket ve kişi kendi ülkelerinde daha fazla vergi ödemek yerine gözde vergi cennetlerine ( offshore bankalara) yönelme eğilimi içine girmişlerdir<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> Günaydın, a.g.m., s.125.

Vergi cenneti ülkeler uygulaması yüzünden kalkınmış ülkeler bütçe gelirlerinin % 15'i nispetinde bir vergi kaybına uğradıkları tahmin edilmektedir. Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde tutulan fonların miktarının 5 trilyon doları aştığı tahmini yapılmaktadır. Bir başka tahmin dünya GSMH' sinin üçte birine karşılık gelecek paranın bu tip ülkelerde ikamet ettiği yönündedir. Oysa bu ülkeler dünya nüfusunun sadece % 1.2'sini barındırmakta ve GSMH toplamları dünya GSMH' sinin % 3'üne tekabül etmektedir. 1998 yılı itibariyle, Cayman Adalarındaki Nassau'da 390'ın üzerinde banka ve finans kuruluşu bulunmaktadır. Cayman Adalarındaki bankaların mevduat hacmi ise 410 milyar doları aşmaktadır<sup>103</sup>. Bu paralardan elde edilen gelirlerin çok düşük bir kısmı vergi idarelerine beyan edildiği tahmini yapılmaktadır.

Tablo 2 -OFF-SHORE'LARDAKİ FON MİKTARLARI (Trilyon Dolar)

FONUN TÜRÜ	MİKTARI
Off-Shore Fonları Tröst	2
Gemi Nakliyatçılığı	1
Banka Hesapları	1
Bağlanmış Sigorta Şirketleri	0.75
Yatırım Fonları	0.75
<b>TOPLAM</b>	<b>5</b>

**Kaynak:** Onur Kızılot, ' Vergi Cenneti ve Avantajları', **Yaklaşım**, Sayı:75, Mart, 1999, s.173.

Tablo'da gösterilen miktara diğer kurumsal paralar ile fonlar da katıldığı zaman rakam 10-12 trilyon dolara ulaşmaktadır<sup>104</sup>. Tablodan da anlaşılacağı gibi Off-Shore bankalarda büyük miktarda fon bulundurulmakta dünyada yapılan para transferlerinin yaklaşık yarısını bu merkezlerden yapıldığı belirlenmektedir<sup>105</sup>.

1998 raporunda, zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede mümkün olduğu

<sup>102</sup> Muzaffer Demir, ' Globalleşen Vergi Cennetleri', [www.turkhukuksitesi.com](http://www.turkhukuksitesi.com/makalekutuphanesi_makale.htm). /makalekutuphanesi\_makale.htm., (Erişim:01.10.2005).

<sup>103</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.54

<sup>104</sup> Harun Odabaşı, 'Para Sihirbazları', **Aksiyon**, Sayı:33, Nisan, 1999, s.33.

kadar fazla devletin katılımının sağlanması gerekliliği vurgulandıktan sonra, birlikte yürütülecek bu mücadele için bazı tavsiyelere yer verilmiştir. Tavsiyeler, ulusal mevzuata, vergi anlaşmalarına ve uluslar arası alanda işbirliğine ilişkin tavsiyeler şeklinde üç başlık altında sıralanmıştır.

Bu tavsiyelerin bir kısmı zarar verici vergi uygulamalarını teşvik eden devletlerin bu uygulamalarından vazgeçmelerine yönelik düzenlenmiştir. Bir grup tavsiye ise, vergi mükelleflerinin zarar verici vergi uygulamalarından elde etmiş oldukları vergisel avantajları ortadan kaldırmaya yöneliktir. Son grup tavsiye ise uluslar arası vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusu üzerine yoğunlaşarak dolaylı yoldan zarar verici uygulamaları ortadan kaldırmaya yöneliktir.

Raporda ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin olarak yedi, vergi anlaşmaları ile ilgili olarak yedi ve uluslar arası işbirliği başlığı altında ise beş olmak üzere toplam 19 tavsiye yer almıştır.

1998 raporunda, gerek vergi cennetlerinin gerekse üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlerinin tanımlanması ve tespit edilmesi amacıyla çeşitli kriterler belirlenmiştir<sup>106</sup>.

“OECD Vergi Sorunları Komitesi”nin, 20 Ocak 1998 tarihinde açıkladığı “Zararlı Vergi Rekabeti-Yükselen Global Bir Sorun” isimli raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli faktör bulunduğu ifade edilmiştir.

Zarar verici vergi rekabetini uygulayan ve vergi cenneti olarak tanımlanan rejimlerin belirlenmesinde aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır:

1- Verginin olmadığı veya sadece düşük bir nominal verginin olduğu bir ortam: Ekonomik faaliyetler, düşük oranda vergilendirilmekte ya da hiç

---

<sup>105</sup> Kızılot, a.g.m., s.173.

vergilendirilmemektedir. Vergi olmaması yada sadece nominal bir verginin olduğu bir ortamın varlığı başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. Örneğin; Hong Kong ve Panama'da yabancı kaynaklı gelirler vergilendirilmemektedir. Barbados, Jamaica, Liberya, Cebelitarık'ta mukim olmayanların yabancı kaynaklı gelirleri vergilendirilmemektedir. Avusturya, Lüksemburg, Hollanda, İsviçre'de holding şirketlere yönelik ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri yürürlüktedir<sup>107</sup>.

2- Etkin bilgi değişiminin olmaması: Yasalar yada idari uygulamalar diğer devletlerin bilgi almalarını önleyici hükümler içerebilir. Bu şekilde, bir ülkenin vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması, mükellefler hakkında, bu mükelleflerin gerçekte vergilendirilmeleri gereken diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından talep edilebilecek bilgilerin verilmemesi sonucu sağlanmaktadır.

3- Şeffaflıktan Yoksunluk: Yürürlükte olan mevzuat ve buna ilişkin idari uygulamalar açık olmayabilir. Vergi sistemlerinin şeffaf olmaması da bilgi değişimini güçleştirmektedir. 1998 raporunda, sistemin şeffaf olmamasına ilişkin olarak, idari uygulamaların alt yapıya uygun olmaması, özel bazı mükellef grupları lehine özel anlaşmaların varlığı gibi çok sayıda unsurun etkili olabileceği belirtilmiştir.

4- Belirli bir ekonomik aktivite de bulunma zorunluluğunun olmaması: Vergi cennetlerinin belirleyen bir diğer kriter ise, asli faaliyetlerin bu ülkede gerçekleşmemesi yada vergi cenneti olan ülkenin bu konuda herhangi bir talepte bulunmamasıdır. Vergi cenneti ülkelerde bulunan bazı işletmeler, herhangi bir ekonomik faaliyette bulunmamakta, bu yerleri yalnızca adres için kullanmaktadırlar. Yani söz konusu işletmeler, sadece vergisel avantajlar nedeniyle, söz konusu ülkede faaliyette bulunuyor gözükmektedirler. Ancak ekonomik faaliyetin olup olmadığının belirlemesini yapmak, her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin; Karayipler'deki 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunmaktadır<sup>108</sup>.

---

<sup>106</sup> Karaca, a.g.m., s.46.

<sup>107</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.50-51.

<sup>108</sup> Akdiş, a.g.e., s.5.

### 9-1-1-2- Vergi Cenneti Ülkelerin Belirlenmesi ile İlgili Çalışmalar:

OECD, 1998 yılında belirtilen kriterleri uygulayarak muhtemel vergi cenneti olabilecek ülkelerle ilgili 47 ülkeden oluşan bir liste oluşturulmuş ve çalışmalara da bu ülkeler nezdinde başlanmıştır. Çalışmalar üç farklı boyutta yürütülmüştür. İlk aşamada, ülkelere kendi vergi mevzuatları ile vergi uygulamalarını 1998 raporu ile belirtilen ilkeler doğrultusunda gözden geçirerek söz konusu Rapor ile uyumlu olmayan mevzuat ve uygulamaları Forum'a bildirmişlerdir.

İkinci aşamada, ülkelerin zarar verici olarak bildirdikleri söz konusu uygulamalar incelemeye alınmış ve Forum' da görüşülerek sonuca bağlanmıştır.

Bu çalışmalar sonucunda OECD üyesi ülkelerde halen yürürlükte bulunan zarar verici nitelikteki vergi mevzuatı ve uygulamaları belirlenmiş ve bunlar 2000 Raporu ile açıklanmıştır. OECD bu çalışmalarıyla, vergi cenneti ülkelerin sunduğu vergi avantajlarının cazibelerini kaybetmelerini sağlamaya çalışmaktadır<sup>109</sup>.

Sonuçta 41 ülkenin 2000 yılı Raporunda yer alan vergi cenneti olma ölçütlerine uyduğu tespit edilmiştir. Ancak bu kriterlere uyan ve yayımlanacak listede yer alması muhtemel ülke yada rejimlerin OECD ile işbirliğine gitmeleri ve bunu kamu oyu önünde taahhüt etmeleri durumunda bu listede yer almamaları kararlaştırılmıştır. Bu amaçla 41 ülkeye, OECD ile işbirliğine gitme önerisinde bulunulmuş ve bu ülkelerin 6 tanesi bu öneriye olumlu yanıt vermiştir. Buna göre FORUM çalışmaları sonucunda, vergi cenneti olma kriterlerine uyan ve OECD ile işbirliğine gitme önerisini yanıtlamayan ya da olumsuz yanıtlayan ülkeleri içeren liste yukarıda belirtilen ' Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerleme' Raporunda 26 haziran 2000 günü Paris'te kamu oyuna açıklanmıştır<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Fethi Eper-Şennur Hoşyumruk, ' Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-II', **Yaklaşım**, Sayı:117, Eylül, 2002, s.31.

<sup>110</sup> Öz, a.g.m., s.51.

OECD 2000 Raporunun ‘ Vergi Cennetleri’ listesinde aşağıdaki ülkeler yer almıştır:

1- ANDORRA
2- ANGUILLA ( B.K. HÜKÜMRANLIĞINDA)
3- ANTIGUA VE BARBUDA
4- ARUBA (H.K)
5- BAHAMA ADALARI
6- BAHREYN
7- BARBADOS
8- BELİZE
9- İNGİLİZ VİRGİN ADALARI
10- COOK ADALARI ( YENİ ZELENDA’YA BAĞLI ÖZERK BİR ÜLKE)
11- DOMİNİCA
12- CEBELİTARIK
13- GRENADA
14- GUERNSEY, SARK, ALDERNEY (İNGİLİZ KRALLIĞINA BAĞLI ÜLKE)
15- ISLE OF MAN
16- JERSEY
17- LİBERYA
18- LİECHTENSTEIN PRENSLİĞİ
19- MALDİVLER CUMHURİYETİ
20- MARSHALL ADALARI CUMHURİYETİ
21- MONACO PRENSLİĞİ
22- MONTSERRAT ( B.K. HÜKÜMRANLIĞINDA )
23- NAURU CUMHURİYETİ
24- HOLLANDA ANTİLLERİ (H.K.)
25- NİUE ( YENİ ZELLANDA’YA BAĞLI ÖZERK ÜLKE )
26- PANAMA
27- SAMOA
28- SEYŞEL CUMHURİYETİ
29- ST.LUCIA
30- ST.CHRISTOPHER VE NEVIS FEDERASYONU
31-ST.VINCENT VE GRENADİNES
32- TONGA
33- TURKS VE CAICOS ADALARI
34- ABD VIRGIN ADALARI



Listeden görüldüğü gibi vergi cenneti uygulamaların yarıya yakını (17 tanesi), zengin devletlerin kontrolü altında varlığını sürdüren ülkelerdir.

OECD listesi hazırlanırken, sadece ülkelerin bilgi vermeye yanaşıp yanaşmayacakları kıstas olarak alınmıştır. Vergi cennetlerinin özellikleri arasında yer alan tercihli vergi uygulaması gibi diğer kıstaslar ise göz ardı edilmiştir.

OECD çalışmalarına vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerin kamu oylarından gelen tepkiler ve özellikle OECD'nin lider ülkelerinden ABD'nin politikalarındaki değişim sonucu, vergi cenneti olma ölçütlerinden biri olan ekonomik faaliyet olmamasının OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünün geçerliğinin bir ölçütü olarak aranılmasından vazgeçilmiştir. Vergi cenneti ülkelerin yalnızca saydamlık ve etkin bilgi değişimi konularında taahhütlerde bulunmaları yeterli görülmüştür<sup>111</sup>.

Vergi cenneti olma kriterlerine uyan ancak OECD ile işbirliğine gitme ve zarar verici vergi uygulamalarını giderme yönünde kamu oyu önünde taahhütte bulunan 6 ülkenin ismi ise listede yer almamıştır.

Söz konusu bu ülkeler ise şunlardır:

1- BERMUDA
2- CAYMAN ADALARI
3- GÜNEY KIBRIS RUM YÖNETİMİ
4- MALTA
5- MAURITIUS
6- SAN MARINO

Hazırlanan listede yer alan 35 ülke ile ilgili olarak 31 Temmuz 2001 tarihine kadar bir Geçiş süresi belirlenmiştir. Bu geçiş süresi içerisinde, OECD ile işbirliği yapacaklarını taahhüt eden ve etmeyen ülkeler birbirinden ayırt edilmiştir.

Taahhütte bulunan vergi cennetlerinin 6 ay içerisinde uygulama planlarını sunmaları gerekmektedir. Bu planlarda, vergi cennetlerinin zarar verici uygulamaları elimine etmeleri için son tarih 31 Aralık 2005 olmak zorundadır. Bu tarihe kadar zarar verici nitelikteki uygulamalarını kaldıracaklarını taahhüt eden ülkeler ‘ **işbirliği yapan ülkeler**’ kategorisinde değerlendirilecekler ve bu ülkelere karşı taahhütlerine uydukları sürece herhangi bir yaptırım uygulanmayacaktır. Bu süre sonunda taahhüdün yerine getirilmemesi durumunda, bu ülkeler de işbirliğine yanaşmayan ülkeler listesine dahil edilecektir.

Vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelere OECD ile işbirliğine girmek isteyenlerden;

- Zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri,
- Taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren planı OECD’ye sunmaları,
- Taahhüdün ilgili ülkeyi temsil eden yetkili bir görevlinin imzası ile yapılması,
- Hazırlanan planda zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarının kaldırılma takviminin açıkça belirtilmesi talep edilmiştir<sup>112</sup>.

Bugün itibarıyla, 2000 yılı Raporunda yer alan 41 ülkeden 3’ü vergi cenneti ülke statüsünden çıkarılmış, toplam 33 ülke OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmuşlardır. Geriye kalan beş ülke; Andora, Liberya, Lihtenştayn Prensiği, Monako Prensiği, Marshall Adaları, işbirliği için hiçbir girişimde bulunmamıştır. Bu

---

<sup>111</sup> N.Semih Öz, ‘ Vergi Cennetleri ile Yapılan Bilgi Değişim Andlaşmaları’, [www.vergisorumlaridergisi\\_makaleler.htm](http://www.vergisorumlaridergisi_makaleler.htm), (Erişim:16.12.2005).

<sup>112</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.103.

ülkeler OECD'nin "kara liste" (ortak yaptırımlar uygulanacak) olarak adlandırdığı "işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkeler" listesinde yer almışlardır<sup>113</sup>.

#### OECD İLE İŞBİRLİĞİNE GİRME TAAHHÜT MEKTUBU VEREN ÜLKELER

1- ANGUILLA
2- ANTIGUA VE BARBUDA
3- ARUBA
4- BAHAMA ADALARI
5-BAHRAIN
6- BARBADOS
7- BELIZE
8- COOK ADALARI
9- DOMINICA
10- CEBELTARIK
11- GRENADA
12- GUERNSEY
13-ISLE OF MAN
14- INGILIZ VIRGIN ADALARI
15-JERSEY
16- MALDIVLER
17- MONTSERRAT
18- NIUE
19- HOLLANDA ANTILLERİ
20- PANAMA
21- SAMOA
22- ST.CHRISTOPHER VE NEVIS
23- SAINT LUCIA

<sup>113</sup> Bilici, [www.uludağ.edu.tr](http://www.uludağ.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc.) /~maliyesempozyumu/7\_1\_n.bilici.doc.,s.15.

24- SEYCHELLES
25- ST.VINCENT VE GREBADINES
26- TURKS VE CAICOS
27- ABD VIRGIN ADALARI

2000 Raporundaki vergi cennetleri listesinde yer alan 35 ülkeden OECD ile işbirliğine gitmek isteyen ülkelerin, zarar verici vergi uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar kademeli olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri ve bu taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren planlarını OECD'ye sunmaları gerekmektedir. OECD taahhüdün ilgili ülkeyi temsil eden yetkili bir görevlinin imzası ile yapılmasını ve hazırlanan planda zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarının kaldırılma zamanlarının açıkça gösterilmesi şart olarak koşulmuştur.

OECD 2000 Raporunda, ana ilke olarak, vergi cenneti ülkelere karşı ortak yaptırımların 31.12.2001 tarihinden önce yürürlüğe konulmaması kararlaştırılmış, ayrıca üye ülkelerin 2000 Raporunda yer alan liste yerine 31.12.2001 tarihine kadar hazırlanması öngörülen ‘ **İşbirliğine Yanaşmayan Vergi Cennetleri**’ listesinin yaptırım uygulanmasına esas alınması gerektiği benimsenmiştir<sup>114</sup>.

2000 Raporunda ‘ İşbirliğine Yanaşmayan Vergi Cennetleri’ ne karşı uygulanacak yaptırımlar da belirlenmiştir. Söz konusu ortak yaptırımların bazıları ise şöyledir<sup>115</sup>:

1- OECD ile işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili indirim, istisna ya da karşılık ve benzerlerinin kabul edilmemesi,

2- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili kapsamlı ve doğru ya da hiç

---

<sup>114</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.100.

bilgi verilmemesi durumunda ağır ceza hükümleri içeren bilgi akışı kurallarının uygulanması,

3- Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerine ya da benzeri düzenlemelere sahip olmayan ülkelerin, öncelikle bu düzenlemeleri uygulamaya başlaması, böylece vergi cenneti ülkelerde ikamet eden yabancı kurumların belirli gelirlerinin ortakların ikamet ettiği ülkede vergilendirilmesi,

4- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili yabancı ülkelerde ödenen vergilerle ilgili vergi indirimlerinin uygulanmaması.

5- İşbirliğine gitmeyen vergi cennetinde yerleşik kişilere yapılan belirli ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması,

6- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili vergi incelemelerinin arttırılması,

7- Zarar verici vergi uygulamalarına karşı mevcut ve geliştirilecek önlemlerin, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlere de uygulanması,

8- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde kapsamlı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılmaması ya da mevcut anlaşmaları belirli koşulları karşılamıyorsa iptal edilmesi üzerinde durulması,

9- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde şirketler kurulması ya da elde edilmesine ilişkin maliyet ve indirimlerin kabul edilmemesi,

10- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen belirli işlemler üzerine işlem ücreti ya da vergisi konması,

---

<sup>115</sup> Öz, a.g.m., s.53.

olarak belirlenmektedir.

OECD'nin vergi cenneti ülkeler listesi 5'e kadar inmiştir ancak, diğer uluslararası kuruluşların listelerinde çok sayıda ülke yer almaya devam etmektedir. Örneğin Birleşmiş Milletler verilerinde vergi cenneti ülkelerin sayısı 74 olarak açıklanmaktadır. G7 ülkelerinin kurmuş olduğu Finansal İstikrar Forumu'nun Haziran 2000'de hazırladığı listede 42 ülke yer almıştır. Bu liste OECD listesinde yer almayan; İsviçre, Lüksembourg, İrlanda, Singapur, Kıbrıs, Lübnan, Panama gibi ülkeleri de kapsamaktadır. Hatta daha da ileriye gidilerek, yabancıların banka mevduat faizi gelirlerini vergilendirmeyen ABD'nin de vergi cenneti olarak isimlendirilebileceği ifade edilmiştir<sup>116</sup>.

2000 Raporunda vergi cennetlerine ilişkin olarak belirtilmesi gereken bir diğer nokta ise, üst düzeyde işbirliği yapan ülkeler hakkındadır. Rapor, bu tür ülke veya yerlerle işbirliğinin geliştirilmesi açısından, efektif bilgi değişimini sağlayabilecek bir enstrüman üzerinde çalışılmasına karar verilmiştir. Bu konuda oluşturulan özel bir proje grubu, söz konusu enstrümanın ikili mi yoksa çok taraflı olması gerektiği konusunda çalışmalarını sürdürmektedir<sup>117</sup>.

Vergi Rekabeti Projesi'nin sadece OECD üyesi ülkelerin çabalarıyla başarılı olması ve amaçlanan sonucun elde edilebilmesi mümkün olmadığından OECD'ye üye olmayan ülkelerin Projeye katılım ve destekleri sağlanmadığı takdirde zarar verici nitelikteki uygulamaların bu ülkelere kayması ve bu ülkelerin rekabet açısından avantajlı geçmeleri mümkündür.

Bu nedenle, OECD üye olmayan ülkelerin 1998 Raporu ile çerçevesi çizilen projeye desteklerinin temin edilmesi hususuna büyük önem vermektedir. Üye olmayan ülkeler ve konuyla ilgili bir çok uluslararası kuruluş OECD faaliyetlerine davet edilerek daha geniş kapsamlı bir küresel işbirliğinin geliştirilmesine çalışılmaktadır. Yapılan çalışmalar kapsamında OECD'nin önerdiği küresel vergi

---

<sup>116</sup> Bilici, [www.uludağ.edu.tr /~maliyesempozyumu/7\\_1\\_n.bilici.doc](http://www.uludağ.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc), s.12.

<sup>117</sup> Karaca, a.g.m., s.51.

işbirliği konusu çeşitli uluslararası ortamlarda tartışılmaya ve geliştirilmeye başlanmıştır. Barbados'ta 8-9 Ocak 2001 ve Tokyo'da 15-16 şubat tarihlerinde toplanan bölgesel işbirliği konferanslarının sonuçları, OECD tarafından “Zararlı Vergi Uygulamalarının Dışlanması Hakkında Kolektif Bir Memorandum İçin Çerçeve” adıyla yayınlanmış ve çerçevenin temel prensipleri şeffaflık, ayrımcılığın dışlanması ve etkili bir bilgi değişimi olarak saptanmıştır<sup>118</sup>. Üye olmayan ülkeler ve konuyla ilgili bir çok uluslararası kuruluş OECD faaliyetlerine davet edilerek daha geniş kapsamlı bir küresel işbirliğinin geliştirilmesine çalışılmaktadır. Üye olmayan ülkelerin Projeye destek olmalarının iki boyutu bulunmaktadır. Üye olmayan ülkelerin öncelikle potansiyel olarak zarar verici nitelikte olan uygulamalarını belirlenen takvim içerisinde yürürlükten kaldırmalarının sağlanması gerekmektedir.

Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amacıyla, OECD nezdinde yürütülen projeye ilişkin 2001 yılı İlerleme Raporu'nun yayımlanması ise, Rapor 26-27 Haziran 2001 tarihleri arasında toplanan Mali İşler Komitesinde kabul edilmiş olmasına rağmen, yoğun tartışmalar sonrası ancak 14 Kasım 2001 tarihli Konsey toplantısında kararlaştırılabilmektedir. 2001 Raporu, daha önce 1998 yılı raporuna da iştirak etmeyen, İsviçre ve Lüksembourg yanı sıra, Belçika ve Portekiz'in de katılmadıklarına ilişkin çekinceleriyle birlikte yayımlanmıştır. Rapor, özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmalar olmak üzere, projede yaşanan gelişmeleri ele almaktadır.

2000 yılı raporunun yayımlandığı tarihten bu yana, Aruba, Bahreyn, The Isle of Man, The Nederland Antilles ve Sychelles usulüne uygun taahütte bulunarak daha önce sayıları 6 olan üst düzeyde işbirliği yapan ve ortak yaptırımlara muhatap olmayacak vergi cennetleri arasına katılmışlardır.

---

<sup>118</sup>Esra Ekmekçi Çalıoğlu; Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler, **Kazancı Kitap Ticaret**, İstanbul, 2003, s.14.

2001 yılı ilerleme raporuna ilişkin en önemli husus, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklere ilişkindir. 2001 Raporu, vergi cennetlerinin işbirliği yapıp yapmadığının belirlenmesinde, 1998 Raporunda vergi cennetlerinin tanımlanması amacıyla yer alan, sadece ‘şeffaflık’ ve ‘etkin bilgi değişimi olması’ kriterlerinin yeterli olduğu, bir diğer deyişle, ‘izole edilmiş rejimler (ring fencing) kriterlerinin kullanılmadığı bir yaklaşımı yansıtmaktadır<sup>119</sup>.

Ancak, 2001 Raporuyla, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında, ‘ring fencing’ kriterlerinden tamamıyla vazgeçilmemekte, vergi cennetlerine ilişkin olarak 1998 raporundaki hususların aynen geçerli olduğu vurgulanmakta, yalnızca vergi cennetlerinin işbirliği yapıp yapmadıklarının değerlendirilmesi açısından ‘ring fencing’ kriterlerinin kullanılmaması öngörülmektedir.

2001 Raporuyla, işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımlara ilişkin olarak ise, ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere aynı anda uygulanması kararı alınmıştır.

Ayrıca, 2001 Raporunun getirdiği bir diğer değişiklik, işbirliği yapmayı taahhüt eden vergi cennetlerinin, söz konusu taahhütlerine ilişkin uygulama planlarını hazırlama süresinin, 6 aydan 12 aya uzatılmasına ilişkindir.

Öte yandan vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklerin, projenin bütünlüğü açısından oluşturabileceği eşitsizliğe ilişkin kaygılar ülkemizin de içinde bulunduğu bir grup ülke tarafından dile getirilmiştir. Bu konudaki kaygıları giderici ve projenin vergi cennetlerine ilişkin bölümünde yapılan söz konusu değişikliklerin, projenin diğer bölümü olan üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimine ilişkin çalışmalarda da dikkate alınacağına ilişkin bir açıklama, 2001 Raporuna eklenmiştir<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> Karaca, a.g.m., s.52.

<sup>120</sup> Karaca, a.g.m., s.52-53.



### **9-1-1-3- Vergi Cenneti Ülke Faaliyetlerinin Önlenmesine Yönelik Tavsiyeler:**

1998 Raporunun üçüncü bölümünde, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amacıyla neler yapılabileceğine ilişkin tavsiyelere yer verilmiştir. Ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin olanlar, vergi anlaşmalarıyla ilişkin olanlar ve uluslar arası işbirliğine ilişkin olanlar olmak üzere alt gruplara ayrılmış toplam 19 adet tavsiye söz konusudur<sup>121</sup>.

Çalışma kapsamında, Mali İşler Komitesi bünyesinde, zararlı vergi uygulamalarına ilişkin bir Forum oluşturulması, söz konusu tavsiyeler arasında yer almaktadır. Söz konusu bu Forum, 1998 yılı Raporunda yer alan temel ilke ve esaslar çerçevesinde, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amaçlı çalışmaların yürütülmesi, takip edilmesi ve geliştirilmesi amacını taşımaktadır. Forum 1998 Raporunda belirtilen unsurlar yardımıyla bir yıl içerisinde vergi cennetlerine ilişkin bir liste oluşturulması ve yapılan çalışmalara gerek üye ülkelerin gerekse üye olmayan ülkelerin katılımının sağlanması konusunda çeşitli fonksiyonlara sahiptir.

1998 Raporunda, vergi cennetlerine ilişkin bir listenin oluşturulması ve bu çerçevede söz konusu listede yer alan ülkelerin veya yerlerin, Forum tarafından sürekli olarak değerlendirilmeye tutulmasına ilişkin tavsiyelerin yanı sıra, vergi cenneti niteliğindeki ülkelerle yapılmış olan vergi anlaşmalarının yürürlükten kaldırılması ve gelecekte bu türden ülkelerle vergi anlaşması yapılmasına ilişkin tavsiyelere de yer verilmektedir.

Ayrıca, vergi cenneti olarak faaliyet gösteren ülke ve yerlerle politik, sosyal ve ekonomik bağlantıları olan ülkelerin, bu bağlantılarının zararlı vergi uygulamalarına yol açmaması konusunda özenli olmalarına ilişkin bir tavsiye de bulunmaktadır.

---

<sup>121</sup> Karaca, a.g.m., s.94.

Ayrıca OECD’de de işbirliğine gitmeyen ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarına karşı alınabilecek çeşitli önlemleri 2004 yılı Raporunda aşağıdaki gibi belirtmiştir<sup>122</sup>:

1- Emsal bedel fiyatını aşamayan ve gerçekten yapılanlara benzeyenler dışında zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan önemli ödemelerle ilgili indirim, istisna, mahsup ve diğer indirimlere izin verilmemelidir.

2- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan faiz ödemelerine sınırlamalar getiren ‘örtülü sermaye’ ile ilgili düzenlemeler kullanılmalıdır.

3- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişiye önemli miktarda para gönderen, bu kişilere işlem yapan ya da faiz geliri elde edenlerin bu ödeme, işlem ve gelirlerle ilgili bilgileri vergi idaresine bildirmesine yönelik idari ve yasal düzenlemeler olmalı ve bu zorunluluğa uyulmaması ya da doğru bildirimde bulunulmaması durumunda ağır cezalar öngörülmelidir.

4- Yurtdışında kurulan işletmeler ile vergileri önemli ölçüde azaltma ya da erteleme yolu ile zarar verici vergi uygulamalarından yararlanılarak elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine izin veren yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.

5- Yurt dışında ödenen vergilere istisna ya da mahsup yöntemi ile indirim olanağı sağlayan üye ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından elde edilen gelire düşük oranda vergi uygulamaları ya da hiç vergi uygulamaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacına uygun olmadığından, bu tür istisna ya da indirimler kabul edilmemelidir. Ayrıca mahsup edilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edileceği bir sistemde kurulabilir.

---

<sup>122</sup> Öz, a.g.m., s.31.

6- Zarar verici vergi uygulamalarından yararlananlara yapılan kar payı, faiz ve telif hakkı gibi ödemelere uygulanan minimum vergi kesintisi oranlarını sağlayan alanlara yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

7- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerle ilgili kişi ve işlemlerle ilgili koordineli vergi incelemeleri gerçekleştirilmelidir.

8- Vergi cenneti ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları sona erdirilmeli, sınırlandırılmalı ya da yeni anlaşmalara girilmemelidir. Ülkeler, zarar verici vergi uygulamaları çalışmaları yürütülen ülkelerle vergi anlaşmasına girmeyeceklerini, kamu oyuna açık bir politika haline getirebilirler. Mevcut bir anlaşmayı sona erdirmenin, gelir etkisinden öte sonuçları bulunmaktadır.

## **9-2- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği'nin Yaptığı Çalışmalar:**

Avrupa Birliği'nin amaçlarından birini malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç Pazar meydana getirmek olduğundan, 'serbest rekabet ilkesi' böyle bir sistemin temel ilkelerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği'nde vergi rekabeti olgusunun başlangıcı ve en önemli belirleyicisi sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıdır<sup>123</sup>.

Gerek Roma Antlaşması ve gerekse Avrupa Birliğinde daha sonradan kabul edilen değişik görüşler çerçevesinde, AB'nin amacı tüm yönleriyle ortak, tek bir devletler grubu yaratmak değildir. Buradaki ana amaç üye ülkelerin kendi kültürel, sosyal ve ekonomik zenginlikleriyle Birliğe güç ve çeşitlilik katarak, Birliğin refah seviyesinin arttırılmasıdır. Bu amaçla Avrupa Birliğinde başlangıçtan beri öncelikli olarak Birlik içinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının ve eşit rekabet şartlarının oluşumuna yönelik çalışmalar yapılmıştır<sup>124</sup>.

---

<sup>123</sup> Ögüt, a.g.m., s.220.

Tek piyasa sistemine geçiş ile birlikte, gerek birlik içi ülkeler arasında, gerekse birlik dışı ülkelerden sınır ötesi yatırım girişini teşvik edici bir ortam oluşmuştur. Bu nedenle tek piyasa sistemi Birlik üyesi ülkeler arasındaki vergi rekabetini artırmıştır. Üye ülkeler birlik içinde oluşan yatırım potansiyelinden daha fazla pay almak için çalışmaktadırlar. Avrupa Komisyonu bu tür bir rekabetin birlik için zararlı olacağını ve birlik ülkelerinin oluşturduğu düşük vergi rejimlerinin devlet yardımı konusundaki birlik mevzuatına aykırı olacağını düşünmektedir.

Sermaye dolaşımının serbestisi ve kolaylığı nedeniyle bir küresel sorun olarak karşımıza çıkan ‘ haksız vergi rekabeti’, bugün pek çok devletin vergi hukuku alanındaki önemli bir yakınma konusudur<sup>125</sup>. Yapılan çeşitli çalışmalarda da finansal serbestliğin Avrupa Birliği’ni tek ve büyük bir vergi cennetine dönüştürebileceğine ilişkin çeşitli endişelere de yer verilmiştir.

1990 yılında Komisyon tarafından, işletme vergilendirilmesinin AB çapında uyumlaştırılması konusunu araştırmak üzere, Hollanda eski Maliye Bakanı Onno RUDING başkanlığında bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite görevlendirilmiştir. Komisyon, Ruding Raporu’nda ulaşılan sonuçları şu şekilde değerlendirmiştir<sup>126</sup>: Komisyon’a göre, işletmelerin yatırım faaliyeti konusundaki kararları ve böylece rekabeti etkileyen ana nedenler;

- bağlı işletmeler arasındaki sınır ötesi kar payı ödemeleri üzerindeki vergiler(sermaye geliri vergileri),
- yerli bir şirketin yurt dışında elde ettiği geliri kendi –yurt içindeki- pay sahiplerine dağıtması halinde meydana gelen vergi yükü(kar dağıtım yükü),
- düşük ölçüde de olsa farklı kurumlar vergisi oranlarıdır.

Ülkeler arasındaki vergi rekabeti, genellikle, iş hayatına uygun atmosferi sağlamak için sağlıklı bir araç olarak kabul edilmiştir. Bir yandan üye ülkelerdeki vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması yönünde çalışan Avrupa Birliği, diğer yandan

---

<sup>124</sup> DPT, a.g.r., s.41.

<sup>125</sup> Başaran, a.g.m.,s.128.

da zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ile de ilgili çalışmalar yapmıştır. Örneğin; mevduat faizleri üzerinde yok denecek kadar düşük olan stopaj oranını asgari %15'e çekmesi yönünde Lüksembourg'a baskı yapılmaktadır. Bu ülkede faizler üzerindeki verginin yok denecek kadar düşük olması, onbinlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ülkeye kaydırmasına neden olmaktadır. Lüksembourg üzerine gelen baskılara karşılık, öncelikle İsviçre ve benzeri vergi cenneti ülkelerin bu kurala uymasını, aksi takdirde kendi bankalarında bulunan paraların bu ülkelere kayacağını ileri sürmektedir<sup>127</sup>.

Avrupa Birliği'nin zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye ilişkin çalışmaları Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Kurallar'ın (The Code of Conduct for Business Taxation) kabul edildiği 1 Aralık 1997 tarihine kadar gitmektedir. Kanun'un kabulünü takiben AB içindeki vergi rejimlerini değerlendirmek üzere özel bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kasım 2000'de AB Bakanları Birlik içindeki zararlı vergi uygulamalarını kaldırmak üzere anlaşmaya varmışlar ve vergi rekabetine ilişkin bir rehber hazırlamışlardır. Bu rehberde yer alan kriterlere uyan finansal birimler, holding şirketleri ve iş merkezlerine ilişkin rejimler zararlı olarak tanımlanmıştır.<sup>128</sup>.

Varılan bu kararda Bakanlar zararlı uygulamaların 01.01.2002 tarihine kadar kaldırılması konusunda uzlaşmışlardır. Bununla birlikte, 2001 yılında zararlı kabul edilen vergisel düzenlemelerden yararlanarak başlanan faaliyetlerin 2002 yılının sonuna kadar bu avantajlardan yararlanabileceği, 2001 yılından önce başlanan bu türden faaliyetlerin ise 2005 yılı sonuna kadar bu tür avantajlardan yararlanmaya devam edebileceği kabul edilmiştir.

AB tarafından kabul edilen kuralların (The Code of Conduct) odaklandığı konular şunlardır<sup>129</sup>;

---

<sup>126</sup> Ögüt, a.g.m., s.220.

<sup>127</sup> Bilici, [www.uludag.edu.tr](http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc.) , /~maliyesempozyumu/7\_1\_n.bilici.doc., s.14.

<sup>128</sup> M.Yavuz Öner, 'Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti', [www.e-yaklasim.com.tr](http://www.e-yaklasim.com.tr) , Haziran, 2004, Sayı:11,(Erişim: 30.11.2004).

- Çok uluslu firmaların yardımcı destek hizmetlerinin görüldüğü ve Belçika’da örneği olan “koordinasyon merkezleri”,
- Holding şirketleri,
- İrlanda’da örneği bulunan Finansal Hizmet Merkezleri IFSC,
- Muaf tutulan şirketler ve bölgeler.

Söz konusu uygulama kuralları potansiyel olarak zararlı rejimleri belirlemek üzere belli kriterler tespit etmiştir:

- İlgili ülkenin genel vergileme seviyesinden önemli ölçüde düşük efektif vergi oranları,
- Yabancılara (non-residents) tanınan vergisel kolaylıklar,
- Yerli ekonomiden ayırık tutulan ve bu nedenle ulusal vergi tabanını etkilemeyen vergi teşvikleri,
- Gerçek bir ekonomik faaliyet olmasa dahi tanınan kolaylıklar,
- Çok uluslu şirketlerin matrahlarının tespitinde uygulanan uluslararası standartlardan özellikle OECD tarafından belirlenenlerden sapan uygulamalar,
- Şeffaflık eksikliği.

Bu uygulama kurallarının bir özelliği de coğrafik boyutu nedeniyle üye ülkelerin hükümlerine giren diğer devletleri de kapsamıdır. Bu nedenle, üye devletler kendi hükümlerine giren bu devletlerin de uyumunu sağlamakla yükümlüdürler. Örneğin; Hollanda’ya bağlı Aruba ve Hollanda Antilleri, İngiltere Krallığı’na bağlı Channel Islands ve the Isle of Man, Portekiz’e bağlı Maderia ve Azores bu kapsamdadır.

---

<sup>129</sup> Öner, a.g.m., [www.e-yaklaşım.com.tr](http://www.e-yaklaşım.com.tr).

Son olarak 03.06.2003 tarihinde Lüksemburg'da yapılan ECOFIN AB Maliye Bakanları Toplantısında üç ana tedbirden oluşan bir paket benimsenmiştir. Bu paket şu önlemlerden oluşmaktadır:

1- İşletmelerin vergilendirilmesinde haksız rekabetin önlenmesine yönelik kurallar (The code of conduct),

2- Birbiri ile ilişkili işletmeler arasındaki faiz ve royalti ödemelerinin vergilendirilmesi hakkında direktif: Yürürlük: 01.01.2004,

3- Tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin direktif (The Directive): Yürürlük: 1 Ocak 2005.

Kabul edilen kurallar (Code of Conduct) tarafından zararlı vergi uygulamaları olarak tanımlanan uygulamalar ile AB Kuruluş Anlaşması'na (Treaty) göre kanunsuz devlet yardımları olarak görülen uygulamalar birbiri ile örtüşmektedir. Eğer vergi sistemindeki belli bir uygulama belli bazı firmaları kayırıyor ve diğer firmalar açısından ayrımcılık yaratıyor ise bu durum Kuruluş Anlaşması'nın devlet yardımlarına ilişkin hükümlerinin uygulanmasını gerektirmektedir. Bununla beraber, üye ülkelerde genel olarak düşük kurumlar vergisi oranlarının uygulanması devlet yardımı olarak görülmemektedir.

Haziran 2001 ve Şubat 2002'de Avrupa Komisyonu tarafından bazı üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri hakkında, devlet yardımlarına ilişkin bazı tedbirler işleme konmuştur. ECOFIN tarafından bazı tercihli rejimlerin 2010/2011 yılına kadar uzatılmasına izin verilmiştir. Bunlar; Belçika Koordinasyon Merkezleri, İrlanda Yabancı Sermaye Merkezleri, Lüksemburg Holding Şirketleri, Hollanda Finans Şirketleri ve Madeira Serbest Bölgesi'dir.

Tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin olarak kabul edilen Direktif (The Directive) 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Direktif prensip olarak "bilgi değişimi"ni esas almıştır. Bununla birlikte, bu konuda Belçika, Lüksemburg ve Avusturya'ya bir geçiş süreci boyunca istisna tanınmış ve bu

ülkelerin bilgi değişimi yerine “vergi tevkifatı” uygulamalarını kabul etmiştir. Ancak, bu ülkelerde faiz geliri elde edenlerin kendilerine vergi uygulanması yerine bilgi değişimini tercih hakları bulunmaktadır. Uygulanacak tevkifat oranı başlangıçta yüzde 15 olacak, üç yıl sonra yüzde 20, sonraki üç yılı takiben yüzde 35’e yükselecektir. Söz konusu geçiş döneminin süresi potansiyel olarak belirsizlik içermektedir. Bu dönem, AB tarafından birlik dışı üçüncü ülkeler İsviçre, Liechtenstein, Marino, Monaco, Andorra ve ABD ve üye devletlerin hükümranlığındaki bölgeler Channel Islands, Isle of Man, vb. ile faiz ödemeleri hakkında bilgi değişimi konusunda anlaşmaya varıncaya kadar sürecektir.

AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, üye ülkelerde tespit edilen 66 adet zararlı vergi uygulamasının aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak üzere) sona erdirilmesini öngören direktifi kabul etmiştir. Zararlı uygulamalar genellikle, vergi avantajları sunarak şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını kendi bölgesine çekmeyi amaçlamaktadır. Fransa’nın deniz aşırı departmanları, İspanya’nın Kanarya Adaları ile Ceuta ve Melilla, İngiliz egemenliğine ait Cebelitarık, Finlandiya’nın Aland Takım Adaları bu özellikte olan yörelerdir. Bizzat; İrlanda, İspanya, Yunanistan, Lüksemburg ve Fransa gibi ülkelerde de benzeri uygulamalar bulunmaktadır.

Avrupa Birliği diğer taraftan 91/308/CEE sayılı “Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifi”ni 1991 yılından beri uygulamaktadır.

### **9-3- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı ABD’nin Tutumu:**

ABD’nin vergi cennetleri ile mücadele konusundaki karşı çıkışı sonucunda OECD eylemlerini yumuşatmış, 2001 yılında açıklayacağı işbirliği yapmayan vergi cennetleri listesini geciktirmiş, yaptırımların uygulanmasını ise 2003 yılına kadar



ertelemiştir. ABD'nin baskısı sonucu vergi cennetlerinin belirlenmesinde yalnızca bilgi değişimi ve şeffaflık kriterlerinin esas alınmasına başlanmıştır<sup>130</sup>.

Ayrıca Kongre'de de OECD politikalarına karşı bir muhalefet ortaya çıkmıştır. Kongre çoğunluk lideri Dick Armey; ABD'nin küresel bir vergi polisi projesini desteklememesini, zengin ülkelerin küçük ve fakir ülkeler tarafından başarıyla uygulanan ekonomik politikalara karışmamasını, talep etmiştir .

Ancak, 11 Eylül olayları sonrasında ABD, offshore merkezlerine vergi rekabeti açısından değilse bile, kara para aklama ve terörün finansmanı yönünden bakmaya başlamıştır. Bununla beraber, 11 Eylül olaylarını gerçekleştiren teröristler aslında offshore merkezlerini değil, bizzat ABD'nin ve Avrupa Birliği ile Orta Doğu ülkelerinin bankacılık sistemlerini ve kayıtdışı "Hawala" sistemini kullanmışlardır .

ABD'de çoğu çevreler ABD'nin zaten yüksek vergiler nedeniyle çokuluslu firmaların merkez yeri seçimi bakımından kötü bir tercih olduğunu, son yıllarda ABD'den pek çok firmanın başka ülkelere kaydığını, ABD'de kurulu firmaların, başka ülkelerde kurulu firmalarla rekabet gücünün azaldığını, bu nedenle dramatik vergi indirimlerine gidilmesi gerektiğini ve vatandaşlarının tüm dünya da elde ettikleri gelirleri vergilemek yerine bölgesel vergileme esasına geçmesi gerektiğini savunmaktadırlar.

#### **9-4- Zararlı Vergi Rekabetine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar:**

Finansal Eylem Görev Grubu, 1989'da Paris'te G-8'ler tarafından OECD bünyesinde kurulmuştur. Günümüzde üye sayısı, içinde Avrupa, Amerika ve Asya

---

<sup>130</sup> Öner, a.g.m., [www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler](http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler).

Kıtalarının önemli finans merkezlerinin de yer aldığı otuz ülkeye ulaşmıştır<sup>131</sup>. Temel misyonunu, tüm ülkelerde, kara paranın tespitine ve aklanmasının önlenmesine yönelik yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yapmak oluşturmaktadır.

1991 yılında bu grup tarafından hazırlanan ve 1996 yılında bazı değişikliklere uğrayan tavsiye kararı ile, şüpheli işlem bildirimleri zorunlu hale getirilmiştir. FATF\*, vergi cenneti ülkelerin aynı zamanda karapara aklama merkezleri olarak da kullanıldığını tespit etmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapmıştır. Ekim 2002'de kendi belirlediği kriterler doğrultusunda, kara para ile mücadelede işbirliği yapmayan ondokuz ülkeyi kara listeye almıştır. Bu ülkelerin arasında; Cook Adası, Dominik, Grenada, Grenadines, Marshall Adası, Nauru, Niye, Nevis gibi vergi cenneti ülkeler yanında Macaristan gibi tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler de bulunmaktadır<sup>132</sup>.

Bu anlamda OECD ve FATF'ın hazırladığı listeler birbiriyle örtüşmese de, aynı amaca hizmet etmekte ve birbirini desteklemektedir.

OECD, AB, G8 dışında başka bazı örgütler bünyesinde de vergilendirme alanında çalışmalar yapıldığı görülmektedir. 140 üye ülkenin katıldığı Uluslararası Vergi Yönetimi Örgütleri Komitesi (CIOTA) vergi idareleri konusunda, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF) vergi politikası ve vergi yönetimi konularında çalışmalar yürütmektedir<sup>133</sup>. Birleşmiş Milletler'in Vergi İşleri Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Grubu, uluslararası vergi konularında

---

<sup>131</sup> Bu ülkeler şunlardır: Arjantin, Almanya, Amerika, Avustralya, Avusturya, Belçika, Brezilya, Çin, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Hong-Kong, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Meksika, Norveç, Portekiz, Singapur, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan. Bu ülkelerin yanında İki çokuluslu organizasyonun (Avrupa Komisyonu, Körfez İşbirliği Konseyi'nin) temsilcileri de toplantılarına katılmaktadır.

\* FATF:Financial Action Task Force.

<sup>132</sup> Bilici, a.g.m., [www.uludag.edu.tr/~malieseempozyumu/7\\_1\\_n.bilici.doc.](http://www.uludag.edu.tr/~malieseempozyumu/7_1_n.bilici.doc.), s.27.

<sup>133</sup> Eyüpgiller, a.g.m., s.81.

çalışmaktadır. Birleşmiş Milletler'in ayrıca sözleşme niteliğinde ve kara paranın aklanmasının suç kabul edilmesi gerektiği yönünde 3 çalışması bulunmaktadır :

**-Viyana Sözleşmesi:** 34 madde ve 1 ekden oluşmaktadır. 106 ülke tarafından imzalanmış, 11 Kasım 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Uyuşturucu suçları ile ilgilidir.

**-New York Sözleşmesi:** Terör kazançlarına yöneliktir. 1996 yılında kabul edilmiştir.

**-Palermo Sözleşmesi:** “Uluslararası Organize Suçlara Karşı BM Sözleşmesi” adını taşıyan bu sözleşme 2000 yılında Palermo’da yapılan BM Genel Kurulu’nda kabul edilmiştir. Daha geniş kapsamlı bir sözleşmedir. Kapsamına; organize suç, kara para aklanması suçu ve yolsuzluğun önlenmesi konuları girmektedir.

### **BÖLÜM III**

#### **‘ AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ REKABETİ VE KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME’**

## 1- AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ UYUMLAŞTIRMASI ÇALIŞMALARI:

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasındaki iktisadi ve mali ilişkinin geliştirilmesi; mal ve hizmet hareketlerinin tek bir ülke gibi hareket edebilmesi için çeşitli politikaların yanı sıra, üye ülkelerin vergi mevzuatlarının da uyumlaştırılması gerekmektedir.

Uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler olarak tanımlanabilmektedir<sup>134</sup>.

Vergi uyumlaştırılması; Birliğe üye devletler arasında sıkı bir iktisadi ilişkinin kurulması, sürekli ve dengeli gelişmelerin sağlanması ve ticaret saptırıcı ve rekabeti önleyici vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılması amacıyla üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasını ifade etmektedir<sup>135</sup>.

Vergi uyumlaştırılması, devletler arası vergi farklılıklarını ortadan kaldırarak, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeniyle bozulmasını önlemek ve böylece mal ve faktör piyasaları açısından birlik üyesi devletler arası optimum dağılım gerçekleştirerek toplum refahını yükseltmek amacını gütmektedir<sup>136</sup>.

Vergilerde uyum sağlamak, üye devletleri tek bir devlet gibi düşünerek, verginin konusu, mükellefiyeti, matrah ve tarifesi, muafiyet ve istisnası, indirimler ve diğer özel haller dikkate alınarak beyan edilmesi gereken diğer hususların mümkün olduğunca yakınlaştırılmasını ifade etmektedir<sup>137</sup>.

---

<sup>134</sup> Enver Çakan, 'Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması', **Maliye Dergisi**, Sayı:107, Mart-Nisan, 1992, s.16.

<sup>135</sup> Fatih Saraçoğlu,- Haydar Ejder, 'Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde GV Uygulamalarının Değerlendirilmesi', **Vergi Sorunları**, Sayı:164, Mayıs, 2002, s.123.

<sup>136</sup> İzzettin Önder, 'Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler', **Maliye Yazıları**, Sayı:7, Haziran-Temmuz, 1987, s.65.

<sup>137</sup> Hüseyin Kandemir, 'AT'de Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması', **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:6, Eylül, 1993, s.47.

Ülkeler arası üretim faktörlerinin hareketliliğinin vergi eşitsizliği nedeniyle ticaret saptırıcı sonuçlara neden olmaması ve rekabeti engellememesi için üye ülkeler arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması gerekliliği duyulmuştur. Bu doğrultu da zararlı vergi rekabetinin yarattığı olumsuz etkileri gidermek üzere AB ve OECD tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

1987' de AB, birlik içindeki tüm sermayenin kontrolünü kaldırmayı önermiştir. Bu tek bir Avrupa sermaye piyasasına yönelik önemli bir adım olarak kabul edilmiştir. Özellikle ortak bir vergi oranı, serbest sermaye hareketlerini ve en düşük düzeyde rekabetin yaratacağı vergi arbitrajını önlemek için gerekli görülmüştür<sup>138</sup>. Bazı ekonomistler, AB tek ve büyük bir vergi cennetine dönüşebileceğinden dolayı kaygı duymuşlardır. Ancak, AB'de tam olarak vergi uyumlaştırılmasının sağlanamadığı görülmektedir.

Avrupa Birliği'nde, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirmede yoğunluk kazanmıştır. Dolaylı vergiler, Avrupa Birliği'nin yapı taşlarından olan malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemeleri nedeniyle, üye ülkeler arasında bir ölçüde uyumlaştırılmıştır. Avrupa Birliği gibi nihai hedefi çok yoğun olan entegrasyonlarda dahi öncül bütünleşme, malların serbest dolaşım ilkesine dayanmaktadır. Söz konusu ilkeye ulaşabilmenin temel şartı ise, serbest dolaşımı amaçlanan malların taşıdığı vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır<sup>139</sup>. Bu doğrultu da dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi alanlarında yapılmıştır.

Doğrudan vergilerde ise aynı ölçüde bir uyumlaştırma yoktur. Sadece, doğrudan vergilendirmenin bazı yönlerinde uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler bunlar arasındadır. Vergilendirmede üye devletlerin, özellikle doğrudan vergilendirme

---

<sup>138</sup> Giray, a.g.m., s.133.

<sup>139</sup> Nagihan Oktayer, ' Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Modeline Uyumu', **Gümrük Birliği Dergisi**, Eylül-Aralık, 1996, s.36.

politikalarını egemenlik yetkisi ve ekonomi politikalarının bir parçası olarak görmeleri sebebiyle uyumlaştırma alanında fazla ilerleme kaydedilememiştir<sup>140</sup>.

Dolaylı vergilere kıyasla dolaysız vergilerin uyumlaştırılması daha fazla ve daha karmaşık sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle ulusal vergi sistemlerinin birbirine yakınlaştırılmasına yönelik uyumlaştırma çalışmalarının sonucunu belirlemek dolaylı vergilerde olduğundan daha güç olmaktadır.

Avrupa Birliğinde dolaysız vergilerle ilgili olarak yapılan çalışmalar başlıca iki amacı gerçekleştirmeye yöneliktir;

Bunlar:

1. Birlik içinde rekabet eşitliğini sağlamak,
2. Mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını gerçekleştirmek.

Dolaysız vergiler alanında üye devletlere ait işletmelerin dengeli bir rekabet içinde bulunmaları ve sermaye hareketlerinin, vergilendirmeden dolayı engellenmemesi için, işletmelerdeki vergi yüklerinin de birbirine yakınlaştırılması gerekmektedir. Eğer dolaysız vergilerde uyumlaştırmaya gidilmezse, bir maliyet unsuru gibi kabul edilen vergi yükleri, üretim faktörlerinin maliyet fiyatlarını etkileyecek dolayısıyla üreticilerin ortak pazarda eşit rekabet içinde mücadele edebilmelerini engelleyecektir<sup>141</sup>.

Avrupa Birliği'nde işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma çalışmalarının amacı üye devletler arasında kurulacak bir ortak pazarda yalnız malların değil, sermayenin de serbestçe dolaşabilmesinin sağlanması amacına yatmaktadır. Bu amaca ulaşabilmek için faiz ve kar paylarında yapılan vergi kesintileri ile kurum karları üzerinden alınan

---

<sup>140</sup> Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu', İKV Yayınları, Temmuz, 2001, s.59.

<sup>141</sup> Kamil Güngör, 'Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası', Maliye Dergisi, Sayı:136, Ocak-Nisan, 2001, s.70.

vergilerin uyumlaştırılması gerekmektedir. Uyumlaştırma çalışmalarının bu aşamasında gelir vergisi kapsam dışında bırakılmış, çalışmalar daha çok üye ülkelerde geçerli kurumlar vergisi yüklerinin uyumlaştırılması alanında yoğunlaştırılmıştır<sup>142</sup>.

Dolaysız vergiler alanında Birlik kurumları açık bir şekilde yetkilendirilmekte, buna karşılık dolaysız vergiler alanında özel bir yetkilendirme hükmü yer almamaktadır. Ancak bu durum üye devletlerin ulusal vergi yasalarını dört temel serbestiye ( malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı) uygun olarak oluşturmaları gereğini ortadan kaldırmamaktadır<sup>143</sup>.

Avrupa Toplulukları Adalet Mahkemesi, dolaysız vergilerin Topluluğun yetki alanına girmediğini kabul etmekle birlikte, artık yerleşik hale dönüşen içtihadına göre; ‘ Dolaysız vergiler kendi yetki alanlarında kalmış olsa bile, üye devletlerin bu yetkilerini her şeye rağmen Topluluk hukukuna uygun olarak kullanmak zorundadırlar’ denilmektedir<sup>144</sup>.

Bu alanda bakıldığında Kurumlar Vergisi alanında uyumlaştırma çalışmalarının yoğunluk kazandığı görülmektedir. 1990 yılında, şirketlerin vergilendirmesine ilişkin olarak Komisyonun Bağımsız Uzmanlar Komitesi’nin (Ruding Committe) raporu, şirketlerin vergilendirilmesinde üye ülkelerdeki farklılıkların Tek Pazarın işleyişine olumsuz etkilerini ve çözüm yollarını ortaya koymaktadır. Söz konusu rapor 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

---

<sup>142</sup> Ayşe Günay, ‘ Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi’ , **Vergi Sorunları**, S:140, Mayıs, 2000, s.133.

<sup>143</sup> Billur Yatlı Soydan, ‘Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak’, **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu**, 17.Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMÖB Yayınları-185, 2002, s.148.

<sup>144</sup> Soydan, a.g.e., s.148-149.

uyumlaştırılmasının zorlukları üzerinde durulmuştur<sup>145</sup>. Komite, çifte vergilendirmenin önlenmesi için, transfer fiyatlandırmasının düzenlenmesini, iki taraflı vergi anlaşmaları ağı oluşturulmasını, yurt dışı zararlarının ele alınmasını; kurumlar vergisi bakımından ise, üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki ana unsurların uyumlaştırılmasını önermektedir<sup>146</sup>.

Özellikle dolaysız vergilerle ilgili olarak Birlik içinde bugüne kadar istenen çalışmaların yapılamadığı görülmektedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, aslında Avrupa Topluluğu'nun kuruluşundan beri dolaysız vergiler ve özellikle de kurumlar vergisi alanında çok sayıda uyumlaştırma çalışmaları yapılmış, ancak bunların çoğu, üye devletlerin egemenlik haklarının en önemli göstergelerinden biri olan vergilendirme konusunda yetki devrinde bulunma isteksizliklerine takılmıştır<sup>147</sup>.

Bugün gelinen nokta itibariyle, yapılan tüm çalışmalara rağmen dolaysız vergiler alanında çok değişik sebepler nedeniyle beklenildiği ölçüde başarı sağlanamamıştır. Bunun en önemli nedenlerinden birisi ise, üye ülkelerdeki vergi sistemlerinin önemli farklılıklar göstermesidir. Gerçekte bu farklılıklar nedeniyle birlik içinde haksız vergi rekabetinden bahsedilmekte ve bunu önlemeye yönelik tedbirler alınmaktadır.

Üye ülkeler arasındaki haksız vergi rekabetinin önlenmesine yönelik olarak, dolaysız vergiler alanında yapılacak uyumlaştırma çalışmalarının özünde şu ilkeler yer almaktadır<sup>148</sup>;

- a) Üye ülkelerdeki vergi sistemleri ve uygulamaları işletmelerin büyüme ve gelişmelerine engel olmamalıdır,

---

<sup>145</sup> Fazıl Aydın, 'Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma', **Vergi Sorunları**, Sayı:164, Mart, 2003, s.92.

<sup>146</sup> Ögüt, a.g.m., s.220.

<sup>147</sup> Funda Başaran Yavaşlar; Rekabet İstemi Zoru Gerçekleştiriyor mu? 'AB ve Konsolide Bir Kurumlar Vergisi Matrahı', Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Maliyesinin Uyumu, **Türmob Yayınları-185**, Mayıs, 2002, s.352.



b) Gerek üye ülkelerin ve gerekse Birliğin mali kaynakları verimli şekilde kullanılmalı ,sermaye hareketleri ve yatırımların dağılımı ekonomik ve sosyal araçlara cevap verebilmelidir,

c) Birlik içi mal ve hizmet dolaşımı herhangi bir sınırlama olmaksızın tam olarak

sağlanmalı, sadece vergisel amaçlarla sermaye ve yatırımların bir ülkeden diğerine akışı önlenmemelidir.

1993 yılında Komisyon Gelir Vergisi alanında üye devletlere bağlayıcı olmayan bir tavsiye de bulunmuştur. Bu tavsiyesinde, bir üye ülkede ikamet eden kişiler ile ikamet etmeyenleri birbirinden ayırt edici kurallar ortaya koymuştur.1997 yılında görüşülmeye başlanan zarar verici olduğu kabul edilen vergi paketi kapsamında sermaye piyasalarının zarar görmesinin önlenmesi amacıyla üye devletler, tasarruflardan elde edilen gelire, o geliri elde eden kişinin ikamet ettiği devlet tarafından bir vergi oranı uygulanması konusunda anlaşmışlardır<sup>149</sup>.

Ülkeler arasındaki vergi rekabeti, genellikle, iş hayatına uygun bir ortam hazırlamak için bir vasıta olarak kullanılmıştır. Son yıllarda, üye devletler, bu nevi bir vergi rekabetinin yol açabileceği çeşitli negatif etkileri- vergi tabanının aşınması, rekabetinin bozulması ve Avrupa Birliği Devlet Yardımı Kurallarında meydana gelebilecek olası ihlaller- analiz etmeye başlamışlar ve zararlı vergi rekabetini engelleme açısından tartışmalara yönelmişlerdir. 1990'lardaki konsept 1996/1997'de ilerleme göstermiş ve bu tartışmalar 1 Aralık 1997'de ECOFİN Konseyi'nin kabul ettiği ' vergi paketi' anlaşmasına yol açmıştır<sup>150</sup>. Vergi paketi ile üye devletler Tek Pazarın isleyişine zarar verebilecek uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla mali politikaların bir ölçüde koordine edilmesini taahhüt etmişlerdir.

---

<sup>148</sup> DTM, a.g.r., s.41.

<sup>149</sup> [www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf](http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf). (Erişim:27.09.2005).

<sup>150</sup> Ögüt, a.g.m., s.221.

1997 yılında görüşülmeye başlanan ve 2003 yılında kabul edilen, zarar verici rekabeti önlemeye yönelik vergi paketi üç düzenleme içermektedir; İşletme vergilemesinin temel kuralları (Code of Conduct), faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ve bağlı işletmeler arasında sınır ötesi faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerindeki stopaj hakkında açıklamalar.

İşletme Vergilemesine İlişkin Temel Kurallar, kanuni bağlayıcılığı olmayan bir araçtır. Üye devletlerin zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalarından kaçınmaları için siyasi bir taahhüt niteliğindedir. Temel kurallar, Avrupa Birliği dahilinde işletme faaliyetlerinin yürütüldüğü yeri belirleyebilecek düzenlemeleri kapsamaktadır. Yasal bağlayıcılığı olmamasına rağmen, Avrupa Birliği içinde zararlı iş alanı vergi önlemlerini açıklamak için tüm üye devletler için politik bir bağlayıcılığı bulunmaktadır.

Temel kurallar hiçbir biçimde bir üye devlette uygulanan genel kurumlar vergisi oranına atıfta bulunmamaktadır: Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi- o üye devlette yer alan bütün şirketlere uygulanabilir olmak şartıyla- adil bir vergi uygulaması olarak kabul edilmektedir<sup>151</sup>. Temel kurallar, genel vergi oranı sabit kalıp değişmezken, matrahın doğru olarak belirlenmesi veya indirilmiş vergi oranlarını uygulanması suretiyle şirketlerin vergi yükünü önemli ölçüde azaltan düzenlemeleri ele almaktadır.

Vergi paketinde yer alan bir diğer düzenlemede faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusudur. Bu konuda ise ülkelere seçimlik bir hak sunulmuştur. Buna göre, faiz gelirlerini elde eden ülke, ya elde edilen gelir üzerinde kaynakta vergilendirme yapacak ya da faiz geliri konusunda diğer ülkeye bilgi verecektir.

Tasarrufların vergilendirilmesi konusunda yapılan düzenlemelerin amacı ise; ikametgahın bulunduğu üye devletçe faiz ödemesi niteliğindeki tasarruflardan elde edilen gelirin belli bir orandaki vergiye tabi tutulmasıdır. Uygulamada ise bu

---

<sup>151</sup> Ögüt, a.g.m., s.222.

düzenlemenin alanı mukim olmayanların tasarruflarının vergilendirilmesi ile sınırlı kalmakta, üye devletleri mukimlerini vergilendirmede serbest bırakmaktadır.

Gayri maddi hak bedelleri ve faizlere ilişkin yönerge teklifi ise, aynı gruba ait olup farklı üye devletlerde kurulu bulunan şirketler arasındaki bu türden ödemeler üzerindeki vergi tevkifat'ını ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Yönerge teklifi hangi ödemelerin vergi tevkifat'ı dışında tutulacağını tespit etmektedir. Bunlar, borçlanmalar ile bağlantılı olarak, bir üye devletteki şirket tarafından, diğer üye devletteki bağlı şirkete veya işyerine yapılan her türlü faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleridir<sup>152</sup>.

Avrupa Birliği mevzuatı 1969'lardan beri şirketler için sermayenin arttırılması, birleşmeler, mal varlıklarının devri, aktiflerin devri, ana şirket/ bağlı şirket ilişkileri gibi konuların vergilendirilmesine yönelik ortak bir sisteme sahipti.

Ortak şirketlerin karlarının çifte vergilendirilmesini engelleme ve doğrudan vergilendirme alanında vergi makamlarının karşılıklı yardımlaşmalarını sağlamak amacıyla, tali mevzuat da getirilmiştir. Bu tali mevzuat, şirketlerin tek pazarın faydalarından yararlanabilmek için, farklı üye devletlerden sınır ötesi işlemler yapması halinde karşılaşılabilecek zorlukları azaltmayı amaçlıyordu.

## **2- AVRUPA BİRLİĞİ KURUMLAR VERGİSİ UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI:**

Globalleşme, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler neticesinde az gelişmiş ülkelerin gelişmiş ülkelere kıyasla daha düşük vergi oranları uygulamaya devam etmesi çoğu OECD ülkesi olan gelişmiş ülkelerin hem kişisel gelir vergisi hem de kurumlar vergisi oranlarını daha aşağı seviyelere indirme yönünde kendilerini baskı altında hissetmelerine yol açmaktadır.

---

<sup>152</sup> 'Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası', İKV Yayınları, 2002, s.62

Avrupa ölçüsünde birleşmiş büyük bir pazarın oluşturulması; sermayenin serbestçe hareket edebilmesini, sanayi işbirliğinin kolaylaştırılmasını, rekabet koşullarının daha az eşitsiz olmasını gerektirmektedir. Bu nedendir ki üye devletlerin farklı vergi sistemlerinden üretim maliyetleri, yatırım yerleri, yatırılan sermayenin hasılası, gereksiz yere etkilenmeyecek şekilde işletmeler üzerindeki vergi yükünün yakınlaştırılması gerekmektedir<sup>153</sup>.

Genel olarak, kurumlar vergisi sisteminin uyumlaştırılması, ortak bir uygulama alanı, ortak bir vergi sistemi, benzer vergi oranları ve ortak bir matrah kabul edilmesini kapsamaktadır.

Avrupa Birliği'nde 1986 yılında ' ortak bir mali alan yaratılması amacıyla sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi programı' hazırlanmıştır. Bu kapsamda, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması, menkul sermaye iratları üzerine konulan stopaj vergisinin yaygınlaştırılarak uyumlaştırılması, vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi, üye devletlerin vergi sistemlerinin kendi menkul kıymetleri lehine ayırım yaratan düzenlemelerin kaldırılması hedeflerine yer verilmiştir. Birliğin 'iç Pazar' ya da 'tek Pazar' hedefine ulaşabilmesi için belirli bir düzeyde kurumlar vergisi konu, matrah ve oran uyumunun sağlanması gerektiği kabul edilmektedir<sup>154</sup>.

Avrupa Birliğinde üye ülkeler arasında, gelir vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de başta oran farklılıkları olmak üzere, teşvikler, istisnalar, amortismanlar gibi konularda farklılıklar bulunmaktadır. Kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda ulaşılmak istenen hedeflerin başında ise Birlik içinde sermaye ve yatırım hareketlerinin ülkelerdeki vergi sistemlerinden direk olarak etkilenmelerini önlemek ve böylece rekabet eşitliğini sağlamaktır.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması çalışmaları 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu ve sonraki dönemde ortaya konan Van den Tempel Raporuna

---

<sup>153</sup> Kemalattin Koç, ' Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirlerine Yakınlaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi', **Vergi Dünyası**, Sayı:72, Ağustos, 1987, s.32.

<sup>154</sup> Nami Çağan, ' **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**', Ankara Üniversitesi, 1991, Ankara, s.28.

dayanmaktadır.Yapılan çalışmada rekabet ortamında yaşanacak olumsuzlukların en alt seviyede olmasını sağlayacak vergi oranlarının belirlenmesi üzerinde durulmuştur.

1975 yılında AB'nde kurum vergi sisteminin uyumlaştırılması yönünde yapılan çalışmalar başarısızlıkla sonuçlanmıştır. AB üyesi ülkeler ekonomik entegrasyonun en başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için vergi toplamada birlikteliğin yaratılmasının kaçınılmaz bir gerekçe olduğunu ortaya koymuşlardır<sup>155</sup>.

1980'ler boyunca batı dünyasında önemli vergi reformları gerçekleştirilmiştir. Reformlar sürecinde temel dalgalanmalar 1980'lerin ortalarında olmakla birlikte, 1990'lar boyunca bu reformlar devam etmiştir. 24 OECD üyesi ülkenin 18'i, kurumlar vergisi oranlarını azaltmıştır. 1986-1990 yılları arasında, Amerika'nın yanı sıra, diğer önemli sanayileşmiş ülkelerden örneğin Almanya % 6, Fransa % 8 ve Japonya'da % 5.5 puan vergi indirimine gitmişlerdir. OECD ülkelerinde en yüksek dilimdeki ortalama kurumlar vergisi oranı 1986'da % 41'den, 2000'de % 32'ye, 2004 yılında da %28'e indirilmiştir. Bu uygulamalarda en dikkati çeken ülke, kurumlar vergisi oranını % 52'den % 28'e düşüren İsveç olmaktadır<sup>156</sup>( **Bkz.Ek Tablo-3**).

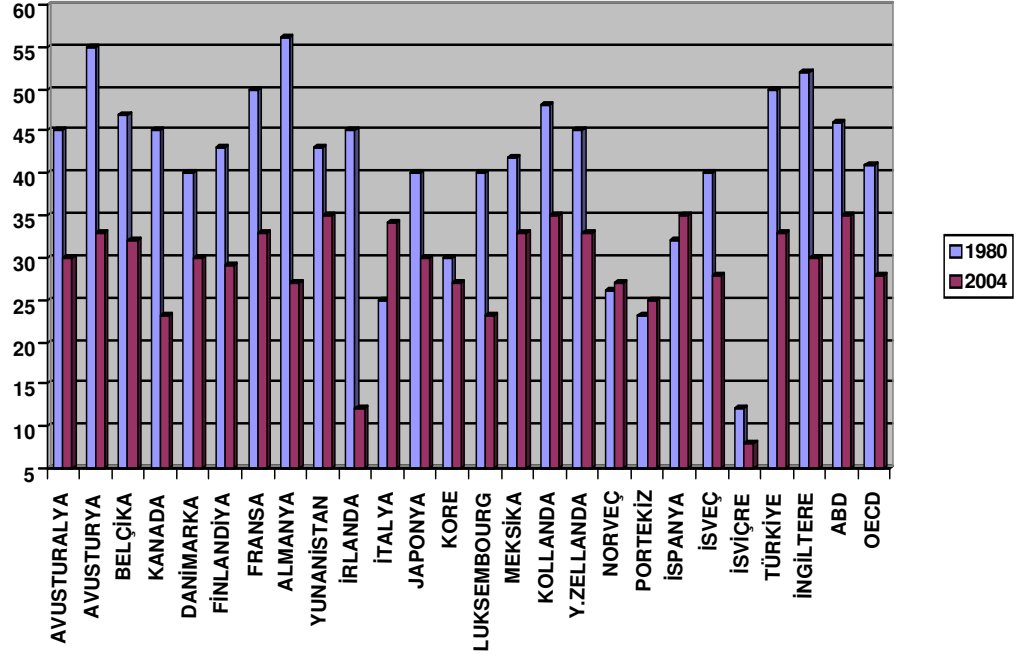
OECD üyesi bu ülkelerin aynı anda vergi oranlarını düşürmelerinin bir nedeni sermaye Mobilitesinin hızla artış göstermesidir. Ülkelerdeki ekonomik ve teknolojik alanlarda gelişmelerle birlikte vergisel alanlarda yapılan düzenlemeler sermaye kaçıışı için uygun bir ortam hazırlamıştır. Potansiyel sermaye kaçıışı tehlikesinin ve vergi tabanlarındaki aşınmanın önüne geçebilmek için ise, ülkeler vergi oranlarında düzenlemeler yaparak, indirimlere gitmişlerdir.

---

<sup>155</sup> Hüseyin Özdeşer – Okan Şafaklı, 'Avrupa Birliği'nde Yeni Vergi Politikaları', [www.maliye.gov.tr/apk/MALDER/INTABDE%20YENI/%20VERGIPOLITIKA.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/MALDER/INTABDE%20YENI/%20VERGIPOLITIKA.pdf), (Erişim 17.12.2005), s.10.

<sup>156</sup> Giray, a.g.m., s.106. [www.akdeniz.edu.tr](http://www.akdeniz.edu.tr).

**Grafik1: OECD Ülkelerindeki Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (1980-2004 %)**



**Kaynak:** İhsan Günaydın-Levent Yahya Eser, 'Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi', **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005, s.137.

1980 ve 2004 yılları arasında, OECD ülkeleri için ağırlıklandırılmamış kanuni kurumlar vergisi oranları %41'den % 28'e düşmüştür. Bu yıllar arasında %13'lük bir düşüş gözlenmektedir. Kurumlar vergisi oranlarında genel bir düşüş olmakla birlikte, bazı ülkelerde bu düşüş daha büyük boyutlarda olmuştur. Grafikteki veriler üretim faktörlerinin mobilitesindeki artışın sonucu ülkelerin kanuni kurumlar vergisi oranlarında indirim gittikleri yargısını doğrular niteliktedir<sup>157</sup>.

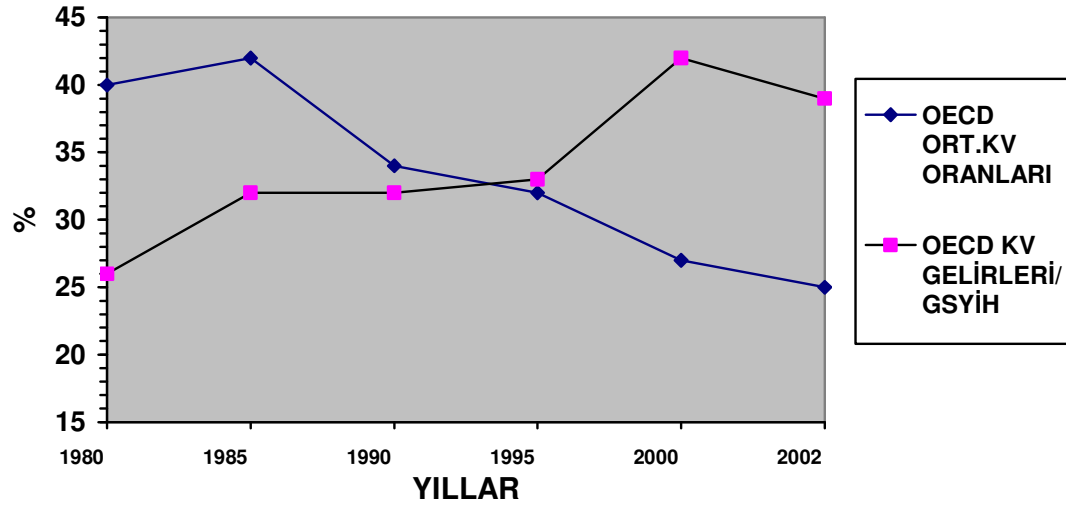
Vergi rekabeti nedeniyle kurumlar üzerindeki vergi yükü küçük ülkeler açısından daha fazla düşüş göstermiştir. Ancak, mali rekabetin varlığı büyük ülkeler, de kurumlar üzerindeki vergi yüklerini düşürmeye zorlamıştır. Ayrıca, AB açısından kurum gelirleri üzerindeki vergi yükünün vergi matrahını aşındırdığını söylemek

oldukça zordur. Çünkü, kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı istikrarlı bir artış sergilemektedir. Ancak vergi rekabetinin varlığı bu vergi gelirlerinin artışı üzerinde önemli bir baskı oluşturmaktadır<sup>158</sup>.

Aşağıdaki grafikte de görüldüğü gibi, OECD ülkelerinde KV gelirin GSYİH içerisindeki payı 1980 yılında %2,4 iken , bu pay 2002'de %3,4 olmuştur. Ayrıca kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşün, kurumlar vergisi gelirleriyle aynı paralel de gitmediği de gözlenmektedir. Bu durum mükelleflerin karlılıklarının artmasıyla veya bazı ülkelerin vergi sistemlerinde değişiklik yapmış olmasıyla açıklanabilir.

1980'li yıllarda birçok ülkede kurumlar vergisi matrahı geniş, vergi oranı yüksekken bu durum günümüzde tam tersine dönüşmüştür. Günümüzde hükümetler vergi oranlarını düşürürken, diğer yandan da vergi matrahlarını genişletmişlerdir.

**Grafik 2. OECD Kanuni KV Oranları ve KV Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı**



**Kaynak:** İhsan Günaydın-Levent Yahya Eser, ' Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi', **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005, s.143.

<sup>157</sup> Günaydın- Eser, a.g.m., s.138.

<sup>158</sup> Engin, a.g.m., s.189.

Ülkelerin vergi rekabetine girişerek mobil üretim faktörlerini kendi egemenlik alanlarına çekme yönünde hareket ettikleri varsayımı, mobil üretim faktörleri açısından son derece önemli olan dolaysız vergi oranlarındaki azalma; vergi yüklerinin diğer ülkelere aktarılmasını kolaylaştıracak vergi reformlarının varlığı ve mobil üretim faktörlerine bir biçimde kolaylıklar sağlayan uluslararası ve ikili anlaşma eğilimlerinin hız kazanması ile gösterilmektedir. Bu tür eğilimler özellikle gelişmiş ülkelerde yaygınlaşmaktadır. OECD ülkelerinde en yüksek ortalama kurumlar vergisi oranı 1986 yılındaki %41'lik düzeyinden 2000 yılında % 32'ye gerilemiştir. Vergi oranlarında görülen bu azalma eğilimi kişisel gelir vergisi için de geçerlidir: OECD ülkelerinde, ulusal düzeydeki, en yüksek ortalama kişisel gelir vergisi oranları 1986'da yüzde 55 iken 2000'de yüzde 41'e gerilemiştir<sup>159</sup>. Keza OECD ortalaması olarak, merkezi ve yerel yönetim rakamlarını da içeren en yüksek ortalama kişisel gelir vergisi oranlarında son yirmi yılda yüzde 20'lik bir gevşeme söz konusudur. **(Bkz. EK Tablo.4)**

1998'de Latin Amerika ve Asya-Pasifik ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi oranı yüzde 32 ; OECD üyesi gelişmiş ülkelerde ise yüzde 36 iken 2003 yılı KPMG Kurumlar Vergisi Araştırması'na göre ortalama kurumlar vergisi oranı Latin Amerika ülkelerinde yüzde 30.5, Asya-Pasifik ülkelerinde yüzde 30.3, OECD ülkelerinde yüzde 30.7 ve AB üyesi ülkelerde yüzde 31.6 düzeyine inmiştir. Söz konusu araştırmaya göre global düzeyde kurumlar vergisi oranlarındaki azalma eğilimi sürmektedir<sup>160</sup>.

Güçlü ve gelişmiş ekonomilerin daha yüksek kurumlar vergisi oranlarına sahip olduğu gözlenmektedir. Kurumlar vergisi oranlarında indirim yapmak suretiyle yabancı yatırımcıları çekme eğilimi küçük ve az gelişmiş ülkelerde daha yaygın bir uygulama gibi görünmektedir. OECD ülkelerinin tümünde kurumlar vergisi oranlarında genel ve yavaş bir azalma eğilimi sürerken Belçika ve İrlanda gibi daha küçük ülkelerde daha hızlı bir azalma eğilimi söz konusudur: Belçika önceki yıla kıyasla 2003'te yüzde 15.3, İrlanda ise yüzde 21.8 civarında bir indirim gerçekleştirmişlerdir. İrlanda, 2004 yılındaki yüzde 12'lik kurumlar vergisi oranı

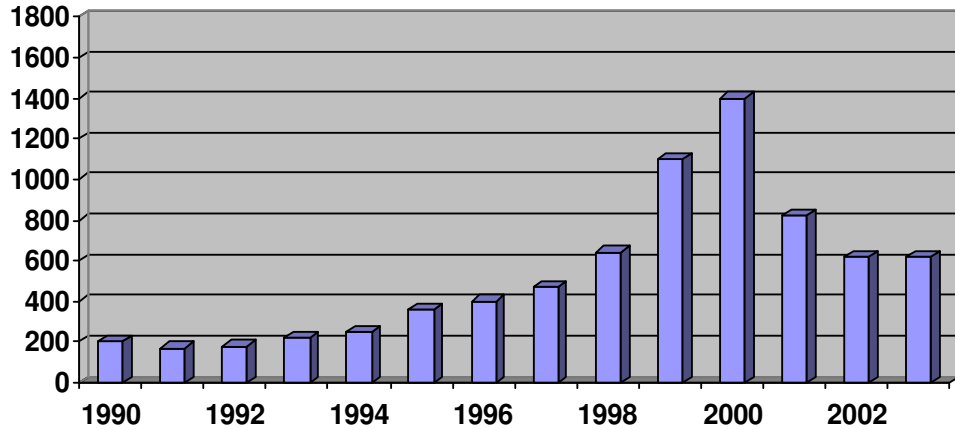
<sup>159</sup>Canaktan- Vural;a.g.m., s.3. <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi22/ccanaktan.pdf>.



hedefine hızla yaklaşmaktadır. Kurumlar vergisi oranını yüzde 20'nin altına indiren ülkelerin sayısı tüm dünyada hızla artmaktadır: 2003'te Sri Lanka kurumlar vergisi oranını yüzde 17'ye, Panama yüzde 30'dan yüzde 19'a ve Uruguay yüzde 14'e indirmiştir.Çin ise Özel Ekonomik Bölgelerde yerleşik yabancı yatırımcılara yönelik olarak Kurumlar vergisi oranını yüzde 33'e indirmek suretiyle bu bölgelerdeki yabancı yatırımcılarına daha düşük vergi uygulamasını sürdürmektedir<sup>161</sup>.

Vergi rekabetinin bir sonucu olarak, servet üzerinden alınan vergilerin kaldırıldığı veya azaltıldığı görülmektedir. Örneğin 1990'larda Norveç ve İsveç servet vergilerini düşürmüşlerdir. Danimarka, Hollanda, Avusturya ve Almanya ise tamamıyla kaldırmışlardır. Sermayenin hareketliliği bu yeniden dağıtıcı vergilerin toplanmasını da zorlaştırmıştır.Yapılan bu düzenlemeler sonucu dünya genelinde yabancı doğrudan yatırımlar ve portföy yatırımlarının akışı artmıştır. Özellikle 2000 yılında akış oldukça yükselmiş, daha sonra azalmıştır. Bu düşmeye rağmen, her iki yatırım türünde de akış, 1990'daki düzeyden daha yüksektir<sup>162</sup>.

**Grafik 3. 1990-2003 Dünyada Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı**



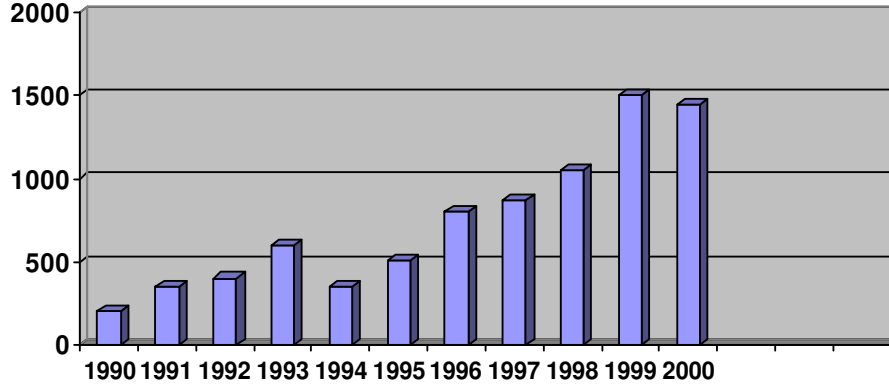
(MİLYAR DOLAR- YILLAR)

<sup>160</sup> Canaktan-Vural, a.g.m., s.3.

<sup>161</sup> Canaktan-Vural, a.g.m., s.3.

<sup>162</sup> Giray, a.g.m., s.107. [www.akdeniz.edu.tr](http://www.akdeniz.edu.tr).

**Grafik 4. Dünyada Yabancı Portföy Yatırımları 1990 -2000**



(MİLYON USA DOLARI- YILLAR)

**Kaynak:** Filiz Giray, Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, Akdeniz İİBF Dergisi, 2005, s.109. [www.akdeniz.edu.tr](http://www.akdeniz.edu.tr).

Vergi rekabeti sadece dolaysız vergi oranlarında yapılan indirimlerle kendisini göstermemektedir; artan vergi rekabeti karşısında özellikle gelişmiş ülkeler rakipleri karşısında rekabet güçlerini koruyabilmek için vergi sistemlerini revize etmekte yeni vergi reformları gündeme getirmektedirler. İskandinav ülkeleri daha mobil olan sermaye gelirleri (faiz, kar payı ve sermaye kazançları) üzerinden daha düşük ve azalan oranlı bir vergi alırken emek gelirlerinden daha yüksek ve artan oranlı bir verginin alındığı ikili gelir vergisi sistemini yürürlüğe koymuşlardır. Örneğin, Norveç 1992’de geçtiği ikili gelir vergisi uygulaması ile tüm sermaye gelirlerini yüzde 28 üzerinden vergiye tabi tutarken emek gelirlerine uygulanan en yüksek vergi oranını yüzde 50 olarak belirlemiş; bu oranı 2000’de yüzde 56’ya çıkarmıştır. Aynı yöndeki reform çabaları Hollanda, Avusturya ve diğer AB ülkeleri tarafından da gerçekleştirilmekte ve sermaye gelirleri daha hafif bir şekilde vergilendirilmek istenmektedir. Bu yöndeki reform çabaları “uluslararası sermaye piyasalarında rekabet güçlerini korumak” ihtiyacını yansıtmaktadır.

Kurumlar vergisi tabanının uyumlaştırılması ile birlikte özellikle Avrupa Birliği’nde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin vergi yükleri önemli ölçüde azalış gösterecektir. Tek pazara yönelik düzenleme ve ayarlamalarla birlikte, çok uluslu şirketler, ulusal şirketlere göre vergisel açıdan daha avantajlı hale geleceklerdir.

Buna bağılı olarak ta çok uluslu şirketler tarafından yapılacak olan yatırımların miktarında bir artma görülecek ve ortaya çıkacak yeni yatırım fırsatları birlik üyesi ülkeler ile üye olmayan ülkeler arasından dağılıma tabi tutulacaktır. Bu doğrultu da daha düşük oranlı kurumlar vergisi ve stopaj vergisi uygulayan ülkeler , bu durumdan daha kazançlı çıkacaklar ve ülkelerine gelen sermaye miktarının artmasını sağlayabileceklerdir. Aşağıdaki tabloda da 1980 ve 2002 yılları arasında Türkiye’deki yabancı sermaye girişleri gösterilmektedir.

**Tablo 3. TÜRKİYE’DE YABANCI SERMAYE-MİLYAR \$**

YILLAR	DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE YATIRIMLARI-FİİLİ GİRİŞİ	PORTFÖY YATIRIMLARI-NET	TOPLAM GİRİŞLER
1980	35		35
1981	141		141
1982	103		103
1983	87		87
1984	113	0	113
1985	99	0	99
1986	125	146	271
1987	115	282	397
1988	354	1178	1532
1989	663	1386	2049
1990	684	547	1231
1991	907	623	1530
1992	911	2411	3322
1993	746	3917	4663
1994	636	1158	1794
1995	934	237	1171
1996	914	570	1484
1997	852	1634	2486
1998	953	-6711	-5758
1999	813	3429	4242
2000	1.707	1022	2729
2001	3.288	-4515	-1227
2002	549	-694	-145
TOPLAM	15.729	6.620	22.349

**Kaynak:** Muhammet Akdiş, ‘ Sermaye Hareketleri Finansal Krizler ve Türkiye’,Nazilli2004, [www.pamukkale.edu.tr](http://www.pamukkale.edu.tr) , (Erişim:01.10.2005).

### 3- AVRUPA BİRLİĞİ KURUMLAR VERGİSİ DİREKTİFLERİ:

Avrupa Birliği vergi düzenlemeleri alanına dolaylı-dolaysız vergiler açısından bakıldığında, dolaylı vergilere ilişkin kuralların çok önemli bir ağırlıkta olduğu görülmektedir. Dolaysız vergiler alanında ise, AB vergi düzenlemelerinde başlı başına bir vergi sistemi bulunmadığı görülmektedir.

AB tarafından getirilen düzenlemeler spesifik konulara ( örneğin birden çok ülkede faaliyeti olan şirketlerin birleşme-devir işlemleri gibi) odaklanmış olup, başlı başına kurumlar vergisi sistemi olabilecek kapsamda düzenlemeler bulunmamaktadır<sup>163</sup>. Bu durum AB Komisyonu tarafından sürekli bir eksiklik olarak nitelendirilmekte ve daha kapsamlı düzenlemeler yapılması yönünde çalışmalar devam etmektedir.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması ve vergi politikalarının belirlenmesi amacıyla kullanılan araçların başında Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Avrupa Konseyi tarafından onaylanarak yürürlüğe giren direktifler gelmektedir. Direktifler antlaşma hükümlerinden sonra Birlik hukukunun yaratılmasında tüzüklerden sonra 2. sırada gelen düzenlemelerdir. Direktif ve tüzüklerin dışında kararlar, görüşler, tavsiyeler gibi hukuk yapma araçları da kullanılmaktadır.

Vergi düzenlemelerinin gerçekleştirilmesinde ve söz konusu bu düzenlemelerin etkinliğinin sağlanmasında Avrupa Birliği direktifleri çok önemli rol oynamaktadır. Dolaysız vergiler alanında, özellikle de gelir vergisiyle ilgili ayrıntılı direktifler olduğunu belirtmek mümkün değildir. Kurumlar vergisi alanında, iç pazarı oluşturmak, iç pazarın iyi işleyişini sağlamak ve gerektirdiği şartları oluşturmak için değişik ülke şirketleri arasında birleşme, bölünme, sermaye koyma ve hisse senedi değişimlerinde ortak vergilendirme rejimi oluşturmak amacıyla direktifler çıkarılmıştır<sup>164</sup>.

---

<sup>163</sup> M.Bahattin Kulu, 'AB Kurumlar Vergisi Müktesebatı, Vergi Yapımızın Buna Uyum Durumu ve AB'nin Bu Konudaki Yeni Hedefleri', **Vergi Dünyası**, Sayı:254, Ekim, 2002, s.19.

<sup>164</sup> Saraçoğlu-Ejder, a.g.m., s.125.

Çeşitli ülkelerdeki kurumlar vergisi uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla çıkarılmış olan Avrupa Birliği direktifleri, vergi uygulamalarının yönlendirilmesi bakımından da etkili olmaktadır. Günümüze kadar kurumlar vergisi alanında 1973 ve 1977 yıllarında çıkarılan iki direktifin arkasından, tek Pazar öncesinde, 1990 yılında iki direktif daha çıkarılabildiği görülmüştür. Diğer taraftan tek Pazar uygulamasının başlamasının ardından Komisyon 1997 yılında, bu çerçevede üye ülkeler arası zararlı vergi düzenlemeleri ile mücadele etmek amacı ile üçlü önlemler paketi teklifinde bulunmuştur<sup>165</sup>:

İşletmelerin vergilendirilmesi alanında uyulması gerekli temel kuralların belirlenmesi,

Tasarruf gelirleri üzerindeki vergi yükü konusunda AB düzeyinde ortak düzenlemeye gidilmesi,

Üye ülkeler arasında şirketten şirkete faiz ve rödevans (telif) ödemelerinde uygulanan stopajın kaldırılması,

Bu teklif ile başlayan çalışmalar 6 yıl boyunca sürmüştür ve 2 Haziran 2003 tarihinde kabul edilen 3 yeni direktifle ortak düzenleme haline dönüşmüştür. Başlangıçtan itibaren kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar çifte vergilendirmenin önlenmesi, şirket birleşme ve devirleri, zarar mahsubu, vergi kayıp ve kaçığına karşı mücadele gibi konularda yoğunlaşmıştır<sup>166</sup>.

Kurumlar vergisi alanındaki direktiflerden birincisi, farklı ülkelerdeki ortaklıklarda devir, birleşme, bölünme ve hisse senedi değişiminde ortak vergilendirme rejimine yöneliktir<sup>167</sup>. '**Füzyon Direktifi**' ( 90/434 sayılı direktif) olarak adlandırılan bu direktifle, topluluk ortaklarının uluslararası planda gücünü arttırmak için birleşmelerini teşvik edici bir düzenleme getirilmesi, birleşmelerin vergi maliyetinin düşürülmesi amaçlanmaktadır.

<sup>165</sup> [www.gumrukkontrol.org.tr/yayinlar/dergiler/icerik/42/3.htm](http://www.gumrukkontrol.org.tr/yayinlar/dergiler/icerik/42/3.htm), Erişim[02.01.2006].

<sup>166</sup> DPT, 8.Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001, [www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf](http://www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf). Erişim:(18.12.2005).

<sup>167</sup> Fatih Saraçoğlu, 'Kurumlar Vergisi ile İlgili Avrupa Birliği Direktifleri', **Vergi Sorunları**, Sayı:201, Haziran, 2005, s.127.

Füzyon direktifinin amacı, farklı üye ülkelerde faaliyet gösteren ortaklıkların yeniden örgütlenme kararlarını ortak vergileme kurallarına bağlamaktır<sup>168</sup>. Bu direktif doğrultusunda KVK'da yapılan değişikliklerle, sınır ötesi birleşmelerde gerçek olmayan sermaye kazançlarının vergilendirilmesi engellenmiştir.

Avrupa Birliği'nin KV ile ilgili bir ikinci direktifi ; '**Ana ve Bağlı Şirketlerin Vergilendirilmesinde Ortak Kurallar Direktifi**'( 90/435 sayılı **direktif**)dir. Bu direktif ile de ana ve bağlı ortaklıkların vergilendirilmesi ile ilgili temel ilkeler belirlenmiştir. Bağlı ortaklık tarafından ana ortaklığa yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi düzenlenmiştir.

Bu direktifin amacı; farklı üye ülkelerdeki ana şirketler ile bunlara bağlı şirketlerin vergilendirilmesinde ortak kurallar oluşturarak, dağıtılan karın çifte vergilendirilmesini önleyerek, dağıtılan kardan tevkifat yoluyla alınan vergiyi kaldırmaktır. Yapılan düzenlemeler çerçevesinde, vergilemenin bağlı ortaklığın bulunduğu ülkede yapılmasına karar verilmiştir. Bu doğrultu da bağlı ortaklık bulunduğu ülkede kurumlar vergisini ödeyecek ancak dağıtılan kar payı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Avrupa Birliği'nin KV ile ilgili üçüncü direktifi ise; '**Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik Direktif**'(90/436 sayılı **direktif**) tir. Direktif, birden fazla üye ülkedeki aynı gruba ait iki ortaklıkta kar aktarımına bağlı bir usulsüzlük tespit edilip, ek vergileme yapıldığında, aynı kazançtan haksız durumdaki fazla vergilemenin düzeltilmesine yöneliktir<sup>169</sup>.

Avrupa Birliği'nin, kurumlar vergisi ile ilgili ayrıca başka direktifleri de bulunmaktadır. Bunlardan birleşme direktifi; bazı durumlarda devir kazançları üzerinden alınan verginin ertelenmesini sağlamaktadır. Bir başka direktif ise; vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla üye ülkelerin vergi idareleri arasında karşılıklı bilgi alışverişinde bulunmalarını öngörmektedir.

---

<sup>168</sup> Salih Tanrıku, 'Avrupa Birliği'nde Şirket Birleşme, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi', **Vergi Sorunları**, Sayı:161, Şubat, 2002, s.81.

<sup>169</sup> Kulu, a.g.ö., s.22.

Ortaklıkların vergi merkezlerinin ya da yatırımlarının belirli bölgelere çekilmesini amaçlayan zararlı vergi uygulamalarını aşamalı olarak en geç 2012 yılında olmak üzere sona erdirecek direktifte üye ülkelerin 02.06.2003 tarihli toplantısında kabul edilmiştir. 02.06.2003 tarihli toplantıda faizlerin vergilendirilmesi ile ilgili direktifin, 01.01.2005 tarihinde uygulamaya konulması konusunda işbirliğine varılmıştır.

Avrupa birliği'nin dağıtılan kar paylarının vergilendirilmesi, faiz ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat, vergi matrahının uyumlaştırılması, hangi ortaklıkların kurumlar vergisine tabi olacağı konularında tasarı düzeyinde çalışmaları da bulunmaktadır, ancak somut adımlar atılmamıştır<sup>170</sup>.

#### **4- ZARARLI VERGİ REKABETİNİN KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ:**

Ülkeler arasında farklı kurumlar vergisi sistemlerin uygulanıyor olması, uluslar arası yatırım ve tasarruf dalgalarını belirleyen en önemli etkenlerden biridir. Ekonomik olarak küresel bağımlılığın giderek artmasından dolayı, bir ülkede var olan kurumlar vergisi uygulamaları, o ülkeye yapılacak yatırımların geleceğinin doğrudan etkilemektedir. Bunun sonucu olarakta, ekonomik faaliyetleri etkileyen rekabet unsuru, ülkelerin vergi sistemlerine yansımaya başlamıştır. AB ülkelerinin de dahil olduğu pek çok ülke, vergi sistemlerini yeniden düzenlemek zorunda kalmış ve kurumlar vergisi oranlarını düşürürken, vergi matrahlarını genişletmişlerdir. Bir çok ülke vergi oranlarının düşürülmesini büyük bir gelir kaybı olarak görmektedir. Ancak, bir ülkedeki kurumlar vergisi oranlarının yatırımcıları çekmek amacıyla düşürülmesi, istihdamı arttırarak kurumlar vergisi gelirlerindeki azalmayı telafi edebilmektedir .

Globalleşme kapsamında sık sık bahsedilen konulardan biri de, şirketlerin sermayeyi kendi bünyelerine çekmek amacıyla, kurumlar vergisi oranlarını azaltması için hükümetler üzerine baskı yapabileceğidir. Bu durum, düşük veya

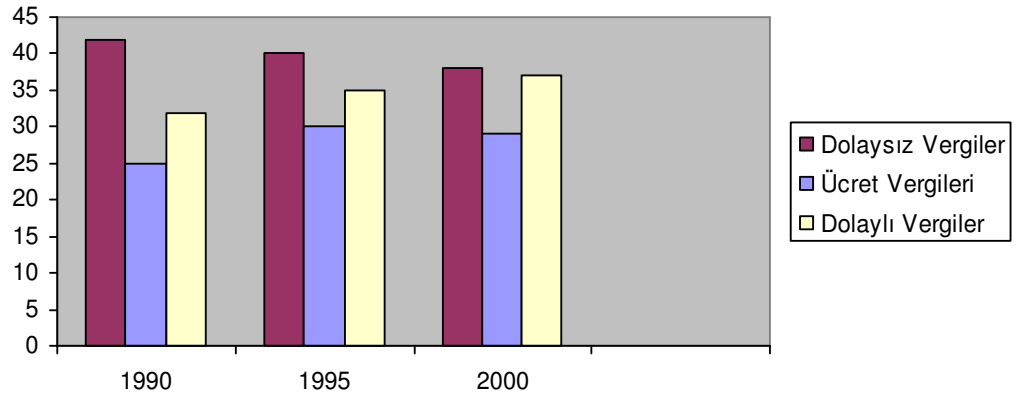
---

<sup>170</sup> Saraçoğlu, a.g.m., s.130.

muhtemelen sıfır kurumlar vergisi oranları ile dibe doğru bir yarışa ( race to the bottom) neden olacağıdır<sup>171</sup>.

Kurumlaşma özellikle yeni yatırımların yapılmasına, bu da sermayenin varlığı koşuluna dayanmaktadır. Dolayısıyla ülkeler sermayeyi kendilerine çekebilmek amacıyla çeşitli vergi avantajları sağlamaktadırlar. Bir devletin sermayeyi kendisine çekebilmek amacıyla, haksız rekabet oluşturacak biçimde vergi avantajı sağlaması ise serbest rekabete aykırı düşmektedir<sup>172</sup>.

**Grafik 5. 1990-2000 Yıllarında Vergi Oranları Arasındaki Değişim**



**Kaynak:** Hakan Ay, Metin Meriç, 'Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları, [http://www.uludag.edu.tr/maliyesempozyumu/4\\_1\\_h.ay-m.meric.doc.s.8](http://www.uludag.edu.tr/maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc.s.8). (Erişim:19.05.2004).

AB üyesi ülkelerde kamunun ekonomideki ağırlığı sürekli olarak düşmekte, mali sermayenin ekonomideki ağırlığı artmakta ve sermaye daha geniş bir tabana yayılmaktadır<sup>173</sup>. Küresel sermayeyi çekmek isteyen ülkelerde kurumlar vergisi oranları azalırken, emek ve dolaylı vergi oranları artış göstermektedir. Buna göre, 1990'ların ortalarına kadar işgücünden toplanan vergilerin payı %25.1'den, 1995'de %30.4'e ve 2000'de %30'a çıkmışken, sermayeden elde edilen vergilerin payı aynı dönemde %42.2, %40.1 ve %37.6'e düşmüştür. Dolaylı vergilerin payı ise, OECD

<sup>171</sup> Günaydın-Eser, a.g.m., s.134.

<sup>172</sup> Funda Başaran, 'Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum', **Vergi Sorunları**, Sayı:156, Eylül, 2001, s.128.

<sup>173</sup> Abdülkadir Göktaş, 'Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Ekonomik ve Vergisel Uyumu-I', **Yaklaşım**, Sayı:96, Aralık, 2000, s.84.



ülkelerinde 1990 yılında %31.3'den, 1995 yılında %34.7'e ve 2000 yılında %37.1'e yükselmiştir<sup>174</sup>.

Üye ülkelerde uygulanmakta olan veri yapılarındaki farklılıklar Birlik içindeki rekabetin etkinliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. AB Komisyonu 1990 yılında Hollanda Finans Bakanının başkanlığında bir komite oluşturarak üye ülkelerdeki mevcut vergi farklılıklarının Birlik içerisindeki rekabeti ve yatırım olasılıklarını ne şekilde etkilediğini incelemesini istemişlerdir. Ayrıca AB Komisyonu, komiteden üye ülkeler arasındaki vergi farklılıklarından dolayı meydana gelen sorunların en acil şekilde ortadan kaldırmak amacıyla vergide üç alanda uyum çalışmalarını yoğunlaştırmıştır<sup>175</sup>. Bunlar; vergi oranları, vergi dilimleri, ve vergi toplama yönetimi. Komitenin tüm hedefi kurum vergi sisteminin tüm üye ülkeler arasında tam anlamıyla uyumlaştırılmasını sağlamaktır. Böylece kurumların çifte vergilendirmeden muaf tutulmaları sağlanabilecek ve sonuç itibarıyla kurumların çifte vergilendirmeden dolayı fiyat belirlemede yaşadıkları olumsuzluklar da ortadan kalkmış olacaktır.

Zararlı vergi rekabeti dolayısıyla kurumlar vergisi matrahlarının aşınması konusunda gelişmiş ülkelerin geçen zaman içerisinde artan bir ilgisi olduğu görülmektedir. Fakat birçok ülkede kanuni kurumlar vergisi oranlarında bir düşüş olmasına rağmen, kurumlar vergisi gelirlerinde buna paralel bir azalış olduğu görülmemektedir. Bu durum ise, vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuzluklardan kaynaklanmaktadır.

Vergi rekabeti nedeniyle kurumlar vergisi oranlarında bir azalış söz konusudur. Fakat refah devleti anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerini en üst seviyede sunmak isteyen ülkeler, hizmetlerini aksatmadan sürdürebilmek için vergi gelirlerini kamu harcamalarına paralel olarak yükseltmek veya aynı tutmak

---

<sup>174</sup>Hakan AY, Metin Meriç, 'Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları, [http://www.uludag.edu.tr/maliyeseöpozyumu/4\\_1\\_h.ay-m.meric.doc.s.8](http://www.uludag.edu.tr/maliyeseöpozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc.s.8). (Erişim:19.05.2004).

<sup>175</sup>Hüseyin Özdeşer-Okan Şafaklı, 'Avrupa Birliği'nde Yeni Vergi Politikaları', [www.maliye.gov.tr/apk/MALDER/INTABDE%20YENI%20VERGI%20POLITIKA.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/MALDER/INTABDE%20YENI%20VERGI%20POLITIKA.pdf). Erişim[12.12.2005].

zorundadırlar<sup>176</sup>. Ayrıca ülkeler, ekonomik gelişmeyi sağlamak için ülkelerdeki yabancı sermaye oranını da artırma çabası içinde olduklarından kurumlar vergisi gelirlerindeki azalmayı önlemek amacıyla diğer vergilere ağırlık vermektedir. Böylece devletler vergi gelirlerini arttırmak amacıyla mobilitesi düşük olan ve bu nedenle vergilendirilmesi kolay olan işgücü ve tüketim gibi vergi matrahlarını tercih etmektedirler. Bu tercihi yansıması bakımından vergi türleri arasındaki değişimi gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3. 1965-2002 Yılları Arasında OECD Ülkelerindeki Vergi Türlerinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı**

<b>VERGİ TÜRLERİ</b>	<b>1965</b>	<b>1975</b>	<b>1985</b>	<b>1995</b>	<b>2002</b>	<b>DEĞİŞİM</b>
KİŞİSEL GELİR VERGİSİ	26	30	30	27	26	0
KURUMLAR VERGİSİ	9	8	8	8	9	0
SOSYAL GÜVENLİK AİDATI	18	22	22	25	25	7
- İŞÇİ PAYI	6	7	7	8	8	2
- İŞVEREN PAYI	10	14	13	14	15	5
ÜCRET VERGİLERİ	1	1	1	1	1	0
SERVET VERGİLERİ	8	6	5	6	6	-2
GENEL TÜKETİM VERGİSİ	14	14	16	18	19	5
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	24	18	16	13	11	-13
DİĞER VERGİLER	1	1	2	3	3	2
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	

**Kaynak:**Günaydın-Eser, a.g.m., s.146.

Yukarıdaki tabloda 1965-2002 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi türlerinin vergi gelirleri içerisindeki payının değişimi gösterilmiştir. Tabloya baktığımızda, kişisel vergisinin ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının değişmediği görülmektedir. Fakat mobilitesi az olan işgücü üzerindeki sosyal güvenlik aidatının vergi gelirleri içerisindeki payının %7 oranında, genel tüketim vergilerinin payının da %5 oranında arttığı görülmektedir. Bu da vergi rekabetinin yarattığı olumsuz etkiden kaynaklanmaktadır. Ülkeler artan kamu

<sup>176</sup> Günaydın-Eser, a.g.m., s.145.

harcamalarını karşılayabilmek için vergi gelirlerini arttırmak zorunda kalmışlardır. Vergi gelirlerini arttırırken ise, sermayeyi en az etkileyecek bir politika izlemişlerdir.

Kurumlar vergisinin etkin faktör derecesi bir yana bırakılırsa, vergi rekabetinin şirketler üzerindeki vergi yüklerini AB’nde aşağıya doğru çektiğini görebiliriz. Vergi rekabeti nedeniyle kurumlar vergisi üzerindeki vergi yükü özellikle küçük ülkelere açısından daha fazla düşüş göstermiştir. Ancak, mali rekabetin varlığından dolayı büyük ülkeler de kurumlar üzerindeki vergi yüklerini düşürmek zorunda kalmışlardır.

Ayrıca, AB açısından kurum gelirleri üzerindeki vergi yükünün vergi matrahını aşındırdığını söylemek oldukça zordur. Çünkü, kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı istikrarlı bir artış sergilemektedir. Ancak vergi rekabetinin varlığı bu vergi gelirlerinin artışı üzerinde önemli bir baskı oluşturmaktadır<sup>177</sup>.

AB’de vergi rekabetinin, diğer ekonomik entegrasyonlara göre daha fazla oranlarda sorunlara yol açması mümkündür. Bunun nedeni, AB’de gelir vergisi oranları arasındaki farklılıkların ABD’ye göre çok yüksek olmasıdır. Diğer eden olarak da, AB içine egemenlik mücadelesinin varlığı nedeniyle AB kurumların ortak girişimlerde bulunma zorluğudur<sup>178</sup>.

## **5- ZARARLI VERGİ REKABETİ VE KURUMLAR VERGİSİ YAPISI AÇISINDAN TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ:**

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden biri ‘Zararlı vergi rekabeti’ olarak karşımıza çıkmaktadır. Artan teknoloji ile birlikte oluşan yeni uluslar arası ortam, çok uluslu şirketler açısından, mekansal farklılıkların önem kaybetmesine yol açmaktadır. Bu durum ise, vergi planlaması seçeneklerin artması ve vergi mükelleflerine vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konusunda yeni olanaklar sunulmasına yol açmaktadır.

---

<sup>177</sup> Engin, a.g.m., s.189.

<sup>178</sup> Ögüt, a.g.m., s.225.

Avrupa Birliği'nin temel ekonomik hedefi, üye ülkeler arasında tüm ekonomik engellerden arındırılmış bir ortak pazar oluşturmaktır. Rekabet hukuku kuralları bu temel amaca ulaşılmasında Topluluğa üye ülke ve Topluluk organlarının büyük bir duyarlılıkla izledikleri araçlar olmuştur. Dolayısıyla rekabet politikası, Türkiye AB ortaklık ilişkileri ve Gümrük Birliği çerçevesinde büyük önem taşımaktadır<sup>179</sup>.

Türkiye'nin AB ile bütünleşmesi söz konusu olduğunda, bütünleşmenin temel amaçlarından birisi olan vergisel birlik ilkesi daima ön plana gelmektedir. Amaç, ulusal hukuk sistemlerinin ortak bir noktada birleştirilmesi ise, hukuk sisteminin bir parçası olan vergi hukukunun da AB vergi hukukuna uyumunun sağlanması gerekmektedir.

Ekonomik bütünleşme için yapılacak girişimlerde vergi yüklerindeki farklılıkların etkilenmemesi için yüklerin birbirine yaklaştırılması gerekmektedir. Vergi uyumlaştırılması da, devletler arası vergi farklılıklarını ortadan kaldırarak, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeniyle bozulmasını önlemek ve böylece mal ve faktör piyasaları açısından birlik üyesi devletlerarası optimum dağılım gerçekleştirerek toplum refahını yükseltmek amacını gütmektedir<sup>180</sup>. Özellikle finansal işlemler olarak coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin yarattığı avantaj, ülkeleri bu konuda bir rekabete itmekte ve bu rekabet zaman zaman ulusal vergi tabanlarında erozyona neden olabilmektedir.

Sermayenin mobilite kazanması sonucu, vergi rekabeti olarak tanımlanan ve ülkelerin portföy ve doğrudan yatırımları çekebilmek için kişisel ve kurumsal gelir üzerinden alınan vergi oranlarını düşürmesi sorununu da beraberinde getirmiştir. Küreselleşme ile birlikte, sermayenin diğer vergileme alanlarına doğru rahatça hareket edebilmesi, söz konusu gelir unsurunun vergilendirilmesini olumsuz etkilemeye başlamıştır. Bu durumda, gelişmiş ülkelerin sermaye gelirinden aldıkları stopajı kaldırmalarına ve geliştirmekte olan ülkelerin de vergi cenneti uygulamalarını arttırmalarına neden olduğu söylenebilir.

---

<sup>179</sup> [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr). 'AB Rekabet Politikasına Uyum', (Erişim:11.11.2004).

Ayrıca gelişmiş ülkeler dahi bünyelerinde bulunan yerleşiklerin elde ettikleri yabancı geliri vergilemekte oldukça büyük güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Çünkü yatırımlar vergi cennetlerindeki oldukça gizli tutulan banka hesaplarında korunmaya başlanmıştır<sup>181</sup>.

Avrupa Birliği'nde, üye devletler arasında ekonomik ilişkilerin geliştiği, serbest rekabet kuralları içinde rekabet eşitliğine dayanan, ekonomik ve sosyal açıdan devamlı gelişen bir topluluk yaratmak istemekte, bu amaçlarına ulaşmak içinde vergi uyumlaştırılmasına önem vermektedir. Ekonomik, mali, sosyal ve siyasi açıdan tek bir ülke gibi hareket etmek isteyen AB'nin bu amaca ulaşması, vergilendirmeye yönelik ortak politikalar uygulaması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi uyumlaştırılması tek başına bir amaç değil, ekonomik ve siyasi bütünleşme sürecini geliştirmeye yönelik bir araçtır<sup>182</sup>.

Küreselleşme eğiliminin bölgesel bütünleşmeler aracılığıyla hız kazandığı günümüzde Türkiye çeşitli alternatifler arasından tercihini, coğrafi ve siyasi koşulları da göz önüne almak suretiyle Avrupa Birliği'nden yana kullanmıştır. Dolayısıyla, vergi uyumlaştırılması bir araç olarak, tam üye olması söz konusu olan Türkiye'nin Birlikle ilişkileri açısından önemlidir. Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemi ile uyumlaştırılması, vergi politikasını düzenleyen vergi hukukunun uyumlaştırılmasını gerektirmektedir<sup>183</sup>.

Çeşitli ekonomik bütünleşme sistemleri incelendiğinde, bu sistemlerin özünde mal ticaretinin serbestleştirilmesi eğiliminin yattığı görülmektedir. AB gibi nihai amacı çok yoğun olan entegrasyonlarda dahi öncül bütünleşme, malların serbest

---

<sup>180</sup> Tavşancı, a.g.m., s.229.

<sup>181</sup> Reuven S.Avi-Yonah, 'Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi', Çev: Serkan Benk, **Vergi Dünyası**, Sayı:273, Mayıs, 2004, s.142-143.

<sup>182</sup> Ayşe Günay, 'Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi', **Vergi Sorunları**, Sayı:140, Mayıs, 2000, s.133.

<sup>183</sup> Tavşancı, a.g.m., s.223.

dolaşım ilkesine dayanmaktadır. Söz konusu ilkeye ulaşabilmenin temel koşulu ise, serbest dolaşım amaçlanan malların taşıdığı vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıdır<sup>184</sup>.

Türkiye’de kurumlar vergisi uygulamasına 1950 yılında geçilmiş ve ülkemizde kurumlaşmayı belli bir düzeye çıkarmak için zaman zaman reform niteliğinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Çünkü kurumlar vergisi, Birlik ve Türkiye arasındaki ilişkiler açısından sermaye hareketliliğini ve rekabet eşitliğini olumlu ya da olumsuz yönde önemli ölçüde etkileyebilen bir niteliğe sahiptir.

Türkiye’nin konumu AB’ne üye devletlerle kıyaslandığında en yüksek oranlar ve en düşük oranlar bakımından orta sıralarda yer almaktadır. Türkiye’nin AB’ne katılması durumunda Birlik ülkeleri içerisinde bu konuda yapılacak uyumlaştırma çalışmalarında zorluklarla karşılaşmayacağı söylenebilir.

Türkiye’deki vergi oranları Avrupa Birliği ülkeleriyle yaklaşık olarak aynı düzeyde bulunmaktadır. Ancak; Türkiye’deki kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımı, toplumun alışık olduğu vergi ödeme oranı, devletin vergiye olan gereksinimi, diğer sosyal güvenlik kesintileri, istisna, muafiyet ve indirimlerden yararlanmanın dağılımı, vergi idaresinin etkinliği, vergi kaçakçılığının yaygınlığı, vergi ahlakının düzeyi, vergi kaçakçılığı, vergi ahlakının düzeyi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olanaklarının farklılığı gibi etkenleri de göz önüne aldığımızda; ülkemizdeki vergi oranlarının yüksek olduğunu ve vergileme sürecinde önemli sorunlara neden olduğunu söyleyebiliriz<sup>185</sup>.

Türkiye’de toplam vergilerin içeriğine baktığımızda; OECD ülkelerine göre farklılıklar bulunmaktadır. Sosyal güvenlik kesintilerinin de dahil edildiği toplam vergiler içinde gelir ve servet üzerinden alınan vergiler ile sosyal güvenlik kesintileri OECD ülkelerinde Türkiye’den daha yüksektir. Mal ve hizmet üzerinden alınan dolaylı vergilerde ise tam tersi durum geçerlidir. Bu durum vergide adalet ilkesi tartışmalarını da beraberinde getirmektedir.

---

<sup>184</sup> Nagihan Hollanda Oktayer, ‘ Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Modeline Uyumu’, **Gümrük Birliği Dergisi**, 1996, Eylül-Aralık, s.36.

Türkiye, OECD ülkeleri arasında toplam vergi yükü (Toplam vergiler/GSYİH) düşük ülkelerden biridir. 1999 yılı verilerine göre toplam vergilerin GSYİH'ya oranı OECD ülkelerinde ortalama yüzde 27,7 iken Türkiye'de yüzde 22,2 düzeyindedir. Sosyal güvenlik kesintilerinin vergilere dahil edilmesi durumunda, bu oranlar sırasıyla yüzde 37,3 ve 31,3 şeklinde gerçekleşmiştir. Yapılan hesaplamalara göre kayıt dışı ekonominin Türkiye'de diğer ülkelere göre çok daha yüksek olduğu düşünüldüğünde, vergilerin ekonomiye olan toplam yükünün daha da düşük düzeylerde seyrettiği sonucu çıkmaktadır. Ancak, Türkiye'deki vergi yükünün OECD ülkelerinden ABD, Japonya, Güney Kore, Avustralya ve Meksika'dan daha yüksek olduğu da unutulmamalıdır<sup>186</sup> ( **Bkz. Ek Tablo-4**).

Dolaysız vergiler açısından değerlendirme yaptığımızda ise; Türkiye'nin yapması gereken fazla bir şey bulunmamaktadır. Çünkü Türk Vergi Sisteminin dolaysız vergiler grubunda bulunan iki temel vergisi, Birlik vergi sistemine en yakın olan Alman Vergi Sisteminden esinlenmiştir. Ancak Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde diğer müktesebat alanlarında olduğu gibi, vergilendirmeye ilişkin hukuki durumu yakından izlemek, bu konuda vergi yapımızın farklılık gösteren noktalarını tespit etmek, yapılabilecek teknik ve siyasi uyumlaştırma çalışmalarını yapmak öncelikli amaçlarımızdan olmuştur<sup>187</sup>.

**Tablo 4. Türkiye ve AB Ülkelerinde Uygulanan Vergi Oranları**

ÜLKELER	GV ORANI	KV ORANI	KDV ORANI
ALMANYA	45	38.3	16
AVUSTURYA	50	34	40
BELÇİKA	50	34	21
ÇEK CUMHURİYETİ	30	28	22
DANİMARKA	47	30	25
ESTONYA	26	26	18
FINLANDİYA	53	29	22
FRANSA	49	35.4	19.6
İNGİLTERE	40	30	17.5

<sup>185</sup> Tuncer, a.g.m., s.103.

<sup>186</sup> [www.dtm.gov.tr/oecd/ekonomi/sayı%2011/vergi.htm](http://www.dtm.gov.tr/oecd/ekonomi/sayı%2011/vergi.htm), (Erişim:01.06.2006).

<sup>187</sup> Tavşancı, a.g.m., s.235.

İRLANDA	42	12.5	21
İSPANYA	45	35	16
İSVEÇ	56	28	25
İTALYA	45	37.3	20
KIBRIS	30	15	15
LİTHUANİA	33	15	18
LİTVAYA	25	15	18
LÜKSEMBOURG	38	30.4	15
MACARİSTAN	40	17.7	25
MALTA	35	35	15
POLONYA	40	19	22
PORTEKİZ	40	27.5	19
SLOVAKYA	38	19	19
SLOVENİA	50	25	20
TÜRKİYE	45-üst oran	30	18
YUNANİSTAN	40	35	18

**Kaynak:**Serdar Aksoy-Mehmet Çiftçi, ‘ Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemine Uyumu’, **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005.

Tabloya bakıldığında Türkiye ve OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan bütün vergilerin mevcut olduğu ve birkaç istisna dışında bütün ülkelerin birbirine yakın oranlarda vergileme yaptığını görebiliriz. Genel olarak Türkiye’de uygulanan oranların OECD ortalamasının üzerinde olduğu ancak çok açık bir farkın olmadığı söylenebilir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere Türkiye’de ve AB üye ülkelerinde uygulanan vergi oranları arasında pek büyük bir fark bulunmamaktadır. Türkiye’de uygulanan gerek KDV oranı gerekse GV oranları topluluk üyeleriyle uyumlu gözükmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri ile ülkemiz KV oranları birbirleriyle uyumlu gözükmele birlikte, AB sistemi ile ülkemiz kurumlar vergisi arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla Birliğe üyelik sürecinde kurumlar vergisi alanındaki çalışmalarında sürdürülmesi gerekmektedir ( **Bkz. Ek Tablo-5/6/7**).Bu çerçevede<sup>188</sup>;

<sup>188</sup> Saraçoğlu, a.g.m., s.130.



- Kurumlar vergisi gerek ülkemizde, gerekse AB üyesi ülkelerin çoğunda tek oranlı olarak uygulanmakta olup; vergi oranı açısından Türkiye ile AB arasında uyumsuzluk olmamakla birlikte, ülkemizde istisna ve muafiyetlerin fazlalığı nedeniyle vergi yükünde farklılıklar olmakta, bu durum istisna ve muafiyetlerin kaldırılmasını gerektirmektedir.

- Transfer fiyatlandırılması, devir ve birleşme, ana ve bağlı şirketler açısından AB Direktifleri çerçevesinde karşılaşılan problemlerin çözümlenmesi gerekmektedir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu ile başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere diğer kanunlar arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi gerekmektedir.

- Vergi teşvikleri azaltılarak bu konuda oluşturulacak politikalarla ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi ve vergi sisteminin iyileştirilmesi gerekmektedir.

Zararlı vergi rekabetine Türkiye açısından bakıldığında, her ne kadar uygulanan vergi oranları düşük gözükmekte ise de, sosyal güvenlik ve diğer vergisel yükler eklendiğinde, AB ülkelerinde uygulanan ortalama oranların bile üzerinde vergi oranlarına sahip olması yanında, Türkiye’de banka işlemlerinin gizliliği ve ticari gizlilik kuralları, nakit kontrolü ve vatandaşlık ve vergi numarası zorunluluğu uygulamaları nedeniyle de vergi cenneti olma ihtimali görünmemektedir<sup>189</sup>. Ayrıca konuyu diğer ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi açısından da ele aldığımızda, Türkiye’nin 2002 yılı itibariyle 45 ülke ile bu anlaşmaları yaptığı görülmektedir<sup>190</sup>. Türkiye’nin vergi cennetlerinin önemli bir özelliği olan gizliliği sergilememesi nedeniyle yine vergi cenneti olmadığının görülmesi yanında, ayrıca off shore hesapları yönüyle vergi kayıpları da yaşamaktadır.

---

<sup>189</sup> Meriç-Ay, a.g.m., s.18.

<sup>190</sup> Maliye Bakanlığı; Gelirler Genel Müdürlüğü, [www.maliye.gov.tr/gelirler](http://www.maliye.gov.tr/gelirler) .

Vergi cenneti ülke uygulamalarının Türkiye'nin lehine mi aleyhine mi olduğu sorusunun yanıtı, bu ülkelerden Türkiye'ye gelen kaynak tutarı ile Türkiye'den bu ülkelere giden kaynak tutarının karşılaştırılması ile verilebilir<sup>191</sup>

Ülkemizde yapılan yabancı sermaye yatırımlarının kompozisyonuna bakıldığı vakit bunlardan bir kısmının, Jersey, Guernsey gibi vergi cennetlerinden geldiği görülmektedir. Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün 2001 yılı Raporuna göre, başta Panama ve Hollanda Antilleri olmak üzere vergi cenneti karakterine sahip ülkeler kaynaklı yatırımların toplam yatırımlar içindeki payı % 10'a yaklaşmaktadır<sup>192</sup>.

Türkiye'den vergi cenneti özelliğini taşıyan ülkelere giden kaynaklara bakıldığı vakit ise, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun yüksek olması, mükelleflerin bu uygulamalara yönelik ilgisinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede genellikle; Kıbrıs, Bahreyn veya Malta gibi ülkeler kullanılmaktadır. Türkiye'deki Türk bankasının aracılığı ile genellikle aynı gruba ait olan Kıbrıs, Bahreyn veya Malta'daki off-shore bankada hesap açtırılmaktadır. Bu işlemle kara paranın aklanması gerçekleştirildiği gibi, vergi avantajı da sağlanıp daha yüksek faiz geliri elde edilmektedir. Çünkü bu ülkelerde genel olarak stopaj yapılmamakta veya düşük oranda yapılmaktadır. Türk bankalarındaki mevduat toplamının yaklaşık dörtte birinin kıyı bankalarında tutulduğu ileri sürülmektedir<sup>193</sup>.

Vergi rekabetinin diğer önemli bir konusunu oluşturan tercihli vergi rejimi açısından da Türkiye'ye bakarsak, OECD tarafından Türkiye'deki Serbest Bölgeler Rejimi ve İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak belirtilmiştir. Serbest Bölge rejimi ile ilgili uygulamanın Türkiye açısından dış ticaretin ve istihdamın gelişmesinde çok önemli katkısı olmuştur. 2002

---

<sup>191</sup> Bilici, a.g.m., www.uludag.edu.tr.

<sup>192</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.151.

<sup>193</sup> Muhammet Akdiş, 'Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizleri', <http://www.ceterisparibus.net>, s.14, (Erişim: 21.12.2004).

yılı itibariyle serbest bölgelerdeki ticaret hacmi 12 milyar dolar civarına ulaşmıştır<sup>194</sup>. Ülkemiz için çok faydalı olan serbest bölge uygulaması, diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabeti oluşturması nedeniyle OECD tarafından 2003 yılı Nisan ayı itibariyle kaldırılması istenmiştir. Bu doğrultuda 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile tanınan ayrıcalıkların faaliyette bulunanlar için 2009 yılına, yeni faaliyet göstereceklerin de AB’ne tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar, serbest bölgelere tanınan bazı vergisel ayrıcalıkların kaldırılacağı belirtilmiştir<sup>195</sup>.

Türkiye’de transfer fiyatlandırması olarak kabul edilebilecek uygulamalara bakıldığında ise bunlar, gider kabul edilmeyen ödemeler ve örtülü kazanç dağıtımıdır. Türk Vergi Sisteminde yer alan bu hükümler transfer fiyatlandırmasını önleyici ilk hükümler arasında yer almaktadır. Ancak daha sonraki süreçte çok uluslu şirketlerin etkinliğinin artması sonucunda, bu hükümler yetersiz hale gelmiştir. Halen ülkemizde özel bir transfer fiyatlandırması yasası bulunmamaktadır. Bu nedenle çok uluslu şirketler, özellikle örtülü kazanç yoluyla transfer fiyatlandırması işlemini gerçekleştirmektedir<sup>196</sup>.

Türkiye’de zararlı vergi rekabetinin olumsuzluklarını ve gerekçelerini dikkate aldığımızda, mali idarenin vergi oranlarını yeniden gözden geçirme gereği ortaya çıkmaktadır. Yani vergi politikalarını hazırlayanlar, vergi oranlarının yüksekliğini dikkate alarak vergi gelirlerinde düşüşe neden olan bu oranları makul düzeye çekmek ve yeni vergi teknikleri geliştirmek zorundadırlar. Ayrıca bu bağlamda vergi konularının genişletilmesi de vergi kayıpları ve sapmalarını engelleme yolunda bir çaba olacaktır.

---

<sup>194</sup> Maliye Bakanlığı; 2003 Ekonomik Rapor, Ankara 2004.

<sup>195</sup> www.dtm.gov.tr.

<sup>196</sup> Meriç-Ay, a.g.m., s.20.

Türkiye'nin AB mevzuatına uyum çalışmaları, 1963 yılında AET ile Türkiye arasındaki Ortaklık Anlaşması'nın imzalanmasından bu yana devam etmektedir. Uyum alanındaki en önemli aşama, 6 Mart 1995 tarihli Gümrük Birliği Anlaşmasıdır. 10-11 Aralık 1999 tarihli Helsinki Zirvesinde Türkiye'nin AB'ne tam üye adaylığının teyit edilmesi, 17 Aralık Kopenhag liderler zirvesinde tam üyelik müzareke tarihinin belirlenmesi, mevzuat alanındaki uyumlaştırma sürecini hızlandırmıştır<sup>197</sup>.

Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları kapsamında; Maliye Bakanlığı'nın yürütmekte olduğu çalışmaların odak noktasını ' Vergi Strateji Belgesi' oluşturmaktadır. Söz konusu kapsam içerisinde, 2003 ve 2004 yıllarına dağıtılan çalışma planı çerçevesinde<sup>198</sup>;

- Kurumlar vergisi alanında; faiz gelir ve giderlerinin endekslenmesi,
- Gelir vergi alanında; mali araçlar üzerindeki vergi yükünün uyumlaştırılması, finansal araçların vergilendirilmesi, nominal faizdeki vergilemenin daha rasyonel hale getirilmesi,
- Ekonomik olayların vergi kimlik numarası altında izlenmesi için vergi kimlik numarası uygulamasının yaygınlaştırılmasına devam edilmesi,
- Vergi dairelerinin tümünün otomasyona geçirilmesi, bu kapsamda VEDOP-II projesinin hayat geçirilmesi,
- Etkin ve kurumsallaşmış bir denetim ve merkezi ve yerel denetimin etkin bir şekilde yapılması için koordinasyon birimi tesis edilmesi, risk analiz metotlarının kullanımı, koordine edilmiş yıllık denetim planı hazırlanması, riskli mükellef ve alanları seçen ve ön bilgisayar denetiminden geçiren programlar oluşturulması,
- İç denetimin geliştirilmesi,
- Büyük mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi,
- Elektronik muhasebe ve beyanname uygulamasına geçilmesi,

---

<sup>197</sup> Aksoy-Çiftçi, a.g.m., s.7.

<sup>198</sup> Ercan Alptürk, ' Dünden Bugüne AB-Türkiye İlişkileri ve Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi', **Vergi Sorunları**, Sayı:196, Ocak, 2005, s.44-45.

- Vergi borcunu izleme sisteminin analitik hale getirilmesi,
- mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi ve vergi uyumunu arttıracak projelere ağırlık verilmesi,

yapılması planlanan çalışmaları oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından uygulama tarihi 2005 olarak belirlenen çalışma planı kapsamında ise; dolaylı vergilendirme alanındaki AB mevzuatına uyum çerçevesinde eğitim çalışmaları, danışmanlık faaliyetleri, kurumsal kapasitenin geliştirilmesine yönelik ekipman ihtiyaçlarının temini ve vergi antreposu sistemi ve vergi erteleme düzenlemelerinin uygulanmaya başlanması için danışmanlık ve eğitim hizmeti alınmasına ilişkin faaliyetlerin yürütülmesi öngörülmektedir.

## SONUÇ

Son yirmi yıldan günümüze kadar özellikle iletişim ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmeler, küreselleşme kavramını da beraberinde getirmiştir. Küreselleşmeyle birlikte de , ülkeler arasındaki ulaşım ve iletişim maliyetleri aşırı derecede düşmüş ve ülkeleri, insanları ve piyasaları birbirinden ayıran zaman ve mekan gibi doğal engeller büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

Bu gelişmelerden en çok etkilenen alanların başında da kuşkusuz vergiler gelmektedir. Çünkü ; globalleşmeyle birlikte ekonomik entegrasyonlar artarken, bireyler ve firmalar dışarıdaki düşük vergi oranlarının avantajını alma serbestisini kazanmaktadırlar. Bu durum karşısında da, ekonomik sınırlar açıldığında yüksek vergi oranlarına sahip ülkeler büyük ekonomik kayıplara uğramaktadırlar. Çünkü, işgücü ve sermaye daha avantajlı ülkelere doğru kaymaktadır. Sermaye ve emek daha mobil üretim faktörleri olduğu için de, uluslararası vergi rekabeti artış göstermektedir.

Vergi rekabeti kavramı, günümüzde uluslar arası vergileme problemlerinin en çok tartışılan konularından biri olmuştur. Sermaye ve işgücü alanındaki serbestleşme ve artan teknolojik olanaklar, ülkeleri vergi politikalarını yeniden düzenlemeye itmekte ve yeni vergi politikaları da çeşitli problemleri beraberinde getirmektedir. Özellikle bazı vergi teşvik uygulamaları, diğer ülkelerin vergi sistemleri ve gelirleri üzerinde zarar verici etkiler meydana getirmektedir.

Bununla birlikte vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi, istisna ve muafiyetlerin kapsamı genişletilerek matrahın daraltılması ve vergilendirilecek alanların sınırlandırılması gibi çeşitli düzenlemelerle , yatırım ve sermayenin yönü değiştirilmektedir. Hareketli sermayeyi çekebilmenin yarattığı bu cazibe, ülkeleri haksız rekabete itmekte; bu durum ise , bazı ülkelerin vergi tabanlarında aşınmalara yol açarak mali yapılarını bozmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkeyi etkisi altına alan haksız vergi rekabeti karşısında da OECD, AB gibi birçok uluslar arası entegrasyon çeşitli çalışmalar başlatmıştır. Bu doğrultuda, OECD Mali İşler Komitesi'nin 1996 yılında başlattığı, '**Vergi Rekabeti Projesi**' ülkelerin vergi sistemlerinin bu tür zarar verici uygulamalardan korunmasını ve zararlı vergi rekabeti karşısında ülkelerin ortak önlemler almasını amaçlamaktadır.

1996 yılında başlayan bu çalışmalar sonucunda 1998 yılında, kapsamı 'zararlı vergi rekabeti, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde oluşturduğu olumsuz ve bozucu etkilerin engellenmesine yönelik sistemlerin geliştirilmesi' olarak hazırlanan 'Zararlı Vergi Rekabeti-Yükselen Bir Global Sorun' adı altında bir rapor yayınlanmıştır. Proje kapsamında, OECD üyesi olan ve olmayan tüm bağımsız devletler ile bağımlı durumdaki diğer bölgelerdeki vergisel uygulamalar ve düzenlemeler incelenmiştir.

1998 Raporu adı verilen bu raporda, zararlı vergi rekabetine yol açan etkenler olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ile bunları belirleyen faktörler tespit edilmiş ve bunlara ilişkin önlemlere ve tavsiyelere yer verilmiştir. Raporunda ulusal mevzuat ve uygulamalar ilişkin yedi, vergi anlaşmaları ile ilgili olarak yedi ve uluslar arası işbirliği başlığı altında da beş olmak üzere toplam 19 tavsiyeye yer verilmiştir.

1998 Raporunda vergi cennetleri ve tercihli vergi uygulamalarıyla ilgili belirtilen kriterler doğrultusunda ; 'Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler' adı altında 2000 Raporu yayınlanmıştır. Rapor kapsamında; 41 ülkenin vergi cenneti olma kriterlerine uyduğu belirtilmiştir.

Bugün itibarıyla, 2000 yılı Raporunda yer alan 41 ülkeden 3'ü vergi cenneti ülke statüsünden çıkarılmış, toplam 33 ülke OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmuşlardır. Geriye kalan 5 ülke ise, işbirliği için hiçbir girişimde bulunmamışlardır. Bunu takiben yayınlanan 2001 yılı ilerleme raporuna ilişkin en

önemli husus ise, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklere ilişkindir.

Haksız vergi rekabetine karşı OECD'nin yaptığı bu çalışmalara G-8, Avrupa Birliği ve Mali Eylem Gücü (FATF) gibi uluslar arası entegrasyonlarda destek vermişlerdir. Avrupa Birliği, bir yandan üye ülkelerdeki vergi mevzuatlarının uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yaparken, diğer yandan da zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılmasına yönelik çeşitli uygulamalar başlatmıştır. Bunun yanı sıra FATF'da vergi cenneti ülkelerin aynı zamanda kara para aklama merkezleri olarak da kullanıldığını tespit etmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar başlatmışlardır.

Bu çalışmaların yanı sıra ülkeler arası üretim faktörlerinin hareketliliğinin vergi eşitsizliği nedeniyle ticaret saptırıcı sonuçlara yol açmaması ve rekabeti olumsuz yönde etkilememesi için üye ülkeler arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması yönünde de çalışmalar yapılmıştır. Özellikle küresel sermayeyi çekmek isteyen gelişmekte olan ülkelerde kurumlar vergisi oranları azalırken, emek ve dolaylı vergi oranları artış göstermektedir. Çeşitli ülkelerdeki bu kurumlar vergisi uygulamalarını uyumlaştırmak amacıyla da AB Kurumlar Vergisi Direktifleri hazırlanmıştır. Ülkemizde de şirketler arasında kurumlaşma oranının çok düşük olması, toplam vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisinin payının düşüklüğü, istisna ve muafiyetlerin çokluğu AB mevzuatıyla ülkemiz kurumlar vergisi mevzuatının uyumlaştırılmasında öncelik verilecek konular arasına alınmıştır.

Türkiye vergi düzenlemeleri konusunda AB Direktiflerine tam uyum çalışmalarını sürdürmekle birlikte, henüz uyum dışı kalmış, özellik arz eden vergi teşvikleri konusundaki çalışmalarını da tam üyelik sürecinde sonuçlandırmayı hedeflemektedir.



## EKLER

### EK TABLO -1

#### OECD ÜYESİ ÜLKELERDE ZARAR VERİCİ TERCİHLİ VERGİ UYGULAMALARI:

<b>SİGORTA</b>	
AVUSTRALYA	Kıybankacılığı Birimi
BELÇİKA	Koordinasyon Merkezi
FİNLANDİYA	Aland Captive Sigortacılık Rejimi
İTALYA	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi
İRLANDA	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merkezi
PORTEKİZ	Madeira Uluslar arası İş Merkezi
LÜKSEMBOURG	Reasürans Firmalarına Dalgalanmalarına Karşılık Tanınan Ayrıcalıklar
İSVEÇ	Yabancı (non-life) Sigorta İşletmeleri

<b>FİNANS ve KİRALAMA</b>	
BELÇİKA	Koordinasyon Merkezi
MACARİSTAN	Risk Sermayesi İşletmeleri
MACARİSTAN	Yurtdışında Faaliyette Bulunan Firmaların Tercihli Rejimleri
İZLANDA	Uluslar arası Ticari Firmalar
İRLANDA	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merkezi
İRLANDA	Shannon Havaalanı Bölgesi
İTALYA	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi
LÜKSEMBOURG	Finans Bölümü
HOLLANDA	Uluslar arası Grup Finansmanı için Risk Rezervleri
HOLLANDA	Grup içi Finans Aktiviteleri
HOLLANDA	Finans Bölümü
İSPANYA	Bask Cuntry ve Navara Co-ordination Merkezi
İSVİÇRE	İdare İşletmeleri

<b>FON YÖNETİCİLERİ</b>	
YUNANİSTAN	Yatırım Fonu/Portföy Yatırımı
İRLANDA	Uluslar arası Finansal Hizmet Merkezi
LÜKSEMBOURG	Fon Yönetim Firmaları
PORTEKİZ	Madeira Uluslar arası İş Merkezi

<b>BANKACILIK</b>	
AVUSRURALYA	Kıyı Bankacılığı Birimleri
KANADA	Uluslar arası Bankacılık Merkezleri
İRLANDA	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merkezi
İTALYA	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi
KORE	Döviz İşlem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı Aktiviteleri

PORTEKİZ	Madeira Uluslar arası İş merkezlerindeki Dış Şubeler
TÜRKİYE	İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi
<b>HEADQUARTER REJİMİ</b>	
BELÇİKA	Koordinasyon Merkezi
FRANSA	Headquarter
ALMANYA	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri
YUNANİSTAN	Yabancı İşletme Ofisleri
HOLLANDA	Transfer Fiyatlandırma
PORTEKİZ	Madeira Uluslar arası İş merkezi
İSPANYA	Bask Cuntry ve Navara Co-ordination Merkezleri
İSVİÇRE	İdare İşletmeleri
İSVİÇRE	Hizmet İşletmeleri

<b>DAĞITIM MERKEZİ REJİMLERİ</b>	
BELÇİKA	Dağıtım Merkezleri
FRANSA	Lojistik Merkezleri
HOLLANDA	Transfer Fiyatlandırma
TÜRKİYE	Serbest Bölgeler

<b>HİZMET MERKEZİ REJİMLERİ</b>	
BELÇİKA	Hizmet Merkezleri
HOLLANDA	Transfer Fiyatlandırma

<b>GEMİCİLİK</b>	
KANADA	Uluslar arası Gemicilik
ALMANYA	Uluslar arası Gemicilik
YUNANİSTAN	Gemicilik Ofisleri
YUNANİSTAN	Gemicilik Ofisleri
İTALYA	Uluslar arası Gemicilik
HOLLANDA	Uluslar arası Gemicilik
NORVEÇ	Uluslar arası Gemicilik
PORTEKİZ	Madeira Uluslar arası Gemicilik Kaydı

<b>DiĞER AKTİVİTELER</b>	
BELÇİKA	Informal Capital Düzenlemeleri
BELÇİKA	Dış Satım Yapan Şirketlerle İlgili Düzenleme
KANADA	Dar Mükelleflerin Sahip Olduğu Yatırım İşletmeleri
HOLLANDA	Informal Capital Düzenlemeleri
HOLLANDA	Dış Satım Yapan Şirketlerle İlgili Düzenleme
ABD	Dış Satım Yapan Şirketleri

**Kaynak:** N.Semih Öz; ‘Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar’, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, s.56.

**EK TABLO – 2**  
**ŞAHISLAR İÇİN VERGİ VE YATIRIM AVANTAJI SUNAN ÜLKELER**

ÜLKE	Sıfır KV Alan Ülkeler	Düşük Oranlı Gelir Vergisi Alan Ülkeler	İntikal Vergisi Alınmayan Ülkeler	Yalnızca Havale Edilen Gelir Üzerinden Alınan Vergi	Vergi Muafiyetleri Tamyen Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Gelir Üzerinden Vergi Alınmayan Ülkeler	Vakıflar	Banka Hesabı Gizliliği	Hamiline Yazılı Hisse Senedi
ANDORRA	X		X					X	
ANGUİLLA	X		X					X	X
ANTİGUA	X		X						
AUSTRIA					X			X	
BAHAMAS	X		X					X	X
BAHRAİN	X		X						
BARBADOS									X
BELGIUM									
BERMUDA	X		X				X		
BOTSWANA									
BRİTİŞ VİRGİN ISLAND			X	X			X		X
BRUNEI	X								
CHANNEL ISLANDS		X					X		
CAYMAN ISLANDS	X						X	X	X
CAMPİONE	X		X						
COLORADO									X
COOK ISLANDS						X			X
COSTO RİCA					X	X			
CYPRUS		X		X			X		
DİJİBOUTİ									
DOMİNİCAN REPUBLIC									
EL SALVADORE									
FRENCH POLONESİA	X								
GİBRALTAR				X			X		X
GREECE									
GRENADA									
GUATEMALA									
HONG KONG		X				X	X		X
HUNGARY								X	
IRELAND					X				
ISLE OF MAN		X	X				X	X	

KUWAIT									
LEBANON									
LIBERIA									X
LIECHTENSTEIN		X					X	X	X
LUKSEMBOURG								X	X
MACAO									
MALDIVES									
MALTA		X							
MARSHALL ISLANDS									
MEXICO					X				
MONACO	X					X			
MONTSERRAT									
NAURU	X		X						
NETHERLAND ANTILLES						X		X	X
NETHERLANDS									X
NEVIS									X
NORFOLK ISLAND	X								
OMAN	X								
PANAMA			X				X	X	X
PARAGUAY									
PATAU		X							
PUERTO RICO									
QATAR									
SEYCHELLES				X					X
SINGAPORE				X				X	
SOMALIA									
SOUTH AFRICA					X				
SRI LANKA					X				
ST.VINCENT									
SWITZELAND		X							
TONGA						X			
TURKS AND CAICOS	X		X					X	X
URUGUAY									
VANUATU	X		X				X	X	X
VENEZUELA									

**EK TABLO – 2**  
**ŞİRKETLER İÇİN VERGİ VE YATIRIM AVANTAJI SUNAN ÜLKELER**

ÜLKE	Sıfır KV Alan Ülkeler	Anlaşmaları a Sağlanan Düşük Vergi Oranı Alan Ülkeler	Vergi Muafiyeti Taniyan Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Gelir Üzerinden Vergi Alınmayan Ülkeler	Holding Şirketleri	Off-Shore Şirket Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Off-Shore Banka Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Sigorta Şirketleri	Vakıflar	Yönetim Şirketleri
ANDORRA	X									
ANGUİLLA	X							X		
ANTİGUA			X			X				
AUSTRIA										
BAHAMAS	X					X	X	X	X	
BAHRAIN	X						X			
BARBADOS		X	X			X	X	X	X	
BELGIUM										X
BERMUDA	X					X		X	X	
BOTSWANA				X						
BRITISH VIRGIN ISLAND							X			
BRUNEI				X						
CHANNEL ISLANDS			X			X	X	X	X	
CAYMAN ISLANDS	X				X	X	X	X	X	
COLORADO								X		
COOK ISLANDS			X		X	X	X	X		
COSTO RICA				X						
CYPRUS		X	X				X	X		
DIJIBOUTI			X							
DOMINICAN REPUCLIC				X						
EL SALVADORE				X						
FRENCH POLONESIA										
GIBRALTAR			X		X	X		X		X
GREECE										X
GRENADA		X	X							
GUATEMALA				X						
HONG KONG				X		X	X	X	X	
IRELAND			X							
ISLE OF MAN			X			X	X	X	X	X

KUWAIT				X						
LEBANON				X						
LIBERIA							X			
LIECHTENSTEIN			X	X	X	X		X		
LUKSEMBOURG					X		X		X	X
MACAO							X			X
MALDIVES	X									
MALTA										
MARSHALL ISLANDS							X			
MONACO						X				
MONTERRAT		X								
NAURU	X				X	X	X		X	
NETHERLAND ANTILLES		X	X		X		X	X	X	X
NETHERLANDS					X					
NEVIS						X				
OMAN		X								
PANAMA				X		X	X	X		X
PARAGUAY				X						
PATAU							X			
PUERTO RICO							X			
QATAR				X			X			
SEYCHELLES			X	X		X				
SINGAPORE		X					X			
SOMALIA										
SOUTH AFRICA				X			X			
SRI LANKA										
ST.VINCENT		X	X				X			
SWITZELAND					X	X				
TONGA										X
TURKS AND CAICOS	X				X	X	X		X	
URUGUAY				X						
VANUATU		X				X		X		
VENEZUELA				X						

**EK TABLO – 3****EN YÜKSEK KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI (%) 1986-2000  
(ULUSALDÜZEYDEKİ VERGİLER İÇİN)**

ÜLKE	1986	1991	1995	2001	1986-2001 DEĞİŞME
AVUSTRALYA	49	39	33	34	-15
AVUSTURYA	30	30	34	34	4
BELÇİKA	45	39	39	39	-6
KANADA	36	29	29	28	-8
DANİMARKA	50	38	34	32	-20
FİNLANDİYA	33	23	25	29	-4
FRANSA	45	42	33	33	-12
ALMANYA	56	50	45	40	-16
YUNANİSTAN	49	46	40	40	-9
İZLANDA	51	45	66	60	-21
İRLANDA	50	43	40	24	-26
İTALYA	36	36	36	37	1
JAPONYA	43	38	38	27	-16
KORE	30	34	32	28	-2
LÜKSEMBOURG	40	33	33	37	-3
MEKSİKA	34	34	34	35	1
HOLLANDA	42	35	35	35	-7
YENİ ZELLANDA	45	33	33	33	-12
NORVEÇ	28	27	19	28	0
POTREKİZ	47	36	36	32	-15
İSPANYA	35	35	35	35	0
İSVEÇ	52	30	28	28	-24
İSVİÇRE	10	10	10	8	-2
TÜRKİYE	46	49	25	33	-13
İNGİLTERE	35	34	33	30	-5
AMERİKA	46	34	35	35	-11
<b>26 OECD ÜLKESİ İÇİN ORTALAMA</b>	<b>41</b>	<b>35</b>	<b>33</b>	<b>32</b>	<b>-9</b>

**Kaynak:** Filiz Giray, ‘ Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları’ **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9)**, 2005, s.106.

**EK TABLO – 4****EN YÜKSEK KİŞİSEL GELİR VERGİSİ ORANLARI (%) 1986-2000  
(ULUSAL VE YEREL VERGİLER )**

<b>ÜLKE</b>	<b>1985</b>	<b>1990</b>	<b>1985</b>	<b>2000</b>	<b>1980-2000 DEĞİŞME</b>
AVUSTRALYA	60	49	47	47	-15
AVUSTURYA	62	50	50	50	-12
BELÇİKA	76	55	58	58	-18
KANADA	50	44	44	44	-16
DANİMARKA	73	69	64	59	-7
FİNLANDİYA	64	63	55	52	-13
FRANSA	65	53	51	54	-6
ALMANYA	65	65	66	59	-6
YUNANİSTAN	63	50	45	43	-17
İZLANDA	56	40	47	45	-18
İRLANDA	65	58	48	42	-18
İTALYA	81	66	67	51	-21
JAPONYA	70	65	65	50	-25
KORE	65	60	48	44	-45
LÜKSEMBOURG	57	56	50	49	-8
MEKSİKA	55	40	35	40	-15
HOLLANDA	72	72	60	52	-20
YENİ ZELLANDA	66	33	33	39	-23
NORVEÇ	64	54	42	48	-27
POTREKİZ	69	40	40	40	-44
İSPANYA	66	56	56	48	-18
İSVEÇ	80	72	58	51	-36
İSVİÇRE	33	33	35	31	0
TÜRKİYE	63	50	55	45	-30
İNGİLTERE	60	40	40	40	-43
AMERİKA	50	33	42	42	-28
<b>26 OECD ÜLKESİ İÇİN ORTALAMA</b>	<b>63</b>	<b>53</b>	<b>50</b>	<b>47</b>	<b>-20</b>

**Kaynak:** Filiz Giray, ‘ Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları’ **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi** (9), 2005, s.108.



**EK TABLO - 5****OECD ÜLKELERİNDE TOPLAM VERGİLERİN GSYİH'YA ORANI****(%)**

<b>ÜLKELER</b>	<b>1975</b>	<b>1985</b>	<b>1990</b>	<b>1995</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
İsveç	43,4	48,5	53,6	47,6	51,6	52,2	53,3
Danimarka	41,4	47,4	47,1	49,4	49,5	50,4	48,4
Finlandiya	37,7	40,0	44,7	44,9	45,9	46,2	46,5
Fransa	36,9	43,8	43,0	44,0	45,1	45,8	45,5
Belçika	40,8	45,8	43,1	44,8	45,9	45,7	46,0
Avusturya	37,7	41,9	40,4	41,6	44,2	43,9	43,3
İtalya	26,2	34,4	38,9	41,2	42,5	43,3	42,3
Hollanda	43,0	42,4	42,8	41,9	40,9	42,1	41,8
Lüksembourg	39,0	44,4	40,5	41,7	41,1	41,8	42,0
Norveç	39,9	43,3	41,8	41,5	43,4	41,6	40,2
Çek Cum.				40,1	38,1	40,4	39,5
Macaristan				42,4	38,8	39,2	38,7
Kanada	33,1	33,6	36,6	36,6	38,3	38,2	37,5
Almanya	36,0	32,9	32,6	38,2	37,0	37,7	37,8
Yunanistan	21,0	28,6	29,3	31,7	35,7	37,1	38,0
İzlanda	29,6	28,1	31,0	31,2	34,1	36,3	37,3
İngiltere	35,4	37,6	35,9	35,1	37,1	36,3	37,7
Yeni Zelanda	31,1	33,6	38,0	38,0	35,5	35,6	36,2
Slovak Cum.					37,1	35,3	35,8
Polonya				39,6	37,6	35,2	
İspanya	19,5	27,6	33,0	32,8	34,1	35,1	35,3
İsviçre	27,9	30,2	30,6	33,1	34,6	34,4	35,9
Portekiz	21,2	26,9	29,4	32,5	33,5	34,3	34,7

İrlanda	30,2	35,0	33,5	32,8	31,7	32,3	31,5
<b>Türkiye</b>	<b>16,0</b>	<b>15,4</b>	<b>20,0</b>	<b>22,6</b>	<b>28,4</b>	<b>31,3</b>	<b>32,8</b>
Avustralya	26,6	29,1	29,4	29,4	29,8	30,6	
ABD	26,9	26,1	26,7	27,6	28,8	28,9	
Japonya	20,9	27,5	30,7	27,9	26,8	26,2	27,1
Güney Kore	15,2	16,9	19,1	20,5	22,9	23,6	26,4
Meksika		17,0	17,3	16,6	16,5	16,8	18,1
<b>Basit Ort.</b>							
<b>OECD Toplam</b>	31,1	33,8	35,0	36,1	36,9	37,3	
<b>OECD Amerika</b>	30,0	25,5	26,9	26,9	27,9	28,0	
<b>OECD Pasifik</b>	23,5	26,8	29,3	28,8	28,8	29,0	
<b>OECD Avrupa</b>	32,8	36,5	37,4	38,7	39,5	39,9	
<b>AB</b>	34,0	38,5	39,2	40,0	41,1	41,6	

**Kaynak:** [www.dtm.gov.tr/oecd/ekonomi/sayı%2011/vergi.htm](http://www.dtm.gov.tr/oecd/ekonomi/sayı%2011/vergi.htm), (Erişim:01.06.2006).

**EK TABLO – 6****KURUMLAR VERGİSİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI**

ÜLKELER	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	2.3	3.0	3.3	3.2	3.1
OECD- Pasifik Bölgesi	4.0	3.8	3.7	3.7	3.6
OECD- Avrupa	2.5	2.9	3.1	3.2	3.2
OECD Toplam	2.7	3.0	3.2	3.3	3.3
Türkiye	1.3	1.5	1.6	1.7	2.4

**Kaynak:** Şennur Hoşyumruk, ‘Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’, , Anadolu Üniversitesi, **AÖF Yayınları**, No.775, Eskişehir-2003, s.177.

**EK TABLO – 7****GELİR VERGİSİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI**

ÜLKELER	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	12.5	12.2	12.6	13.0	13.2
OECD- Pasifik Bölgesi	10.5	9.4	9.4	9.3	9.2
OECD- Avrupa	10.6	10.0	9.9	10.0	10.0
OECD Toplam	10.7	10.1	10.1	10.1	10.1
Türkiye	5.4	5.2	6.0	7.7	7.4

**Kaynak:** Şennur Hoşyumruk, ‘Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’, , Anadolu Üniversitesi, **AÖF Yayınları**, No.775, Eskişehir-2003, s.178.

**EK TABLO – 8****MAL VE HİZMETLERDEN ALINAN VERGİLERİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI**

ÜLKELER	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	7.9	7.8	7.8	7.5	7.6
OECD- Pasifik Bölgesi	8.6	8.7	8.8	8.6	8.8
OECD- Avrupa	11.8	12.6	12.5	12.3	12.6
OECD Toplam	10.8	11.6	11.5	11.4	11.6
Türkiye	5.6	9.7	10.3	10.2	11.2

**Kaynak:** Şennur Hoşyumruk, ‘Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’, , Anadolu Üniversitesi, **AÖF Yayınları**, No.775, Eskişehir-2003, s.178.

## KAYNAKÇA

- ‘ **Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**’, İKV Yayınları , Temmuz, 2001.
- ‘**Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası**’, İKV Yayınları, 2002,
- AKDİŞ, Muhammet, ‘ Sermaye Hareketleri Finansal Krizler ve Türkiye’,Nazilli, 2004, [www.pamukkale.edu.tr](http://www.pamukkale.edu.tr) , (Erişim:01.10.2005).
- AKDİŞ, Muhammet, ‘Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizleri’, <http://www.ceterisparibus.net> , (Erişim: 21.12.2004).
- AKSOY, Serdar – ÇİFTÇİ, Mehmet, ‘ Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemine Uyumu’, **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005.
- AKTAŞ, Mehmet ‘Yabancı Yatırımlar, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’, **Dış Ticarete Durum**, Ekim, 2003.
- ALPTÜRK, Ercan , ‘ Dünden Bugüne AB-Türkiye İlişkileri ve Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:196, Ocak, 2005.
- ANBAR, Adem , ‘E – Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri’, [http://www.iktisat. uludag.edu.tr](http://www.iktisat.uludag.edu.tr) // **dergi**, **11/T- /T/adem.htm.**,(Erişim:25.02.2005).
- AY, Hakan, ‘Vergi Rekabeti’, **Vergi Dünyası**, Sayı:236, Nisan, 2001.
- AY, Hakkı M. , ‘ AB’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi’ndeki Gelişmeler’, **Vergi Dünyası**, Sayı:273, Mayıs, 2004.

- AY, Hakan – MERİÇ, Metin, ‘ Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları’, [www.uludağ.edu.tr /maliyesempozyumu/4-1-h.ay-m.meric.doc.](http://www.uludağ.edu.tr/maliyesempozyumu/4-1-h.ay-m.meric.doc.), (Erişim:01.10.2004).
- AYDIN, Fazıl , ‘ Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma’, **Vergi Sorunları**, Sayı:164, Mart, 2003.
- AVI, Reuven S.-Yonah, ‘ Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi’, Çev: Serkan Benk, **Vergi Dünyası**, Sayı:273, Mayıs, 2004.
- BAŞARAN, Funda , ‘ Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum’, **Vergi Sorunları**, Sayı:156, Eylül, 2001.
- BİLİCİ, Nurettin, ‘ Vergi Cennetleri ile Mücadele’, [www.uludağ.edu.tr./~maliyesempozyumu/7\\_1\\_n.bilici.doc.](http://www.uludağ.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc.), (Erişim:30.10.2004).
- ÇAĞAN, Nami , ‘ **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**’, Ankara Üniversitesi, Ankara, 1991.
- ÇAKAR, Enver, ‘ **Avrupa Topluluğu’nda Vergilerin Uyumlaştırılması**’, Maliye Dergisi, Sayı:107, Mart-Nisan, 1992.
- ÇALIOĞLU, Emekçi Esra, ‘**Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler**’, Kazancı Kitap Ticaret, İstanbul, 2003, s.14.
- CANAKTAN, Coşkun – VURAL, İstiklal Y.,‘ Vergi Rekabeti’ **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi22/ccanaktan.pdf>. (Erişim:12.02.2005).

- CANGİR, Niyazi, ‘ Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi’, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 1998.
- CANGİR, Niyazi , “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikalarının Değişen İşlevi – I’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2000.
- ÇEVİK, Savaş, ‘Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 270, Şubat, 2004.
- DEMİR, Muzaffer , ‘ Globalleşen Vergi Cennetleri ’, [www.turkhukuk sitesi.com/makalekütüphanesi\\_makale.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makalekütüphanesi_makale.htm), (Erişim:01.10.2005).
- DOLANBAY, Coşkun, ‘ E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri’, Ankara, Ağustos 2000.
- DÖNMEZ, Recai,‘Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme Ve Elektronik Ticaret’, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez> , (Erişim:10.10.2004).
- DPT; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT 2597-OİK: 608, Ankara 2001.
- DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, [www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf](http://www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf). Erişim:(18.12.2005).
- ENGİN,İsmail , ‘Vergi Rekabeti, AB ve Türkiye’, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesine Uyumu, 17.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu,Mayıs, 2002, TÜRMOB Yayınları-185, s.181.
- EPER, Fethi – HOŞYUMRUK, Şennur , ‘ Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-II’, **Yaklaşım**, Sayı:117, Eylül, 2002.

- EYÜPGİLLER, S.Saygın, “ Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, Şubat, 2000.
- EYÜPGİLLER, S.Saygın , ‘ Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalarından Vazgeçme Taahhütleri’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs, 2002.
- EYÜPGİLLER, S.Saygın , ‘Uluslar arası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri’, **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, 2002.
- GİRAY, Filiz, ‘ Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler’, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan, 2004.
- GİRAY, Filiz , ‘ Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri’, **Vergi Dünyası**, Sayı:260, Nisan, 2003.
- GİRAY, Filiz , ‘ Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları’, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Sayı:09, 2005, [www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayı09/10Giray.pdf](http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayı09/10Giray.pdf). (Erişim:30.09.2005).
- GOODSPEED, Timoty J.,( Çeviren: İsa Sağbaş), ‘Fayda Vergileri ve Mali Federalizm’, **Vergi Sorunları**, Sayı:139, Nisan, 2000.
- GÖKTAŞ , Abdülkadir , ‘ Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Ekonomik ve Vergisel Uyumu-I’, **Yaklaşım**, Sayı:96, Aralık, 2000.
- GÜNAYDIN, İhsan - BENK, Serkan , ‘ Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-1’, **Vergi Sorunları**, Sayı:179, Ağustos, 2003.

- GÜNAYDIN, İhsan – ESER, Levent Yahya , ‘Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005.
- GÜNAYDIN, İhsan – BENK, Serkan, ‘ Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi’, [www.uludağ.edu.tr](http://www.uludağ.edu.tr/~maliyesempozyumu/5_1_gunaydin-s.benk.doc.) /~maliyesempozyumu/5\_1\_gunaydin-s.benk.doc., (Erişim:25.11.2004).
- GÜNAYDIN, İhsan ;”Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası** , Sayı: 216, 1999.
- GÜNAYDIN, İhsan , ‘Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II’’, [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr/htm/ici0013.htm) /htm/ici0013.htm. (Erişim:16.12.2005).
- GÜNAYDIN, İhsan , ‘ Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?’ , **Vergi Sorunları**, Sayı:206, Kasım, 2005.
- GÜNAYDIN, İhsan – ESER, Levent Yahya , ‘Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:202, Temmuz, 2005.
- GÜNAY, Ayşe , ‘ Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi’ , **Vergi Sorunları**, S:140, Mayıs, 2000.
- GÜNEŞ, İsmail, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu,[http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=241](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=241),(Erişim:28.12.2004).



- GÜNGÖR, Kamil, ‘ Avrupa Birliği’ne Vergi Uyumlaştırması ve Uyumlaştırma Politikası’, **Maliye Dergisi**, Sayı:136, Ocak-Nisan, 2001.
- HOŞYUMRUK, Şennur, ‘ Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’, Anadolu Üniversitesi, **AÖF Yayınları**, No.775, Eskişehir-2003.
- JOUMARD, Isabelle, (Çev:Hakan Karabacak), ‘Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri), [www.maliye.gov.tr/apk/Malder%20.KARABACAK.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/Malder%20.KARABACAK.pdf)., s.26, (Erişim: 18.12.2005).
- KANDEMİR, Hüseyin, ‘ Avrupa Topluluğu’nda Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması’ **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:6, Eylül, 1993.
- KARACA, Yüksel, ‘ Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?’, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran, 2001.
- KARACA, Yüksel Karaca; “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projelerine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2002.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, **Vergi Dünyası** , Sayı:205, Eylül, 1998.
- KIZILOT, Şükrü , ‘ Off-Shore Bankalardaki Mevduat Hesaplarının Beyanı’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart, 1999.
- KIZILOT, Onur , ‘ Vergi Cenneti ve Avantajları’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:75, Mart, 1999.

- KOÇ, Kemalattin , ‘ Avrupa Vergi Sistemlerinin Birbirlerine Yakınlaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi’, **Vergi Dünyası**, Sayı:72, Ağustos, 1987.
- KULU, Bahattin , ‘AB Kurumlar Vergisi Müktesebatı, Vergi Yapımızın Buna Uyum Durumu ve AB’nin Bu Konudaki Yeni Hedefleri’, **Vergi Dünyası**, Sayı:254, Ekim, 2002.
- KÜÇÜKAKIN, İsmail , ‘ Küreselleşme Sürecinde Haksız Vergi Rekabetinin Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçağı Yönünden Yansımaları ve Soruna İlişkin Çözüm Önerileri’, **D.E.Ü.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2004.
- Maliye Bakanlığı; 2003 Ekonomik Rapor, Ankara, 2004.
- Maliye Bakanlığı; Gelirler Genel Müdürlüğü, [www.maliye.gov.tr/gelirler](http://www.maliye.gov.tr/gelirler)., (Erişim:20.04.2005).
- ODABAŞI, Harun , ‘Para Sihirbazları’, **Aksiyon**, Sayı:33, Nisan, 1999.
- OKTAYER, Nagihan Hollanda , ‘ Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Modeline Uyumu’, **Gümrük Birliği Dergisi**, Eylül-Aralık, 1996.
- ÖĞÜT, Semih , ‘ Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti’, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, Mayıs, 2003.
- ÖNCEL, Yenal , ”Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 41. Seri, Yıl 2002, İ.Ü. Yayın No: 4375, İktisat Fakültesi Yayın No: 571, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 86, İstanbul, 2003.

- ÖNDER, İzzettin , ‘ Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler’, **Maliye Yazıları**, Sayı:7, Haziran-Temmuz, 1987.
- ÖNER, M .Yavuz , ‘Zararlı ( Haksız ) Vergi Rekabeti’, e-yaklaşım, Sayı:11, Haziran, 2004, [www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler](http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler), (Erişim: 30.12.2004).
- ÖNER, M.Yavuz , ‘ Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti’, [www.e-yaklaşım.com.tr](http://www.e-yaklaşım.com.tr) , Haziran, 2004, Sayı:11,(Erişim: 30.11.2004).
- ÖZ, Ersan , ‘ OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği’, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, Ocak-Nisan, 2004.
- ÖZ, N. Semih, ‘Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar arası Çalışmalar’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139, Temmuz, 2004.
- ÖZ, N. Semih , ‘Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar’, **Vergi Sorunları**, Sayı:143, Kasım, 2004.
- ÖZ, N. Semih , ‘ Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 141, Eylül, 2004.
- ÖZ, N.Semih , ‘Vergi Cennetleri ile Yapılan Bilgi Değişim Andlaşmaları’, [www.vergisorunlaridergisi\\_makaleler.htm](http://www.vergisorunlaridergisi_makaleler.htm)., (Erişim:16.12.2005).
- ÖZDEŞER, Hüseyin – ŞAFAKLI,Okan , ‘Avrupa Birliği’nde Yeni Vergi Politikaları’,[www.maliye.gov.tr](http://www.maliye.gov.tr) ., (Erişim :17.12.2005).
- SARAÇOĞLU, Fatih – EJDER, Haydar, ‘ Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde GV Uygulamalarının Değerlendirilmesi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:164, Mayıs, 2002.

- SARAÇOĞLU, Fatih , ‘Kurumlar Vergisi ile İlgili Avrupa Birliği Direktifleri’, **Vergi Sorunları**, Sayı:201, Haziran, 2005.
- SOYDAN, Billur Yatlı, ‘Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak’, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum, 17.Türkiye Maliye Sempozyumu, **TÜRMOB Yayınları**-185, 2002.
- TANRIKULU, Salih , ‘Avrupa Birliği’nde Şirket Birleşme, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:161, Şubat, 2002.
- TANZİ, Vito , ‘ Globalization and the Work of Fiscal Termites’, Finance & Development, Vol: 38, No: 1, March, 2001, (Çeviren: Hüseyin Şen), “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”,**Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül, 2001.
- TAŞ, Bülent – KARACA, Yüksel, ‘Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: ‘Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret’, **19.Türkiye Maliye Sempozyumu**, UÜ.İİBF., 2004.
- TOBB; Vergilemede Global Eğilimler-AB ve Türk Vergi Sistemi, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara, Mayıs, 2001.
- UZUNOĞLU, Hakan , ‘ E-Ticaret Ve Vergileme’, <http://basarm.com.tr/yayin/>, (Erişim:20.04.2005).
- VANISTENDAEL, Frans , (Çeviren:.Billur Yatlı Soydan),‘Avrupa’da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz’, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran, 2001.

- YAVAŞLAR, Funda Başaran , ‘ Rekabet İstemi Zoru Gerçekleştiriyor mu? ‘ AB ve Konsolide Bir Kurumlar Vergisi Matrahı’, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Maliyesinin Uyumu, **Türmob Yayınları**-185, Mayıs, 2002.
- YETKİNER, Erkan , ‘ Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri’, **Vergi Dünyası**, Sayı:235, Mart, 2001.
- YILDIZ, Habib, ‘ Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi’, **Vergi Dünyası**, Sayı:225, Kasım, 2002.
- [www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/eticret/02.htm](http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/eticret/02.htm).,(Erişim: 20.09.2004).
- [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr). ‘AB Rekabet Politikasına Uyum’, (Erişim:11.11.2004).
- [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr)., (Erişim:03.04.2005).
- [www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm](http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm)., (Erişim:28.12.2004).
- [www.gumrukkontrolor.org.tr](http://www.gumrukkontrolor.org.tr). /yayınlar/dergiler/içerik/42/3.htm., (Erişim:02.01.2006).
- [www.ikv.org/tr/pdfs/961fd1e2.pdf](http://www.ikv.org/tr/pdfs/961fd1e2.pdf).,(Erişim:27.09.2005).



