

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

KÜRESEL BAĞLAMDA VE TÜRKİYE’DE VERGİ REKABETİ

Yüksek Lisans Tezi

ÖZNUR YILMAZ

İstanbul, 2014

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

KÜRESEL BAĞLAMDA VE TÜRKİYE'DE VERGİ REKABETİ

Yüksek Lisans Tezi

ÖZNUR YILMAZ

**ÖĞRETİM ÜYESİ:
YRD. DOÇ. DR. YALÇIN ALGANER**

İstanbul, 2014



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ÖZNUR YILMAZ'ın KÜRESEL BAĞLAMDA VE TÜRKİYE'DE VERGİ REKABETİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 18.12.2013 tarih ve 2013-46 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 9 / 01 / 2014

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. YALÇIN ALGANER	
2.	Jüri Üyesi	Öğr. Gör. FUNDA TUNCEL	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. GÜNEŞ YILMAZ	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	:	Öznur Yılmaz
Anabilim Dalı	:	Maliye
Programı	:	Mali Hukuk
Tez Danışmanı	:	Yrd. Doç. Dr. Yalçın Alganer
Tez Türü ve Tarihi	:	Yüksek Lisans – Ocak 2014
Anahtar Kelimeler	:	Küreselleşme, Vergi Rekabeti

ÖZET

KÜRESEL BAĞLAMDA VE TÜRKİYE’DE VERGİ REKABETİ

Küreselleşme sürecinin hızlanmasıyla rekabet şekilleri değişmeye başlamıştır. Küreselleşme süreci üretim faktörlerinin ülkeler arasında hareketli olmasına neden olmuştur. Küreselleşme çeşitli alanları etkileyen çok yönlü bir kavramdır. Küreselleşme ülkelerin vergi sistemleri üzerinde önemli etkiler yapmaktadır. Küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan vergi rekabeti, hükümetler üzerinde baskı oluşturarak ülkelerin yasal düzenlemeler yapmasına neden olmuştur. Vergi rekabeti yararlı ve zararlı olmak üzere iki yönlü bir kavramdır. Vergi rekabeti, vergi oranlarının gereken düzeylere çekilmesine neden olarak olumlu bir etki yaratmıştır. Ancak diğer bir açıdan bakıldığında vergi rekabeti, küreselleşme sürecinin ulusal vergi sistemleri üzerinde neden olduğu sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada Türkiye’de ve küresel bağlamda vergi rekabeti incelenmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Öznur Yılmaz
Field : Public Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Assist. Prof. Dr. Yalçın Alganer
Degree Awarded and Date : Master - January 2014
Keywords : Globalization, Tax Competition,

ABSTRACT

TAX COMPETITION IN A GLOBAL CONTEXT AND TURKEY

Globalization is a multi faceted concept that affects several areas. According to increasing the globalization process, competition patterns have begun to change. The process of globalization has caused to be movable the factors of production between countries. Globalization is a multi faceted concept that affects several areas. Globalization also has a significant effect on the countries of taxation systems. As a result of the globalization, tax competition has caused pressure on the government to make legal arrangements. Tax competition is a two-way concept including beneficial and harmful. Tax competition has a positive effect to cause withdrawal tax rates to the level required. However, the other aspect tax competition, the process of globalization has caused the problem on the national tax systems. In this thesis, tax competition in Turkey and the glabal contex is examined.

.

ÖNSÖZ

Küreselleşme, ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkmasına ve çok uluslu şirketlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Küreselleşme çeşitli yönleri ile ele alınmakta olmasına rağmen ekonomik merkezli tartışmalar daha ön plandadır. Ülkelerin küreselleşme süreci dışında kalmasının çok zor olduğunu söyleyebiliriz.

Küreselleşme ülkeleri kıyasıya bir rekabet ile karşı karşıya bırakmıştır. Rekabetin yoğun olarak ortaya çıktığı alanlardan biri de vergi sistemleridir. Küreselleşme ülkelerin vergilendirme yetkileri üzerinde etkili olmakta ve devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken diğer devletlerin vergi politikalarını dikkate almalarına sebep olmaktadır.

Küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan vergi rekabeti hem olumsuz hem de olumlu etkileri olan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi rekabeti, vergi oranlarının gereken düzeye çekilmesine neden olarak olumlu bir etki yaratırken diğer taraftan küreselleşmenin ulusal vergi sistemleri üzerinde yarattığı sorunlardan biri olarak da ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, elektronik ticaret, tercihli vergi rejimlerinin küreselleşmenin yarattığı vergi sorunlarının başında geldiğini söyleyebiliriz.

Yaptığımız bu çalışmada, Küresel Bağlamda ve Türkiye’de Vergi Rekabeti konusu ve bu konuda Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmayı yürütmemde ve sonuçlandırmamda yoluma ışık tutan değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Yalçın ALGANER’e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Beni bugünlere getiren ve hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen aileme teşekkür ediyorum.

İstanbul, 2014

Öznur YILMAZ

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

TABLO LİSTESİ.....	v
ŞEKİL LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
GİRİŞ.....	1
1. KÜRESELLEŞME VE VERGİSEL ETKİLERİ.....	4
1.1. Küreselleşme Kavramı.....	4
1.2. Küreselleşmenin Gelişimi.....	7
1.3. Küreselleşmeye İlişkin Teorik Yaklaşımlar.....	10
1.3.1. Anthony Giddens: Zaman ve Mekansal Boyutta Küreselleşme.....	10
1.3.2. Robertson ve Küreselleşmenin Tarihsel Aşamaları.....	11
1.3.3. Wallerstein ve Kapitalist Dünya Ekonomisinin Küreselleşmesi.....	12
1.4. Küreselleşme Sürecinin Aktörleri.....	13
1.4.1. Ulus Devletler (Nation State).....	13
1.4.2. Uluslararası Kuruluşlar (International Organisations).....	15
1.4.3. Hükümet Dışı Kuruluşlar (Non Governmental Organisations).....	16
1.4.4. Çok Uluslu Şirketler.....	17
1.5. Küreselleşmenin Etkileri.....	19
1.5.1. Küreselleşmenin İktisadi Etkileri.....	22
1.5.2. Küreselleşmenin Siyasi Etkileri.....	23
1.5.3. Küreselleşmenin Sosyo-Kültürel Etkileri.....	24
1.5.4. Küreselleşmenin Vergisel Etkileri.....	25
1.5.4.1. Elektronik Ticaret ve Uluslararası İşlemler.....	27
1.5.4.2. Tercihli Vergi Rejimleri.....	37
1.5.4.3. Vergi Cennetleri.....	39
1.5.4.4. Transfer Fiyatlandırması.....	44
1.5.4.5. Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	50
2. VERGİ REKABETİ.....	56
2.1. Vergi Rekabetinin Tanımı.....	56
2.2. Vergi Rekabetinin Unsurları.....	60
2.3. Vergi Rekabetinin Amacı.....	60
2.4. Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar.....	61
2.4.1. Vergi Oranı İndirimleri.....	61
2.4.2. Özel Amaçlı Teşvikler.....	62
2.4.2.1. İkili Gelir Vergisi Sistemleri.....	62
2.4.2.2. Vergi Tatili Uygulamaları.....	64
2.4.2.3. Serbest Bölgeler.....	66

2.4.2.4. Vergi Sığınakları.....	67
2.4.2.5. İhracat İşleme Bölgeleri (Export Processing Zones).....	68
2.4.2.6. Hızlandırılmış Amortisman.....	68
2.4.2.7. KDV Desteği.....	69
2.4.3. Genel Amaçlı Teşvikler.....	70
2.5. Vergi Rekabeti Türleri.....	70
2.5.1. Etkilerine Göre Vergi Rekabeti.....	70
2.5.1.1. Zararlı Vergi Rekabeti (Harmful Tax Competition).....	70
2.5.1.2. Yararlı Vergi Rekabeti (Beneficial Tax Competition).....	72
2.5.2. Ölçeklerine Göre Vergi Rekabeti	73
2.5.2.1. Bölgesel Vergi Rekabeti.....	73
2.5.2.2. Ulusal Vergi Rekabeti.....	73
2.5.2.3. Küresel Vergi Rekabeti.....	74
2.5.3. Taraf Olanlara Göre Vergi Rekabeti	74
2.5.3.1. Dikey Vergi Rekabeti.....	74
2.5.3.2. Yatay Vergi Rekabeti.....	75
2.6. Vergi Rekabeti Modelleri.....	76
2.6.1. Temel Vergi Rekabeti Modeli: Tiebout Modeli.....	76
2.6.2. Oates-Schwab Modeli.....	79
2.6.3. Zodrow ve Mieszkowski Modeli	80
2.6.4. Heterojen Vergi Oteriteleri.....	82
2.6.5. Leviathan/Özel İlgi Grupları.....	82
2.7. Vergi Rekabetinin Etkileri.....	83
3. TÜRKİYE’DE VERGİ REKABETİ.....	84
3.1. Vergi Rekabetinin Göstergeleri.....	84
3.1.1. Vergisel Teşvikler.....	84
3.1.1.1. Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Vergisel Teşvikler.....	89
3.1.1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler.....	94
3.1.1.3. Yatırım İndirimi.....	95
3.1.1.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası.....	99
3.1.1.5. Endüstri Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler.....	100
3.1.1.6. Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Teşvikler.....	101
3.1.1.7. Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler.....	103
3.1.1.8. Yatırımların ve İstihdamın Artırılmasına İlişkin Vergisel Teşvikler.....	103
3.1.1.9. Kültür Yatırımları ve Girişimlerine Yönelik Vergisel Teşvikler.....	104
3.1.1.10. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda Katma Değer Vergisi İstisnası.....	105
3.1.1.11. Kredi Teminine Yönelik Vergi, Resim ve Harç İstisnası.....	106

3.1.1.12. KOBİ Birleşmelerinde Vergisel Teşvikler.....	106
3.1.1.12.1. Kurumlar Vergisi İstisnası.....	107
3.1.1.12.2. İndirimli Kurumlar Vergisi.....	107
3.1.2. Vergi Oranlarındaki Değişim.....	109
3.1.2.1. Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim.....	109
3.1.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim.....	111
3.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Türkiye’de Yürütülen Çalışmalar.....	112
3.2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki Düzenlemeler.....	112
3.2.1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	112
3.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundaki Düzenlemeler.....	113
3.2.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı.....	113
3.2.2.2. Örtülü Sermaye.....	121
3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	122
3.2.2.4. Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Stopaj.....	125
3.2.3. Vergi Uyumlaştırmasına İlişkin Olarak Yapılan Çalışmalar.....	126
3.2.3.1. Dolaylı Vergiler Alanında Yapılan Çalışmalar.....	126
3.2.3.1.1. Katma Değer Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları.....	126
3.2.3.1.2. Özel Tüketim Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları.....	130
3.2.3.2. Dolaysız Vergiler Alanında Yapılan Çalışmalar.....	131
3.2.3.2.1. Kurumlar Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları.....	131
3.2.3.2.2. Gelir Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları.....	132

4. KÜRESEL VERGİ REKABETİNİ ENGELLEME GİRİŞİMLERİ.....134

4.1. OECD Engelleme Girişimi.....	134
4.1.1. OECD’nin Engelleme Girişiminin Gelişimi.....	135
4.1.1.1. 1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel Bir Sorun.....	135
4.1.1.2. 2000 Raporu: Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler.....	138
4.1.1.3. 2001 Raporu.....	139
4.1.1.4. 2004 Raporu.....	140
4.1.1.5. 2006 Raporu.....	141
4.1.1.6. G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar.....	142
4.1.2. OECD’nin Hedef Aldığı Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları.....	142
4.1.2.1. Vergi Cennetleri.....	142
4.1.2.2. Tercihli Vergi Rejimleri.....	143
4.1.3. Vergi Rekabeti Çerçevesinde OECD Ülkelerinin Durumu.....	144

4.2. Avrupa Birliği Engelleme Girişimi.....	144
4.2.1. Avrupa Birliği Engelleme Girişiminin Gelişimi.....	144
4.2.1.1. Ruding Komitesi Raporu.....	146
4.2.1.2. Primarolo Komitesi Raporu: Code of Conduct.....	148
4.2.1.3. Monti Memorandumu.....	149
4.2.2. Vergi Rekabetini Engellemeye Yönelik Vergi Uyumlaştırması.....	150
4.2.2.1. Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma.....	155
4.2.2.1.1. Katma Değer Vergisine Yönelik Uyumlaştırma	
Çalışmaları.....	157
4.2.2.1.2. Özel Tüketim Vergisine Yönelik Uyumlaştırma	
Çalışmaları.....	163
4.2.2.2. Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma.....	168
4.2.2.2.1. Kurumlar Vergisine Yönelik Uyumlaştırma	
Çalışmaları.....	171
4.2.2.2.2. Gelir Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları.....	175
4.2.3. Vergi Rekabeti Çerçevesinde Avrupa Birliği Ülkelerinin	
Durumu.....	177
4.2.3.1. Avrupa Birliği'nin Siyasi Yapısı ile Vergi Rekabeti	
İlişkisi.....	177
4.2.3.2. Kurumlar Vergisi Oranı Farklılıkları.....	178
4.2.3.3. Gelir Vergisi Oranı Farklılıkları.....	179
4.2.3.4. Vergi Uyumlaştırmasında Başarısızlık.....	180
4.3. Birleşmiş Milletler Engelleme Girişimi.....	180
4.3.1. Uluslararası Vergi Organizasyonu Önerisi.....	180
SONUÇ.....	182
KAYNAKÇA.....	185

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Vergisel Teşviklerin Dayanakları ve Türleri (s.87)

Tablo 2: Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler (s.110)

Tablo-3: Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişimler (s.111-112)

Tablo 4: Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan KDV Oranları (s.159-160)

Tablo 5: Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan Kurumlar Vergisi Oranları (s.172-173)

Tablo 6: Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan En Yüksek Gelir Vergisi Oranları (s.175)

Tablo-7: Kurum Kazancı Üzerinden Alınan En Yüksek Oranlar (s.176-177)

Tablo-8: En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları (s.177)

ŒEKİL LİSTESİ

Œekil 1: Geleneksel Dünya Politikası ve Uluslarüstü Dünya Politikası (s.16)

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

Ar-Ge: Araştırma Geliştirme

CFC: Controlled Foreign Company

ÇUŞ: Çok Uluslu Şirketler

ÇVÖA: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

DB: Dünya Bankası

E-Ticaret: Elektronik Ticaret

FAFT: Finansal Eylem Grubu

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IMF: Uluslararası Para Fonu

IRC: Internal Revenue Code

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KEYK: Kontrol Edilen Yabancı Kurum

KOBİ: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

Md: Madde

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK: Özel Tüketim Vergisi Kanunu

s. : Sayfa

TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknoloji Araştırma Kurumu

UAK: Uluslararası Kuruluş

VIIES: VAT Information Exchange System

WTO: Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Küreselleşmenin literatürde siyasi, ekonomik ve sosyo-kültürel açılardan tanımlanması çok çeşitli alanları etkilemesinin sonucu olarak ortaya çıkmış ve bu durum, küreselleşmenin net olmayan bir kavram olmasına neden olmuştur.

Küreselleşme ülkeler arası sınırların ortadan kalkmasına neden olarak, ülkelerin sosyal, kültürel ve ekonomik açıdan birbirleriyle etkileşim içine girmelerini sağlamıştır. Küreselleşmenin ülkeler üzerindeki etkilerinin hangi alanlarda daha yoğun olduğunu söylemek, kavramın çok yönlü bir kavram olması nedeniyle zordur. Ancak küreselleşme literatürde çeşitli yönlerden ele alınmakta olmasına rağmen, tartışmaların çoğu ekonomik merkezli olarak küreselleşmeyi ele almaktadır. Ekonomik açıdan dünyayı neredeyse tek bir Pazar haline getiren küreselleşme, ülkelerin bu süreç dışında kalmasına engel olmuştur. Günümüzde malların, sermayenin ve en önemlisi bilginin dolaşım hızının geçmişe kıyasla arttığını, dolayısıyla küreselleşmenin hızıyla kıyasladığımızda hiçbir şeyin hızlı olmadığını söylemek mümkündür. Bir başka ifadeyle yaşadığımız dünyada sınırların anlamını yitirdiğini, küreselleşme ile dünyanın birleştiğini söylemek yanlış olmaz kanaatindeyiz. Ancak düşüncemizin aksini savunan görüşler olduğunu da göz ardı etmemek gerektiği ortadadır.

Ekonomik boyutuyla baktığımızda küreselleşme süreci, piyasalar arasındaki iletişimin, etkileşimin ve bütünleşmenin daha hızlı gerçekleşmesine neden olarak dünya ekonomilerini etkilemektedir. Küreselleşmenin ülkeler üzerindeki etkileri iki yönlü olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle küreselleşme ülkeler üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Dolayısıyla küreselleşmeyi ve küreselleşmenin ülkeler üzerindeki etkilerini dikkate alırken tek yönlü bir bakış açısı yetersiz olacaktır. Küreselleşme ülkelere daha ucuz hammadde, daha ucuz işgücü ve daha ucuz sermaye olanakları sunarken diğer yandan ülkeleri kıyasıya bir rekabetle de karşı karşıya bırakmaktadır. Bu rekabetin yoğun olarak hissedildiği alanlardan biri de kuşkusuz ülkelerin vergi sistemleridir. Başka bir deyişle küreselleşme süreci, dünya ekonomilerini etkilediği gibi ulusların vergi sistemlerini de etkilemektedir. Devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu kesiminin üstlendiği fonksiyonları yerine

getirebilmesi için vergi sistemi büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla küreselleşme ile birlikte vergileme politikaları önemli bir araç haline gelmiştir.

Vergilendirme yetkisi, devletlerin ülkeleri üzerinde sahip olduğu güç olarak ifade edilebilir. Devlet, ihtiyaç duyduğu mali kaynakları, sahip olduğu bu gücü kullanarak karşılamaktadır. Ancak vergilendirme yetkisinin niteliğinin zaman içerisinde farklılıklar gösterdiği de unutulmamalıdır. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi, ülkelerin devlet biçimlerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Devletlerin vergilendirme yetkilerinin, devlet biçimlerinin yanı sıra küreselleşmeyle birlikte de farklılıklar göstereceği söylenebilir. Dolayısıyla küreselleşme ulus devletlerin kendi egemenlik alanlarında sahip oldukları vergilendirme yetkilerini kullanırken diğer devletlerin vergi sistem ve politikalarını da dikkate almalarına neden olmuştur. Kısaca ifade etmek gerekirse küreselleşme, ulus devletlerin vergilendirme yetkilerini kısıtlamaktadır.

Verginin uluslararası bir nitelik kazanması küreselleşmenin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan vergi rekabeti ise, hükümetler üzerinde baskı oluşturarak ülkelerin kendilerini korumak amacıyla yasal düzenlemeler yapmasına neden olmuştur. Dünya ekonomisinin küresel bir hal aldığı günümüzde ülkelerin vergi rekabeti dışında kalmasının çok zor olduğunu söylemek yanlış olmaz. Aslında vergi rekabeti, vergi oranlarının gereken düzeylere çekilmesine neden olarak olumlu bir etki de yaratmıştır. Ancak diğer bir açıdan bakıldığında vergi rekabeti, küreselleşme sürecinin ulusal vergi sistemleri üzerinde neden olduğu sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde ülkelerin uygulayacakları vergi politikaları diğer ülkelerin vergi gelirlerini dolayısıyla vergi sistemlerini etkileyecektir. Bu açıdan transfer fiyatlandırması, elektronik ticaretin vergilendirilmesi, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimlerinin küreselleşmenin yarattığı vergisel sorunların başında geldiğini söyleyebiliriz. Sorunun uluslararası olma özelliği nedeniyle çözümünün de kolay olmadığını belirtmek gerekir. Aslında bu sorunların temelinde vergi kaynaklarının serbestçe hareket edebilmesinin (özellikle işgücü ve sermayenin) olduğunu söylemek yanlış olmaz kanaatindeyiz. Ancak küreselleşme sürecinin vergi sistemleri üzerinde yarattığı sorunlar için yeterli bir çözüm olmasa da,

bu kaynakların mevcut olan vergi yapısı ile vergilendirilemeyeceğini ve vergi sistemlerinde değişiklik yapılması gerektiğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla ulusal ekonomilerin küreselleşme sürecine entegrasyonunun sağlanabilmesi açısından vergi sistemlerinin yeniden düzenlenmesi iyi bir başlangıç olacaktır.

Küreselleşmeyi sadece vergi yönüyle ele almak çalışma konumuzun eksik kalmasına neden olacağından, çalışmamızda küreselleşme çok yönlü olarak ele alınmış ve bütüncül bir yaklaşım sağlamak amacıyla literatür farklı yönlerden ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu nedenle çalışmamızın birinci bölümünde, küreselleşme kavramına farklı perspektiflerden bakılmıştır. Ayrıca aynı bölümde asıl konumuzu oluşturan vergi rekabetine geçiş yapabilmek amacıyla küreselleşmenin vergisel etkileri konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi rekabeti kavramı ayrıntılı olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Vergi rekabeti konusunda birçok görüş olması nedeniyle konu bu yönüyle de ayrıntılı olarak ele alınmış ve vergi rekabetinde kullanılan araçlara da yer verilerek ikinci bölüm tamamlanmıştır.

Üçüncü bölümde küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan vergi rekabeti kavramına Türkiye perspektifinden bakılarak, Türkiye’de vergi rekabetine ilişkin olarak yapılanlar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda bu yöndeki düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmamızın son bölümünde ise, dünyada küresel vergi rekabetini engellemeye yönelik olarak yapılanlar bu konuda literatürde önemli yer tutan uluslararası kuruluşlar bağlamında ele alınmıştır.

1. KÜRESELLEŞME VE VERGİSEL ETKİLERİ

1.1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme yeni bir olgu olmamasına rağmen, önemi bilim adamları tarafından 1990 sonrası dönemde kabul edilen ve içinde bulunduğumuz dönemi giderek daha geniş bir kapsamda karakterize etmek için kullanılan bir kavramdır. Ticaret her zaman küresel olma eğiliminde olmuştur; ipek yolundan 1929 Wall Street krizine kadar birçok sosyo-ekonomik oluşum da bu eğilimin belirtileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda “küreselleşme”, bu eğilimdeki bir “artışa” göndermede bulunmaktadır, tıpkı 1970’lerin moda kavramı “karşılıklı-bağımlılık” (interdependence) gibi, “küreselleşme” de 1990’ların ve yerine henüz bir yenisi geçmediğine göre, 2000’lerin baskın kavramı olmuştur. Ona eşlik eden ve meşruiyetini destekleyen “iletişim”, “enformasyon”¹, “etkileşim”² ve “ağ ekonomisi (bilgi ekonomisi)”³ kavramlarıyla birlikte küreselleşme bu yüzyıl döngüsüne damgasını vurmuştur. Bu arada, küreselleşme sürecinin temel niteliklerinden biri olarak “ulus-devlet”in zayıflamasından söz eden birçok kuramsal, ekonomik sosyal çalışmaya tanık olunmaktadır⁴. Genel olarak ulusal ekonomilerin dünya ölçeğinde bütünleşmesi anlamına gelen küreselleşme çok tartışılan bir fenomendir⁵. Küreselleşme olgusu, en somut biçimde kendini dış ekonomik ilişkilerde ve uluslararası sermaye hareketlerinde göstermektedir⁶. Bu kavramı ortaya koyabilmek amacıyla küreselleşme kelimesini bölerek incelediğimizde üç aşamalı bir tanımlama elde edilir: “küre”, “küresel”, “...leşme”. Bu üç aşamanın ilki olan küre, küreselleşmenin kökenini oluşturmaktadır: Küreselleşmeden bahsedebilmek için her şeyden önce bir “küre”nin varlığı gereklidir. Söz konusu küre, yani dünya,

¹İletişim: Duygu, düşünce veya bilgilerin akla gelebilecek her türlü yolla başkalarına aktarılması, bildirişim haberleşme, iletişim.

Enformasyon: Haber alma, haber verme, haberleşme.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/> (18.09.2013).

²Birbirini karşılıklı olarak etkileme işi.

Türk Dil Kurumu Sözlük, <http://www.tdksozluk.com/s/etkile%FEim/> (18.09.2013).

³Bilgi ekonomisi; stratejik faktörün bilgi olduğu, üretim ve tüketim süreçleri ile bunlar arasında gerçekleşen süreçlerin bilgiye dayalı olduğu ekonomidir.

Kamil Taşçı, Bilgi Ekonomisinin Kuramsal Çerçevesi, XII. “Türkiye’de İnternet” Konferansı 8-10 Kasım 2007, Ankara, s.319. http://inet-tr.org.tr/inetconf12/kitap/Bildiriler/65_40_inet07.pdf, (18.09.2013).

⁴Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 2003, s. 5.

⁵Harun Kılıçaslan, **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 2005, s.24.

⁶Ercan Alptürk ve Osman Öztürk, “Uluslararası Tahkim ve Vergisel Boyutuna Bakış”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.134 (Kasım 1999), s.79.

milyonlarca yıldır bir gezegen olarak evrenin içinde yer almaktadır. Ama tek başına bir kürenin varlığı küreselleşmeden bahsedebilmek için yeterli değildir. Bir küreselleşmeden bahsetmek, ancak kürenin, onun üzerinde binlerce yıldır yaşayan insanlar tarafından bütünlüğü içinde algılanması ve buna bağlı olarak da kürenin dört bir yanının birbiri ile iletişime geçmesi sonrasında mümkün olabilir. Tam da bu tespitten hareketle, küresel kelimesinin sonundaki “-sel” eki tek bir bağlantılı sistemin tüm küreyi etkilemesini çağrıştıran bir semantik yapı kurar. Dolayısıyla “küresel” ifadesi mekândaki bağlantılılığı çağrıştıır. Bu ifadenin sonuna eklenen “-leşme” eki ise dönüşümü, aşamalı ve bitmemiş, devam etmekte olan süreçleri çağrıştıır⁷. Dolayısıyla küreselleşme dediğimizde başlangıcı ve aşamaları olan bir süreçten bahsederiz.

Küreselleşmeyi, yerküre olarak adlandırılan fiziki yapı ile onun üzerinde yaşayan insanların oluşturduğu iktisadi, siyasi ve kültürel ilişkiler ağının bir aradalığı, yani fiziki gerçeklik ile toplumsal gerçekliğin birleşmesi olarak da tanımlayabiliriz. Bu tanımdan hareketle küreselleşmenin iki temel ögeye dayandığı söylenebilir: Küreselleşmenin gerçekleştiricisi insan ve küreselleşmenin gerçekleştiği mekân⁸.

Küreselleşmeyi ulusal ekonomilerin dünya piyasalarıyla bütünleşmesi ve iktisadi karar süreçlerinin, dünyadaki sermaye birikimine yönelik dinamikleriyle belirlenmesi olarak yorumlamak mümkün olduğu gibi, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini ön plana çıkartarak, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına girişen bu şirketlerin esasen bu sınırların dışında değer yaratmasına yönelik iş ağlarının ortaya çıkması olarak tanımlayan yazarların da olduğunu görmekteyiz⁹. Öz olarak küreselleşme, bir ülkenin dünyanın geri kalan kısmına bağlılığının çok yüksek olduğu bir durumu ifade etmektedir¹⁰.

Ekonomik anlamda ise küreselleşme uluslararası mal ve hizmet ticaretinin görelî payının ve öneminin artması, üretim faaliyetlerinin yeryüzüne yayılması,

⁷Cemil Yıldızcan ve Özgür Adadağ, “Küreselleşmenin Yüzleri”, **Küreselleşme ve Demokrasi Küreselleşmenin Farklı Yüzleri**, Özgür Adadağ ve Cemil Yıldızcan (drl.), Ankara: Dipnot Yayınları, 2011, s.19-20.

⁸Özgür Adadağ, “Dünya Algısının ‘Küre’leşmesi ve Küreselleşmenin İlk Adımları”, **Küreselleşme ve Demokrasi Küreselleşmenin Farklı Yüzleri**, Özgür Adadağ ve Cemil Yıldızcan (drl.), Ankara: Dipnot Yayınları, 2011, s.40.

⁹Sahin Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005, s.10.

¹⁰Ihsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, **Vergi Sorunları**, Sayı.234 (Mart 2008), s.149.

uluslararası doğrudan yatırımların ve finansal hareketlerin giderek daha önemli düzeylere yükselmesi olarak tanımlanabilir. Bu anlamda, küreselleşme günümüz ekonomilerinde büyümenin motoru haline gelmiştir¹¹. Başka bir deyişle ekonomik küreselleşme, teknolojik ilerlemenin ve insan innovasyonunun sonucu olarak gelişen tarihi bir süreçtir. Bu kavram dünya genelinde özellikle ticaret ve finansal akışlar sonucu ekonomilerin artan entegrasyonuna işaret etmektedir. Kavram bazen insanların (işgücünün) ve bilginin (teknolojinin) sınırlar arasında dolaşımına da işaret eder¹².

Kendi kendini besleyen ve dinamik bir süreç olan¹³ küreselleşme açık bir şekilde geleneksel vergi prensipleri üzerinde bir baskı yaratmakta ve üç temel nedenden dolayı vergi politikası karar alıcılarının işini zorlaştırmaktadır. İlk olarak, küreselleşme firmalara nerede yerleşecekleri konusunda serbestlik sağlar. İkinci olarak, küreselleşme bir firmanın nerede yerleştiğini göz ardı ederek, nerede vergi ödeyeceğini belirlemeyi zorlaştırmaktadır. Üçüncü olarak ise, küreselleşme bireylerin deniz aşırı ülkelerde kazanç elde etmesini, yatırım ve tasarruf yapmasını kolaylaştırmaktadır¹⁴.

Küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmak durumundadırlar. Sermayenin serbest dolaşımını sağlamak için ulus devletler daha çok kendi menfaatleri bu şekilde gerektirdiği için vergilemede bir takım düzenlemelere gidebilmektedirler. Özellikle gelişmekte olan ülkeler daha fazla sermaye çekebilmek için vergilerde daha fazla indirimlere gidilebilmektedirler. Küreselleşme süreci bağlamında, vergi rekabetiyle ilgili teorik olarak ileri sürülen hipotezlerden biri olan “belirli bir entegrasyonun varlığında, daha küçük ülkeler daha büyük ülkelere daha düşük sermaye vergisi oranlarına sahip olacaklardır” fikri bu görüşü destekler niteliktedir¹⁵.

¹¹Kemal Unakıtan, “Küreselleşme ve Türkiye Ekonomisinde Yaşanan Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı.310 (Haziran 2007), s.4.

¹²İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, **Vergi Sorunları**, Sayı.239 (Ağustos 2008), s.12.

¹³İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.202 (Temmuz 2005), s.125.

¹⁴Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.12.

¹⁵Kadir Kartalci, “Küreselleşmenin Kamu Mali Yönetimine Yansımaları”, s.627. <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1427/file/KadirKartalci.pdf>, (13.02.2013).

Daha çok ekonomi temelli olarak algılanan kavramın, kültür, siyasal ve sosyal temelleri de dikkatle incelenmelidir. Dolayısıyla küreselleşme sözcüğünün bir çeşit çokanlamlılığı ve çokboyutluluğu içinde barındırdığı söylenebilmektedir¹⁶.

1.2. Küreselleşmenin Gelişimi

Küreselleşmenin ne zaman başladığı ve tarihsel açıdan nasıl bir gelişim izlediğinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi için, dünya ekonomi tarihinin belirli dönemler itibariyle incelenmesi gerekmektedir. Günümüzde yaşanan küreselleşme olgusu genelde ekonomi yönü ön plana çıkan ve uluslararası iktisadi faaliyetler temeline dayanan bir süreç olarak nitelendirilmektedir¹⁷. Bugün toplam sanayi üretiminin yarıya yakını çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu şirketlerin üretim yerlerine ilişkin kararlarının ülke ekonomileri ve politikaları üzerinde güçlü bir etkisi vardır¹⁸.

Ekonomilerin küreselleşmesi, sermayenin coğrafi mobilitesinin artmasına neden olmuştur. Küreselleşme olayı yeni değildir. Ancak, ulusal ekonomilerin entegre olması giderek artmaktadır. Bölgesel ticaret bloklarının gelişimi, yatırım akımları üzerindeki sınırlamaların kaldırılması ve iletişim teknolojisinin gelişimi bu eğilimi daha da artırmıştır¹⁹.

Küreselleşmenin tarihini üç aşamada inceleyebiliriz:

1. Aşama (1500 öncesi)

Küreselleşmeyi, yerkürenin bütünü üzerinde olmasa da daha ufak ölçekte ama farklı coğrafyalarda yaşayan insanlar arasındaki bağlantılılık üzerinden düşündüğümüzde başlangıcını çok eski tarihlere dayandırmak mümkündür. Bu yaklaşıma göre “şüphesiz ilk küreselleşme, tarihselliğin yaratıcısı olan insanlığın

¹⁶Fusun Kökalan Çımrın, “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Bir Hareket Olarak Karşı Küreselleşme Hareketleri/Türkiye Sosyal Forumu Örneği”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s.74.

¹⁷Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s.7.

¹⁸Joseph S. Nye, Jr ve David A. Welch, **Küresel Çatışmayı ve İşbirliğini Anlamak**, Renan Akman (çev.), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010, s.341.

¹⁹İhsan Günaydın ve Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I”, **Vergi Sorunları**, Sayı.179 (Ağustos 2003), s.139.

çıkışına denk gelir”. Göçebe toplumların gezegenin farklı yerlerine dağılımları ve sonrasında aralarında farklı şekillerde bağ kurmaları bu süreci başlatır. Zaman içinde bu bağlantılılığı güçlendiren etkenler arasında İskender’in seferleri, Roma ve Çin İmparatorluklarının kurulması, başta İslam ve Hıristiyanlık olmak üzere evrensel inanç sistemlerinin yayılma çabaları, daha geniş bir coğrafyada zenginlik ve saygınlık arayan yöneticiler ve savaşçıların mücadeleleri, Marko Polo gibi kişiliklerin öncüsü olduğu bireysel girişimler, İpek Yolu üzerinden kurulan uzun mesafeli ticari ilişkiler ve benzeri pek çok şey sayılabilir. Tüm bu etkenler –sınırlı da olsa- “Avrasyafrika” gibi geniş bir coğrafyada insanların, fikirlerin ve malların serbest dolaşıma geçmesini mümkün kılar, kolaylaştırır ve teşvik eder²⁰.

2. Aşama (1500-1914)

Bu dönem insanların küreselleşmeyi bir proje olarak tahayyül edebilmelerine imkân tanıyacak gelişmelere sahne olmuştur. Seyahatlerle ve Avrupalıların kendileri için yeni olan toprakları keşfetmesi ile gezegen, iktisadi ve siyasi bir amacın ve stratejinin ufku olarak düşünölmeye, değeriendirilmeye başlanmıştır. Bu sürecin tamamlanması için ise Avustralya’nın da dâhil olduğu bir küre algısının oluşmasını ve bunun sistemli bir şekilde sunulması için haritacılığın katkılarını beklemek gerekiyordu²¹.

Sanayileşmenin ve ölkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmeye başladığı 1870-1914 yılları arasında ise ulaşım ve haberleşme ağlarının gelişmesiyle dünyanın farklı yerleriyle fiziki temas kurma imkanı ortaya çıkmış ve bunun doğal bir sonucu olarak, başta ekonomik olmak üzere, ölkeler arasındaki ilişkiler hızla artmıştır. 1870-1914 arasındaki zaman süreci serbest mal hareketliliğinin ve sermayenin çok hızlı bir şekilde gelişme gösterdiği, insanlar tarafından telgraf teknolojisinin geliştirilmesi ve ticaret gemileri yapımıyla birlikte uluslararası iletişim ve taşımacılığın daha hızlı, kolay ve ucuz hale geldiği bir dönem olmuştur²².

²⁰Yıldızcan ve Adadağ, s.21.

²¹Yıldızcan ve Adadağ, s.21-22.

²²Cenk Ecevit, “Küreselleşen Dünyada Çok Uluslu Şirketler ve Politik Risk”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.20-21.

3. Aşama (1914-1990)

20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren gittikçe belirginleşmeye başlayan küreselleşme olgusunun arka planında, Kapitalizmin 1970’li yıllarda yaşadığı son yapısal kriz ve SSCB’nin çözülmesi ile ilgili gelişmeler yer almaktadır. Kapitalizmin 1970’lerde yaşadığı krizden çıkılması için, 1980’lerden itibaren Neo-liberalizm olarak adlandırılan politikalar uygulanmaya başlanmıştır. Bu politikalar doğrultusunda sermaye hareketlerinin serbestleşmesi için ekonomide devlet müdahalesinin kaldırılmasını öngören düzenlemeler geliştirilmiştir. Küreselleşme olgusunu teknolojiye ve dünya telekomünikasyon sisteminde meydana gelen gelişmeler de tetiklemeye başlamıştır. Ayrıca, 1989’da Avrupa’da beliren bir dizi dramatik devrimle meydana gelen ve Sovyetler Birliği’nin 1991’de çözülmesiyle Sovyet Tarzı Komünizm sona ermiştir. Böylece Kapitalizmin karşısındaki alternatif düzen tehdidi de ortadan kalkmıştır²³. Bu aşamayı bir önceki küreselleşme sürecinden (1870-1914) ayıran en önemli nokta sermayenin önemli ölçüde mobilite kazanmış olmasıdır²⁴.

4. Aşama (1990-2012)

Yirminci yüzyıl, siyaset, toplum, teknoloji ve ekonomi alanlarında oldukça hareketli geçmiştir²⁵. Küreselleşmeyi hızlandıran önemli bir etken de uluslararası ve bölgesel yönetim mekanizmalarında görülen gelişmelerdir. Bu mekanizmalar vasıtasıyla liberalizm politikaları tüm dünyada uygulanmaya, sermaye akışkan bir şekilde kolayca ülkeler arasında dolaşmaya başlamıştır. Bu süreçte ürün ve faktör piyasaları liberalleşerek dünya ekonomilerinin bütünleşmesine ve tek Pazar haline dönüşmesine neden olmuştur. Sürekli yenilenen teknoloji ve uygulama aşamasında bu yeniliklerin ortaya çıkardığı üstünlüklerin doğurduğu rekabet beraberinde yüksek sermaye birikimi gereksinimlerini getirmiştir. Bu sürecin doğal sonucu olarak firma birleşmeleri ve daha da önemlisi çok uluslu firmaların sayısında artışlar gözlenmiştir²⁶.

²³Hakan Özdemir, “Küreselleşme Sürecinde Ulus Devletin Akıbeti: Ulus Devlet Sonda mı, Vizyonda mı?”, s.533-534. <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1427/file/Hakanozdemir.pdf>, (26.05.2013).

²⁴Reuven S. Avi Yonah, “Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi”, Serkan Benk (çev.), **Vergi Dünyası**, Sayı.273 (Mayıs 2004), s.142.

²⁵Ali Alp, “Küreselleşmenin Mali Piyasalar Üzerine Etkileri”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumları**, Sayı.473 (Ağustos 2003), s.21.

²⁶Hakan Özdemir, s.534.

1.3. Küreselleşmeye İlişkin Teorik Yaklaşımlar

1.3.1. Anthony Giddens: Zaman ve Mekansal Boyutta Küreselleşme

Giddens, küreselleşmenin yeni bir görüngü ve sistemin “dönüştürücü” bir özelliği olduğu savını belki de en etkin biçimde kavramsallaştıran kişidir. O’na göre günümüz toplumunu belirleyen ve yeniden düzenleyen yegâne güç, küreselleşmedir. Dolayısıyla küreselleşme kaçınılmaz bir süreçtir²⁷.

Giddens küreselleşmeyi zaman ve mekan bağlamında ele almaktadır. Modern çağ öncesinde toplumlar kendi yaşamlarını zaman ve mekansal açıdan belirli bir coğrafi bölgeye bağlı olarak düzenlemekteydiler. Modern çağ öncesinde zaman kavramı insan toplumlarının yaşadığı yöreye ilişkin olarak belirlenmişti. Yıllık veya günlük olarak “zaman” kavramı genelde rutin olarak tarımsal faaliyetlere başlanması ve bitirilmesine ve güneşin doğuşu ve batışına göre belirlenmişti. Geleneksel toplumlarda zamanın belirlenmesi için ne bir teknolojiye ne de bir saate gereksinim vardı. Aynı şekilde, Giddens’a göre, toplumsal ilişkiler de belirli bir coğrafi mekana bağlı olarak belirlenmekteydi. Modern çağ öncesindeki toplumlar kendi içine kapalı oldukları için ilişkiler daha çok yüz yüzeydi ve kitle iletişim araçları pek gelişmediğinden başka mekanlardaki insan toplumlarını ne etkileyebiliyor ne de onlardan etkilenebiliyordu²⁸.

Giddens küreselleşmeyi Batı modernleşmesinin (XVII. Yüzyıl) bir sonucu olarak görmektedir²⁹. Giddens modernliğin zaten küreselleştirici bir doğası olduğunu düşünmektedir. “Zaman-mekan mesafeleşmesi” ve toplumsal ilişkilerin yerel etkileşim bağlamlarından kopup belirsiz zaman-mekan dilimlerinde yeniden yapılanması küresel modernlik yaklaşımını beraberinde getirmektedir. Küreselleşmeyi modernliğin bir sonucu olarak görmektedir. Küreselleşmeyi modernliğin bir sonucu olarak görmek, özellikle zaman ve mekan kullanımının dönüşümleriyle ilişkilendirmek gerçekten de

²⁷Çımrın, s.87.

²⁸Yeni Dünya Düzeni Arayışları: Küreselleşme, s.72. <http://w2.anadolu.edu.tr/aos/kitap/IOLTP/1269/unite04.pdf>, (26.05.2013).

²⁹Hurigül Eken, “Küreselleşme ve Ulus Devlet”, s.247. http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Hurig%C3%BCI%20EKEN/EKEN.%20Hurig%C3%BCI.pdf, (26.05.2013).

hızlı değişim süreçlerini anlamamızı kolaylaştıracak, zenginleştirecek bir yaklaşım sunmaktadır³⁰.

Giddens küreselleşmenin dört boyutta ele alınması gerektiğini öne sürmektedir: Dünya kapitalist ekonomisi, ulus-devlet sistemi, dünya askeri düzeni ve uluslararası iş bölümü³¹.

1.3.2. Robertson ve Küreselleşmenin Tarihsel Aşamaları

Küreselleşmeye ilişkin zengin –ve bir o kadar da karmaşık- literatüre Rolan Robertson’un katkısı, kültürü bir çıkış noktası olarak alıyor olmasıdır. Robertson, bütünleşme sürecinde farklılıkların korunabileceğini ileri sürerek verili iktidar yapılarını güçlendiren küreselleşme söyleminden uzaklaşmaktadır³².

Robertson küreselleşme üzerine olan tartışmalarda belki de adı en çok söz edilenlerden birisidir. Robertson’a göre küreselleşme devletlerarası etkileşim süreçlerinin bir sonucundan çok toplumsal ve kültürel süreçlerin işleyişine bağlıdır. Küreselleşme dünyanın bir bütün olarak yapılanması ile ilgili olan somut gelişmelerin kavramlaştırılmasıdır. Yani, dünyanın toplumsal ve kültürel faktörlerin etkileşimi sonucu yerel ve küresel düzeyde sürekli olarak yeniden üretilmesi küreselleşme kavramının özünü oluşturmaktadır³³.

Robertson’un küreselleşmeye “farklılıkların bir aradalığı” boyutunu katması, onun modern kökenlerini göz ardı ettiği anlamına gelmez. Zira ulus devlet, birey, evrensellik gibi kavramlar küresel alanın bileşenleridir ve etkileşim halinde varlıklarını sürdürürler. Örneğin, Robertson’un modern dönemin önemli bir unsuru olan ulus-devlete ilişkin yorumu, ulus olarak örgütlenmiş toplumun özelliği de devletin yok olup gitmek üzere olduğunu ileri sürmek için henüz hiçbir nedenin söz konusu olmadığı yönündedir. Aksine, modern ulus devletin gelişimi devletlerarası ilişkilerle dayandığından devletin sınırı küreselleşme sürecinde daha da belirgin bir hal alır. Diğer

³⁰Mehmet Kaya, “Küreselleşme Yaklaşımları”, *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*, 13 (2009), s.13. http://www.zgefdergi.com/Makaleler/682672343_13_01_Kaya.pdf, (26.05.2013).

³¹Yeni Dünya Düzeni Arayışları: Küreselleşme, s.73.

³²Ali Balcı, “Roland Robertson, Küreselleşme ve Kültür”, s.27. http://pol.atilim.edu.tr/files/kuresellesme/kultur/robertson_kuresellesme_kultur_2006.pdf, (26.05.2013).

³³Yeni Dünya Düzeni Arayışları: Küreselleşme, s.75.

bir ifade ile küreselleşme ulus devleti ortadan kaldırmak yerine onun yerel anlamda bilincini artırır ve “kendisinin farkındalığını” güçlendirir. Son tahlilde, modernitenin temel unsurlarının küreselleşme sürecine rağmen varlıklarını sürdürmekte ve söz konusu süreci şekillendirmekte olduğu söylenebilir³⁴.

Robertson küreselleşmeyi 15. yüzyıldan başlamak üzere tarihsel süreçte beş aşamalı model çerçevesi içerisinde incelemiştir. Her evrede küreselleşmenin yoğunluğu ve karmaşıklığı bir önceki döneme göre artmaktadır. Beş aşamalı süreç sırasıyla oluşum aşaması, başlangıç aşaması, kalkış aşaması, hakimiyet için mücadele aşaması ve belirsizlik aşamasıdır³⁵.

Robertson, küreselleşmeye ilişkin analizlerinde ekonominin merkezi rolünü yıkmaya, bir başka ifade ile “kültürün ikincilliğine” son vermeye çalışmaktadır. Robertson’a göre, küreselleşmeye yönelik analizlerde kültür her zaman “ikincil bir olgu” olarak ele alınmış ve tüm küreselleşme tartışmaları ekonomi temelinde yapılmıştır. Bunun nedeni, ekonominin temalaştırılmasının ve dinsel olanın yanı sıra sözde dinsel olanların da bu temalaştırmayı anlamlı hale getirme çabalarının analistlerce göz ardı edilmesidir³⁶.

1.3.3. Wallerstein ve Kapitalist Dünya Ekonomisinin Küreselleşmesi

Dünya sistemini anlamak için tarihsel bir bakış açısından yola çıkan Wallerstein kapitalizmin tarihsel ve toplumsal kökenlerine inerek, dünya ekonomisinin geçirmiş olduğu ana dönüşümleri temel alarak, araştırmasını 16. yüzyılın ilk yarısına dek götürür. Çünkü O’nun Dünya Sistemi Yaklaşımı aslında kapitalist bir dünya ekonomisidir³⁷.

Dünya kapitalist ekonomilerinin, endüstriyel üretim, sermaye birikimi ve uluslararası Pazar ilişkileri açısından küresel olarak tek bir kapitalist dünya toplumuna doğru ilerlemekte olduğu öne sürülmektedir. Artık küresel düzeyde oluşan ekonomik dalgalanmalardan ve krizlerden bütün dünya ülkeleri giderek daha çok etkilenmektedir.

³⁴Balcı, s.28.

³⁵Yeni Dünya Düzeni Arayışları: Küreselleşme, s.75-76.

³⁶Balcı, s.28-29.

³⁷Çımrın, s.91.

Özellikle uluslararası pazarda çok uluslu şirketlerin bütünleşmeleri, yabancı sermaye yatırımlarının artması, ülkeler arasında teknoloji transferinin yaygınlaşması ve belirli coğrafi bölgelerde bulunan ülkelerin ekonomik ve siyasal düzeyde bloklaşmaya doğru yönelmeleri küreselleşme sürecinin nedenleri arasında gösterilmektedir. Ancak bu küreselleşmenin ne tür ekonomik, siyasal ve kültürel formlar içerisinde gerçekleştiği ve az gelişmiş ülkelerin konumlarının ne olduğu tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Wallerstein'e göre ekonomik ve siyasal düzeydeki küresel değişimler kapitalist dünya ekonomisinin genişlemesiyle birlikte oluşmuştur. Bu nedenle hiçbir tarihsel sistem kapitalist dünya ekonomisi kadar kendi içinde ilintili, karmaşık, yaygın ve ayrıntılı olmamıştır. Wallerstein'in yaklaşımına göre, kapitalist dünya ekonomisi genişlemeye her zaman gereksinimi olmuştur ve bunun sonucu olarak son dört yüzyılda Avrupa merkezli bir sistemden bütün küreyi kapsayacak bir sisteme geçmiştir. Bu süreç içerisinde merkez ülkeler kendi ulusal devletlerini güçlendirmiş, ekonomilerini kalkındırmış ve ulusal kültürlerini de geliştirmişlerdir. Buna karşın çevre ülkeler ise ekonomik olarak merkez ülkelere bağımlı ve geri kalmış ve böylece ulusal devletlerini güçlendirememişlerdir. Ayrıca, çevre ülkeler, merkez ülkelerin kültürel etkisi altına girmiştir. Böylece ekonomik süreçte kapitalist sermayenin genişlemesine bağlı olarak dünya çapına yayılan küreselleşme, kültürel boyutu da içine alarak kapitalist dünyayı tek bir sistem haline getirmiştir³⁸.

1.4. Küreselleşme Sürecinin Aktörleri

1.4.1. Ulus Devletler (Nation State)

Sınırları belirlenmiş bir toprak parçası içinde yasal güç kullanma hakkına sahip ve yönetimi altındaki halkı türdeşleştirerek, ortak kültür, simgeler, değerler yaratarak, gelenekler ile köken mitlerini canlandırarak birleştirmeyi amaçlayan bir tür devletin oluşumuyla tanımlanan modern bir olgu olan ulus devlet, 16. yüzyılda Batı Avrupa'da ortaya çıkan ve toplumsal yapıyı birçok alanda etkileyen Kapitalizmle birlikte tarih sahnesine çıkmıştır. Ancak ulus devletin gerçek çıkış noktası, Rönesans ve

³⁸Yeni Dünya Düzeni Arayışları: Küreselleşme, s.77-78.

Reformasyon yüzyıllarında sosyo-ekonomik ve düşünsel yapıda görülen gelişmelerde saklıdır³⁹.

“Batı Avrupa’daki şekliyle ulusal devlet, sınırları belli, daimi bir toprak parçasını denetlemekteydi; görece merkezileşmişti ve toprak parçası içinde fiziksel zor kullanma araçlarının tekeli yavaş yavaş eline geçirerek haklarını sağlamlaştırmaktaydı.” Yukarıdaki tanımından da anlaşılacağı gibi, merkezi bir yapıya sahip olan ulus-devletin ayırıcı özelliği egemenliği tekeline tutmasıdır. Fakat bu tekelin en önemli ifadesi Bodin’e göre yasa yapma ve feshetme gücü iken, Weber’e göre zor kullanımı meşrulaştırmasına dayanır⁴⁰. Sosyal bilimlerde anlamında ulus devlet, “Sınırları içerisinde ağırlıklı olarak tek bir ulusun yaşadığı toprak parçası üzerinde kurulmuş olan, bağımsız bir yönetime sahip ve tek dil, tek din, tek etnik köken, tek bayrak, tek ideoloji, hatta bazen tek parti gibi sembollerle karakterize edilen ve 1789 Fransız devriminden sonra yaygınlık kazanan siyasal örgütlenme biçimi” olarak tanımlanmaktadır⁴¹.

Uluslararası ilişkiler sisteminin adeta devletlerarası ilişkiler sistemi olarak işlediği bu dönemde, ulus devletler ülke içinde ulusal egemenliğin kullanımı konusunda tek güç olarak işlev görmüşlerdir. Demokratik işleyişin geçerli olduğu birçok ülkede yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerinin icrasını üstlenen devlet kurumu, ülke içinde en üst otorite olma özelliğine sahip olmuş ve toplumsal hayatın düzenlenmesinde çeşitli görevler yerine getirmiştir. Diğer yandan, uluslararası hukuk açısından birbirlerine eşit konumlarıyla, karşılıklı ödün prensibi çerçevesinde uluslararası ilişkilerde bulunan ulus devletler işbirliği ve müzakere yoluyla ortak sorunları çözümlene yoluna gitmişlerdir⁴².

Bireylerin hiyerarşik, belirli bir otoriteye bağlılık gerektirmeyen sosyal yapılanmalar içinde yer alabilmeleri, hatta doğrudan, vatandaş kimliği ve sorumluluklarından bağımsız olarak devletin sınırlarının ötesinde hareket yeteneği kazanmaları, devletin egemenlik ve topraksallık özelliklerinin anlamını yitirmesi olarak yorumlanmıştır. Devlet, egemenlik alanı ile sınırlı, kendi varoluşuyla ilgili öncelikleri

³⁹Hakan Özdemir, s.527.

⁴⁰Eken, s.249.

⁴¹Ergin Ergül, “Küresel Değişim Süreçleri ve Ulus Devletler”, **Vergi Sorunları**, Sayı.241 (Ekim 2008), s.151.

⁴²Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, s.19.

toplumunkilerle/toplumlarınkilerle bağdaşmayan, kurumsal yapısının ağırlığı nedeniyle hantal, dolayısıyla gittikçe irrasyonel hale gelen bir aktördür⁴³. Amerikalı sosyolog Daniell Bell, küresel çağda ulusun artık büyük problemleri çözemeyecek kadar küçük kaldığı, ama küçük problemleri çözemeyecek kadar da büyük olan bir birim haline geldiğine dikkat çekmektedir⁴⁴.

Sermayenin sınırsız dolaşımı, ekonomilerin küresel bütünleşmesi, IMF ve DB gibi kuruluşların devlet mekanizmaları üzerinde artan baskıları gibi faktörler sonucunda ulus-devlet sınırlarının aşındığı ve ulus-devlet egemenliğinin sona erdiği tartışmaları gün geçtikçe artmaktadır. Birçok teorisyen, küreselleşme ile birlikte ulus devletlerin aşındığı ve bu anlamda yavaş yavaş gündemden kalkabileceğini iddia ederken karşıt kimi yaklaşımlarda ise küresel rekabetin yıkıcı güç ve etkilerinin devlet yapılarını giderek güçlendirdiği ifade edilmektedir⁴⁵.

Ulus devlet, küreselleşme süreci ile bireysel çoğulculuk, insan hakları, çifte vatandaşlık, serbest ticaret, bölgesel bütünleşme, sermaye ve işgücünün serbest dolaşımı ile insan hakları temelinde ülkelere uluslararası müdahale gibi konuların öne çıkmasıyla 20. yüzyılın sonlarında aşınmaya başlamıştır⁴⁶.

1.4.2. Uluslararası Kuruluşlar (International Organisations)

En geniş anlamıyla uluslararası kuruluş (UAK), çeşitli alanlarda uluslararası düzeyde faaliyet gösteren, ticari amaç taşımayan ve birden çok devleti ilgilendiren, fakat devlet niteliği taşımayan her türlü kuruluştur. UAK'lar, adından da anlaşılacağı üzere devletler tarafından kurulan ve uluslararası hukuk kurallarına göre işleyen bir yapıya sahiptir. Bu bağlamda, uluslararası nitelik taşıyan ancak mevcut yapılanmaları itibariyle hiçbir resmi özelliği olmayan hükümet-dışı kuruluşların ayrı bir kategoriye tabi tutulması gerekmektedir. Diğer yandan, UAK'lar mevcut yapılanmaları itibariyle

⁴³Selcan Serdaroğlu, Küreselleşmenin Düzenlenmesi Bir Yanılsama Mıdır? Olası Çerçeveler ve Sınırları, **Küreselleşme ve Demokrasi Küreselleşmenin Farklı Yüzleri**, Özgür Adadağ ve Cemil Yıldızcan (drl.), Ankara: Dipnot Yayınları, 2011, s.216.

⁴⁴Ergül, s.150.

⁴⁵Çımrın, s.105.

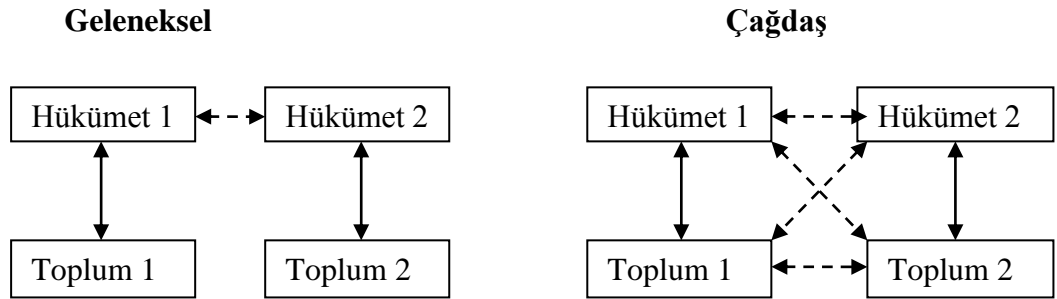
⁴⁶Ergül, s.151.

“iktisadi işbirliği” ve “iktisadi bütünleşme” amacına yönelebilmektedir⁴⁷. Avrupa Birliği uluslararası hukuk kurallarına göre, uluslararası antlaşmalar ile oluşturulan bir⁴⁸ uluslarüstü kuruluş örneğidir

1.4.3. Hükümet Dışı Kuruluşlar (Non Governmental Organisations)

Küresel bilgi çağının özelliklerinden biri uluslarötesi (uluslararası sınırların ötesinde hareket eden) devlet dışı aktörlerin büyüyen rolüdür⁴⁹.

Şekil 1
Geleneksel Dünya Politikası ve Uluslarüstü Dünya Politikası



Kaynak: Joseph S. Nye, Jr ve David A. Welch, **Küresel Çatışmayı ve İşbirliğini Anlamak**, Renan Akman (çev.), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010, s.402.

Şekil 1’de dünya politikasının iki biçimi gösterilmektedir. Uluslararası politikanın geleneksel biçimi şeklin solundaki şemadan izlenmektedir. Geleneksel uluslararası politika düz çizgiler izler. Toplum 1’deki insanlar Hükümet 2’ye baskı yapmak isterlerse, Hükümet 1’den Hükümet 2’yle konuşmasını isterler (olağan iç politika araçlarıyla, dikey çizgi). Ama uluslarötesi ilişkilerde Toplum 1’deki insanlar Hükümet 2’ye doğrudan baskı yaparlar ya da Toplum 1’deki insanlar Toplum 2’deki insanlara doğrudan baskı yapabilirler. Uluslarötesi bağlantılar, bireyler ya da Sivil Toplum Kuruluşları (STK’lar) arası sınır ötesi doğrudan temasları temsil eden, sağdaki köşegen çizgiler ile alttaki yatay çizgidir. (Şemada gösterilmeyen, “hükümetlerötesi”

⁴⁷Özgür Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.23.

⁴⁸Ercan Alptürk, “Dünden Bugüne Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri ve Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.196 (Ocak 2005), s.39.

⁴⁹Nye, Jr ve Welch, s.399.

ilişkiler denen, farklı hükümetlerin alt birimleri arasındaki giderek çeşitlenen ve önem kazanan doğrudan bağlantılardır). STK'lar, tek tek devletlerin faaliyet alanının ötesinde kalan ya da devletlerin göz ardı etmeyi âdet edindiği geniş kamusal çıkarları temsil eden bir “küresel vicdan” olarak iş görme iddiasındadır. Demokratik olarak seçilmiş olmadıkları halde, bazen, politikaları değiştirmek için hükümetlere ya da lider işadamlarına doğrudan baskı yaparak ya da dolaylı olarak, hükümetlerin ve firmaların yapması gereken şeylerle ilgili olarak halkın yerleşik algısını değiştirerek, yeni normların gelişmesine yardımcı olurlar. Güç kaynakları bakımından, bu yeni gruplar ender olarak büyük bir sert güce sahiptir, ama bilgi devrimi yumuşak güçlerini büyük ölçüde artırmıştır⁵⁰.

Günümüzde hükümetler artık, temsil ettikleri kitleleri harekete geçirerek doğrudan veya dolaylı yoldan hükümetlere baskı yapabilen güçlerle beraber yaşamak zorunda oldukları gerçeğini kabul etmek durumundadırlar.

1.4.4. Çok Uluslu Şirketler

Üretim tekniklerinin çok hızlı bir şekilde gelişmesi ve üretim faktörlerinin hareketliliği sayesinde işletmelerin üretim hacimleri önceki yüz yıla göre oldukça artış göstermiş, artık üretilen ürünlere alıcı bulabilmek en az uygun şartlarda optimum üretim yapabilmek kadar önemli hale gelmiştir. Bu nedenle satıcılar pazarlarını genişletmek amacıyla dış piyasalara da en az iç piyasalar kadar önem vermek zorundadırlar. Tüm bu gelişmeler ülkeleri birbirleri ile daha fazla ticari ilişki kurmaya, mevcut ticari ilişkilerini artırmaya yönlendirmiştir. Bilgi-iletişim teknolojilerinin gelişmesi sonucu, ticaret büyük bir hız kazanmıştır⁵¹. Ayrıca, teknolojik gelişmeler, yönetimin yapıldığı veya hizmetin verildiği fiziki mekanın önemini önemli ölçüde ortadan kaldırmıştır⁵².

Devletlerarası ilişkilerde 1970'lerden bu yana ekonomik konulara siyasal konulardan daha fazla önem verilmeye başlanmış, ulusal düzeyde güç savaşı toprak kazanmaktan çok refah artırmak yönünde cereyan etmiştir. Bu dönüşüm içinde özel

⁵⁰Nye, Jr ve Welch, s.403-405.

⁵¹Mehmet Şentürk, “Küreselleşme Kavramı ve Bu Bağlamda Türkiye'nin Avrupa Birliğine Entegrasyonu”, **Vergi Sorunları**, Sayı.260 (Mayıs 2010), s.117.

⁵²S. Saygın Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, **Mali Çözüm**, Sayı.53 (Ekim-Kasım-Aralık 2000), s.127.

sektörün faaliyet alanı genişlemiş, üstelik çok uluslu şirketler devletlerarası ilişkilerde daha etkin rol oynamaya başlamışlardır⁵³. Ekonomik değişim sürecinin ateşleyici güçlerinden biri de çok uluslu şirketlerdir⁵⁴. 1980 sonrası süreçte teknolojik ilerlemelerin artması ve IMF, Dünya Bankası ve WTO gibi uluslararası kuruluşların daha serbest bir dünya ekonomisi oluşturma isteği, ÇUŞ'leri bu süreçten en çok etkilenen ve bu süreci en çok etkileyen aktörler konumuna sokmuştur. Ulusal sermayenin uluslararası seviyeye taşınmasını sağlayan ÇUŞ'ler, faaliyet konusunu oluşturan üretim, pazarlama ve finans gibi faaliyetleri küresel ölçüğe yaymaları nedeniyle, günümüzde iktisadi küreselleşmenin somut bir göstergesi olarak görülmektedir⁵⁵. Çok uluslu şirketler artık bir tek ülkeye yönelik değil tüm dünya için geçerli stratejiler geliştirmektedirler⁵⁶.

Çok uluslu şirketlerin gücü kıymetli değer yaratan varlıklara sahip olmaları ve bu varlıkları ortak yönetim, koordinasyon ve kontrol altında bütün dünyaya yaymalarıdır. Dünya üzerinde çok sayıda tesislerle, farklı müşterilere hitap ederek hiçbir hükümete veya devlete kendilerini bağlı hissetmezler⁵⁷. Dolayısıyla bu şirketlerin herhangi bir ülke ile bağlantıları daha önemsiz hale gelmektedir⁵⁸.

Küresel ölçekte iş yapan ve buna paralel olarak birden fazla ülkede örgütlenen çok uluslu şirketlerde grup düzeyindeki kârın ne kadarının hangi ülkede oluşturulacağı grup kârı üzerindeki toplam vergi yükü bakımından büyük önem arz eder⁵⁹. Çok uluslu şirketler vergi yükünü azaltma amacını çeşitli yollarla veya çeşitli şekillerde yerine getirebilir. Bunlardan birincisi, bir yere kadar, şirketler vergi amaçları ile diğer ülkelerde yerleşik şubelerinden ithal ettikleri girdilerin maliyetlerini manipüle edebilirler. İkincisi ise şirketlerin işlerini kanuni vergi oranlarının düşük olduğu veya çok cömert vergi teşviklerinin sunulduğu ülkelere yerleştirmektir. Küreselleşmeyle birlikte ÇUŞ'lerin sayısındaki artış ve bu şirketlerin vergi yükünü azaltmaya yönelik

⁵³Harun Kaya, "Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı.271 (Mart 2004), s.177.

⁵⁴Ergül, s.152.

⁵⁵Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, s.22.

⁵⁶Eyüpgiller, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", s.127.

⁵⁷Harun Kaya, s.186.

⁵⁸Günaydın ve Benk, s.142.

⁵⁹Hamit Sarı, "Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarından Haksız Yararlanmaların Önüne Geçmeye Yönelik Tedbirler", **Vergi Dünyası**, Sayı.365 (Ocak 2012), s.56.

uygulamaları büyük bir sorun teşkil etmekte ve ülkeler arasında anlaşmazlıklara neden olmaktadır⁶⁰.

Vergi matrahının aşınması ve kâr aktarımı problemi OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerde siyasi düzeyde de tartışılmaya başlanmıştır ve hatta 18-19 Haziran 2012 tarihleri arasında Meksika’da yapılan G-20 ülkelerinin toplantılarında da bu konu gündemde yer almıştır. Bu toplantının sonunda yayımlanan bildiriye OECD’nin bir sonraki G-20 zirvesine kadar bu konuyla ilgili bir rapor hazırlanmasına karar verilmiştir. Kasım 2012’de yapılan G-20 zirvesinde de Birleşik Krallık, Fransa, Almanya Maliye Bakanları ile ABD Başkanı uluslararası vergilendirme standartlarının OECD’nin önderliğinde yükseltilmesi gerektiğini ve çok uluslu şirketlerin neden olduğu gelirin yer değiştirmesi olayının köklü bir vergi reformunun gerekliliğini ortaya koyduğunu belirtmişlerdir⁶¹.

1.5. Küreselleşmenin Etkileri

Bugünkü küreselleşme, siyasi yapısının büyük ölçüde Avrupa emperyalizmi tarafından belirlendiği ve taşımacılık ve iletişim masrafları nedeniyle çok daha az insanın başka insanlarla ve fikirlerle ilişki kurduğu 19. yüzyıldaki küreselleşmeden farklıdır. Ama en önemli farkların pek çoğu bilgi devrimiyle yakından ilişkilidir. Küreselleşmenin yoğunlaşması, bir coğrafi bölgedeki ekonomik ya da ekolojik boyutlu olayların etkilerinin başka bölgelerde askeri ya da toplumsal boyutlu derin etkiler yaratabilmesi anlamına gelir. Bu uluslararası ağlar giderek karmaşıklaşmakta, dolayısıyla etkileri giderek daha öngörülemez hale gelmektedir⁶². Dünyanın küreselleşme süreci içinde bulunduğu günümüz aşamasında, ülkeler arasında sınır anlayışının kalkma süreci içinde bulunması Dünya ekonomisine, siyasi ve sosyal yaşama bir takım yenilikler getirmiştir⁶³.

⁶⁰Günaydın ve Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, s.156-157.

⁶¹Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı.6 (Nisan 2013), s.1. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation6.pdf>, (18.10.2013).

⁶²Nye, Jr ve Welch, s.346.

⁶³Ayşe Günay ve Rövsen Şahbazov, “Küreselleşme Sürecinde Mali Suçlar ve Mali Suçları Önlemeye Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.130 (Temmuz 1999), s.133.

Bilgi devriminin çağdaş küreselleşmeye katkısı, karşılıklı bağlantı ağlarına getirdiği, bunları daha da karmaşıklaştıran bir hız ve yoğunluktur. Ama bu “yoğun küreselleşme” türdeş değildir: Bölgesine, yerine ve konusuna göre değişir⁶⁴.

Küreselleşme büyümenin motoru olmasına rağmen, gerek bölgelerin karşılaştırmalı üstünlükleri, gerekse hızlı teknoloji transferi hem gelir dağılımının bozulmasına hem de bölgesel ve sektörel işsizliğe yol açmaktadır⁶⁵. Ayrıca küreselleşme süreci global piyasalarda işletmeler arasında artan rekabete neden olmuştur⁶⁶.

Küreselleşme, bir yandan ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız bir vergi politikası belirlemelerini imkansız hale getirirken diğer yandan tüm ülkeleri aynı anda etkileyen ortak sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Aslında küreselleşmenin vergi alanında yarattığı sorunlar⁶⁷, sanıldığı gibi yalnızca ulusal ya da yerel olmayıp, çok daha geniş bir kapsamda sosyo-ekonomik sürdürülebilirliği, sosyal adaleti, demokrasileri ve hatta doğal dengeleri tehdit eden sorunlardır. Mal, hizmet ve paranın saniyelerle ölçülebilen sürelerle yer değiştirebilmesi ölçülemez yararlar sağlasa da, bir o kadar olumsuz sonuçları da beraberinde getirmiştir. Bir yanda “vergi cennetleri” ya da düşük gelir vergileriyle sermayenin eğilim gösterdiği “tercihli vergi rejimleri” ile giderek büyüyen bir sorun oluşturan haksız vergi rekabeti, öte yanda sosyal sorumluluklarından kaçan yatırımcıların giderek daha fazla kirlettiği gelişmekte olan ülkeler, aysbergin yalnızca görünen yüzüdür. Bu sorunlara, hızla yaygınlaşan elektronik ticaretin ve elektronik ödeme sistemlerinin yaratacağı etkiler de katılırsa, vergi sistemlerinin küresel gelişme ve yeni teknolojilere uyum göstermesi, uluslararası işbirliklerine gitmesi aralarında yapıcı bir rekabet geliştirmesi kaçınılmaz görünmektedir⁶⁸.

Küreselleşmenin olumlu etkilerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁶⁹;

⁶⁴Nye, Jr ve Welch, s.348.

⁶⁵Unakitan, s.5.

⁶⁶Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, OECD, 1998, s.14. <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904184.pdf>, (10.01.2013).

⁶⁷Nihal Kargı ve Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, s.23. <http://sablun.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2009-3-2.pdf>, (14.02.2013).

⁶⁸Ekmekci, s.7-8.

⁶⁹Refik Balay, “Küreselleşme, Bilgi Toplumu ve Eğitim”, **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Sayı.2 (2004), s.64-65. http://pol.atilim.edu.tr/files/kuresellesme/bt/kuresel_bt.pdf, (26.05.2013).

- Küreselleşme ile zaman ve mekan sınırları yüzyıllar boyunca adım adım genişleyerek günümüze kadar gelmiş, dünyada olan her şey bütün insanlığa mal edilmeye başlanmıştır.

- İnsanlığın ortak değerleri oluşmaya başlamış, insan ve onun eserleri, yani kültür ve uygarlık yeni baştan anlamlandırılmıştır.

- İnsan hakları, özgürlük, adalet ve eşitlik gibi kavramlar yaygınlaştıkça, insanlar yeni bir kişilik kazanmaya, kendine inanmaya ve güven duymaya başlamıştır. Kendini tanıyan ve giderek kendine güvenen insan, kendi değerini keşfetmiş, hiçbir kimseye ve kuruma kul köle olmaması gerektiğini anlamıştır.

- Her ülkenin sadece seçkin bir kesimini eğitmenin çıkar yol olmadığı, kalkınma için halkın tabanına kadar ulaşan bir eğitim sistemiyle kitlesel olarak yetişmiş nitelikli nüfusa ihtiyaç olduğu gerçeği kavranılmıştır.

- Sağlık alanında birçok hastalık ülkelerin işbirliği ile yenilmiş, bebek ve çocuk ölümleri azalmış, insanların yaşam süreleri uzamış, sağlıklı yaşam olanakları genişlemiştir.

- Ülkeler arasında çeşitlenmiş işgücünün serbest dolaşımı sağlanmış, üretim ve tüketimde rekabet artmış, dünyanın neresinde olursa olsun insanlar birbirlerinin üretiminden faydalanmaya ve birbirlerinin ürünlerini tüketmeye başlamıştır.

- İnsanlar arasında yeni ve ortak yaşam biçimleri belirmeye başlamış, ortak eğitim politikaları yoluyla ülke vatandaşları arasında ortak kavrayış ve anlayışlar geliştirmiştir.

Küreselleşmenin olumsuz etkileri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷⁰;

- Küreselleşen dünyada güçlü devletlerle bütünleşmek zorunda kalan gecikmiş ulusal devletler ekonomik, siyasal ve kültürel açıdan büyük devletlerin açık etkisine maruz kalmıştır. Bunun sonucunda bir tür bağımlılık durumu oluşmuş, ulusal sınırlar

⁷⁰Balay, s.65.

yok sayılmış, milli egemenlik ve bağımsızlık gibi kavramların içi boşaltılmış, emperyalist amaçlar küreselleşme adı altında meşrulaştırılmaya çalışılmıştır.

- Küreselleşme toplumları birbirinden farklı ve hatta zıt olan iki yöne doğru çekmeye başlamıştır. Birinci yönde toplumlar daha da yaklaşıp bütünleşirken, öteki yönde ulusalcılık, etnik ulusalcılık ile parçalanma sürecine sokulmuştur. Birbirine zıt bu iki durum, bir yandan küreselleşme sürecinin dışında kalmamak, öte yandan ulusal bütünlüğü korumak gibi bir ikilem yaratmıştır.

- Dünyadaki ülkelerin üretim gücü ve tüketim olanakları aynı değildir. Bu yönden sanayileşmesini tamamlamış ülkeler daha üstün durumdadır. Küreselleşme zenginleşmenin ve refahın dağılımı kadar, fakirlik ve sefaletin dağılımını da hızlandırmıştır.

- Dünyada eğitim sürecine katılan insanların sayısı giderek artmaktadır. Her kademedeki eğitim kurumları teknolojik imkânları kullanarak insanların bilgi ve beceri düzeylerini yükseltmektedir. Buna karşılık eğitimden yararlanmayanların sayısında bir azalma değil, artma olduğu ileri sürülmüştür.

1.5.1. Küreselleşmenin İktisadi Etkileri

Ekonomik anlamda küreselleşme vatandaşların ve hükümetlerin bağımsızlıklarını büyük ölçüde kaybetmelerine neden olmuştur. Geçmişte bir ülke dışa kapalı olmayı seçebilme ve dünyanın geri kalan kısmından kendini izole etme şansına sahip olmuştur. Ancak günümüzde böyle bir düşünce tarzı için ülkenin büyük bir maliyet ödemesi gerekmektedir⁷¹.

Ticari faaliyetlerin küreselleşmesi, azalan ulaşım ve iletişim maliyetleri sayesinde piyasa aktörlerinin uluslararası olanakları değerlendirmeye yönelmesiyle gelişmektedir. Bu anlamda, kâr maksimizasyonu amacıyla dünyanın farklı coğrafyalarına yönelik olarak mal ve hizmet ticareti ön plana çıkmaktadır. Üretim faaliyetlerinin küreselleşmesi, dünya ölçeğinde kaynak kullanımına bağlı olarak üretimin teknik ve fonksiyonel olarak bölünmesi, üretim sürecine esneklik

⁷¹Günaydın ve Eser, "Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?", s.153-154.

kazandırılması, istihdam yapısındaki değişimden yararlanılması, yeni üretim yöntemlerinin geliştirilmesi yoluyla üretim olanaklarının farklı ülkelere yayılmasını kapsamaktadır. Finansal faaliyetlerin küreselleşmesi ise, artan bilgi ve enformasyon olanakları ve ülkelerin izledikleri finansal liberalizasyon politikaları sayesinde artan sermaye hareketleri ve bunların oluşturduğu uluslararası finans piyasalarını hedef almaktadır⁷².

1.5.2. Küreselleşmenin Siyasi Etkileri

Küresel çağda siyasal sınırlar bir devlete belirli bir toprak parçası üzerinde mutlak egemenlik sağlama gücünü yitirmiştir. Yönetim sistemlerinin karşılıklı etkileri artmıştır. Küresel değişim, iktidar ilişkisinin de küreselleşmesine yol açmaktadır⁷³.

Siyasi küreselleşme (toplumsal küreselleşmenin bir parçası) anayasal düzenlemelerin yayılmasında, demokratikleşen ülke sayısındaki artışta ve uluslararası kural ve kurumların gelişiminde açıkça görülmektedir⁷⁴.

Küreselleşmenin siyasi etkileri incelendiğinde görülmektedir ki küreselleşmeyle birlikte ulus devlet önemini kaybetmektedir. Küreselleşme çağında ulu-devletler, kimilerinin bir “kriz”den söz etmelerine yol açacak ölçüde yeni sorunlarla karşı karşıyadırlar. Ulus devletler bir yandan etnik ve bölgesel siyasetlerin artmasıyla birlikte merkezkaç güçlerin baskısı altına girerken, öbür yandan ekonominin küreselleşmesi ve savaş teknolojisinin gelişmesi gibi etkenlerin yarattığı dış tehditler ve meydan okumalarla da karşı karşıya bulunmaktadır. Günümüzde etkileri ağırlıklı olarak ekonomik anlamda hissedilen küreselleşme olgusunun siyasi açıdan değerlendirilmesinin yine ekonomik boyut ile beraber değerlendirilmesi şüphesiz en doğru metot olacaktır. Zira artık günümüzde siyasi baskı, abluka, yaptırım ve diğer her türlü yöntemler başta ekonomik enstrümanlarla yapılmaktadır⁷⁵. Ülke içi kurumlar ve

⁷²Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, s.37.

⁷³Ergül, s.153.

⁷⁴Nye, Jr ve Welch, s.345.

⁷⁵Ecevit, s.10.

bölünmeler-ekonomik ve etnik- iç çatışmaya yol açabilmekte, bu da etnik ve siyasi kimlikleri derin ve sık sık beklenmedik şekillerde yeniden formüle edebilmektedir⁷⁶.

Bugün artık devletleri geleneksel anlamdaki egemenlikle tanımlamaya imkan yoktur. Hemen hemen bütün devletler kurallarını kendilerinin koymadıkları uluslararası hatta Avrupa Birliği gibi örneklerde uluslararası hukuka göre taahhütler üstlenmek durumunda kalmaktadır⁷⁷.

1.5.3. Küreselleşmenin Sosyo-Kültürel Etkileri

Küreselleşmenin kültürel boyutu, esas olarak McLuhan'ın "global köy" kavramına dayanmaktadır. Ona göre, kültürün temel niteliği, "içeriği" değil, kendisinin "iletici bir medyum" olmasıdır. Elektronik iletişim ve hızlı ulaşımın giderek artan etkileri kültürel düzeyde yapısal bir nitelik göstermekte ve böylece global köyün üyeleri arasında bir karşılıklı bağımlılık ilişkisi yaratmaktadır. McLuhan'ın global köy kavramı, homojenleşmeyi kendine temel alarak, global-yerel etkileşiminin yani heterojenliğin önemini göz ardı etmekte ve böylece tek boyutlu bir açıklama teşkil etmektedir⁷⁸.

Küreselleşmenin ekonomik, siyasal, toplumsal, teknolojik vb. boyut ve sonuçlarını ele alan literatüre oranla görece yeni olan ve büyük ölçüde kültür kavramının "istisnai karmaşıklık"ın belirlediği bir zaman ve zemin üzerinde ilerleyen kültürel küreselleşme literatürünü, kabaca üç temel yaklaşım temelinde ele almak mümkündür: Kültürel homojenleşme ve/veya kültürel parçalanma (ya da çatışma) yaklaşımı, alımlama (reception) yaklaşımı⁷⁹ ya da ağ yaklaşımı⁸⁰.

⁷⁶Nye, Jr ve Welch, s.349.

⁷⁷Ecevit, s.9.

⁷⁸Eken, s.258.

⁷⁹Alımlama (reception) yaklaşımına göre okuma eylemi; yazar, toplum ve eser ile okurun diyalektine dayanan etkileşimli bir süreçtir.

Sait Tüzel ve Mehmet Kurudayıoğlu, "Alımlama Estetiği Kuramı Doğrultusunda Okurun Beklenti Ufkunun Tespit Edilmesi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.10, Sayı.21 (2013) s.103.

http://www.academia.edu/4186236/Sait_Tuzel_2013_Alımlama_Estetigi_Kurami_Dogrultusunda_Okurun_Beklenti_Ufkunun_Tespit_Edilmesi_Uzerine_Uygulamalı_Bir_Calışma_MKU_Sosyal_Bilimler_Enstitusu_Dergisi_10_Cilt_21_Sayı_101-1236, (21.09.2013).

⁸⁰Füsun Üstel, "Küreselleşen Hangi Kültür?" ya da Kültürel Küreselleşmenin Demokrasi Sınırı", **Küreselleşme ve Demokrasi Küreselleşmenin Farklı Yüzleri**, Özgür Adadağ ve Cemil Yıldızcan (drl.), Ankara: Dipnot Yayınları, 2011, s.89-90.

Gerçekte, küreselleşmeye zenginler ile yoksullar arasında pek çok açıdan büyüyen uçurumlar eşlik etmektedir. Küreselleşme ne türdeşleşme ne eşitlik anlamına gelmektedir. Küreselleşme ülke sınırlarını geçirgenleştirmiş, ama tamamen anlamsızlaştırmamıştır. Küreselleşme, evrensel bir topluluğun anlamına da gelmez. Özetle toplumsal küreselleşme insanların, kültürlerin, imgelerin ve fikirlerin yayılmasıdır⁸¹.

1.5.4. Küreselleşmenin Vergisel Etkileri

Vergi politikasında değişikliğe neden olan en önemli unsurların başında ekonomik aktivitelerin küreselleşmesi gelmektedir⁸². Artık, gerek bireysel yatırımcıların gerekse çok uluslu şirketlerin, dünyanın farklı farklı bölgelerine sermaye transfer etmeleri ve/veya faaliyetlerini kaydırmaları bazen basit bir bilgisayar işlemi ile dahi mümkün olabilmektedir⁸³. Ticaret ve yatırımların küreselleşme trendinin hızlanması, ulusal vergi sistemleri arasındaki ilişkileri temelden değişime uğratmıştır⁸⁴. Küreselleşme ile birlikte dünyadaki her şey gibi vergi sistemleri de değişime ayak uydurmak zorunda kalmış, vergi sistemleri ve vergi politikalarının da gözden geçirilmesi gereği ortaya çıkmıştır⁸⁵. Küreselleşmenin ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmasıyla birbirleriyle yüz yüze gelen ülkeler ve işletmeler zorunlu olarak rekabet etmek zorunda kalmışlardır. Uluslararası işletmeler üzerindeki ulusal kısıtlamalar 1980’li yıllardan beri önemli ölçüde azaltılmış iken, vergilerin harmonize edilmesi veya ortak standartlar şeklinde hükümetler arasında anlaşmalar daha sık olmuştur⁸⁶.

Küreselleşmenin vergileme bakımından bir takım özellikleri bulunmaktadır. Bunlar; (i) çok uluslu şirket aktivitelerinin artması, (ii) işletmeler için uluslararasılaşmanın kolaylaşması, (iii) ülkelerde önemli büyüme, (iv) yurtdışı işlemlerdeki karmaşıklık, (v) uluslararası ticarete iletişim teknolojilerindeki devrimden

⁸¹Nye, Jr ve Welch, s.341 ve 345.

⁸²Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.11.

⁸³Rukiye Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı.351 (Kasım 2010), s.152.

⁸⁴Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, s.126.

⁸⁵Şennur Hoşyumruk, “Türkiye Zararlı Vergi Rekabetinin Neresinde?”, **Vergi Dünyası**, Sayı.314 (Ekim 2007), s.109.

⁸⁶Günaydın ve Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, s.149.

kaynaklanan coğrafi sınırların kalkmasıdır⁸⁷. Gelişen bilişim ve bilgi teknolojileri artan iletişim ve bilgi akışı nedeniyle mal ve hizmetlerin hareketliliği de hızlanmıştır. Bu da maddi dünyayı kavramaya yönelik geleneksel vergi kavramlarının, yani bir devletin vergilendirme yapabilmesi için fiziksel varlık arayan kuralların (mülklik veya şahsılık ilkesi gibi) artık yeterli olmaması sonucunu doğurmuştur. Artan mal ve hizmet hareketi de devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlayıcı bir boyut kazanmaktadır. Çünkü artık devletler vergilendirme yetkilerini kullanırken gerek komşu ülkelerdeki vergi kurallarını dikkate almak, gerekse mobil sermayenin isteklerini bir ölçüde karşılamak durumundadırlar⁸⁸.

Vergileme daima davranışlardan ve böylece vergi matrahından etkilenmektedir. Ayrıca devletler de sürekli olarak maliyetleri düşürücü, vergi matrahını koruyucu uygulamalar yürütme gayreti içerisinde⁸⁹. Gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere, kalkınmanın finansmanı için yabancı tasarruflara ihtiyaç duyan her ülkenin bu amaçla, aktif şekilde vergi politikaları uygulamaları daha anlaşılır hale gelmektedir. Dolayısıyla, bu gereksinim, ülkeler açısından bunları çekme yönünde bir vergi rekabeti doğurmuştur. Bu rekabet ortamında yürütülen politikaların en başında ise vergi oranlarının indirilmesi ve vergi engellerinin kaldırılması yer almaktadır⁹⁰. Fakat küreselleşme sürekli bir adaptasyon ve işbirlikçi bir uluslararası koordinasyona olan ihtiyacı korumaktadır ve bu şekilde hareket etmenin potansiyel artan maliyeti tarafından oluşturulan engeller mevcuttur⁹¹.

Küreselleşmenin, vergi politikaları üzerindeki olumlu etkilerinin yanı sıra, kurum ve kişilere vergiden kaçınma⁹² ve vergi yüklerini minimum düzeye indirme imkanı sağlayan ülkelerin, coğrafi, mobiliteye sahip sermaye hareketlerini kendi

⁸⁷Günaydın ve Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, s.153.

⁸⁸Ali Haydar Yıldırım, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumdan Elde Edilmiş Sayılan Kazanç”, **Vergi Sorunları**, Sayı.247 (Nisan 2009), s. 96.

⁸⁹Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.12.

⁹⁰Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler” s.152.

⁹¹Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.12.

⁹²Vergiden kaçınma, vergi borcunun doğumuna neden olan olaylarla ilişki kurulmaması ya da bu olayların kişiler açısından ortaya çıkmaması durumudur.

Mehmet Çelik, “Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, s.17. <http://eprints.sdu.edu.tr/64/1/TS00233.pdf>, (21.09.2013).

ülkelerine yönlendirmesi gibi olumsuz etkileri de ortaya çıkmaktadır⁹³. Küreselleşmenin vergi politikası açısından etkisine bakıldığında en önemli sorun vergi matrahlarının ülke sınırlarını yok sayarak yer değiştirebilmesidir. Bu kolaylık bugünkü ekonomik çevrede fiziki olabileceği gibi bazen sadece iletişim teknolojilerinin ve beraberinde muhasebe işlemlerinin yardımıyla kârın aktarılabilmesi şeklinde de olabilmektedir⁹⁴. Vergileme yönünden küreselleşmenin en büyük sakıncası, ülkeler arasında vergileme bakımından doğan farklılıkların uluslararası geliri vergilendirmeyi zorlaştırmasıdır⁹⁵.

Küreselleşme ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası bütünleşme ile teknolojik ilerlemenin hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini, hem de vergi yükü dağılımını etkileme olasılığı yüksektir. Üstelik zamanla küreselleşmenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi artacak ve ülkelerin gelir istatistiklerinde bu durum net bir biçimde görülebilecektir⁹⁶.

Küreselleşmenin ülkelerin vergi politikaları üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkileri olduğu gerçeğini göz önünde bulundurarak, vergi matrahlarının aşınmasını engelleyebilecek ve vergi rekabetinin olumsuz etkilerini asgari seviyeye indirerek toplamda pozitif etkiler yaratacak politikalar üretilmesi gerektiği kanaatinde olduğumuzu söyleyebiliriz.

1.5.4.1. Elektronik Ticaret ve Uluslararası İşlemler

Ticari faaliyetin küreselleşmesi bu faaliyeti yönetmek için oluşturulan uluslararası düzenleyici çevrelerden çok daha hızlı artmıştır. Ticareti, parayı ve diğer ekonomik konuları yöneten mevcut kuralların çok uluslu şirketlerin artan önemi, yabancı doğrudan yatırım ve dijital ürünler ve hizmetlerdeki ticaret dahil global ticaretteki değişmelere ayak uyduramadığı birçok kişi tarafından kabul edilmektedir⁹⁷.

Ekonomik faaliyetlerin son yıllarda artış göstermesi ile birlikte bu faaliyetlerin niteliklerinde de değişim başlamıştır. Söz konusu değişimin ortaya çıkardığı yeni

⁹³Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, s.127.

⁹⁴Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.43.

⁹⁵Günaydın ve Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, s.152.

⁹⁶Ali Haydar Yıldırım, s. 96.

⁹⁷Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.14.

kavram “elektronik ticaret olarak adlandırılan internet üzerinden yapılan ticarettir⁹⁸. Bilgi ve iletişim teknolojileri ülke sınırlarının ortadan kaldırarak mal ve hizmetlerin dünya piyasalarına yayılmasına neden olmuştur. E-ticaret işletme organizasyonlarını tamamen değiştirerek küresel ticarete olanak sağlamıştır.

E-ticaret, küreselleşme ile birlikte dünya piyasalarında etkinliği artan, teknolojik gelişmelerde kaydedilen ilerlemeler sonucu son yıllarda uluslararası gündeme giren ve üzerinde yoğun çalışmalar yapıldığı yeni bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır⁹⁹.

Elektronik ticaret, kişilerin ve kurumların ikametgâhını değiştirmeden farklı ülkelerde faaliyette bulunma ve o ülkenin ticari hayatına katkıda bulunma olanağına sahip olmasına neden olmuştur. İnternet üzerinden muhasebe, danışmanlık, mimarlık ve mühendislik hizmetlerini verme yaygınlaşmaya başlamıştır. Teknolojideki bu gelişme ile bir ülkede belirli bir süre kalmadan hizmet verebilmek, ticari faaliyette bulunmak mümkün olabilecektir¹⁰⁰.

Elektronik ticaret, Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından “mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım ve satış işlemlerinin telekomünikasyon ağı üzerinden yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır¹⁰¹. OECD ise, e-ticareti daha dar bir tarzda bireyler ve organizasyonlar arasında dijital hale getirilmiş veri birimlerinin, seslerin ve görsel imajların işlenmesi ve iletimine dayanan internet gibi açık iletişim ağı üzerinden veya minitel¹⁰² gibi açık ağa geçidi olan kapalı ağlar üzerinden yapılan ticari işlemler olarak tanımlamıştır. Bu özel tanımlama örneğin kredi kartı kullanımı gibi kapalı ağlar

⁹⁸Fuat Arslan, “İnternet Vergi Gelirlerini Tehdit Ediyor Mu?”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.138 (Mart 2000), s.41.

⁹⁹Burak Demirkan, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı.125 (Şubat 2010), s.106.

¹⁰⁰İlhan Güven, “Elektronik Ticaret Vergileme İlkelerini Değiştirecek”, **Mali Çözüm**, Sayı:92 (2009), s.188. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/92malicozum/12%20ilhan%20g%C3%BCven.pdf>, (12.02.2013).

¹⁰¹Osman Pehlivan ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2011, s.145.

¹⁰²Yazarın Notu: Fransız telefon ağına bağlı bir teleteks terminali olan Minitel, internet öncesinde kullanılan bir online servisti. Fransız PTT’sinin (posta, telefon ve telekomünikasyon) 1980’li yılların başında geliştirdiği bu sistem ile kullanıcılar online alışveriş, tren rezervasyonu, chat ve telefon rehberinde arama yapabiliyorlardı.

Birol Ubay, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları”, **Vergi Dünyası**, Sayı.381 (Mayıs 2013), s.116.

üzerinden yapılan ve açık ağı erişim izni bulunmayan elektronik veri değişimlerini kapsamamaktadır¹⁰³.

Elektronik ticaretin tanımı konusunda farklı ülkelerin kuruluşları tarafından farklı tanımlar ortaya konmaktadır. Ancak elektronik ticaret konusunda en yaygın genel kabul görmüş olanı ise ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yürütmesi, firmaların elektronik ortamda buluşması, ödeme sürecinin yerine getirilmesi, taahhüdün yerine getirilmesi mal veya hizmetin müşteriye teslimi, satış sonrası bakım, destek vb. hizmetlerin temin edilmesini kapsayan süreç olarak tanımlananıdır¹⁰⁴.

Elektronik ticaret sayesinde, pazar dinamikleşmekte, rekabet ölçeği ulusal olandan küresel olana kaymakta ve küçük oyuncuların küresel dolaşım kabiliyetleri artmaktadır. Daha önce sermaye ve işgücü ile beslenen büyüme, artık kaynağını yenilik ve bilgi üretiminde bulmaktadır. Küçük oyuncuların, enformasyon teknolojilerini kullanarak kalite yönetimi ve doğru pazarlama yöntemleri geliştirerek maliyetlerini düşürmeleri, ölçek ekonomisi karşısındaki rekabet şanslarını arttırmaktadır¹⁰⁵.

Öte yandan elektronik ticaretin sağladığı bu geniş ve sınırsız olanaklar yerel işletmeleri ve uluslararası ticareti hızla dönüştürme eğilimindedir. Bu süreç sadece işletmeleri değil, aynı zamanda tüketicileri de etkilemektedir. Elektronik ticaret tüketicilere, sınırsız ölçülerde mal ve hizmet çeşitliliğine ulaşma imkânı sağlamaktadır¹⁰⁶.

Elektronik ticaret; tanıtım, reklam ve Pazar araştırması, sipariş ve ödeme ile teslim olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır¹⁰⁷.

Elektronik ticaretin kapsamını ise maddeler halinde aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz¹⁰⁸;

¹⁰³Ubay, s.116.

¹⁰⁴Erhan Gökçe, "E-Ticaret", **Gümrük Dergisi**, Sayı.57 (Ekim-Aralık 2006), s.54.

¹⁰⁵Ekmekci, s.29.

¹⁰⁶Uğur Büyükbalkan, "Elektronik Ticaret ve Uygulamaları", **Mali Çözüm**, Sayı.52 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2000), s.71.

¹⁰⁷İsmail Hakkı Güneş, "E-Ticaretin Vergilendirilme Sisteminde Yaşanan Gelişmeler", **Lebib Yalkın**, Sayı.81 (Eylül 2010), s.83.

- Ürün tasarımı, üretimi ve ticareti,
- Sipariş verme, sözleşme yapma,
- Tanıtım, reklam ve bilgilendirme,
- Bilgi servisleri,
- Danışmanlık hizmetleri,
- Hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma gibi hizmetlerin ticareti,
- Bankacılık işlemleri, hisse alışverişi ve borsa,
- Açık arttırma ve noter işlemleri.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorun yaratan genel faktörler ise¹⁰⁹; elektronik ticaretin global düzeyde olması, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi, kimliklerin ve işlemlerin gizliliği, dijital ürünler, fiziksel varlığı bulunmayan şirketler, işyeri kavramının fiziksel mekanı esas almasının yarattığı sorunlar olarak sayılabilir.

Elektronik ticaret ile birlikte, gerek ticaret hukuku genelinde, gerekse vergi hukuku özelinde yeni bir sayfa açılmış bulunmaktadır. “İnternet, herhangi bir ulusun coğrafi sınırlarının ötesine uzanır. Bilgisayarların, yazılımların ve depolanmış verilerin küresel enformasyon altyapısı içinde iç içe geçtiği gerçek bir “network”ler nertwork’udur. İnternetin hiçbir belirli fiziksel yerleşimi yoktur. Hiçbir güç ya da devlet ona gerçek anlamda sahip değildir. İçeriği merkezi bir yerde depolanmamaktadır. İnternet, coğrafi yerleşime kayıtsız olduğu gibi, bir kullanıcının ya da kaynağın fiziksel yerleşimini belirlemek genellikle imkansızdır. İnternet trafiğinin ülkeler tarafından gözlemlenmesi ya da engellenmesi hemen hemen imkansızdır. Hiçbir sınıra sahip olmayan bir ortamda yasal düzenlemeyi belirlemek ve çözümlenmek teknik olarak güç görünmektedir¹¹⁰.

¹⁰⁸İbrahim Organ ve Fatih Çavdar, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, s.66. http://iuyd.pau.edu.tr/index.php/iuyd/article/view/28/pdf_22, (12.02.2013).

¹⁰⁹Güneş, s.84-86.

¹¹⁰Ekmekci, s.29-30.

E-ticaretin en önemli özelliği gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımasıdır. Kurulma maliyeti geleneksel ticari şirketlere göre daha ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta boy şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi kanunları ve uygulamaları ile karşılaşmışlardır¹¹¹. Elektronik ticaret olarak adlandırılan yeni ticaret şekli ile birlikte mal ticaretinin yanı sıra, bilgi alışverişi, reklam, müzik, oyun, bilgisayar yazılımı gibi dijitalleştirilmiş ürünlerin satışı; bankacılık, sigortacılık, eğitim ve sağlık gibi hizmetlerin İnternet ortamında sunulmaya başlanması karasal ağırlıklı olan vergileme anlayışının tamamen değişmesine neden olmuştur¹¹².

Elektronik ticaret, vergi yükümlülerinin vergiyi doğuran olayı gizleme imkânlarını arttırarak¹¹³ vergi politikası ve idaresi için yeni sorunlar ortaya çıkarmaktadır. İş dünyası, tüketiciler ve hükümetler e-ticaretin tam potansiyelinden yararlanmak açısından öngörülebilir bir ortama ihtiyaç duymaktadırlar¹¹⁴. Dolayısıyla elektronik ticaretin mevcut vergi sistemlerini nasıl etkileyebileceği sorusu ekonomistlerin, siyaset bilimcilerin, vergi avukatlarının ve politika analistlerinin ilgisini çekmektedir. Ulusal vergi sistemleri ticari faaliyetlerin belirli bir alana bağlanabileceğini varsaymaktadır. Ancak elektronik ticaret bu varsayımı bozmaktadır. Çünkü, elektronik ticaret doğal olarak bir alana bağlanabilir değildir¹¹⁵. Elektronik ticaret işlemleri üzerine vergi koymak ve vergilerin toplanması konusu, hem hükümetleri hem de firmaları ilgilendiren bir konudur. Hükümetler, potansiyel gelir kayıpları konusunda endişelenirken firmalar hükümet düzenlemelerinin potansiyel etkileri konusunda endişelenmektedir¹¹⁶.

Ülke sınırlarını ortadan kaldıran yapısıyla e-ticaret, çok uluslu büyük şirketlerden, küçük ve orta ölçekli işletmelere ve hatta ticaretin içinde olmayan bireylere

¹¹¹Güneş, 84-85.

¹¹²Günaydın ve Benk, s.141.

¹¹³Emrah Ferhatoğlu, "Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(2), s.49.

¹¹⁴OECD Konseyi Bakanlar Toplantısı, Oya Kubat (çev.), **Maliye Dergisi**, Sayı.134 (Mayıs-Ağustos 2000), s.35.

¹¹⁵Günaydın ve Eser, "Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?", s.14.

¹¹⁶İhsan Günaydın, "Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.136 (Ocak 2000), s.61.

dahi çok geniş fırsatlar sunarken devletler açısından çözülmesi gereken pek çok sorunu da beraberinde getirmektedir¹¹⁷.

E ortamda yapılan ticari işlemler bakımından vergiyi doğuran olayın varlığını ortaya koymak gerek çok uluslu bir ortak vergileme anlayışı ve gerekse fiziki mallar gibi somut ürünlerin yanında enformasyon ve veri kaynakları gibi dijital ürünlerin alışverişinin de yapılabilir olması ve elektronik ödeme sisteminin gelişiminden ötürü elektronik ticaretin vergilendirilmesi güçleşmektedir¹¹⁸.

Özellikle elektronik ödeme sisteminin gelişimi elektronik ticaretin vergilendirilmesini daha da güçleştirmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl tespit edilip vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir biçimde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden birisi de elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu küresel ticaretin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmalarıdır¹¹⁹. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusu¹²⁰ mal ve hizmetlerin alışverişinin bilgisayar üzerinden yapılması, alıcı ve satıcının tespitinin yapılamaması gibi birçok vergileme sorununu da ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla internet ve diğer dijital ağların dahil olduğu yeni iletişim teknolojilerinin tahmin edilemeyen büyümesi hükümetlerin global ticareti etkili bir şekilde vergilemesini zorlaştıracaktır¹²¹.

Elektronik ticaretin ülkeler arasında gelişme düzeyinin farklı olması nedeniyle karşılaşılabilecekleri vergi kayıpları da farklı olacaktır. Kırılgan ekonomiye sahip gelişmekte olan ülkelerde bu işlemlerin vergilendirilmesine yönelik zorluklar vergi kayıpları olarak ülkeye dönecektir. Başlangıçta önemsenmeyen miktarlarda meydana gelen elektronik

¹¹⁷Demirkan, s.106.

¹¹⁸Cevdet Okan Bahar, “Elektronik Ticaret Çerçevesinde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.251 (Mart 2009), s.99.

¹¹⁹Emrah Ferhatoğlu, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Dergisi**, 7(1), s.83.

¹²⁰Büyükbalkan, s.72.

¹²¹Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.14.

ticaretin hacminin gün geçtikçe artmasıyla ülkelerin vergi tabanlarına önemli ölçüde etki edebilecek vergilerin potansiyeli bu konuda birçok tartışmaya yol açmıştır¹²².

Elektronik ticaretin vergi hukuku açısından ortaya çıkardığı sorunlar, yasa koyucular, vergi idareleri, bilişim ve iletişim endüstrileri ve konuyla ilgili sivil toplum kuruluşları düzeyinde 1996 yılından itibaren tartışılmaya başlanmıştır. Aslında ilk küresel tartışmanın, 1994’de, bugün pek yaygın olarak kabul görmeyen bir yaklaşım olan “bit vergisi” önerisiyle başladığı söylenebilir¹²³. Bit vergisinin, satış esnasında transfer edilen “bit” üzerinden alınması önerilmiştir. Bit vergisinin matrahı gönderilen verilerden oluşacaktır. Bit vergisi sadece elektronik ticaretin değil, haberleşmenin de bu yolla vergilenmesine yol açacaktır. Bit vergisi için elektronik veri, veri takas odalarının üzerinden geçmesi düşünülmektedir. Elektronik ticaretin vergilenmesi ile ilgili olarak, ulusal ve uluslararası hukukta dört ana sorunla karşılaşılacağı tespit edilmiştir: Tam mükellefiyetin belirlenmesi, gelirlerin elde edildiği yer, gelirlerin niteliklerinin belirlenmesi ve vergi matrahının belirlenmesi¹²⁴.

OECD ticari ve mesleki kazançlarda kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesini işyeri ve sabit yer kriterine bağlanmıştır. OECD işyeri ve sabit yer kriterlerini de coğrafi yere bağlamıştır. Bu özellik ise elektronik ticaretin yapıldığı ortama uygun değildir. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılması, kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi ayrımını etkilemektedir. Vergilemedeki kaynak ve ikamet ilkesi¹²⁵ kavramları, fiziki bağlantıyı delil olarak kapsamaktadır. Elektronik ticaretten kazanç elde edilirken, kazancın fiziksel olarak elde edildiği yer sanal ortamdaki mükellefin kimliği ve ikametgâha ilişkin bilgilerin doğruluğunu belirlemek, tespit etmek mümkün görülüyor. Elektronik ticaretin gelişmesiyle gelir ve ikamet kaynağını tespit etmek gittikçe de zorlaşmaktadır. Oysa, işyeri ve sabit yer kriteri ticari ve mesleki faaliyetlerin kazançlarının vergilendirilmesinde kriter olarak kullanılmaktadır. Elektronik ticaretten sağlanan bu kazançları kapsayan bu kriterler,

¹²²Mehtap Karabulut, “Elektronik Ticaret Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi Denetimi ve Vergi Sorunları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s.96.

¹²³Ekmekci, s.34.

¹²⁴Güven, s.185-186.

¹²⁵İkamet ilkesi ülkenin kendi mukimleri tarafından elde edilen gelirlerin vergilenmesini, kaynak ilkesi ise ülke sınırları içinde yapılan faaliyetlerden doğan gelirlerin vergilenmesini ifade etmektedir.

Güven, s.186.

kaynak ülkesinde vergilemeyi olanaksız kılmaktadır. Elektronik ticarete kullanılan bilgisayarların, web sayfasının, serverin işyeri olup olmadığı tartışılmaktadır¹²⁶. OECD'nin Mali İşler Komitesinin model anlaşma ve yorumunun güncelleştirilmesinden sorumlu 1 nolu Çalışma Grubu, işyeri¹²⁷ kavramını elektronik ticaret açısından açıklığa kavuşturmak üzere bir rapor hazırlamıştır¹²⁸. Ayrıca elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uyulması gereken temel ilkelerle ilgili 1998 yılında Ottawa'da OECD tarafından düzenlenen konferansta vergilendirmeye ilişkin temel çerçeve kuralları oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu konferansta elektronik ticaret için belirlenen ilkeler; tarafsızlık, sadelik ve basitlik, etkinlik ve adalet, esneklik, idare ve uyum maliyetlerinin düşük olması, çifte vergilemeden kaçınma olarak sayılabilir¹²⁹.

Elektronik ticaretin gerçekleştiği internet ortamı, birçok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma/vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam oluşturmaktadır. Bu nedenle elektronik ticaretin mevcut mevzuata göre vergilendirilmesi durumunda, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla olan vergi mükelleflerine yasal boşlukların bırakılmasına neden olunacaktır. Ayrıca öngörüldüğü şekilde oluşturulan bir elektronik ticaret ortamının mevcut kanunlarla denetimi mümkün değildir. Henüz gelişme aşamasında olan elektronik ticaretin hangi alanlarla ilerleme kaydedeceğini ve elektronik teknolojisinin nasıl bir gelişme göstereceğini bugünden tahmin edebilmek zordur. Bu nedenle gelir idaresinin, elektronik ticaretin teknik altyapısında meydana gelen gelişmeleri yakından takip etmesi ve hukuki altyapının oluşturulması aşamasında, vergi kanunlarında değişiklik (ve gerekirse yeni vergi ihdası) yapılmasında zaman kaybetmemesi gerekmektedir. Ancak zaten yeterince karmaşık olan vergi mevzuatının daha da

¹²⁶Güven, s.190.

¹²⁷OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesinde işyeri, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmıştır.

Emrah Çelik, "İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **E-Yaklaşım**, Sayı.233 (Mayıs 2012). <http://www.verginet.net/dtt/5/Isyeri-Kavrami-Cifte-Vergilendirmeyi-Onleme-Anlasmalari.aspx>, (28.09.2013).

¹²⁸Hakan Uzunoglu, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002, s.134. ftp://ftp.dtm.gov.tr/etik/e_kutuphane/vergi_tez.pdf, (12.02.2013).

¹²⁹Yunus Ceran ve Recep Çiçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.14, Sayı:1 (2007), s.295. <http://www2.bayaz.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C14S12007/YCRC.pdf>, (12.02.2013).

karmaşık hale getirilmemesi için yeni vergi ihdası en son çare olarak dikkate alınmalıdır¹³⁰.

Ülkeler açısından sorun, bu yeni ekonomik çerçevede ortaya çıkan gelir ve kârların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı veya ortaya konacak yeni sistemin nasıl olacağı veya en azından bu geçiş sürecinde vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının etkisinin nasıl telafi edileceği konuları üzerinde yoğunlaşmaktadır¹³¹. Elektronik ticaretin vergilemesi konusunda ülkelerin ortak bir yaklaşım geliştirmeleri sorunun niteliği gereğidir. Bu çerçevede, gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse ekonomik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili sorunların çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya gereksinim duyulmaktadır. Bununla birlikte, soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği ülkelerin mali özerkliğine de zarar vermemelidir¹³².

Elektronik ticaret ve bu ticaretin vergilendirilmesi konusu üzerinde görüş birliği sağlanan vergileme ilkeleri ise aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir¹³³;

- Yeni vergilerin konulmaması,
- Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde global bir yaklaşımın benimsenmesi,
- Elektronik ticareti vergileme rejiminin sade, açık ve uygulanabilir olması,
- Rekabet eşitliği (tarafsızlık) ilkesi,
- Çifte vergilemeyi önleme ilkesi,
- Etkinlik ilkesi,
- Esneklik ilkesi,
- Verimlilik ve adalet ilkesi.

¹³⁰Ceran ve Çiçek, s.299.

¹³¹Kargı ve Karayılmazlar, s.28.

¹³²Karabulut, s.91-92.

¹³³İhsan Günaydın, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", **Vergi Dünyası**, Sayı.224 (Nisan 2000), s.102-104.

Gelirin vergilendirilmesinde ülkemiz de dahil olmak üzere çağdaş vergi sistemlerinde “ikamet” ve “kaynak” olmak üzere iki temel ilke benimsendiğini belirtmiştik. Türk vergi sistemine baktığımızda esas itibarıyla ikamet ilkesini kabul etmiş olduğunu ifade edelim. Bu ilke doğrultusunda da tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Tam mükellefiyette, mükelleflerin hem yerleşik oldukları ülkede hem de diğer ülkelerde elde ettiği tüm gelirler vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyette ise, mükellefler yerleşik oldukları ülke dışında elde ettikleri gelirler nedeniyle bu gelirlerin elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmektedir.

E-ticarette bazı hallerde kişilerin ikamet ettikleri yerin belirlenmesi güçleşmektedir. Özellikle kurumları ikamet ettikleri ülkeyi belirleme konusunda inisiyatif kullanma konumuna getirmiştir. Artık internet yoluyla değişik alanlarda danışmanlık, muhasebe, tıp, mimarlık, mühendislik gibi hizmetlerin sunulması uygulamaları başlamış olup bu tür hizmetler hem kullanım hem de çeşit olarak gittikçe artmaktadır. Teknolojinin sağladığı imkanlar dolayısıyla başka bir ülkede belli bir süre kalmadan da o ülkede hizmet yapma veya başka ticari faaliyetlerde bulunma mümkün olmaktadır. Bu itibarla gerçek kişilerde; ikamet kriterine bağlı tam mükellefiyet uygulamaları önemini kaybetmektedir. Ancak internet ve benzeri teknolojik gelişmelerin üzerinde henüz bir fikir birliği sağlanamamış olması bu kavramı daha da karmaşık hale getirmektedir. Konuya kurumlar açısından bakıldığında ise, gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kurumlara tam mükellef olacakları ülkeye belirlemede ve hatta kanuni ve fiili iş merkezlerini farklılaştırma konusunda önemli inisiyatif ve imkanlar verdiği görülmektedir. E-ticaret sayesinde uluslararası faaliyette bulunan firmaların, satış işlemini gerçekleştirdikleri ülkede vergi mükellefi olabilmeleri için ihtiyaç duyulan, o ülkede fiziksel varlığa sahip sabit konumlu bir işyerinin bulunması koşulu artık geçerliliğini kaybetmektedir. Tüm bu gelişmeler gerçek kişiler ve kurumlar açısından mükellefiyetin belirlenmesini zorlaştırmaktadır¹³⁴.

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda alınan bir takım kararların ve Türkiye'nin de içinde bulunduğu bazı ekonomik birliklerin yürüttükleri çalışmaların,

¹³⁴“İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, (28.09.2013).

Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirilmeye alınması, e-ticaretin küresel anlamda etkin bir biçimde vergilendirilmesine yardımcı olabileceği gibi böyle bir vergilendirmenin ortaya çıkarabileceği fırsatların Türkiye açısından kazanılmasına da olanak sağlayacaktır¹³⁵.

1.5.4.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri bazı ülkelerin uyguladıkları zarar verici vergi politikalarından bir diğeridir¹³⁶. Vergi cenneti kriterlerini taşımayan dolayısıyla vergi cenneti sayılmayan bazı ülkeler, uyguladıkları bazı ayrıcalıklı vergi politikaları ile zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır¹³⁷. Birçok ülke, son derece mobil olan finans ve diğer hizmet faaliyetlerini çekmek için tercihli vergi rejimleri kurmuştur ya da kurmayı planlamaktadır. Bu rejimler genellikle pasif yatırımların bulundurulması ya da gerçekleşmemiş kârların kayıtları için tercih edilen bir ortam sunar. Birçok durumda rejim, sınırlar ötesine sermayenin akışının yönlendirilmesi için bir oluk olarak işlev görecektir şekilde tasarlanmış olup¹³⁸, genellikle pasif yatırımları tutmak veya kâğıt üzerindeki kârlar için uygun bir ortam hazırlar¹³⁹. Bu rejimler ülkelerin genel vergi yasalarında ya da idari uygulamalarında bulunabilirler ya da genel vergi sistemi çerçevesinin dışında özel vergi yasaları ve vergi dışı kanunlar tarafından da oluşturulmuş olabilirler¹⁴⁰. Temelde ülkeler vergi politikalarını ekonomik faaliyetlerini etkilemek için bir ekonomi politikası aracı olarak kullanabilmelidir. Ancak burada tercihli vergi rejimlerinin uygulanması başka ülkelerin vergi sistemlerine zarar verebilmektedir. Çünkü bu rejimler esas itibarıyla vergilere karşı duyarlı ve kolayca yer değiştirebilen finansal faaliyetleri hedef almaktadırlar¹⁴¹.

Tercihli vergi rejimlerinde genellikle finansal ve diğer hizmet faaliyetleri gibi vergi farklılıklarına cevap olarak çok kolay bir şekilde kayabilen ekonomik faaliyetleri çekme hedeflenir. Böyle vergi rejimleri özellikle merkez şirket faaliyetlerinden ve aktif

¹³⁵Ceran ve Çiçek, s.299-300.

¹³⁶Kılıçaslan, s.28.

¹³⁷Pehlivan ve Öz, s.116.

¹³⁸Kılıçaslan, s.28.

¹³⁹Günaydın ve Benk, s.151-152.

¹⁴⁰Murat Çak, "Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme", T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008, s.11. <http://www.sgb.gov.tr/Yayinlar/kitap%20-2008-385.pdf>, (28.05.2012).

¹⁴¹Kılıçaslan, s.28.

yatırımdan elde edilen gelirden ziyade pasif yatırımdan elde edilen geliri çekmeyi hedeflerse başarılı olabilir. Tercihli vergi rejimlerinin varlığı ev sahibi ülkenin iç piyasasında arz ve talebi olmayan veya az olan faaliyetlerin konuşlanmasını teşvik edebilir¹⁴².

Tercihli vergi rejimi esas olarak amaçlanan bir vergi teşvikidir. Yani bir ülke normal bir vergi sistemi uygulamaktayken, belli sınıf gelirleri vergilememekte veya diğer gelirlere göre düşük vergilemektedir. Şu anda dünya üzerinde bu tarzda yüzlerce rejim bulunmaktadır. Tercihli vergi rejimlerini tanımlamak vergi cennetlerini tanımlamak gibi zordur. OECD tarafından belirtildiği gibi bir rejimin zararlı olduğu veya olmadığı arasındaki farkın belirlenmesi hiç de kolay değildir. Vergi cennetleri gibi amacı yabancı sermayeyi çekmek olan tercihli vergi rejimleri, vergi cennetlerinden farklı olarak belirli bir konu ya da bölge ile sınırlı olarak uygulanır¹⁴³.

Dünyadaki bazı ülkeler, yeni gelir kaynakları yaratmak amacıyla, vergi cennetlerindeki uygulamalara benzer “tercihli vergi rejimleri” denilen bir takım vergi uygulamaları geliştirmişlerdir. Vergi cenneti uygulamalarına bir de tercihli vergi rejimi eklenince, uluslararası alanda yatırımların, mobil sermayenin ve ticaretin yönü değişmiş, dengeler alt üst olmuş, sonuçta, istenmeyen bir olgu olarak kabul edilen zararlı vergi rekabeti ortaya çıkmıştır¹⁴⁴.

Zararlı tercihli vergi rejimi kavramı öncelikli olarak diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimlerine göndermede bulunur. Bir vergi rejiminin zararlı tercihli olması için şu faktörler aranır¹⁴⁵;

- Ya hiç ya da efektif olmayan vergi oranları,
- Kendi yerleşik yurttaşlarına kapalı (ring-fencing) özel serbest bölge sistemleri,

¹⁴²Günaydın ve Benk, s.152.

¹⁴³İhsan Günaydın, Temel Gürdal ve Levent Yahya Eser, “Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri”, **Finans, Politik&Ekonomik Yorumlar**, Cilt.45, Sayı.518 (2008), s.62.

¹⁴⁴Hoşyumruk, s.109.

¹⁴⁵Ekmekci, s.11.

- Düzenlemelere ve yönetsel kurallara ilişkin şeffaflık yokluğu ve banka gizliliği gibi özelliklerle ortaya çıkan bilgi değişimine yönelik açık bir direnç gösterme gibi, ayırt edici özelliklerin bulunması gerekmektedir.

1.5.4.3. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti kavramı son yıllarda kullanılsa da vergi cennetlerinin ortaya çıkışı verginin ortay çıkışı ile aynı döneme denk düşer. Antik Yunan'da tüccarlar ithal edilen ürünlerden alınan yüzde 2'lik vergiden kaçınmak için mallarını Atina'nın açığındaki adalarda depolarlardı. Orta Çağda Hanseatic League'e dahil kentlerin zenginliği bu lige dahil bölgede ticaretin elverişli vergisel uygulamalardan yararlanabilmesinde saklıdır. Modern vergi cennetlerinin en eskisi İsviçre olarak kabul edilir. Bu ülke diğer bölgelerden kaçan sermaye için güvenli ve maliyeti daha düşük bir sığınma yeri olagelmıştır. II. Dünya Savaşı sırasında güvenli ada olarak sermaye çeken İsviçre savaş sonrasında savaşan ülkelerin vergi oranlarını artırmaları üzerine bu durumunu daha da pekiştirmiştir. 1930'lu yıllar modern vergi cennetlerinin ortaya çıktığı yıllardır. Kanada ve Amerikalıların Bahama Adaları'nı varlıklarını korumak için güvenli bir liman olarak kullanmaya başlamaları ile birlikte ABD mafyası da kara para aklamak için aynı adaları tercih etmiştir. 1970'lerden itibaren ABD bankaları Karayipler'de biriken euro-dolarlar için bu bölgede banka şubesi açmaya başlamış ve kıyı bankacılığı kara para aklamak ve vergiden kaçınmanın en güvenli ve en az maliyetli aracı olarak dünyada hızla yayılmıştır¹⁴⁶.

Vergi cennetlerinin ortaya çıkmasındaki temel etken sermaye çekmek ve bunun getireceği mali imkânlardan yararlanmaktır. Ülkeleri vergi cenneti olmaya iten nedenlerden biri kalkınma için yeterli beşeri sermaye doğal kaynağa sahip olmamalarıdır¹⁴⁷. Vergi cennetleri, yarattığı haksız rekabet ve dış ticaret saptırıcı etkisi dolayısıyla¹⁴⁸ vergi rekabetinin bir parçası olarak görülmektedir¹⁴⁹.

¹⁴⁶Çoşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.22 (Ocak-Haziran 2004), s.11.

¹⁴⁷Erkan Aydın, "Vergi Cennetleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı.253 (Ekim 2009), s.94.

¹⁴⁸Onur Elele, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi ve Vergi Cennetleriyle Mücadele", **Vergi Dünyası**, Sayı.307 (Mart 2007), s.121.

¹⁴⁹Erkan Aydın, s.94.

Vergi cenneti (tax haven) deyimini yaygın bir şekilde kullanılmakta olup¹⁵⁰ uluslararası vergi rekabetinin küresel refah üzerindeki etkilerinin ortaya konmasında kavramın öneminin sıkça vurgulandığı görülmektedir. Çünkü vergi cennetlerinin varlığının, haksız vergi rekabetine neden olarak, karar alıcıların yatırım ve finansman kararlarını saptırıcı etki yaratması halinde küresel refahın azalması söz konusu olacaktır¹⁵¹.

Yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayrımcı vergi düzenlemeleri sunan¹⁵² vergi cenneti, genellikle düşük vergi oranlarına sahip bir ülke olarak tanımlanmaktadır¹⁵³. Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilendirilmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler olarak tanımlanmaktadır¹⁵⁴. Her ülkenin kendi vergi sistemini isteğine göre kurma yetkisi olan vergi egemenliği sayesinde vergi cennetleri kurulabilmekte ve varlığını sürdürebilmektedir¹⁵⁵. Diğer bir tanıma göre vergi cenneti gelir ve kurumlar vergisinin tamamen ve süresiz kaldırılmasıdır¹⁵⁶. Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin önemli özelliği, vergi kaçırmak ya da vergiden kaçınmak isteyen mükellefler için bir sığınak oluşturmalarıdır¹⁵⁷. Bir başka tanıma göre vergi cennetleri, ya çok düşük vergi uygulanan ya da hiç uygulanmayan devletler için kullanılan bir terimdir¹⁵⁸. Vergi cenneti kavramı diğer ülke veya bölgelere kıyasla tüm veya bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan ve belirli ölçülerde banka veya ticari mahremiyet uygulayan idari birimler olarak geniş bir biçimde tanımlandığında vergi rekabeti sonucu diğer idari birimlere göre “düşük vergi alanı” veya “ayrıcalıklı vergi rejimi” olarak kalan her birim vergi cenneti olarak adlandırılabilir¹⁵⁹.

¹⁵⁰İhsan Günaydın, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.126 (Mart 1999), s.75.

¹⁵¹Akkaya, s.56.

¹⁵²Ekmekci, s.10.

¹⁵³Günaydın ve Benk, s.148.

¹⁵⁴Övül Çölgezen, “Uluslararası Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.349 (Eylül 2010), s.68.

¹⁵⁵Hüseyin Işık, “Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama”, **Vergi Dünyası**, Sayı.341 (Ocak 2010), s.49.

¹⁵⁶Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.159.

¹⁵⁷Pehlivan ve Öz, s.105.

¹⁵⁸Günaydın ve Benk, s.148.

¹⁵⁹Aktan ve Vural, s.12.

Vergi cennetleri sağladıkları düşük vergili veya tamamen vergisiz ortamlar aracılığıyla, özellikle finansal hizmetler olmak üzere mobil faaliyetleri cezbe etmeye çalışmakta, dahası sadece düşük vergili veya vergisiz ortamı sağlamakla yetinmeyip, aynı zamanda diğer ülke vergi otoriteleriyle bilgi değişimine de yanaşmamaktadırlar¹⁶⁰.

Vergi cenneti olarak adlandırılabilir ülke veya bölgelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmalarını kolaylaştıran yeni bir olanağa kavuşmalarına ve dolayısıyla ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına yol açmaktadır. Çok düşük vergi oranlarına sahip olan ve diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergiden kaçırmaya olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adresler temin eden vergi cennetleri, kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz'i vergi ve ücretlerden gelir elde etme imkanına kavuşurken sermaye sahipleri bunlardan elde ettikleri gelirleri beyan etmediği için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğratılmaktadırlar¹⁶¹. Vergi cenneti ülkelerin çoğu nüfusları çok az ada ülkeleri olup¹⁶², doğal kaynakları sınırlıdır. Yatırım olanağına sahip olmadıkları için portföy yatırımları ve finansal hizmetlere yönelik cazibe yaratmaya çalışmak suretiyle iktisadi faaliyetlerini arttırmak yoluna gitmektedirler. Cazibe ise portföy yatırımları ve finansal hizmetler konusunda diğer ülkelerin istedikleri bilgileri vermemek, hiç vergi almamak veya düşük oranda almak suretiyle sağlanmaktadır¹⁶³. Vergi cennetleri olarak işleyen finansal merkezler, para aklama için cazip bir yer sağlarken bütün ülkeleri vergi toplamada problemlerle karşı karşıya bırakmaktadır¹⁶⁴. Vergi cennetleri tarafından sağlanan gizlilik çevresi ve oluşturulan araçlar, illegal olarak elde edilen fonların aklanması ve vergi ve diğer düzenlemelerden kaçınma ve kaçırmanın dahil olduğu bir dizi yasal ve yasal olmayan amaçlara hizmet etmektedir¹⁶⁵.

“Vergi cenneti” diye adlandırılan ülkeler, ideal vergileme ilkelerini bir tarafa bırakarak ekonomik kalkınmalarını sağlama ve ekonomilerini ayakta tutma çabası içine

¹⁶⁰Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Sayı.1 (Ocak 2003), s.13.

¹⁶¹Aktan ve Vural, s.11.

¹⁶²Karabulut, s.140.

¹⁶³Işık, “Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama”, s.50.

¹⁶⁴İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-I”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.206 (Kasım 2005), s.119.

¹⁶⁵İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.207 (Aralık 2005), s.142.

girmişlerdir. Söz konusu ülkeler, uyguladıkları vergi sistemleri ve politikaları ile yabancı sermayenin, tasarruf ve yatırımların akışını ve yönünü değiştiren, global alanda zararlı etkiler yaratan ülkeler haline gelmişlerdir¹⁶⁶. Dolayısıyla vergi cennetleri genellikle mevcut küresel altyapı ve geleneksel olarak kolaylaştırıcı sermaye akımları ve gelişmiş finansal piyasaya likiditesine dayanmaktadır¹⁶⁷.

Vergi rekabetinden olumsuz etkilenerek vergi tabanını kaybeden kamu idareleri yönünden, “daha düşük veya daha esnek vergileme yapılan” tüm ülkeleri kapsayan bir adaletsizlik kaynağı olarak kötülünen, öte yandan vergi idaresinin olumsuz tutumundan mağdur olan mükellefler için de vergi adaletsizliklerinden kaçışın bir aracı olarak övülen vergi cennetlerinin bilimsel tanımı¹⁶⁸ 1998 yılında OECD Maliye Bakanları’nın talebi üzerine çalışmalarını yaparak raporlayan OECD Vergi İşleri Komitesi tarafından yapılmıştır¹⁶⁹. OECD büyük önem verdiği bu çalışmaların sadece üye ülkelerle sınırlı kalmayıp diğer ülkelerinde çalışmalara destek vermelerini ve katılımlarını sağlamak amacıyla toplantı ve seminerler düzenlemektedir¹⁷⁰.

Vergi cennetlerinde genellikle basit bir vergileme sistemi kullanılmakta, kamu hizmetleri dolaylı vergilerle özellikle tüketim üzerinden alınan vergiler ile finanse edilmektedir. Bu bağlamda, dolaşmaz vergilerin olmadığı ya da çok düşük oranlı olarak uygulandığı, kurumsal veya bireysel yatırımcıların gelir üzerinden alınan hiçbir vergi yüküne hemen hemen hiç katlanmadıkları göz önünde bulundurulduğunda; kamu hizmetlerinden bedelsiz faydalanmaları diğer bir olumsuzluk olarak ortaya çıkmaktadır¹⁷¹. Bir ülkeden, vergi cenneti diğer bir ülkeye vergi nedeniyle yönelen sermaye hareketi, kendi menşee ülkesindeki kamu harcamalarından yararlanırken bu harcamaların finansmanına vergi ile katkıda bulunmayan bir “karşılıksız faydalanıcı” (beneficiaire sans contrepartie) durumuna girmektedir¹⁷². Daha geniş anlamda, vergi

¹⁶⁶Hoşyumruk, s.109.

¹⁶⁷Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, s.21.

¹⁶⁸OECD’nin 1998 yılında yayınladığı “Zararlı Vergi Rekabeti” adlı çalışmasında vergi cennetlerini tanımlarken özetle 4 anahtar faktör üzerinde durmaktadır: Verginin olmaması veya sadece nominal vergilerin olması, bilgi değişiminin bulunmaması, vergi kanunlarının şeffaf olmaması, gerçek olmayan faaliyetler.

Kemal Ünlü, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, <http://www.bilgidenetim.com/zararli-vergi-rekabeti-ve-vergi-cennetleri.html>, (05.10.2013).

¹⁶⁹Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, s.125.

¹⁷⁰Karabulut, s.142.

¹⁷¹Erkan Aydın, s.95.

¹⁷²Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, s.127-128.

cennetlerinin hükümetleri ve mukimleri, “normal” vergilendirme ülkelerinin yarattığı genel kolektif hizmet ve ürünlerden yararlanan karşılıksız faydalanıcı’lar durumundadır¹⁷³.

Vergi cennetleri genellikle mevcut global altyapıya güvenirlir ve sermaye akımlarını daha da kolaylaştırmış ve finansal piyasanın likiditesini iyileştirmiştir. Vergi cenneti olmayan ülkelerin finansal piyasalarını liberalleştirdikleri ve yeniden düzenlediklerine göre, bu bağlamda vergi cennetleri tarafından meydana getirilen potansiyel yararlar onların ters vergi etkilerini dengelemekten daha fazladır. Vergi ve vergi dışı avantajlar finansal sermayeyi diğer ülkelerden uzağa bir yere çevirme eğiliminde olduğundan, vergi cennetleri diğer ülkelerin gelir tabanları üzerine önemli ters etkilere sahiptir. Vergi cennetleri, gerçek ve mali yatırımlar etkileyerek kaynakların bölgeler arasında etkin bir şekilde dağılımını bozmaktadırlar. Yani, finansal ve reel yatırım akımlarının yönünü değiştirmektedir Bu durum ise, ülkelerin refah düzeyini olumsuz yönde etkilemektedir¹⁷⁴.

Vergi cennetleri uyguladıkları vergi rejimine göre hiçbir verginin alınmadığı, yurt dışı faaliyetleri üzerinden verginin alınmadığı, düşük oranlı verginin alındığı ve de yabancı işlem ile yatırımcılar için vergi muafiyetlerinin olduğu ve farklı endüstriler için özel vergi avantajlarının tanındığı rejimler olmak üzere dört farklı şekilde kategorize edilebilir¹⁷⁵. Diğer bir tanımlamada vergi cennetleri genel olarak üretici vergi cennetleri ve geleneksel vergi cennetleri olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır. Üretici vergi cennetleri, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulayarak ülkelere fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetlerini çekmeyi amaçlayan ülkelerdir. Geleneksel vergi cennetleri ise yasal ikametgahı bu ülkede olan işletmelerin gelirlerine çok düşük oranda vergi uygulamaktadır¹⁷⁶.

Vergi cenneti olan ülkeler ilaç ve elektronik sanayi gibi çok uluslu şirketlerin gelir kaydırmalarına uygun sektördeki yatırımları çekerek, vergilemenin dışında hiçbir

¹⁷³S. 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.187.

¹⁷⁴Günaydın ve Benk, s.149.

¹⁷⁵Selçuk Tekin, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, **Vergi Sorunları**, Sayı.247 (Nisan 2009), s.123.

¹⁷⁶Müge Muammer Gündoğdu, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2009, s.56.

iktisadi gerekçeye dayanmaksızın vergi cennetlerinde yapılan yatırımlar kaynak tahsisini saptırıcı etki yaratmaktadır. Ayrıca; ülkelerin, kendileri açısından zararlı olan bu gelir kaydırmalarını azaltmak amacıyla katlandıkları maliyet ile çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarının kötüye kullanılması gibi gelir kaydırmaları uygulamalarının kaynak maliyetini de vergi cenneti ülkelerin yükledikleri maliyet kısmına eklemek gerekir¹⁷⁷.

Vergi cenneti ülkelerin varlığı, firmaları transfer fiyatlaması yoluyla kârlarını bu ülkelere kaydırmaları için teşvik etmektedir¹⁷⁸. Dolayısıyla vergi cennetleri ile mücadele iç hukuktaki düzenlemeler ve uluslararası işbirliğine girmek suretiyle yapılabilmektedir¹⁷⁹.

Vergi cennetleri ve genellikle onlarla ilişkilendirilen uygulamaların, sermaye birikimini kolaylaştırdığı ve bu sermayenin yatırıma dönüşmesi sonucunda ekonomik refah düzeyinin arttığını söyleyen görüşlerin bulunduğunu da ifade etmeliyiz. Olumlu görüşü savunanlar, teknoloji ve bilgi transferi gibi pozitif dışsallıkların oluşmasına yol açmasının yanı sıra yabancı portföy ve dolaysız yatırımlar için bir cazibe merkezi oluşturan vergi cennetlerinin, söz konusu ülkelerde iktisadi gelişme ve kalkınmayı hızlandırdığı ve yaşam kalitesini arttırdığını ileri sürmektedirler¹⁸⁰.

1.5.4.4. Transfer Fiyatlandırması

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin dünya ticareti içindeki payları gittikçe artmaktadır. Dolayısıyla birçok ülkede faaliyette bulunan işletmeler bu ülkelerde farklı sistemler ile karşılaşmaktadırlar. Çok uluslu şirketler faaliyette buldukları ülkelerde elde ettikleri kârları ana merkez ülkelerine transfer ederek, faaliyette buldukları ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, kârlarını maksimize etmekte ya da zararlarını en aza indirmeye çabalarına girmektedirler¹⁸¹. Küresel pazarda artan doğrudan yabancı yatırımcılar, uluslararası mal, hizmet, gayri maddi varlıkların

¹⁷⁷Akkaya, s.56-57.

¹⁷⁸Günaydın ve Benk, s.143.

¹⁷⁹Işık, “Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama”, s.50.

¹⁸⁰Ahmet Naci Arıkan, “Vergi Baskısı Endeksi ve OECD’nin Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri ile Mücadelesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.339 (Kasım 2009) s.49-50.

¹⁸¹Serpil Düzenli ve Burcu Aslantaş Ateş, “Transfer Fiyatlandırmasının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı.115 (Nisan 2009), s.84.

ticareti ile çok uluslu şirketler (ÇUŞ) ve ilişkili kişiler arasında artan sınır ötesi işlemlerin sonucunda, alıcı ile satıcı arasında kârın ve dolayısıyla ülkeler arasında vergi hasılatının dağılımı konusu¹⁸² transfer fiyatlandırmasını vergi hukukunun en zor ve en güncel sorunlarından biri haline getirmiştir¹⁸³. İlk defa 1970’li yılların başlarında çok uluslu şirketler tarafından uygulanabileceği keşfedilmiş olan transfer fiyatlandırması bugün birçok ÇUŞ tarafından uygulanmakta ve vergi matrahlarının azalmasına neden olmaktadır¹⁸⁴.

Örtülü yoldan kazanç dağıtımının amacı, cari yılda veya geçmiş dönemlerde elde edilen veya birikmiş olan kazancın vergiye tabi olmadan ortaklara intikalidir¹⁸⁵. Amacı kazanç elde etmek ve bunu ortaklarına dağıtmak olan şirketler, gider veya maliyetlerini şişirmek veya hasılatlarını noksan göstermek suretiyle belli ilişkiler içerisinde buldukları gerçek ve tüzel kişilere şirket bünyesinde oluşması ve kurumlar vergisi matrahına girmesi gereken kazançlarını aktarabilmektedirler. Bu şekilde kurum kazancının azaltılması amacıyla belli kişilere sağlanan haksız kazançlara örtülü kazanç denilmektedir¹⁸⁶. Diğer taraftan transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak vergileme düzeyinin düşük olduğu ülkelere kaydırılması daha çok küresel ölçekte örgütlenmiş çok uluslu şirketler tarafından başvuru bir vergiden kaçınma yöntemidir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde fiyatların emsal fiyatlardan sapma göstererek gelirin efektif vergi oranının düşük olduğu ülkeye kaydırılması sonucunu doğuracak şekilde belirlenmesi, hem yerleşim ülkesi hem de kaynak ülkede vergi matrahını aşındırmak amacıyla kullanılabilir. Birçok ülke vergi otoritesinin bu şekilde vergi matrahlarının erozyona uğratılmasının önüne geçmek amacıyla ulusal mevzuatta gerekli düzenlemeleri yaparak, vergilemede ilişkili taraflarca uygulanan ve vergisel kaygılarla manipüle edilmiş fiyatların değil, aynı işlemin ilişkisiz kişiler arasında yapılmış olduğu durumda oluşacak emsal fiyatların esas alınması yoluna gittiği gözlemlenmektedir¹⁸⁷.

¹⁸²Ayben Ünel, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Uygulamalarına İlişkin Ülke Örnekleri ve Türkiye Açısından Değerlendirme”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.81 (Eylül 2010), s.146.

¹⁸³Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.30.

¹⁸⁴Günaydın ve Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, s.160.

¹⁸⁵Erkan Gürboğa ve İhsan Bahir Bellek, “Örtülü Kazanç Dağıtımı Yoluyla Oluşan Katma Değer Vergisi Ziyarı”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.135 (Aralık 1999), s.20.

¹⁸⁶Levent Gençyürek, “Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı.143 (Ağustos 2000), s.67.

¹⁸⁷Sarı, s.60-61.

Transfer fiyatlandırması, bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatları ifade etmektedir¹⁸⁸. Bu fiyatın serbest piyasa koşullarında aynı koşullar altında oluşan fiyatlara uygun olması beklenir. Ancak grup işletmeleri kendi aralarındaki ekonomik ilişkilerde piyasa fiyatlarından ayrılarak, normalin üzerinde belirleyerek satıcının kazancını artırırken, normalin altında belirleyerek alıcının kazancının artmasına sebep olabilir. Transfer fiyatlaması işlemlerdeki muvazaanın fiyatta yapılmış halidir. Ana şirket veya yavru şirket veyahut ortak kontrol altında tutulan şirketler arasındaki transfer fiyatının emsal fiyatlara uygun olmaması halinde kazancın kaydırıldığı ve örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir¹⁸⁹. Transfer fiyatlandırması, “aynı şirketin birbirleriyle ilişkili birimleri arasında içselleştirilmiş işlemlerine uygulanan fiyatlar” anlamına da gelir¹⁹⁰. Transfer fiyatlandırması bir işletmenin gelir-gider ya da kâr paylaşımı olarak ilişkili olduğu ana şirket veya bağlı şirketlerle veya yönetim ve denetim itibariyle hâkim olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet işlemlerinde uygulanan fiyatlamadır¹⁹¹.

Yönetim muhasebesi yönünden bakıldığında ise transfer fiyatlandırması, “bir kuruluşun çeşitli bölümlerinin birbirine bağımlı olduğu durumlarda bir bölümün diğer bir bölüme mal ve hizmet satması veya diğer bölümünden mal ve hizmet satın alması durumunda kuruluş içi bu hizmet ve mal alışverişine fiyat tayin edilmesidir.”¹⁹². Kavram vergi muhasebesi açısından ise, çok uluslu şirketlerin kârlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir¹⁹³. Uluslararası transfer fiyatlandırması ise, hem bir ülkenin vergi gelirlerini hem de çok uluslu

¹⁸⁸Göksal Aygün, “Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-II”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.246 (Ekim 2008), s.76.

¹⁸⁹Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008, s.308.

¹⁹⁰Pehlivan ve Öz, s.119-120.

¹⁹¹Aygün, “Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-II”, s.76.

¹⁹²Serdar Pehlivan ve Ali Rıza Gökbnar, “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.17, Sayı.1 (2010), Celal Bayar Üniversitesi İİBF, s.101. http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/99_120.pdf, (04.09.2011).

¹⁹³Hüseyin Işık, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara, 2005, s.22. <http://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/%C3%87ok%20Uluslu%20%C5%9Eirketlerde%20%C3%96rt%C3%BCl%C3%BC%20Kazan%C3%A7%20ve%20%C3%96rt%C3%BCl%C3%BC%20Sermaye.pdf> (24.04.2012).

şirketlerin kârlarını etkilediği için, son zamanlarda farklı vergi idareleri ve çok uluslu şirketler için en çok tartışılan vergi olayı haline gelmiştir. Aynı zamanda kavram üzerinde akademisyenler de farklı açılardan çalışmaktadır¹⁹⁴.

Çok uluslu şirketler ürünlerini bir ülkede dizayn etmekte, başka bir ülkede üretmekte ve üçüncü bir ülkede satmaktadır. Bu durum ise, şirketlere transfer fiyatlaması yoluyla ödeyecekleri vergiyi azaltma imkanı vermektedir. Çok uluslu şirketler vergi yükünün düşük olduğu ülkedeki bağlı ortaklığından yüksek fiyatla ithalat yaparak yüksek vergi yüküne sahip ülkedeki vergi yükünü azaltabilmektedir¹⁹⁵.

Transfer fiyatlandırması denince, akla ilk gelen çok uluslu şirketlerin yabancı ülkelere yaptıkları yatırımlardan elde ettikleri kârları, kaynak ülkeye aktarma çabalarıdır. Bu çabalar, genellikle kârın doğrudan aktarılması şeklinde değil de, kaynak ülkeden yabancı ülkeye yüksek fiyatla satış ve/veya yabancı ülkeden düşük fiyatla alış şeklinde, dolaylı bir aktarımı içermektedir. Çok uluslu şirketlerin bu şekilde bir aktarıma başvurma nedenleri ise, bazen bütün kârı vergisel yükümlülüklerin en az olduğu ülkede toplama isteği, bazen yabancı ülke mevzuatının vergilendirilmiş olsa bile kârın ülke dışına çıkmasına izin vermemesi, bazen de vergisel açıdan daha yüksek maliyetli de olsa kaynak ülkede kârı toplama isteği olabilmektedir¹⁹⁶.

Uluslararası transfer fiyatlamasının önemi, transfer fiyatındaki herhangi bir değişikliğin, gelirin ve dolayısıyla verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğinin belirlenmesinden kaynaklanmaktadır¹⁹⁷.

Transfer fiyatlandırmasına neden olan en önemli unsur, ülkelerin vergi reformlarıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirime gitmesinin vergi farklılıkları sağlamasıdır. Bu bağlamda ÇUŞ'lar kârlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırarak faydalarını artırmaya başlamışlardır¹⁹⁸. Çok uluslu şirketlerin kendi aralarındaki işlemleri piyasadan farklı şekilde fiyatlandırmasının

¹⁹⁴Murat Çak ve Demet Çak, "International Transfer Pricing and Taxation: Evidence from Turkey", **METU Studies in Development**, 35 (December 2008), s. 266.

¹⁹⁵Günaydın ve Benk, "s.140-141.

¹⁹⁶Yakup Türk, "Türkiye'de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-1", **Vergi Dünyası**, Sayı.341 (Ocak 2010), s.97.

¹⁹⁷Ferhatoğlu, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", s.82.

¹⁹⁸Günaydın ve Eser, "Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?", s.161.

altında yatan nedenler global kârlılığı maksimize etmek ve hem merkezin bulunduğu ülkede hem de yatırım yapılan ülkede vergi, gümrük vb. yükümlülüklerden kaçınmak veya sınırlandırmak suretiyle, maliyetleri azaltmaktır¹⁹⁹. Transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçları ise, vergi yükünü telafi etme, vergi düzenlemelerine uyum sağlama, vergi tarifelerini yönetme şeklinde özetlenebilir²⁰⁰. Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasının en önemli ancak tek olmayan amacı vergiden kaçınmaktır.

Bir işletmenin mal ve gayri maddi varlıklarını bağlı işletmelere transfer ederken veya hizmet sunarken uyguladığı fiyat olan transfer fiyatları, pozitif yani olumlu bir anlam içermektedir. Transfer fiyatlandırmasının vergi kanunlarının yasakladığı negatif bir anlam taşıyabilmesi için bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların, serbest piyasada aynı ve benzer koşullar altında, aynı ve benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında karşılaştırılabilecek fiyatlara göre önemli derecede düşük veya yüksek olması gerekir ki bu duruma “yapay transfer fiyatlandırması” denir²⁰¹. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat veya bedel emsallere uygun olduğu sürece herhangi bir vergi hukuku problemi yoktur. Ancak, kazancın düşük veya yüksek yapay fiyatlar aracılığıyla ülke içinde ilişkili kişilere veya düşük vergili veya vergi avantajı uygulanan ülkelerdeki ilişkili kişilere kaydırılmasında bir araç olarak kullanılması mümkündür ve bu tür operasyonları ifade eden yapay transfer fiyatlandırması hukukun önlemeye çalıştığı bir olgudur²⁰².

Transfer fiyatlandırması yoluyla işletmelerin ödemeleri gereken vergi yükünü azaltmaları veya tamamen ortadan kaldırmaları mümkün olup²⁰³, transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergisel amaçların aşağıdaki gibi olduğunu söyleyebiliriz²⁰⁴;

¹⁹⁹Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s.199.

²⁰⁰Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, Türmob Yayınları-365, s.5.

²⁰¹Harun Aşa, “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2010, s.5.

²⁰²Gamze Gümüşkaya, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü Maddesinde Bir Belirsizlik: ‘Bedel’ ve ‘Fiyat’ Kavramlarının ‘Fer’i Alacaklar’ı Kapsamakta Olup Olmadığının İrdelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.235 (Nisan 2008), 180.

²⁰³Ömer Tekşen ve Gülsüm Bağcı, “Transfer Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Bir Muhasebe Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.348 (Ağustos 2010), s.140.

²⁰⁴Aşa, s.7.

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar yaparak, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalarla daha az vergi ödenmesi,

- Dışarıya ödenen kâr payı, patent, know how ve marka hakkı karşılığı stopaj alınacaksa, bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılmasıyla daha az stopaj vergisi ödenmesi,

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait olan maliyetlerin de üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,

- Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve KDV'nin daha az ödenmesi,

- Kâr transferlerine, döviz ve kurlara konulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatları değiştirilerek daha az vergi ödenmesi,

- ÇUŞ'un merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı arttırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin arttırılması yoluyla daha az kâr ve böylece daha az vergi ödenmesi.

Haziran 2011'de 90 ülkeden vergi uzmanlarının katıldığı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatının (OECD) "Transfer Fiyatlandırması" konusundaki Global Forum toplantısında, transfer fiyatlandırması kurallarının basitleştirilmesi hususunda görüş birliğine varıldı. Transfer fiyatlandırması kuralları, çok uluslu şirketlerin gerçekleştirdiği uluslararası işlemlerin, işleme taraf her bir ülke için asil bir vergilendirme oluşturacak şekilde nasıl belirleneceğini ortaya koymaktadır. OECD ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmalarını esas olan bu kurallar, çifte vergilendirmeyi önlemeyi ve şirketlerin vergi uyumunu arttırmayı amaçlamaktadır. Bununla birlikte, OECD bu kuralların basitleştirilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Nitekim OECD, üye ve gözlemci ülkeler arasında yaptığı bir araştırmada, transfer fiyatlandırması rejiminin giderek basitleştirildiği ve araştırmaya katılan 33 ülkenin % 80'inde basitleştirme sürecinin başladığını tespit etmiştir. Fakat diğer taraftan transfer fiyatlandırması konusunda yaşanan anlaşmazlıkların giderek daha uzun ve maliyetli bir hale gelmesi vergi direktörleri ile uluslararası vergi pratisyenleri açısından ve çok taraflı vergi muameleleri açısından aşılması gereken önemli bir engel olmaktadır²⁰⁵.

Transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketlerde vergi planlamasının önemli bir aracı olarak kullanılmakta olup ülkeler arasında vergi rekabeti yaratmaktadır. Vergi rekabeti olgusu uluslararası alanda ülkeleri ilgilendirdiğinden bu konuda gerek AB gerekse OECD bünyesinde çalışmalar yapılmakta ve çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmaktadır. Yapılan çalışmalarla transfer fiyatlandırması konusunda üzerinde uzlaşmaya varılmaya çalışılmıştır. Ancak transfer fiyatlandırması olgusu uluslararası bir vergi sorunu olma özelliğine sahip olması nedeniyle üzerinde önemle durulması gerekmektedir. Çünkü transfer fiyatlandırması hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından oldukça karmaşık bir konu olmasının yanı sıra ülkelerin vergi sistemleri, ulusal ve uluslararası ticaret düzeyi ve ülkelerin tarihi ve coğrafi özellikleri gibi faktörlerden de etkilenebilmektedir. Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasının uluslararası alanda önemli bir sorun olma özelliğini devam ettireceği kanaatindeyiz.

1.5.4.5. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Maliye teorisinde belirli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir verginin alınması temel kuraldır. Mükellefin aynı kaynağından aynı yapıda birkaç vergi alınması halinde, bu kaynağın büyük mali yükler altında kalacağı kuşkusuzdur. Bu bakımdan aynı kaynaktan belirli zaman dilimi içerisinde birden fazla verginin alınması vergi adaletine uygun düşmez. Ancak bazı hallerde çeşitli ülkeler bakımından aynı vergi kaynağının aynı dönem içinde birden fazla vergilendirildiği görülür²⁰⁶. Çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede gelir elde etmesi halinde ortaya çıkan temel problem ise, birden fazla ülkenin aynı mükellefe ait aynı geliri vergilendirmeye kalkması ya da hiçbirinin

²⁰⁵Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, 2012/3, s.22. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation3.pdf>, (16.02.2103).

²⁰⁶Haşmet Yıldırım, "Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri", **Vergi Dünyası**, Sayı.353 (Ocak 2011), s.161.

vergi almaması halinde ortaya çıkan çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme meseleleridir. Eğer mükellef ikametgâhının bulunduğu ülkede dünya çapındaki gelirlerinin tamamı üzerinden ve kaynak ülkede ise elde ettiği gelir üzerinden vergiye tabi tutulursa doğal olarak bir çifte vergilendirme oluşacaktır.

Çifte vergilendirme en basit tanımıyla, iki veya daha fazla devletin, aynı zamanda ve aynı vergi konusu üzerinden vergi almak istemesidir²⁰⁷. Diğer bir tanımlamaya göre çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir²⁰⁸.

Çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik gerek ulusal gerek uluslararası düzeyde çalışmalar mevcuttur. Ulusal düzeyde ülkeler vergi mevzuatlarını güncelleme yöntemini uyguladılar da bu yöntem tek başına başarılı olmamaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları ile farklı devletler arasında ortaya çıkabilecek olan çifte vergilendirme sorunları giderilmeye çalışılmaktadır. Çifte vergilendirme önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir²⁰⁹. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyi, aynı gelirin (ya da servetin), anlaşmanın iki taraf ülkesi tarafından yine anlaşmanın kapsamına giren vergilerle, birden fazla vergilendirilmesi olarak da tanımlayabiliriz²¹⁰.

Çifte vergilendirmeyi ekonomik ve hukuki çifte vergilendirme olarak ikili bir ayrıma tabi tutabiliriz²¹¹. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden, ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder. Örneğin, bir üye ülke vatandaşı kişinin bir başka üye ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak

²⁰⁷Ersan Öz ve Fatih Çavdar, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı.371 (Temmuz 2012), s.51.

²⁰⁸Aygün, “Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-II”, s.69.

²⁰⁹Ferhan Berkay ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt.3, Sayı.5 (2011), s.92. <http://edergi.sdu.edu.tr/index.php/sduvd/article/view/2589/2566>, (21.09.2013).

²¹⁰Erdoğan Öcal, “Uluslararası Anlaşmalarla Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.266 (Kasım 2010), s.7.

²¹¹Öz ve Çavdar, s.52.

düşülmesine izin verilmemesi ve tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak vergilendirilmesi durumunda bu tip bir çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme ise aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir. Örneğin A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan bir kişinin elde ettiği kâr paylarının, her iki ülkede de vergilendirilmesi durumu hukuki anlamda çifte vergilendirmedir²¹².

Uluslararası çifte vergilendirme ise, aynı gelir grubunun, iki devlet tarafından vergiye tabi tutulması durumunda gerçekleşmektedir. İkinci devletin vergilendirmesinin etkisiz olması ya da daha düşük vergi oranı uygulaması bu durumu değiştirmemektedir. En yaygın olanı başlangıçta bir ülkenin bir şirketi tarafından diğer bir ülkede yerleşik iştirakine fiyatlandırma yoluyla transfer edilen ve daha sonra onun ülkesinin gelir idaresi tarafından, transferi yapan şirkete yeniden tahsis edilen kârların vergilendirilmesinde görülmektedir²¹³.

Uluslararası çifte vergilendirmeye neden olan etken, birden fazla ülkenin vergilendirme yetkilerinin çatışmasıdır. Bir vergi yükümlüsünün aynı vergi konusundan dolayı birden fazla devlete karşı vergi borçlusu olması mümkün bulunmaktadır. Gerçekten, bir vergi yükümlüsü, herhangi bir ülkede ekonomik faaliyetlerini sürdürürken, başka bir ülkede yerleşmiş olabilir. Bu durumda yükümlünün ekonomik faaliyetlerini sürdürdüğü ülkenin vergilendirme bakımından “kaynak ilkesi”ni, buna karşılık, yükümlünün bulunduğu ülkenin ise, vergilendirme bakımından “yerleşme yeri ilkesi”ni²¹⁴ kabul etmesi halinde, söz konusu vergi yükümlüsü, aynı konudan dolayı her iki ülkede de vergi ödemek zorunda kalacaktır²¹⁵. Kaynak ve yerleşme yeri ilkesine göre bir arada vergilendirme olarak nitelendirilen bu durumu bir örnek yardımıyla

²¹²Berkay ve Armağan, s.89.

²¹³Fikret Erkan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/399, s.28.

²¹⁴Kaynak ilkesinde devletler, geliri elde eden kişi konusunda herhangi bir ayırım yapmaksızın, sadece kendi ülkelerinde elde edilen kazancı vergilendirmektedirler.

İkamet ilkesinde vergileme hakkı, gelir ve servet sahibinin yerleşmiş bulunduğu ülkeye aittir. Bu ilkeye göre gerçek ve tüzel kişinin gerek bulunduğu ülkede, gerekse bu ülke dışında elde ettiği gelirlerin tümü vergiye tabi tutulmaktadır.

Cihat Ertürk, “AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cihat/003/>, (05.10.2013).

²¹⁵Pehlivan ve Öz, s.61.

açıklayacak olursak; mükellef A, X ülkesinin vatandaşı olup, Y ülkesinde bir işte çalışmakta ve orada yaşamaktadır. Buna göre, mükellef A'nın elde ettiği geliri Y ülkesi kendi sınırları içerisinde elde ettiği için mülkiyet ilkesi gereği vergiye tabi tutmaktadır. Buna karşılık, X ülkesi de mükellef A'nın kendi vatandaşı olması nedeniyle için elde ettiği geliri şahsiliyet ilkesi gereği vergilendirmek istemektedir. Bu durumda, mükellef A, hem X ülkesinde hem de Y ülkesinde vergilendirilecek ve çifte vergilendirilecek ve çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır²¹⁶.

Uluslararası çifte vergilendirmenin beş unsuru olduğu söylenebilir. Bunlar birden fazla devletin veya birden fazla devletin siyasi alt bölümlerine ait vergilendirme yetkilerinin çakışması, vergi yükümlüsünün aynılığı, vergi konusunun aynılığı, verginin aynılığı, vergilendirme döneminin aynılığı şeklinde sayılabilir²¹⁷.

Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar²¹⁸. Çifte vergilendirme genel olarak, vergi anlaşmalarının gelir unsurlarına göre hangi anlaşma ülkesinin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu belirlemesiyle önlenir²¹⁹. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) taraf ülkelerin vergilendirme haklarını uluslararası vergi ilişkilerinde adil bir vergilendirme sağlamak için objektif olarak düzenlemek amacı ile yapılır²²⁰. Anlaşmalarda vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir diğer amacı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek

²¹⁶Öz ve Çavdar, s.53.

²¹⁷Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup", **Vergi Dünyası**, Sayı.362 (Ekim 2011), s.35-36.

²¹⁸Mehmet Yıldırım, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Mukimlik Belgesinin Önemi", **Vergi Sorunları**, Sayı.266 (Kasım 2010), s.140.

²¹⁹Öcal, s.7.

²²⁰D. Erkan Ateşli, "Yürürlükteki Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik ve Çifte Mukimlik", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.140 (Mayıs 2000), s.65-66.

olduğundan, bu madde çerçevesinde yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer Devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler²²¹.

İkiden fazla ülke arasında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla uluslararası hukuk kurallarına göre bir anlaşma yapılması mümkündür. Ancak, çok sayıda ülkenin bir araya gelerek bu konuda ortak bir çıkar dengesi sağlamalarının güçlüğü nedeniyle ikiden fazla ülkenin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır²²².

Vergi anlaşmaları, bir akit devletin diğer akit devlette faaliyet gösteren kendi mukimi gerçek kişi ve kurumların elde edecekleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olacağını belirlediğinden, söz konusu anlaşmalarla taraf devletler birbirlerine çeşitli vergisel avantajlar sağlamaktadır²²³.

Çifte vergileme, kurumların finansman şekilleri ve kurumlaşma kararları üzerinde etkili olmakta, finansman politikalarını değiştirmelerine neden olabilmektedir²²⁴.

Çifte vergilendirmenin etkileri vergi yükümlülüğü taşıyan mükellefler ve ulusal ekonomiler bağlamında mikro ve makro açıdan değerlendirilebilir. Çifte vergilendirmenin etkileri mikro açıdan ele alındığında, mükelleflerin ilave vergi yükleri ile karşılaşmaları yani gelir kayıpları söz konusu olacaktır. İktisadi yönüyle düşünüldüğünde vergiler önemli bir üretim maliyetidir ve maliyet artışları karşısında mükellefler vergilendirilme riskinin bulunduğu alanlardan faaliyetlerini çekme ya da yasal olmayan yollara yönelme davranışlarından birini tercih edebilirler. Global ekonomi bir bütün olarak değerlendirildiğinde ise çifte vergilendirmenin makro boyuttaki etkileri ön plana çıkmaktadır. Çifte vergilendirmenin en önemli global etkisi uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasındaki vergilendirmede eşitlik durumunu bozmasıdır. Ayrıca, yabancı yatırım gelirlerinden dolayı çifte vergi ödeme

²²¹Aygün, “Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-II”, s.69-70, 75.

²²²Öz ve Çavdar, s.62.

²²³Çiçen ve Serdaroğlu Erbil, s.36.

²²⁴Ahmet Ozansoy, “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı.97 (2010), s.135. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/6%20ahmet%20ozansoy.pdf>, (14.02.2013).

zorunluluğu, sermayenin uluslararası dolaşımını engellemekte ve yabancı yatırımların çifte vergilendirme riskinin bulunmadığı ülkelere yönelmesi, uluslararası sermaye dolaşımını saptırıcı yönde etkilemektedir. Diğer yandan, çifte vergilendirme rekabet koşullarını olumsuz yönde etkilediğinden, üretim faktörlerinin serbest dolaşımını engelleyerek uluslararası işbölümü ve bunun sağlayacağı yararları da engellemektedir. Sonuç olarak, çifte vergilendirme kısa dönemde devletlere vergi geliri artışı sağlamasına karşın uzun dönemde global ekonomik sistemi olumsuz etkilemekte ve vergi gelirlerinde azalışa yol açmaktadır²²⁵. Dolayısıyla çifte vergilendirme, vergi rekabeti olgusu açısından üzerinde önemle durulması gereken ve ülkeler arasında üzerinde uzlaşmaya varılması gereken bir olgudur.

²²⁵Berkay ve Armağan, s.91.

2. VERGİ REKABETİ

2.1. Vergi Rekabetinin Tanımı

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuşkusuz “zararlı vergi rekabeti” (harmful tax competition) kavramı ve bu konuya ilişkin tartışmalarda kendisini göstermektedir²²⁶. Ülkeler arasındaki ekonomik engellerin ortadan kalkması ve yabancı sermayenin artan önemi vergi rekabetini ön plana çıkarmıştır. Bu yarışın en önemli sakıncası ise, ülkelerin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarında indirim girmesinin doğurduğu vergi geliri kaybıdır. Küreselleşme vergi rekabeti imkanını artırmaktadır. Çünkü globalleşme ülkelere vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etme imkanı sunmaktadır. Bazı ülkeler bu fırsatı kötü amaçlı olarak da kullanacaktır. Vergi rekabeti küreselleşmenin kaçınılmaz etkilerini büyütebilir²²⁷.

Küreselleşme, vergi yapısını ve devletlerin harcamalarını etkilemektedir. Uluslararası düzeyde bütünleşmeye bağlı olarak ulusal devletler maliye politikası üzerindeki monopol gücünü kaybeder. Böylelikle, yabancı ortaklıkları ile kendilerini stratejik bir iletişim içinde bulurlar. Ayrıca, küreselleşmeye bağlı olarak maliye politikasını etkileyen ekonomi içerisindeki belirsizlik ve yapısal uyarılama artar. Politika bilimi literatüründe küreselleşmenin maliye politikası üzerindeki etkisi “etkinlik hipotezi” veya “telafi hipotezi” olarak tanımlanmaktadır. Etkinlik hipotezi, devletlerin akışkan mal ve faktörler için rekabet ettiğini ve ulusal devlet anlayışında aşınma yarattığını tahmin eder. Telafi hipotezi, küreselleşmeye bağlı oluşabilecek iktisadi riskleri azaltmak için vatandaşlarını garanti altına alacak şekilde devletlerin refahını artıracığını önerir²²⁸.

Bireylerin ve kurumların kamu hizmetlerinden yararlandıkları ülke yerine, daha düşük oranda vergilendirildikleri ülkeleri ya da hiç vergi ödemedikleri vergi

²²⁶Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı.238 (Haziran 2001), s.90.

²²⁷Günaydın ve Eser, “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, s.158-159.

²²⁸Melek Akdoğan Gedik, “Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması”, **Maliye Dergisi**, Sayı.160 (Ocak-Haziran 2011), s.330. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/160/016.pdf, (03.07.2012).

cennetlerini kullanmaları ve/veya bu ülkeleri finansal işlemlerinin merkezi olarak tercih etmeleri, uluslararası vergi rekabeti olgusunu gündeme getirmektedir²²⁹.

İşletme yöneticileri vergi politikalarına karar verirken işletme politikalarına uygun kararlar alırlar. Optimal strateji uluslararası vergi politikasının işletme stratejisine uygun olarak alınmasıdır. Ülkelerin vergi oranlarındaki farklılıklar vergilendirilebilir geliri, yüksek oranlı ülkelere düşük oranlı ülkelere kaydırmaktadır. ÇUŞ uluslararası alanda, yatırım yapacağı ülkedeki toplam vergi yüküne göre yatırım kararını verir. Nitekim onların yatırım kararları toplam vergi yükü az olan ülkelere olacaktır²³⁰.

Vergi rekabeti, konuyla ilgili literatürde genelde bir ülkenin ekonomik refah seviyesini arttırmak, ülke içerisindeki milli sermayenin daha rekabetçi olabilmesini sağlamak ve doğrudan yabancı sermayeyi ülke içerisine çekebilmek gayeleriyle o ülkedeki vergi sistemi dolayısıyla oluşan toplam vergi yükünün bu alandaki rakip ülkelerdeki vergisel ortam göz önünde bulundurulmak suretiyle hafifletilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, gerek vergi oranlarının azaltılması gerekse istisna, muafiyet, indirim gibi vergisel teşviklerin uygulanmasıyla oluşturulmaya çalışan cazip ortamın uluslararası yatırımları çekmesinin ve nihayetinde ülkenin ekonomik gönencini arttırmasının beklenmesi gibi olumlu niyetler, bu konudaki mevcut politikaların çıkış noktasını meydana getirmektedir. Ancak, günümüzde bu husustaki uygulamaların yarattığı global ortam, çoğu zaman ülkelerin büyük çoğunluğu için bir çok açılardan risk unsurları barındırmaktadır. Risk unsurlarının oluşması, vergi rekabetinin başlangıçta arzu edilen sonuçları meydana getirmesi hususundaki iyi niyetleri amacından saptırabildiği için, bu konudaki görüşleri de rekabetin etkileri açısından zararlı ya da faydalı veya kuralına uygun biçimlerinde kutuplaştırmıştır²³¹.

Uluslararası vergi rekabeti, üretim faktörlerinden özellikle nitelikli iş gücü ile sermayenin mobilitesinin artması ile ön plana çıkmakta ve bazı ülkelerin daha fazla yatırım çekebilmek için vergi sistemlerinde vergi teşvik araçlarına yer vermeleri

²²⁹Selçuk Tekin, s.123.

²³⁰Alparslan Uğur ve Emin Kömürçüler, “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye’deki Yansımaları”, **Finans, Politik&Ekonomik Yorumlar**, Cilt.45, Sayı.515, s.39.

²³¹Çak, s.3.

sonucunda ortaya çıkmıştır²³². Diğer bir anlatım ile uluslararası vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için olanaklar sunma davranışdır²³³.

Vergi rekabeti, vergi oranlarında indirim yaparak veya çeşitli vergisel avantajlar sağlayarak yabancı sermaye çekmeye çalışan ülke davranışı olarak da tanımlanabilir. Vergi rekabeti genel olarak ülkelerin vergi oranlarında indirim yapımlarıyla ortaya çıkmaktadır. Vergi türü olarak ise rekabet, gelir ve kurumlar vergisi üzerinden yapılmaktadır. Gelecekte yeni ekonomiyle birlikte mobilitesi artan işgücü üzerinde ve ayrıca tüketimde rekabet yaşanabileceği söylenebilir. Çünkü vergi rekabetinin sürükleyici gücü vergilendirilebilir kaynakların mobilitesidir. Daha açık bir ifadeyle, vergi konusunun unsurların sınırlar arasında serbestçe geçemediği bir ortamda vergi oranlarını düşürmenin ekonomik bir anlamı olmayacaktır. Günümüzde ise en mobil üretim faktörü olan sermaye rekabete konu olmaktadır²³⁴.

J. Slemrod da “yıkıcı vergi korumacılığı” olarak adlandırdığı vergi rekabetinin sıfır toplamlı, hatta negatif toplamlı bir oyun olduğunu, ülkelerin vergi sistemlerinin harmonize edilmesinin bütün ülkelerin refahını artıracığı görüşünü savunmaktadır. Slemrod’a göre, meseleye tekil ülkeler bakımından değil de küresel açıdan bakıldığında, farklı vergi oranlarıyla mevcut vergileme ilkeleri çerçevesinde, vergi cenneti olan ülkelerin diğer ülkelere yükledikleri maliyetler, çok uluslu şirketlerin küresel vergi yüklerini azaltmak amacıyla yönelik gelir kaydırmalarından kaynaklanmaktadır²³⁵.

Potansiyel vergi matrahı o ülkenin sınırları ile sınırlandırılmamaktadır. Bilakis potansiyel vergi matrahı dünyanın diğer bölgelerini de içerecek şekilde bazı yönlerden genişletilebilmektedir. Artık bir ülke yabancı finansal sermayeyi, yabancı doğrudan sermayeyi, yabancı tüketicileri ve işçileri, emekliler de dahil olmak üzere yüksek gelirli

²³²Pehlivan ve Öz, s.85.

²³³Selçuk Tekin, s.123.

²³⁴Levent Yahya Eser, “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti: Son Dönem Gelişmeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı.261 (Haziran 2010), s.187.

²³⁵Akkaya, s.56.

vatandaşları ülkesine çekebilir ve onları vergilendirebilir. Bunun böyle olması ise ülkeler arasında vergi rekabetini ortaya çıkarmaktadır²³⁶.

Zarar verici vergi rekabeti ise, vergi cenneti ülkelerdeki uygulamaların ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya koyduğu, global alanda ciddi ve negatif sonuçları bulunan bir olgudur²³⁷. Dolayısıyla zararlı vergi rekabetinin etkisi öncelikle vergi gelirleri üzerinde ortaya çıkacaktır. Vergi gelirlerinde meydana gelecek azalma vergi yükünün mobilitesi olmayan faktörlerin üzerine kaymasına neden olacak ve gelir dağılımında bozulmayı beraberinde getirecektir.

Ampirik ve teorik açıklamalar bazı durumlarda vergi rekabetinin iyi olduğunu bazı durumlarda kötü olduğunu göstermektedir. Bazı durumlarda vergi rekabeti, vergi oranlarını vergi rekabeti olmayan durumdan daha fazla yükseltmekte, bazı durumlarda ise düşürmektedir. Vergi rekabeti sonuçlarındaki bu karışıklık ve belirsizlikten dolayı, ampirik çalışmalarda vergi rekabetinin bazen vergi oranlarını artırdığı bazen de düşürdüğü sonucunun bulunduğunu öğrenmek sürpriz olmayacaktır²³⁸.

Uluslararası vergi rekabetini “adil” ve “zararlı” vergi rekabeti olarak iki kısma ayırmak mümkündür. Adil (fair) vergi rekabetinde vergi sisteminde bütün mükellef grupları için yerleşik ya da yerleşik olmayan ayırımı yapılmaksızın genel vergi indirimleri veya teşvikleri uygulanması söz konusudur. Buna karşın zararlı (harmful) vergi rekabetinde yerleşik vergi mükelleflerine tanınmayan indirimli vergi oranı uygulamaları ve teşvikler yerleşik olmayan yatırımcılara, seçilmiş yatırım, mal ve hizmet sektörleri bakımından uygulanır²³⁹.

Vergi rekabeti iki tür dışsallık yaratmaktadır; mali dışsallık ve parasal dışsallık. Mali dışsallık, hükümetlerin kendi vatandaşlarının refahını artırmak amacıyla uyguladıkları politikaların başka ülkelerde yaşayanların durumunu etkilemesi halinde ortaya çıkmakta, ülkede kamu yararını gözeten politikaların, diğer ülkelerin bütçelerine etkisini ifade etmektedir. Örneğin bir ülkede hareketli sermaye üzerindeki vergi

²³⁶Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.10.

²³⁷Hoşyumruk, s.109.

²³⁸Timothy J. Goodspeed, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, İsa Sağbaş (çev.), http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/i.%20sagbas.pdf, (13.02.2013).

²³⁹Erkan Aydın, s.93.

oranının düşürülmesi ülkeye sermaye girişine neden olurken, aynı zamanda diğer ülkeler için de bir negatif dışsallık yaratılmış olmaktadır; bu ülkelerin vergi tabanları ve vergi gelirleri azalmaktadır. Parasal dışsallık ise, ülkeler diğer ülkelerdeki ürün ya da faktör fiyatlarını etkileyebilecek kadar büyük olduklarında, ürün ve faktör fiyatlarındaki değişme nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Küçük ülkelerin sermaye talebindeki artış sermayenin getirisini etkilemezken, büyük ülkelerin sermaye talebi de büyük olacağı için sermaye talebinin değişmesi, sermayenin getirisini de değiştirmektedir. Parasal dışsallıklar ülkeler arasında etkin olmayan politika farklılıkları yaratarak faktörlerin yanlış dağılımına neden olabilmektedir²⁴⁰. Vergi rekabeti probleminde karşı uluslararası mücadelenin yanı sıra ülkeler, bu rekabeti veri olarak kabul ederek onunla birlikte yaşamaya ve bu rekabetten fayda elde etmeye çalıştıkları politikalar uygulamaya başlamışlardır²⁴¹.

2.2. Vergi Rekabetinin Unsurları

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç ögeden oluştuğu söylenebilir: Birincisi, vergi rekabeti birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik uygulamadır. İkincisi, vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir²⁴². Uluslararası vergi rekabeti kavramı, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen bir ülkenin daha kötü durumda olması veya tersi durum için kullanılır. Üçüncüsü ise, vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla sağlanmasıdır²⁴³.

2.3. Vergi Rekabetinin Amacı

Vergi rekabetinin amacına yönelik, ülkelerin ve bölgesel vergilendirme otoritelerinin vergi rekabetine başvurma amaçlarına göre ikili bir ayırım yapılması söz konusu olabilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler genellikle mobil üretim faktörlerini ihraç eden konumunda bulunmalarından dolayı bu ülkelerin vergi rekabetine

²⁴⁰Zeliha Göker, “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, **Maliye Dergisi**, Sayı.154 (Ocak-Haziran 2008), s.124.

²⁴¹Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.19.

²⁴²Ahmet Öztürk, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s.12.

²⁴³Gülçin Karasu, “Vergi Cennetleri ve Vergi Rekabetinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.31 (Temmuz 2007), s.1575.

başvurmasındaki temel amaç mobil üretim faktörlerinin ihracının önüne geçilmesine yöneliktir. Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler açısından vergi rekabetine başvurulma amaçları ise maliye ve iktisat politikası amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olabilmektedir²⁴⁴.

2.4. Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar

Vergi rekabetinde kullanılan politika araçları çok geniş bir yelpazeye sahiptir. Gelir ve kurumlar vergisi teşviki, yatırım indirimi, vergi cennetleri, vergi tatilleri, düşük gümrük vergisi uygulamaları, KDV desteği, işgücü ve özel nitelikli vergi teşvikleri kullanılan vergi rekabeti araçları arasında sıralanabilir²⁴⁵.

2.4.1. Vergi Oranı İndirimleri

Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının üç nedeni bulunmaktadır. Birincisi, vergi rekabetinde ülkeler, diğer ülkelerin yabancı sermaye çekebilmek için düşük vergi oranları uygulamalarına karşılık olarak vergi oranlarını indirmektedirler. İkincisi, standart bir karşılaştırma sonucu doğan bir rekabettir. Seçmenler kendi buldukları yerlerdeki vergi oranlarını diğer benzer yerlerdeki uygulamalarla karşılaştırmaktadırlar. Böylece yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gideceklerdir. Üçüncüsü ise, devletlerin vergi politikalarında yaptıkları değişikliklerin diğer ülkelerdeki politika yapıcıların alacakları kararlarda önemli etkiler doğurmasıdır²⁴⁶.

Genelde kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler olarak karşımıza çıkmakta olan vergi indirimleri, uygulamada ya bütün firmalara aynı avantajı sağlamakta ya da belirli bir hedef seçerek sadece yabancı firmaların ilgili vergi indiriminden yararlanmasına olanak tanımaktadır. Kurumlar vergisi oranlarında yapılan genel indirimler özellikle coğrafi açıdan küçük devletler ile ada devletleri tarafından sıkça başvurulmuş bir vergi teşviki yöntemi olmakla birlikte, maliye literatüründe tercihli

²⁴⁴Murat Şah, “Türkiye’de ve OECD Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önlemeye Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, s.13-14.

²⁴⁵Gedik, s.331.

²⁴⁶Gündoğdu, s.42-43.

vergi rejimi uygulaması da denilen ikinci tip uygulama daha yaygın olarak kullanılmakta ve bu sayede esas olarak uluslararası yatırımlar ülkeye çekilmek istenmektedir²⁴⁷.

2.4.2. Özel Amaçlı Teşvikler

2.4.2.1. İkili Gelir Vergisi Sistemleri

İkili gelir vergisi (Dual Income Tax) sistemi kapsamlı gelir vergisinin doğurmuş olduğu bazı problemleri azalttığı iddiasıyla gündeme gelmiştir. Sermaye ve işgücü gelirlerini farklı oranlarda vergilendirmek, vergi oranlarını verginin bozuculuğunun refah maliyetlerine eşitleyerek, optimal vergilendirme gereksinimine dikkatlerin çekilmesine izin vermiştir. İkili vergileme sedüleri bir sistemin alternatif iyi tanımlanmış değişik bir çeşididir. Sistem ayrıca bütün sermaye gelirini aynı düz oranla vergilendirerek sermaye yatırımı için eşit davranmayı amaçlamaktadır. İkili vergileme, artan oranlı sermaye vergilemesi için alanı sınırlı tutmaktadır. Sermaye gelirini son aşamada düz ve düşük oranlı bir stopaj vergisine tabi tutmak önemli derecede vergiye uyumu ve vergi toplama maliyetini azaltmaktadır²⁴⁸.

İlk olarak 1990'lı yıllarda İskandinav ülkelerinde uygulanmaya başlayan ikili gelir vergisi sistemi daha mobil olan sermaye gelirleri (faiz, kâr payı ve sermaye kazançları) üzerinden daha düşük ve düz oranlı bir vergi alırken emek gelirlerinden daha yüksek ve artan oranlı bir vergi almaktadır. 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 ve bu oranı 2000'de yüzde 56'ya çıkarmıştır²⁴⁹.

İkili gelir vergisi sistemi toplam geliri, "sermaye geliri" ve "emek geliri" olarak iki sınıfa ayıran ve her birisine ayrı bir vergi oranı uygulayan bir sistemdir. İkili Gelir Vergisi sisteminde farklı gelir unsurlarından (ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, ücret, menkul sermaye iradı vd.) elde edilen gelirler sermaye geliri ve emek geliri olarak sınıflandırılmaktadır. Sermaye gelirleri kâr payları,

²⁴⁷Çak, s.21.

²⁴⁸Günaydın ve Eser, "Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?", s.22.

²⁴⁹Gündoğdu, s.48.

faiz gelirleri, kiralar, değer artış kazançları gibi kazanç türlerini kapsamaktadır. Emek gelirleri ise ücretler, ticari kazanç (ikili gelir vergisi sisteminin bazı uygulamalarında ticari kazanç emek gelirleri arasında kabul edilip artan oranlı olarak vergilendirilmektedir. Ticari kazanç, burada, bu sebeple emek gelirleri arasında sayılmıştır.), serbest meslek kazancı, sosyal güvenlik ödemeleri gibi gelir kalemlerini bünyesinde barındırmaktadır²⁵⁰.

İkili vergi sisteminin uygulanma nedeni sermaye için uluslararası vergi rekabetine karşı bir tepkidir. Bu sistemi getiren ülkelerdeki sermaye gelirin vergi matrahındaki yetersizlik, önceki dönemde bu kaynaktan elde edilen gelirin düşüklüğüne neden olmaktadır. Yeni düzenleme vergi matrahının genişlemesine neden olmuştur. İkili vergi sistemi, yurtiçi politika odağını daha az mobil matrahlar (işgücü) üzerinde tutarken, uluslararası vergi rekabetine karşı sermaye çekmeye yönelik bir reform uygulaması olmuştur. Bunu sağlarken de işgücü geliri, sermaye üzerindeki düşük vergi oranlarından fayda sağlayamamaktadır. İkili vergi sistemi aynı zamanda serbest çalışmadan elde edilen ilave işgücü gelirini (şirketleştirilmiş olsun veya olmasın) artan oranlı bir tarifeye karşı vergilendirmektedir²⁵¹.

İkili Gelir Vergisi sistemini uygulayan ülkelerin vergi oranları ve diğer unsurlar arasında farklılıklar bulunmakla birlikte bu sistem aşağıda yer alan temel özellikleri barındırmaktadır²⁵²;

- Sermaye geliri ile emek geliri birbirinden ayrılmakta ve farklı oranlarda vergilendirilmektedir.

- Emek gelirleri artan oranda vergilendirilmekte, öte yandan sermaye gelirleri “düşük” ve “sabit oranlı” olarak vergilendirilmektedir.

- Sermaye gelirini oluşturan kalemlerin bazılarında bulunan zararlar diğer sermaye gelirleri kalemlerindeki kârlarla mahsup edilmekte (sermaye geliri netleştirilmekte), indirilemeyen zararlar ilerleyen yıllara devretmektedir.

²⁵⁰İlyas Koyuncu, “Gelir Vergisi Kanunu’nda İkili Gelir Vergisi Sisteminin İzleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı.265 (Ekim 2010), s.113.

²⁵¹Günaydın ve Eser, “Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?”, s.22.

²⁵²Koyuncu, s.113-114.

- Faiz ve kâr payı gelirleri tevkifata tabi tutulmaktadır.
- Vergi tabanı, vergi oranları düşük tutulmak, istisna ve muafiyet hükümleri kaldırılmak ve/veya azaltılmak suretiyle genişletilmektedir.

2.4.2.2. Vergi Tatili Uygulamaları

Gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde geniş uygulama alanı bulan bir vergisel teşvik türüdür. Bu teşvik türünde yeni kurulan firmalar belli bir süre ile kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Vergi tatili, genellikle tatil sonrası vergi sistemi uyumunu sağlamak için kayıt tutma zorunlulukları ile beraber uygulanmaktadır²⁵³. Diğer bir deyişle özel amaçlı bir teşvik uygulaması olan vergi tatili, belirlenen alanlarda belirli bir zaman dönemi için vergi ödenmemesi şeklinde uygulanan teşvik türüdür²⁵⁴.

Vergi tatili (tax holiday), gelişmekte olan ülkeler tarafından endüstriyel gelişme veya farklılaştırma sağlanması için yeni endüstrilere belli bir dönem için sağlanan gelir vergisi istisnasıdır. İstisna genellikle belli bir dönem için öncü veya bebeklik çağındaki endüstrilere verilir²⁵⁵.

Vergi tatili, komple yeni yatırımların hedeflenmesine en uygun vergisel teşvik şeklidir. Tatil, nispi olarak düşük bir vergi yükü ve basit bir uygulama prosedürü ile cazip bir teşvik sistemi olarak görülebilir²⁵⁶. Vergi tatillerini gelişmekte olan ülkeler ve geçiş ekonomilerinin doğrudan yabancı yatırımların çekilmesinde kullandıkları en yaygın vergisel teşvik türü olarak da ifade edebiliriz²⁵⁷. Vergi tatili ile, tatil dönemi boyunca yapılan yatırımların vergiden muafiyetini sağlayarak, işletmelerin kârlılığını artırması amaçlanır²⁵⁸.

²⁵³Fatih Savaşan, “Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı.107 (Kasım 2006). <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/11a/02.htm>, (13.02.2013).

²⁵⁴Gündoğdu, s.52.

²⁵⁵Feridun Güngör, Vergi Tatili, Türkiye'nin Rekabet Gücünü Artırır”, **Ekonomist**, 2004, s.72. <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf>, (14.02.2013).

²⁵⁶Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.156.

²⁵⁷Rukiye Gök, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.357 (Mayıs 2011), s.172.

²⁵⁸Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.155.

Özellikle gelişmekte olan ülkeler de en çok uygulanan teşvikler arasında yer alan vergi tatilleri, yabancı sermaye odaklı olarak tasarlanan ve ülkeye girişinden itibaren belirli bir zaman dilimi için ilgili sermayenin vergi dışı tutulması esasına dayanan bir vergisel imtiyazdır. Vergi tatilleri genelde bir yere bağlı olmayan ve bulunduğu bölgeyi çabuk terk edebilen, kısa dönemli yatırımlara hitap ettiklerinden, vergi tabanının erimesine neden olabilmektedirler. Bu sebeple konuyla ilgili uzmanlarca eleştirilmektedir²⁵⁹.

Vergi tatilini dizayn ederken vergi tatilinin süresi ve başlangıç zamanı sorunları ön plana çıkmaktadır. Vergi tatillerinin süresi genel olarak ülkeler itibariyle 1 yıldan 20 yıla kadar değişmektedir. Vergi tatilinin süresini belirlerken hükümetler yatırımcıyı teşvik etme (daha uzun dönemli vergi tatilleri doğal olarak yatırımcılar tarafından daha fazla tercih edileceğinden) ile kamunun muhtemel gelir kaybı arasında bir tercih yaparlar. Son yıllarda vergi tatillerinin süresinin artma eğiliminde olduğu söylenebilir²⁶⁰. Örneğin, Hırvatistan yeni kurulan firmalara tanıdığı 20 yıl süreli kurumlar vergisi tatilini yatırımın en az 60 milyon yerli para büyüklüğünde olmasına ve en az 75 kişi istihdam edilmesine bağlamıştır. Sırbistan ise, 5 yıl süreli vergi tatilini yabancı ortaklık yüzdesi ile ilişkilendirmiştir. Firma yüzde 100 yabancı ise tam muafiyet tanınırken yabancı ortaklık payı düştükçe muafiyetlik azaltılmış ve yüzde 20 yabancı ortaklık için alt sınır olarak belirlenmiştir. Buna göre, yabancı ortaklık yüzde 20'nin altında ise firma vergi tatili kapsamı dışında tutulmuştur²⁶¹.

Vergi tatili ile ilgili bir diğer önemli nokta da tatilin ne zaman uygulamaya konulacağı ile ilgilidir. Vergi tatili, yatırım yapacak firmanın üretime başladığı tarihte, yatırım yapacak firmanın pozitif olarak kâra geçtiği tarihte ya da yatırım yapacak firmanın yıllar itibariyle toplam kârının pozitif olduğu tarihlerde uygulamaya konulabilir²⁶².

Vergi tatili incelenirken çok uluslu şirketlerin davranışları üzerinde etkisine değinmekte fayda vardır. Çok uluslu firmalar, vergi tatilinden faydalanan birimlerinin

²⁵⁹Çak, s.21-22.

²⁶⁰Türksoy Emen, **Vergi ve Teşviklerin Yabancı Yatırımların Ülkeye Kazandırılması Üzerindeki Etkisi**, İnceleme Yarışması VII, Yased, s.42.

²⁶¹Savaşan, "Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi".

²⁶²Gök, "Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler", s.155-156.

vergilendirilebilir gelirlerini artırmak ve diğer birimlerininkini azaltmak amacıyla birimler arasında transfer fiyatlaması yapar. Transfer fiyatlamasında amaç, vergisel teşvikleri kullanarak vergi yükümlülüğünü minimize etmektir. Çok uluslu şirket, bünyesindeki firmalar arasında gerçekleşen işlemlerde yapay transfer fiyatlarını kullanarak vergi tatili kapsamındaki firmanın vergilendirilebilir gelirini yükseltirken kapsam dışındaki firmaların (maliyetlerindeki şişme nedeni ile) vergilendirilebilir gelirini düşürmektedir. Vergi tatili ile amaç yeni yatırımları teşvik etmek iken, firma yeni yatırım yapmadan vergisel yükümlülüğünü azaltmaktadır²⁶³.

2.4.2.3. Serbest Bölgeler

Dünyada doğrudan zararlı vergi rekabeti uygulayarak vergi cenneti niteliği taşıyan ülkeler dışında, kendi toprakları içinde ilan ettiği serbest bölgelerde yer alan şirketlere, vergi indirimi ve vergi tatili denilen uzun dönemli vergisel avantajlar sunan birçok ülke vardır²⁶⁴.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları olarak ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek ve uluslararası ticareti geliştirmek şeklinde belirtilebilir²⁶⁵.

Serbest bölgeler, gelişmekte olan ülkelerin doğrudan yabancı yatırımlarını arttırmak için,²⁶⁶ bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında sayılan,²⁶⁷ ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, giriş-çıkış noktaları muhafaza ve denetim altında

²⁶³Savaşan, “Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi”.

²⁶⁴Yakup Türk, “Türkiye’de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-2”, **Vergi Dünyası**, Sayı.342 (Şubat 2010), s.75.

²⁶⁵Fazıl Aydın, “Serbest Bölgelerde Vergi İstisnaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı.247 (Nisan 2009), s.86.

²⁶⁶Erhan Gümüş, “Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı.238 (Temmuz 2008), s.170.

²⁶⁷İsmail Barınır, “Serbest Bölgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.365 (Ocak 2012), s.114.

tutulan, kara, deniz ve hava ulaşımı kolaylıkları bulunan özel endüstri veya ticaret bölgelerini ifade etmektedir²⁶⁸.

Başka bir deyişle serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında kalan, ülkenin mali mevzuatının tamamen ortadan kaldırıldığı veya önemli ölçüde uygulanmadığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş kapsamlı teşvik ve muafiyetlerin uygulandığı ve sınırları belirlenmiş yerlerdir²⁶⁹. Bu tanım çerçevesinde serbest bölge ülkenin gümrük alanından ayrıldığı, malların ve hizmetlerin gümrük işlemlerine tabi tutulmadan ithal edildiği, depolanabilir ve yeniden ihraç edilebilir duruma geldiği bir alandır²⁷⁰.

2.4.2.4. Vergi Sığınakları

Vergi otoriteleri arasında kurumsal vergi sığınakları sorununun büyük ve gelişen bir sorun olduğu konusunda yaygın bir anlaşma ve endişe vardır²⁷¹. Vergi sığınaklarını (tax shelters), mükelleflerin vergi yükünü minimize eden işlem, yöntem veya hukuki alan olarak tanımlayabiliriz²⁷².

Vergi sığınakları çok farklı şekillerde oldukları ve bir çok farklı yapılardan faydalandıkları için tek bir formülasyonla tanımlamak zordur. Ancak, ortak bir kısım özelliklerle vergi sığınakları sorununu çözmek yararlı bir yaklaşım olacaktır²⁷³; ekonomik faaliyet eksikliği, muhasebe ve vergi uygulamalarının tutarsızlığı, vergiye duyarsız taraflar, pazarlama faaliyeti, gizlilik, şarta bağlı veya iade edilebilir ücretler ve iptal veya sigorta düzenlemeleri, yüksek işlem maliyetleri.

²⁶⁸Cevdet Bozkurt, “Serbest Bölgelerde Çeşitli Ülke Menşeli Girdiler Kullanılarak Elde Edilen Ürünün İthalat Aşamasında Vergilendirme Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.345 (Mayıs 2010), s.124.

²⁶⁹M. Vefa Toroslu, “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.239 (Ağustos 2008), s.155.

²⁷⁰Gümüş, s.171.

²⁷¹Department of Treasury, “The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals”, July 1999. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswwhite.pdf>, (27.05.2013).

²⁷²Akın Tavuz, “Straddle Stratejisi ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.356 (Nisan 2011), s.38.

²⁷³Department of Treasury, “The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals”.

2.4.2.5. İhracat İşleme Bölgeleri (Export Processing Zones)

İhracat işleme bölgeleri (export processing zones), özellikle gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere dünyanın her yerinde, ihracatı ve seçilen bazı emek yoğun endüstrileri teşvik etmek amacıyla oluşturulan bölgelerdir. Bu bölgelerde her türden vergi teşvik tedbiri yoğun bir biçimde kullanılmaktadır. Bu bölgelerde ihraç edilmek amacıyla işlenen tüm ürünler ihraç edildikleri takdirde vergisel teşviklerden faydalanırlarken yurtiçi piyasaya satılmaları halinde hiçbir vergi teşvikinden istifade edememektedirler. Bu durum, güvenlik sistemindeki gedikler ve yozlaşmanın varlığı ile birleşince ihracat işleme bölgelerinden sızma riskini de artırmaktadır. Üstelik bu bölgelerin tek başına ihracatın teşvikinde önemli bir yere sahip olduğu da söylenemez. Bu nedenlerle ihracat işleme bölgelerinin kurulması nadiren olumlu bir biçimde önerilen bir vergi teşvik modelidir²⁷⁴.

2.4.2.6. Hızlandırılmış Amortisman

Amortisman, işletmelerin bir yıldan fazla süre ile sahip oldukları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri sonunda tamamen tüketilmesidir. Amortisman yöntemleri iki tanedir. Birincisi normal amortisman yöntemi, diğeri ise hızlandırılmış amortisman (Accelerated depreciation) yöntemidir.

Kapsama giren yeni yatırım harcamalarının belli bir yüzdesinin²⁷⁵ vergilendirilebilir gelirden düşülmesi anlamına gelen bu teşvik türü, yeni sermaye yatırımının efektif maliyetini düşürmektedir²⁷⁶.

Hızlandırılmış amortisman yöntemi bir vergi teşviki olarak kullanılabilir. Hızlandırılmış amortisman yönteminde amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri süresi boyunca uğrayacakları değer kayıplarının başlangıçta büyük oranda, sonraları ise azalan oranlarla giderleştirilmesini öngörmektedir. Dolayısıyla hızlandırılmış amortisman yönteminde iktisadi kıymetin faydalı ömrünün

²⁷⁴Serkan Acinoroğlu, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Yıl:1, Sayı:2 (2009), s.154-155. http://www.kenancelik.com/documents/8SERKAN_ACINOROGLU.pdf, (13.02.2013).

²⁷⁵Türkiye'de amortisman oranları amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri esas alınarak belirlenmektedir.

²⁷⁶Savaşan, "Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi".

ilk yıllarında daha fazla amortisman ayrılmasına olanak sağlamaktadır. Hızlandırılmış amortisman yönteminde, işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlere yaptıkları harcamalar daha kısa bir sürede amorti edilmiş olur.

Hızlandırılmış amortisman, enflasyon muhasebesi kayıtlarında ve kayıtlara dayalı olarak uygulanan işletme politikasında ortaya çıkardığı çarpıklığı gidermek üzere geliştirilmiştir. Hızlandırılmış amortisman yönteminin işletme içi fonların artması, yatırımların kısa sürede itfası ve riskin azalması gibi faydaları bulunmaktadır. Hızlandırılmış amortisman uygulamaları hem kurumlar vergisi oranı ile bağlantılı teşviklerin dezavantajlarına sahip değildir hem de yatırım maliyetlerini azaltmayı amaçlayan teşviklerin tüm avantajlarını bünyesinde barındırır²⁷⁷.

Hızlandırılmış amortismanın en aşırı uygulaması, yıl içinde yatırım gelirinin tamamının amortisman olarak yazılabilesine olanak sağlanmasıdır. Bu durumda yatırım maliyetinin tamamı gider olarak yazılmış olur. Diğer vergi teşvik türlerine göre hızlandırılmış amortisman (accelerated depreciation) yönteminin iki farklı özelliği vardır. Birincisi, vazgeçilen gelirler açısından bakıldığında bu sistem daha az maliyetlidir. İkincisi, eğer bu teşvik geçici olursa, (diğer şartlar veri kabul edildiğinde) kısa dönemli yatırımlar özendirilmiş olacaktır. Hızlandırılmış amortisman yönteminin vazgeçilen vergi gelirleri bakımından ev sahibi ülkeye maliyeti, vergi tatilinden ya da yatırım indirimleri ve kredilerinden daha azdır. Amortisman yöntemi doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını arttırabilir, ancak bu yöntemin gereksiz karmaşıklıklara ve/veya sınırlandırmalara sahip olmaması gerekmektedir²⁷⁸.

2.4.2.7. KDV Desteği

Sermaye malları üzerinde tahakkuk eden KDV'nin ertelenmesi veya istisnaya tabi tutulmasıdır. KDV desteğinin kapsamına ve sermaye malları üzerindeki oranına göre bir teşvik aracı olarak etkinliği değişir. Genellikle sermaye malı makine teçhizat için uygulanmakla birlikte kapsamı genişletilerek yatırım kapsamına giren her türlü harcama kalemine de uygulanabilir. KDV desteği ilk planda yatırım aşamasında

²⁷⁷Gök, "Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler", s.158.

²⁷⁸Emen, s.44.

firmaların ihtiyacı olan finansman giderlerinde bir rahatlama neden olması açısından değer taşır²⁷⁹.

2.4.3. Genel Amaçlı Teşvikler

Genel amaçlı teşvikler, ülke sınırları içindeki yerleşik olan ve/veya yerleşik olmayan tüm vergi ödeyicilerinin elde ettikleri tüm vergilendirilebilir gelirlere uygulanan teşvik türüdür. Kurumlar vergisi oranındaki genel bir indirim veya stopaj vergisinin tüm şirketler için gelirin türüne bakılmaksızın kaldırılması genel amaçlı teşvik uygulamasına örnektir²⁸⁰.

2.5. Vergi Rekabeti Türleri

2.5.1. Etkilerine Göre Vergi Rekabeti

Uluslararası vergi rekabeti, uygulama biçimine ve ekonomik sonuçlarına göre zarar verici vergi rekabeti (harmful tax competition) ve yararlı vergi rekabeti (beneficial tax competition) olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Uluslararası vergi rekabeti, konusunda çalışmalar yürüten OECD ve Avrupa Birliği'nin yararlı ve zarar verici vergi rekabeti ile ilgili geliştirdikleri ölçütler birçok uluslararası kurum, kuruluş tarafından eleştirilmekte, yaklaşımları gelişmiş-yüksek vergi yüküne sahip ülkeler lehine taraflı bulunmaktadır²⁸¹.

2.5.1.1. Zararlı Vergi Rekabeti (Harmful Tax Competition)

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezb etmeye ve üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması, uluslararası rekabete neden olmakta, bu rekabet ise belirli bir limite kadar kabul edilebilir

²⁷⁹Acinöroğlu, s.155.

²⁸⁰Murat İçmen, "Küresel Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansımaları", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2010, s.13.

²⁸¹Emrah Ferhatoğlu, "2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları", **e-akademi**, Sayı.51 (Mayıs 2006), <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm>, (01.07.2012).

uygulamaları içerirken bu noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği ya da vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır²⁸².

Vergi rekabetinin, kaynakların daha etkin kullanılması ve kamu harcamalarını disipline etmesi gibi olumlu yönleri savunulmakla birlikte, rekabet artışının olumsuz sonuçları da mevcuttur. Bu sonuçların başında “zararlı vergi rekabeti” gelmektedir. Sınırsız rekabetle ortaya çıkan bu durum, sebep olduğu olumsuzluklar ile vergi rekabetiyle hedeflenen amaçların gerçekleşmesinin aksine, ülkeler açısından refah kaybına neden olmaktadır²⁸³.

Zararlı vergi rekabetinin bu güne kadar tam ve açık bir tanımı yapılabilmemiş değildir. Bu konuda önemli çalışmalar yürüten OECD zararlı vergi rekabeti sorununu kapsamlı olarak ilk defa 1998 yılındaki raporunda ele almıştır. Bu raporda vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri zararlı vergi rekabetine neden olan uygulamalar olarak gösterilmiş ve sadece bu uygulamaların tanımı, çeşitli kriterler çerçevesinde ifade edilmiştir²⁸⁴.

Zarar verici vergi rekabetinin sınırı nerede başlamaktadır? Bu soruya cevap vermek oldukça güçtür: Devletlerin vergi yapılarını ve oranlarını belirlemede egemenlik hakları bulunmaktadır ve minimum vergi oranı konusunda uluslararası bir uzlaşma bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi oranının düşüklüğü ya da vergi uygulanmaması önemli bir gösterge olsa da tek başına yeterli değildir. Buna ek olarak başka özelliklerinde aranması gerekmektedir. Bunlar; etkin bilgi değişiminin olmaması, rejimin şeffaf olmaması, ekonomik aktive olmaması gibi özelliklerdir²⁸⁵.

²⁸²N. Semih Öz, “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı.143, s.49.

²⁸³Feride Bakar, “Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus Programları, **Ekonomi Bilimler Dergisi**, Cilt.4, No.2, 2012, s.36-37. http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_EBD/arsiv/2012_2/feride_bakar.pdf, (14.02.2013).

²⁸⁴Günaydın, Gürdal ve Eser, s.60.

²⁸⁵Öz, s.49.

2.5.1.2. Yararlı Vergi Rekabeti (Beneficial Tax Competition)

Yararlı vergi rekabeti, daha çok kamu tercihi teorisi alanında kullanılmakta olup bu kavram ile toplumun refah düzeyini, vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmek amaçlı olarak vergi rejiminde yapılan düzenlemeler kastedilmektedir²⁸⁶.

Vergi rekabetinin yararlı sonuçlar ortaya çıkardığını ileri sürenler, ekonomide rekabetin tüm formlarının yararlı sonuçlar meydana getirdiğini belirtmek suretiyle vergi rekabetinin de piyasalar, iş çevreleri ve devletler üzerinde olumlu gelişmelere neden olduğunu ifade etmektedirler. Bu yazarlara göre vergi rekabeti, tasarrufları arttırmak suretiyle bireylerin refah seviyelerinde artışa neden olmaktadır²⁸⁷.

Genellikle vergi rekabetinin, etkinlik ve kalitede iyileşmeye neden olarak, tüketicilere yarar sağladığı durumlarda iyi bir şey olduğu düşünülür. Bu durum ise, sadece tüketicilerin bir mal ve hizmetin etkin ve az etkin sunucuları arasında ayırım yapma fırsatına sahip olduğunda, etkinliği ödüllendirerek ve tüm sanayide bir iyileşme oluşturarak meydana gelecektir. Bu durum, örneğin ekmek gibi bir malın en ekonomik etkin bir fiyatla halka sunulmasına neden olabilir. Bu mantığı vergi sistemlerine uygularsak, önemli varsayım vergi mükelleflerinin, vatandaşların ekmek piyasasındaki müşteriler kadar uygun bir hükümet veya ülkede alışveriş yapmak için serbest ve mobil olması gerektiğidir. Bu ise, açıkça olası bir durum değildir. Bağımlı ve mobil olmayan bir nüfus göz önünde tutulursa, vergi rekabetinin faydalı olarak nitelendirilmemesi aşıkardır²⁸⁸.

Dolayısıyla devletler vergi rekabetinin, vergi sistemleri üzerinde olumlu etkilerinin yanı sıra olumsuz etkilerinin de bulunabileceği gerçeğini göz önünde bulundurarak, uygulayacakları vergi politikalarını belirlemelidir.

²⁸⁶Ramazan Armağan ve Murat İçmen, "Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansıması (Tax Competition and Its Reflections to Turkey), *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.17, Sayı.2 (2012), s.147. <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2012-2-7.pdf>. (12.01.2013).

²⁸⁷Çak, s.8.

²⁸⁸Günaydın, Gürdal ve Eser, s.60.

2.5.2. Ölçeklerine Göre Vergi Rekabeti

2.5.2.1. Bölgesel Vergi Rekabeti

Vergi rekabetinin en dar kapsamda gerçekleştirilen türü olarak ifade edebileceğimiz türü bölgesel vergi rekabetidir. Sermaye ve yatırımların bölgeler arasında hareketi sonucunda karşımıza çıkan bölgesel vergi rekabetine örnek olarak Avrupa Birliği'ni verebiliriz.

Bir bölgesel entegrasyon örneği olan Avrupa Birliği'nde üretim faktörlerinin ve mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı söz konusu olduğundan, Avrupa Birliği'nde vergilendirme kuruluşundan beri ayrıcalıklı bir konu özelliği taşımaktadır. Bu nedenle üye ülkelerin izleyecekleri rekabetçi politikalar önem kazanmakta ve bu politikalar birlik içindeki iktisadi faaliyetler üzerinde saptırıcı etkiler oluşturabilmektedir. Avrupa Birliğine üye ülkelerin birçoğu rekabetçi vergi politikaları uygulamaktadırlar. Kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıklar AB içinde vergi rekabetinin varlığına ilişkin en önemli uygulamadır. Kurumlar vergisi oran farklılıklarının yanı sıra vergi yükünde görülen genel azalış eğilimi, birliğin vergi yapısında tüketim vergileri lehine yaşanan değişim, vergi uyumlaştırma girişimlerinin görece başarısızlığı ve birliğin siyasi yapısı da yaşanmakta olan vergi rekabetinin göstergeleri arasındadır. Ayrıca Birlik içindeki yeni üye ülkelerin vergi politikalarını uygulama farklılıkları, vergi sistemlerinin ve uygulanmakta olan vergi politikalarının rekabetçi bir karakter taşıdığına işaret etmekte ve gelecek dönemde birlik içindeki vergi rekabetinin daha da artacağına dair öngörülerin oluşmasına neden olmaktadır²⁸⁹.

2.5.2.2. Ulusal Vergi Rekabeti

Ulusal vergi rekabeti, vergilendirme yetkisinin kullanımında siyasi özerkliğin bulunduğu ülkelerde görülen bir durumdur. Mali federalizmin uygulandığı üniter yapıları ülkelerde ve doğası gereği böyle bir mekanizmayı bünyesinde bulunduran federal yapıları ülkelerde oluşan vergi rekabeti, bu tür vergi rekabetine örnek oluşturmaktadır. Federal yapıları ülkelerde vergi rekabeti tartışma götürmez bir özellik taşımaktadır. Çünkü federatif yapıları ülkelerde federe devletlerin sahip olduğu siyasi otonomi, vergilendirme

²⁸⁹Gündoğdu, s.6.

yetkisinin kullanımında birbirlerinden bağımsız hareket etmelerini sağlamaktadır. Dolayısıyla, federe devletler kendi iktidar alanlarında farklı düzeylerde vergilendirme yapabilmekte ve bu farklılıklar sayesinde kolaylıkla vergi rekabeti ortamı oluşabilmektedir. Bu alanda en güzel verilecek örnek ABD olarak gösterilebilir²⁹⁰.

2.5.2.3. Küresel Vergi Rekabeti

Küreselleşme sürecinin meydana getirdiği dönüşümler kapsamında vergilendirme alanında ortaya çıkan sorunlardan biri de vergi rekabetidir. Diğer küresel vergi sorunlarından farklı olarak vergi rekabetinin sorun olma özelliği görelidir. Çünkü vergi rekabetinde ülkeler rekabet olgusunun doğasından kaynaklanan şekilde çeşitli kazanç ve kayıplarla yüzleşebilmektedir. Dolayısıyla, fenomenin sorun olma özelliği doğrudan doğruya rekabet sürecinden olumsuz etkilenen ülkeleri hedef almaktadır. Ancak böyle olmasına rağmen, son yıllarda OECD vergi rekabetini zararlı olarak adletmekte ve vergi rekabetini küresel vergi sorunlarından biri olarak görmektedir. Vergi rekabeti, konusunda Avrupa Birliği de benzer görüşlere sahiptir. Günümüzde küresel bir vergi sorunu olarak görülen vergi rekabetinin engellenmesi doğrultusunda bu oluşumların ciddi girişimleri söz konusudur²⁹¹.

2.5.3. Taraf Olanlara Göre Vergi Rekabeti

Vergi rekabetine ilişkin yapılan tanımlamalarda, yatay ve dikey vergi rekabeti kavramları önem arz etmektedir²⁹².

2.5.3.1. Dikey Vergi Rekabeti

Farklı yönetim kademeleri arasındaki vergi rekabeti olarak tanımlayabileceğimiz dikey vergi rekabeti²⁹³, farklı seviyedeki hükümetler arasında, örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde federal hükümet ile eyalet hükümetleri arasında olur²⁹⁴. Dikey vergi rekabeti, hem merkezi idarenin hem de yerel idarenin aynı vergi

²⁹⁰Arzu Tanıl, “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2009, s.39.

²⁹¹Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, s.87.

²⁹²Gedik, s.330.

²⁹³Ferhatoğlu, “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”.

²⁹⁴John Douglas Wilson, “Theories of Tax Competition”, National Tax Journal, Jun 1999, 52, 2, ABI/INFORM Global, s.289. <http://socserv.mcmaster.ca/cuffk/wilson.pdf>. (11.01.2013).

kaynağını birbirinden bağımsız olarak belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma çabası olarak tanımlanabilir²⁹⁵. Başka bir deyişle dikey vergi rekabeti, farklı yönetim kademelerinden yerel ve merkezi yönetim birimlerinin kendi aralarındaki vergi rekabetidir. Aynı vergi kaynağını hem merkezi yönetimin hem de yerel yönetimin birbirinden bağımsız şekilde belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma gayretine dayanmaktadır²⁹⁶. Dikey vergi rekabetinin aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması anlamına gelen mükerrer vergilemeye neden olduğunu söylemek yanlış olmaz kanaatindeyiz.

Bu tip vergi rekabeti, tıpkı Tiebout'un vergi rekabeti teoreminde açıklanan ve vergilendirme yetkisine haiz yerel idarelerin vergi sistemlerini, kendi bölgelerini hem dışarıdan gelecek yatırımcılara hem de o yörede ikamet eden bireylere cazip hale getirmek amacıyla, diğer yerel idarelerin vergisel düzenlemelerini de göz önüne almak suretiyle oluşturmaları şeklinde tanımlanabilir. Özellikle federatif yapıya sahip devletlerde her bir federe devletin ayrı vergi kanunlarına sahip oldukları, vergi oranlarını bahsedilen amaçlar doğrultusunda arttırıp eksiltme yetkisini bünyelerinde buldukları bilinmektedir. Bu yapı eyaletler arasında çok farklı vergisel düzenlemeleri ve oransal ayarlamaları beraberinde getirmektedir²⁹⁷.

2.5.3.2. Yatay Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı seviyede olan iki veya daha fazla yönetim arasındaki rekabettir. İki ulus devletin veya yerel yönetimin mobil vergi kaynağından vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabeti olarak ifade edilebilir²⁹⁸. Başka bir deyişle yatay vergi rekabeti, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya bağımsız ülkenin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesidir²⁹⁹. Dolayısıyla yatay vergi rekabetinin çifte vergilendirmeye neden olduğunu söyleyebiliriz.

²⁹⁵Ferhatoğlu, "2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları".

²⁹⁶Armağan ve İçmen, s.146-147.

²⁹⁷Çak, s.7.

²⁹⁸Günaydın, Gürdal ve Eser, s.59.

²⁹⁹Armağan ve İçmen, s.146.

Literatürde aynı düzeydeki idareler arasındaki vergi rekabeti, üretim faktörlerinin, firmaların ve bireylerin bölgeler arasındaki hareketliliğine dayandırılmaktadır. Üretim faktörlerinin ve ekonomik birimlerin bu hareketliliği ise idareleri faaliyetlerinde daha etkin olmaya zorlarken, kaynakların yeniden tahsisi amacıyla toplanan vergilerin etkinliğini azaltabilmektedir³⁰⁰.

2.6. Vergi Rekabeti Modelleri

Vergi rekabetine ilişkin çeşitli teoriler bulunmaktadır.

2.6.1. Temel Vergi Rekabeti Modeli: Tiebout Modeli

Refah ekonomisinin temel teoremi –Adam Smith’in görünmez eli- kamu malları türünden bir piyasa aksaklığının olmaması halinde, ekonominin Pareto etkin³⁰¹ olacağını öngörür. Her biri kendi çıkarı için hareket eden bireyler, Pareto etkinliğine götürecek kararlar alacaktır. Üreticiler arasındaki rekabet, bireylerin istediği malları mümkün olan en düşük maliyetle onlara sunmaya yönelecektir. Benzer bir tartışma federal devlet dışında eyalet ve yerel yönetimlerce sunulan kamu mal ve hizmetleri için de yapılmaktadır. Yerel yönetimler arası rekabet, iddia edildiğine göre, bu idareleri bireylerin istediği malları etkin biçimde üretmeye sevk eder. Buna Washington Üniversitesi’nden Charles Tiebout’un bu görüşleri 1956’da teorik biçimde formüle etmesi sonrası Tiebout hipotezi veya Tiebout modeli adı verilmektedir³⁰².

Kamu yararının sağlanmasına ilişkin Tiebout’un teorisi ayrıca etkin bir vergi rekabeti teorisi sağlar. Teorinin modern formülasyonları, her bölgenin hükümetinin, topraklarının vergi sonrası değerini maksimize etmeyi talep eden, bu topraklar üzerinde

³⁰⁰Ferhatoğlu, “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”.

³⁰¹Pareto etkinlik kavramı ile fayda temelli dar tanımlı sosyal refah fonksiyonu kullanılmaktadır. Rekabetçi serbest piyasada ortaya çıkan her durumun etkin sonuçlar ve piyasanın sosyal refah artırmada en sağlam yol olduğu tezi genel kabul görürken kamunun sosyal adalet, hak ve ihtiyaçlar gerekçesiyle piyasaya müdahalesinin ve yeniden dağıtımçı politikalar uygulamasının etkinliği bozarak sosyal refahta gerilemeye yol açacağına dikkat çekilmektedir. Mehmet Selim Bağlı, “Etkinlik-Eşitlik Çelişkisi Bağlamında Yeniden Dağıtım Politikalarının Sosyal Refah Üzerindeki Etkisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı.161 (Temmuz-Aralık 2011), s.260. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/014.pdf, (21.09.2013).

³⁰²Kılıçaslan, s.21-22.

ikamet eden toprak sahipleri tarafından kontrol edildiğini varsayar³⁰³. Bu teori genel olarak şu temellere dayandırılmıştır³⁰⁴:

“Mobil halde bulunan hane halkını kendi bünyesine çekebilmek için, eyaletler arasında oluşan rekabet sonuçta toplumun refah düzeyini artıracaktır. Eyaletler, bünyesinde bulunan vatandaşları kaybetmemek için, kamu harcamalarını ve vergi düzeylerini uygun hale getirmek zorunda kalacaklardır. Böylelikle bireyler kendileri için en uygun eyaleti seçebileceklerdir. Eğer hane halkı çocuklarının eğitimleri için kaliteli okul istiyorlarsa, bunun için yüksek oranda vergi ödemeye razı olacaklardır. İstemiyorlarsa daha düşük vergi uygulayan eyaletlere göç edeceklerdir.”

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Tiebout’un modelindeki anahtar aktörler, birçok yerel hükümetten hangisine yerleşeceğine karar veren bireylerdir. Bireylerin bu kararı, çeşitli hükümetler tarafından sunulan kamu hizmeti/vergi paketleri ve hükümet hizmetlerine olan taleplerine dayanır. Tiebout, bireylerin çeşitli hükümetlerin gelir ve harcama paketleri hakkında tam bir bilgiye sahip olduğunu, bireylerin çok sayıda yönetim arasından istediğini seçebileceğini ve bireylerin tamamıyla mobil olduğunu varsaymaktadır. Tiebout bundan başka, idareler arası taşıma etkilerinin olmadığını ve her idarenin onun optimal hacmine (bu optimal hacimde özel kamu hizmetleri paketini üretmenin ortalama maliyeti minimize edilir) ulaşabileceğini varsaymaktadır³⁰⁵.

Eğer vergiler elde edilen faydalara eşit ise, Tiebout firmaların ve insanların en fazla tercih ettikleri vergi-harcama paketini alabilmek için, bir pazarda insanların dükkânları dolaştıkları gibi bölgeler arasında dolaşım tercih yapacaklarını ve en uygun olanına göç edeceklerini iddia eder. Ayrıca bu göçün sonucunda ortaya çıkan kaynak tahsisi “pareto optimum” olacaktır, yeni bir dağıtım ile başka bir kişinin durumu kötüleşmeden bir kişinin durumu iyileşmeyecektir. Bununla birlikte Tiebout etkinliği sonuçları sadece fayda vergileri³⁰⁶ kullanılıyorsa geçerli olacaktır. Fayda vergileri

³⁰³Wilson, s.271.

³⁰⁴Günaydın ve Benk, s.143.

³⁰⁵Günaydın, Gürdal ve Eser, s.53.

³⁰⁶Vergilemede fayda ilkesine göre, kamusal mal ve hizmetler için ödenmesi gereken vergi söz konusu mal ve hizmetlerden sağlanan faydalarla ilişkilendirilmek suretiyle tespit edilmelidir.

sosyal marjinal maliyeti yansıtır ve bundan dolayı insanların ve firmaların bölgeleri etkin bir şekilde seçmelerini sağlar³⁰⁷.

Tiebout kuramını şu varsayımlara dayandırmaktadır³⁰⁸;

- Seçmenler tamamen akışkan olmakla birlikte tercihlerine bağlı ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılandığı yerel yönetim birimine doğru hareket eder,
- Seçmenler gelir ve harcamalar arasındaki fark hakkında bilgi sahibidir ve bu farka göre davranışlarını belirledikleri varsayılır,
- Seçmenlerin yaşam alanlarını belirleyebilecekleri çok sayıda yerel yönetim birimi mevcuttur,
- İstihdam olanaklarına dayalı kısıtlamalar değerlendirilmemiştir. Seçmenlerin gelirlerini kâr payları oluşturduğu varsayılmaktadır,
- Sunulan kamu hizmetleri yerel yönetim birimleri arasında herhangi bir zararlı ekonomik politika veya dışsallık içermez,
- Sunulan kamu hizmetinde optimal bir büyüklük söz konusudur. Bu büyüklük, firmaların ortalama maliyet eğrilerindekine benzer şekilde hizmet grubunun üretilbildiği en düşük ortalama maliyet ile belirlenmektedir,
- Optimal yerel yönetim birimi büyüklüğünün altında kalan yerleşim birimleri, seçmenleri kendi yerel yönetim birimlerine çekmek isterler. Optimal büyüklüğün üstünde bir büyüklüğe sahip birimler ise tersine davranış sergilemektedir.

Suat Hayri Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, s.17. <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf>, (21.09.2013).

Fayda kuramını kabul edenlerin çoğu düz oranlı vergiyi savunmuşlardır. Yalnız Rousseau ve Sismondi gibi yazarlar, artan oranlı verginin gerekli olduğunu söylemişlerdir. Rousseau, zenginlerin güvenlik hizmetlerinden daha çok istifade ettiklerini, Sismondi ise güvenlik ihtiyacının gelirden hızlı arttığını ileri sürerek artan oranlı vergiyi savunmuştur. De Viti de Marco ise her ferdin kamu hizmetlerinden geliri ile orantılı faydalanacağını varsaysa da verginin artan oranlı olmasını ifade etmiştir. Böylece fayda kuramını savunanların bir kısmı düz oranlı bir kısmı ise artan oranlı vergiyi savunmuşlardır.

Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı.161 (Temmuz-Aralık 2011), s.25. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/002.pdf, (21.09.2013).

³⁰⁷Goodspeed, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”.

³⁰⁸Gedik, s.334.

Bu varsayımlara dayalı olarak Tiebout, seçmenler ve yerel yönetimlerin en yüksek tatmin düzeyini sağlayabilecek bir tercihte bulunacaklarını vurgulamaktadır. Bu tip bir tercih mekanizması, yerel yönetimleri daha kaliteli mal ve hizmet sunma doğrultusunda uyarıcı etkiye sahiptir. Yerel yönetimler ölçek büyüklüklerin koruyabilmek için rekabet içerisinde olacaktır. Yerel yönetimlerin sundukları mal ve hizmetler ve finansmanı için uyguladıkları vergiler, rekabeti belirleyen temel unsurdur. Böylelikle yerel yönetimler optimal hizmet alanına ulaşmaya çalışmaktadır. Toplumsal refah artışından hareketle yerel yönetimler arasındaki rekabeti konu alan Tiebout Hipotezi, küreselleşme ile birlikte faktör piyasalarındaki rekabetin artması sonucu ülke guruplarına örnek oluşturmaktadır. Tiebout analizine göre, akışkan hane halklarını cezbetmek için yerel yönetimlerin rekabeti toplumsal refahı artırır. Hane halklarını kaybetmek istemeyen yerel yönetimler, kamu harcamalarını ve vergi oranlarını yerel tercihlere uygun hale getirmek durumundadırlar. Devletler arasındaki rekabet, piyasada yaşanan rekabete benzemektedir. Piyasa rekabeti etkin üretimi ve tüketici talebinin karşılanmasını teşvik eder. Vergi rekabeti, devletleri oy verenlerin taleplerini karşılamaya ve etkinliği sağlamaya yönelir. Tiebout kuramı, yerel yönetimler üzerine odaklansa da, uluslararası sermaye ve artan işgücü akımıyla birlikte ulusal devletler, yerel yönetimlere benzemekte ve vergi mükellefleri için ulusal sınırlar arasında rekabet etmektedir³⁰⁹. Tiebout teoremi, günümüzde ülkeler arasında yabancı sermayeyi çekme alanında yaşanan rekabet için çok geçerli görünmemektedir³¹⁰.

2.6.2. Oates-Schwab Modeli

Vergi rekabetine ilişkin olarak ileri sürülen ikinci teori, 1972 yılında Wallace Oates tarafından geliştirilen ve vergi rekabetinin olumsuz sonuç doğuracağı fikrine dayanan görüştür. Oates'e göre vergi rekabeti zararlıdır; çünkü, vergi gelirlerindeki azalış kamu hizmetlerinin optimal refah seviyesinin altında sunulmasına neden olacaktır. Oates, vergi rekabetinin, kamu hizmetlerinin tedarikinde daha düşük etkinliğe ve daha az bir miktara neden olacağını söylemektedir. Eğer devletler yabancı sermaye çekmek için vergileri azaltırlarsa kamu harcamaları, bu harcamaların marjinal faydalarının marjinal maliyetlerine eşit oldukları seviyenin altında oluşacaktır. Oates'in

³⁰⁹Gedik, s.334.

³¹⁰Gündoğdu, s.19.

böyle bir devlet politikasının etkin olmayacağı fikri, hiçbir devletin böyle bir mücadelede rekabetçi bir avantaj elde edemediği varsayımına dayanır. Oates'e göre yatırım çekmek için hükümetlerin düşük vergi oranları uygulaması, yerel yöneticilerin, harcamaların marjinal faydasının marjinal maliyetine eşit olduğu seviyenin altında tutmalarına neden olacaktır³¹¹.

Oate-Schwab modelinde hane halkı yerine sermayenin mobilitesi üzerinde odaklanılmaktadır. Farklı idari birimler, vergileri indirmek ve firmalara daha fazla hizmet (yol, güvenlik ve itfaiye hizmetleri vb.) sunmak suretiyle mobil sermaye stokları için rekabet ederler. Daha fazla sermaye stoku, ilgili idari birimin sınırları içine çekildiği ölçüde bu bölgede yaşayanlar daha fazla ücret alabilirler. Bu idari birimin sınırları içinde ikamet edenler yüksek ücret düzeyi ile daha az tahsil edilen vergilerle kamusal mal ve hizmetlerin maliyetinin artmasının olumsuz sonuçları arasında karşılaştırma yapmak ve tercihlerini buna göre oluşturmak durumundadırlar. Model, bütçe kısıtına bağlı olmak koşuluyla yerel yönetim birimlerinin hedefinin kendi sınırları içinde ikamet eden birey ve firmaların refahını azamileştirmek olduğunu varsayar³¹². Oates ve Schwab'ın çalışmasındaki bulgu, yatay vergi rekabetinin kullanılan vergilerin fayda vergileri olması şartı ile kamu sektöründe etkin kaynak tahsisini gerçekleştireceğini göstermektedir³¹³.

2.6.3. Zodrow ve Mieszkowski Modeli

Tiebot kuramına yapılan varsayım ilaveleri basit vergi teorisinin oluşumuna katkıda bulunmuştur. John D. Wilson (1986) ile George Zodrow ve Peter Mieszkowski (1986) tarafından biçimlendirilen basit vergi rekabeti modeline göre yerel idareler hareketli üretim faktörünü çekebilmek için düşük vergi oranları uygulamaktadır³¹⁴. Günümüzde vergi rekabeti sorunları ise basit vergi rekabetinin çeşitli açılardan revize edildiği modeller yoluyla açıklanmaya çalışılmaktadır. Basit vergi rekabeti modeline rekabetçi idareler genelinde toplam sermaye stokunun değişken olması, birden fazla vergi türü bulunması, yabancı firmaların varlığı, uluslararası çifte vergilendirme, net

³¹¹Günaydın, Gürdal ve Eser, s.53.

³¹²Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, "Geleneksel Rekabetten Yeni Rekabete: Devletlerarası Rekabet", <http://tiskweb.com/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2422>, (05.10.2013).

³¹³Kılıçaslan, s.22.

³¹⁴Gündoğdu, s.19-20.

vergi yükünün düşürülmesi bakımından kamusal mal niteliğindeki ara mallar, kamu mallarının üretiminde dışsal fayda ve büyük bölgeler sorunu gibi değişkenler eklenmesi buna örnek gösterilebilir³¹⁵.

Basit vergi rekabeti modeline göre vergi rekabeti iki şekilde ortaya çıkabilir. Yerel idarenin vergi kaynaklarını diğer vergi kaynaklarına göre daha düşük oranda vergilendirmesi ve yerel idarenin kendi sınırları içerisinde yatırımları teşvik etmek amacıyla bütün vergi kaynaklarını kapsayacak şekilde vergi oranlarında indirime gitmesidir³¹⁶.

Zodrow-Mieszkowski modelinin altında yer alan varsayımlar şu şekilde özetlenebilir³¹⁷;

- Modelde çok sayıda ve homojen yapıda farklı idare bulunması dolayısıyla, bir o kadar da vergileme otoritesi mevcuttur.

- Piyasada tam rekabet koşulları hakimdir. Her bir idarenin sahip olduğu toprak genişliği ve orada yaşayan nüfus sabit kabul edilmiştir.

- Farklı vergileme otoritesinin yetki alanında yer almalarına rağmen kişilerin gelirleri ve zevkleri aynıdır.

- Farklı yerel vergileme otoriteleri arasında serbestçe dolaşım hakkına sahip milli bir sermaye stoku mevcuttur.

- Üretilen mal veya hizmetlerden sadece o bölgede ikamet eden kişiler yararlanmakta, başka bölgelere taşan faydalar söz konusu olmamaktadır.

- Yerel idarelerin vergi sistemlerinde sadece iki farklı vergi bulunmaktadır. Bunlar, servet vergisi ve istisnasız olarak o yörede yaşayanların tümüne uygulanan baş vergisidir.

³¹⁵Ferhatoğlu, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, s.85.

³¹⁶Gündoğdu, s.20.

³¹⁷Çak, s.5.

- Her bir yerel idare kendi yurttaşlarının refahlarını en iyileştirme gayreti içerisinde.

2.6.4. Heterojen Vergi Otoriteleri

Temel vergi rekabeti modeli, küçük veya büyük homojen vergi otoriteleri ile nitelendirilmiştir. Wilson ve Bucovetsky, küçük ve büyük vergi otoriteleri arasındaki asimetrik vergi rekabetini kapsayan modeli geliştirmişlerdir. Vergi sonrası sermayenin getiri oranını etkileyecek kadar büyük olduğunu varsayarak, vergi-teşvikli sermaye çıkışlarından az etkilenen büyük vergi otoritelerinde; küçük vergi otoritelerinden daha yüksek denge vergi oranları söz konusu olacaktır. Bunun sonucunda vergisel farklılıklar, küçük vergi otoritelerinden büyük vergi otoritelerine doğru sermayenin yeniden etkinsiz dağılımına neden olacaktır ve böylece potansiyel olarak vergi uyumunu güçlendirecektir. Bununla birlikte küçük vergi otoriteleri vergi rekabetinin neden olduğu sermayenin içe doğru akışından faydalandıkça, bu tür vergisel farklılıklar vergi koordinasyonuna karşı politik muhalefet yaratacaktır³¹⁸.

2.6.5. Leviathan/Özel İlgi Grupları

Bağımsız vergi otoritelerinin, toprak sahiplerinin veya ikamet edenlerin refahını maksimum yapacağı varsayımı, vergi rekabeti ile ilgili literatürün tümünde geçerlidir. Tersine kamu seçim kriterinde, bütçenin büyüklüğüyle pozitif olarak ilgili olarak politikacılar ve memurlar kendi hedeflerine ulaşmak için faaliyette bulunurlar. Bu durumlarda, vergi rekabeti potansiyel olarak devletin aşırı yayılımını sınırlayan faydalı bir rol oynar³¹⁹.

Kamu tercihi yaklaşımında devletin büyümesi “Leviathan devlet” olarak adlandırılmakta, böylelikle aşırı büyümüş bir devlet canavara benzetilmektedir³²⁰. Kamu tercihi teorisi vergi rekabetinin sonuçlarına temel çalışmalardan farklı bir açıdan yaklaşmaktadır. Kamu tercihi teorisine göre, vergi rekabeti, refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir. Bunun nedeni ise, vergi rekabetinin

³¹⁸Bülent Kul, “Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Türkiye”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.66.

³¹⁹Kul, s.70.

³²⁰Ersin Kaplan, “Kamu Tercihi Teorisinde Karar Alma Süreci ve Bu Süreci Etkileyen Aktörler”. http://www.akademiktisat.net/calisma/kamu_yonetim/kamu_tercih_ekaplan.htm, (05.10.2013).

bürokratların rant kollama faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır. Kamu tercihi teorisine göre vergi rekabeti, politikacıların kullanacakları fon miktarını vergi gelirlerindeki düşüşle bağlantılı olarak azaltması nedeniyle kamu kesiminde etkin ve verimli hareket etmeyi zorunlu kılar. Bu bakımdan vergi rekabeti devletin ekonomi içindeki payının azalmasının yanı sıra politikacıların hareket etmesini sağlamaktadır³²¹.

2.7. Vergi Rekabetinin Etkileri

Ekonomik ve teknolojik gelişmenin en önemli itici gücü kabul edilen serbest rekabetin işleyişinin sağlanması ile birlikte, bunun tüketiciye ve ülkelere zarar vermeyecek ölçüler içinde kalması ve yararlı sonuçlar doğurması gerekir³²².

Vergi rekabetinin, ekonomik, mali ve sosyal olarak olumlu veya olumsuz çeşitli etkileri bulunmaktadır. Ancak Timothy J. Goodspeed'e göre, vergi rekabetinin etkilerini ölçmek çok güçtür. Bu güçlüğü dört nedeni vardır. Bu nedenlerden birincisi vergi sistemlerinin çok karmaşık oluşu ve şeffaf olmayışıdır. İkinci neden vergi tabanlarının yer seçimi kararlarını etkileyen, ödenecek vergiler yanında pek çok diğer faktör vardır. Üçüncüsü kamu harcamalarından kaynaklanan faydaları bilmeksizin, vergi sistemi benzerlerinin vergilendirmeden ne kadar faydalandığını söylemek çok zordur. Dördüncüsü aynı amacı güden ve yürürlükte olan devlet politikalarının varlığı, vergi rekabetinin etkilerini diğer etkilerinden ayırt etmeyi güçleştirir³²³.

³²¹İskender Emrah Karakaş, "Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2010, s.17.

³²²Semih Öğüt, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.176 (Mayıs 2003), s.223.

³²³Kul, s.72.

3. TÜRKİYE’DE VERGİ REKABETİ

3.1. Vergi Rekabetinin Göstergeleri

3.1.1. Vergisel Teşvikler

Ekonomik kalkınmada devletin üstlendiği birçok görev bulunmaktadır. Bunlardan biri de özel sektör yatırımlarının arttırılmasına dönük teşvik uygulamalarıdır. Gelişmiş ülkeler başta olmak üzere hemen tüm ülkelerde ekonomik kalkınma, işsizlikle mücadele, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi veya sektörel darboğazların azalması vb. amaçlara dönük teşvik politikaları uygulanmaktadır³²⁴. Bu anlamda devlet, yatırımları teşvik etmek ve verimli oldukları mecralara sevk etmek için para ve kredi politikalarını, kamu harcama ve vergi politikalarını kullanabilmektedir. Vergi politikalarıyla yatırımların teşvik edilmesi, devletin vergi gelirlerinin bir kısmından yatırımcılar lehine feragat ederek yatırımların finansmanına destek vermesi, böylece yatırımcının maliyetinin azaltılması mantığına dayanır³²⁵. Teşvikler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, belli amaçlara ulaşmak amacıyla kamunun ekonomiye müdahalesidir³²⁶.

Teoride ekonomik müdahalelerin ve teşvik politikalarının gerekliliği ekonomide dengesizlik yaratıp yaratmadıkları tartışılmakla birlikte, pratikte tarih boyunca gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülke, iktisadi kalkınma ve sanayileşmenin hızlandırılmasına yönelik olarak genel ekonomi politikaları çerçevesinde çok çeşitli iktisadi kalkınma programları uygulamışlardır. Teşvikler, bir başka deyişle belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler, iktisadi kalkınma programlarının bir alt uygulama aracı olarak önemli bir yer kaplamaktadır. Günümüzde piyasalar giderek serbestleşmiş, devletler doğrudan üretim faaliyetlerinden çok piyasalardaki düzenleyici ve denetleyici faaliyetlere kaymış ve piyasaların dengelerini kendi iç dinamikleri yoluyla belirleme

³²⁴M. Sungur Duran ve Begüm Aydın, “Türkiye’de Yatırım İndirimi Uygulaması ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.137 (Şubat 2000), s.104.

³²⁵Derviş Altınok, “Vergi Oranında Yatırım İndirimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.335 (Temmuz 2009), s.135.

³²⁶Hakkı Sayan, “Teşvik Uygulamalarında Vergisel Düzenlemelerin Etkinliği ve Yeni Teşvik Sisteminin Getirdikleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı.335 (Temmuz 2009), s.224.

sürecine geçilmiştir. Ancak bu süreçte devletler piyasa müdahalelerini azaltmamış, tam tersine gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler daha fazla iktisadi kalkınma programları ve dolayısıyla teşvikler uygulamışlardır³²⁷.

Vergi teşvikleri için değişik tanımlamalar yapılmıştır. Teşvik kavramı ekonomide, kamunun çeşitli şekillerde bazı sektörlerde hızlı gelişmesi için maddi veya manevi desteği, yardım ve özendirilmesini ifade eder. Diğer bir ifade ile teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek ve özendirmeler olarak tanımlanabilir. Teşvik kavramı yerine literatürde “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynı yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Teşvik tedbirleri kalkınma ekonomisinin bir parçası olarak kısıt kaynakların en verimli kullanımı, tasarruf tedbirlerini ihracat ve döviz gelirlerinin artırılmasını amaçlar. Teşvikler, yatırım ve kalkınma, bölgesel, yabancı sermaye, ihracat teşvikleri alanlarına ayrılır³²⁸.

Vergisel teşviklerin değişik tanımları yapılmıştır. Heller ve Kauffman’a göre vergisel teşvikler, çeşitli vergilerden kısmi veya tam istisna ve yatırımlar için özel indirim ya da hızlandırılmış amortisman gibi uygulamaları içermektedir. Vergisel teşvikler, ekonominin belirli sektörlerindeki vergi yükünü azaltan veya ortadan kaldıran önlemler olarak da tanımlanmaktadır. Genel olarak, vergisel teşvikler, belirli makro-ekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanabilir³²⁹.

Ülkeler yabancı yatırımları çekmek amacıyla vergisel teşviklere de sıkça başvurumaktadırlar. Vergisel teşviklerin ülkenin cazibesini ekonomik olarak artırması umulmaktadır. Şüphesiz, bu tür teşviklerin ülkelerin yabancı sermayeye karşı tutumu

³²⁷Emre Eser, “Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler”, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No: 2822, Nisan 2011, s.9. http://www.kalkinma.gov.tr/DocObjects/View/12365/Turkiyede_Uygulanan_Yatirim_Tesvik_Sistemleri.pdf, (12.02.2013).

³²⁸Acinöroğlu, s.149.

³²⁹Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.150.

hakkında da bilgi taşıma (sinyal verme) özelliği vardır. Vergisel teşvikleri, ekonomik teşebbüslerin vergi yükünde yapılan ve onları belli sektöre veya projelere yönlendirme amacı güden vergi indirimleri olarak tanımlamak mümkündür³³⁰.

Bazı ülkeler yerel istihdamı ve yatırımları arttırmak için işletmelere vergi tatilleri sunmaktadır. Bazıları ise herhangi bir teşvik sunmamaktadır. Bazı durumlarda ise ülkeler arasında indirim ve muafiyetlerde de farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Nitekim işletme yatırım yapacağı ülkeyi seçerken bütün bunları dikkate almak zorundadır. Çok uluslu işletmeler dünya çapındaki toplam vergi yükünü minimize etmek için bu farklılıklardan yararlanmalıdır³³¹.

Vergi teşvikleri, değişik amaçlar için kullanılmaktadır. Bu amaçların başında yatırımları teşvik etmek ve dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını yurtiçine çekmek gelmektedir. Ancak bu iki genel amacın dışındaki gerekçelerle de vergi teşvikleri kullanılmaktadır. Bu gerekçelerin başında ise işsizliğin azaltılması, belirli ekonomik sektörlerin veya faaliyet türlerinin teşviki ve bölgelerarası gelir veya kalkınma farklılıklarının azaltılması gelmektedir³³².

Vergi teşvikleri yasal vergi teşvikleri ve efektif vergi teşvikleri olmak üzere iki ana gruba ayrılabilir. Yasal vergi teşvikleri, özel ve ayrıcalıklı vergisel hükümlere tabi olmayan yatırım projelerine uygulanan yasal ve daha elverişli vergisel uygulamalar olarak tanımlanabilir. Bu açıklamaya göre vergi teşvikini ayırt edici nokta; benzer özellikteki tüm uygulamalara yapılacak indirim, muafiyet veya istisnaların vergi teşviki kapsamında değerlendirilmemesi gerekliliğidir. Örnek olarak, dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını çekmek amacıyla kurumlar vergisi oranının yarı yarıya azaltılması bir vergi teşviki değildir; ancak, yabancı sermaye yatırımlarından elde edilen kârların yasal kurumlar vergisi oranının yarısına tabi tutulması bir vergi teşvikidir. İçerikleri açısından bakıldığında teşvikler: Özel amortismanlar, yatırım indirimi, gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti, ihracat kredi sigortası, ihracat vergi iadesi, indirimli navlun, yeni pazarlar, bina ve teçhizat sübvansiyonu, düşük faizli krediler, özel reeskont kredi faiz giderleri,

³³⁰Savaşan, "Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi".

³³¹Uğur ve Kömürcüler, s.37.

³³²Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.16 (Aralık 2006), s.302. <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/16/301-316.pdf>, (14.02.2013).

faiz ve vergi iadeleri, gümrük taksitleri, gümrük ve fon istisnaları, bina vergisi istisnası, Ar-Ge sübvansiyonu, lisans ve know-how kolaylıkları, yabancı personel çalıştırma, verimlilik ve işgücü yeteneği gibi dallarda yapılabilir. Teşvik ve korumaların sebepleri genç sanayi, istihdamın artırılması, ödemeler dengesinin sağlanması, yerli üreticileri koruma, dış ticaret hadlerinin iyileştirilmesi, stratejik ve savunma sanayilerinin korunması olarak gösterilebilir³³³.

Tablo-1: Vergisel Teşviklerin Dayanakları ve Türleri

Teşvik Dayanağı/Konusu	Vergisel Teşvik Türü
Kâr Temelli Teşvikler	Kurumlar vergisi oranında indirim, kâr payından alınan vergiden indirim, vergi tatili
Sermaye Yatırımı Temelli Teşvikler	Hızlandırılmış amortisman, yatırım-yeniden yatırım tahsisi (yatırım indirimi)
İşgücü Temelli Teşvikler	Sosyal güvenlik primlerinde indirim
Satış Temelli Teşvikler	Toplam satış gelirlerine dayalı olarak kurumlar vergisinde indirim
İthalat Temelli Teşvikler	Sermaye malları, yedek parça, ekipman ve üretim sürecinde kullanılan girdilerde gümrük vergisi muafiyetleri; ödenmiş gümrük vergileri için vergi iadesi
İhracat Teşvikleri	Gümrük vergisi iadesi (ithal edilen ara ürünün işlenerek ihracını özendirme amaçlı); ihrac kaynaklı gelire ayrıcalıklı muamele; döviz kazandırıcı işlemlerde ve mamul ürün ihracından elde edilen gelirden alınan vergilerde indirim; ihracat performansına bağlı olarak iç piyasaya satışlarda vergi indirimi; ihracat gelirlerinden alınan vergiden ihrac edilen mallardaki yerel girdi kullanımına bağlı olarak indirim yapılması; ihracatçı sektörler için yurt dışı harcamaların vergiden indirilmesi ve sermaye malları amortismanı
Özellikli Harcamalar Temelli Teşvikler	(Özellikle ihrac edilen mallar ve pozitif dışsalılığı olan aktiviteler için) Promosyon ve pazarlama harcamaları için kurumlar vergisinde indirim
Katma Değer Temelli Teşvikler	Üründe yerel girdi kullanımına bağlı olarak kurumlar vergisinde indirim, katma değer yaratma kaynaklı gelirden gelir vergisi indirimi
Çalışanların Uyuşuğu Temelli Teşvikler	Yabancı uyruklu çalışanlar için gelir vergisi indirimi (özellikle vasıflı/yönetici düzeyinde işgücünün dışsalılığından faydalanmak amaçlanmaktadır.)

Kaynak: Fatih Savaşan, “Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı.107 (Kasım 2006).
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/11a/02.htm>, (13.02.2013).

³³³Acinöroğlu, s.149-150.

Teşvik uygulamalarının aşırı kullanımını, bir diğer ifade ile israfçı teşvik sistemini vergi rekabetinden ayırt etmek için (i) etkisizlik, (ii) etkinsizlik, (iii) alternatif maliyet, (iv) refah kaybı ve (v) rekabet tetikleyiciliği ana başlıklarında beş kriter kullanılabilir³³⁴;

(i) Teşvik tedbirlerinin bütçeye getirdiği yük kadar kazanç üretememesi anlamında kullanılan etkisizlik, teşviklerin aşırı kullanımı veya israfçı teşvik sistemini tayin etmede ilk başvurulacak kriterdir. Teşvik tedbirlerinin fayda-maliyet analizinin yapılmaması veya yanlış yapılması nedeniyle bu sonuçla karşılaşılabılır.

(ii) Bazen de teşvik tedbirlerinin bir bütün olarak faydası maliyetinin üzerinde olmasına rağmen, faydanın maksimizasyonu veya maliyetin minimizasyonu hedefine ulaşamayabilir. Bu durumda etkinsizlikten bahsetmek mümkündür. Etkinlik, aynı faydayı daha düşük maliyetle elde etmeyi gerektirir. Eğer daha iyi bir planlama ile bu başarılabılır durumdaysa teşviklerin israfçı uygulamasından bahsetmek mümkündür.

(iii) Sınırlı kaynakların yabancı yatırımları çekmek için kullanılması, bu kaynaklarla gerçekleşecek bazı programlardan vazgeçmeyi gerektirir. Etkili ve etkin kullanılsa bile eğer teşvik kaynaklı kazanımlar aynı kaynakların başka alanlarda kullanılması ile artırılabilir durumda ise, yine israfçı teşviklerden bahsedilebilir.

(iv) Teşvikler değişik nedenlerle refah kaybına yol açabilir. Birincisi, teşvik tedbirlerine başvurulmadığında da ülkeye gelecek yatırım projeleri desteklenmiş olabilir. İkincisi, faydalancılar yeterince tanımlanmadığından hedef-dışı sektörler veya firmalar teşviklerden faydalanyor olabilir. Bu durumda teşvik hedefleri ile uygulama uyumsuz olmaktadır. Üçüncüsü, yönetimler yabancı yatırımları çekmek için uygulanan teşvikleri yerli teşebbüsü de kapsayacak şekilde genişletme eğilimine girebilirler. Son olarak, cömertçe verilen teşvikler daha sonra gelecek yatırımlar için bir başlangıç noktası olabilir ve yatırım için aynı teşviklerin devamını yeni yatırımcılar da talep edebilir.

(v) Yatırım çekmek için uygulamaya konulan cömert teşvik tedbirleri, diğer ülkelerin rekabetçi eğilimine girmelerine neden olabilir. Rekabet uzun dönemde

³³⁴Savaşan, “Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi”.

teşviklerin maliyetini artırır ve ekonomi üzerindeki yük artabilir. Bu nedenle teşvik uygulamalarına diğer ülkelerin verebileceği olası tepkiler dikkate alınmalıdır.

Vergi teşviklerinin uygulamaya konulması dört farklı maliyetin ortaya çıkmasına yol açar³³⁵;

- Teşvik sağlanan yatırımlar ile sağlanmayan yatırımlar arasındaki sapmalardan kaynaklanan maliyetler,

- Gelir kaybı maliyeti (hükümetin gelir darlığı içinde faaliyette bulunduğu varsayımı altında vazgeçilen vergi gelirlerinin alternatif saptırıcı vergi kaynaklarından toplanılması gerekecektir.),

- Vergi teşviklerini uygulamak için gerekli olan idari kaynakların oluşturduğu maliyetler,

- Vergi teşvik mevzuatının kötüye kullanılması ile bağlantılı yozlaşma veya rant kollama faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan sosyal maliyetler. Vergi teşvik uygulamaları sonucunda ortaya çıkan bu dört maliyet ne kadar az olursa ilgili vergi teşviği o ölçüde “maliyet etkin” bir uygulama olur. Vergi teşviklerinin sapsmalara yol açması nedeniyle ortaya çıkan maliyetler pozitif dışsal taşıma özelliği fazla olan yatırımların teşvik edilmesi suretiyle asgariye indirilebilir. Ancak vergi teşvikleri ile meydana gelen gelir kaybının saptırıcı etkisi daha fazla olan vergilerle karşılanması sonucu ortaya çıkan ilave saptırıcı etkileri ortadan kaldırmak son derece zordur.

3.1.1.1. Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Vergisel Teşvikler

Hızla globalleşen dünyada rekabet gücünün arttırılması işletmeler açısından hayati önem arz etmektedir. Bu ise çoğunlukla yeni teknoloji yaratabilmesi ile mümkün olabilmektedir. Yeni teknoloji yaratılması ve/veya mevcutların geliştirilmesi ise araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri yardımıyla gerçekleşmektedir. Ar-Ge faaliyetleri genel olarak yeni teknoloji yaratmak suretiyle, maliyetlerde azalma,

³³⁵Ahmet Tekin, s.302-303.

standartlarda iyileştirme sağlayarak yeni bir ürün üretilmesi veya halihazırdakilerin geliştirilmesini hedefleyen bilimsel faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir³³⁶.

Teknoloji yeteneğinin temel unsurlarından olan Ar-Ge harcaması gerek büyüme performansının gerekse de uluslararası piyasalardaki rekabet gücünün en kritik belirleyicilerinden biridir³³⁷.

Dünya’da milletlerarası alanda, Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme) yeniliklerine yönelik yatırım ve harcamalarda büyük bir yarış ve rekabet yaşanmaktadır³³⁸. Çünkü küreselleşmenin etkisiyle teknolojik yenilikler çabuk eskimekte veya dünyanın herhangi bir yerinde ortaya çıkan bir yenilik çabuk taklit edilebilmektedir³³⁹.

Piyasa başarısızlıkları iş dünyasının Ar-Ge alanındaki yatırımlarını kısıtlar. Özel sektör tarafından gerçekleştirilen Ar-Ge, kısa sürede yayılma etkileri ve rakip firmaların taklidi, yeni bilgi ya da üründen yararlanma gibi nedenlerle ortak mal haline dönüştüğü için firmalar Ar-Ge yatırımlarının karşılığını tam olarak alamamaktadırlar. Bu nedenle devlet tarafından özel sektör Ar-Ge harcamalarını teşvik etmek son derece kritik bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Firmalar, Ar-Ge faaliyetlerinden kâr elde edemedikleri sürece bu alana yatırım yapmayacakları için devletler birtakım politikalarla Ar-Ge yatırımlarının maliyetlerini azaltarak Ar-Ge düzeyini etkilemek suretiyle ekonomik büyümeye katkıda bulunur³⁴⁰.

Ar-Ge ve yenilikçi sisteminin teşviki için mali tedbirlere başvurmak gelişmiş bir çok ülkede uygulanan makro ekonomik politikaların bir yönü olmuştur. Yenilikçi sistemin parçası olan Ar-Ge’ye yönelik mali tedbirleri, genel olarak Ar-Ge vergi teşvikleri ve diğer yardım türü programlar şeklinde iki geniş kategoriye ayırmak mümkündür. Bu tedbirler ile Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilir. Ar-Ge harcamaları

³³⁶Yüksel Karaca, “Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarına İlişkin Vergi Ertelemesi”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.140 (Mayıs 2000), s.123.

³³⁷Oğuz Kaymakçı, “Yeni Ekonomi Rekabet, Piyasa ve Ar-Ge”, s.11. <http://web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/yeniekonomikrekabet.pdf>, (14.02.2013).

³³⁸Selahattin Tuncer, **Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.21.

³³⁹Özlem İpekgil Doğan, Mehmet Marangoz ve Mert Topoyan, “İşletmelerin İç ve Dış Pazarda Rekabet Gücünü Etkileyen Faktörler ve Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.5, Sayı. 2 (2003), s.119. <http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt5.say%C4%B12/5.2%20dogan%20marangoz%20topayan.pdf>, (14.02.2013).

³⁴⁰A. Kemal Çelebi ve Hamza Kahrıman, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı.161 (Temmuz-Aralık 2011), s.35. http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/003.pdf, (20.04.2013).

yeniliklere vesile olur, yeniliklerde verimliliğin artmasına neden olur. Yapılan ampirik analizlerle, Ar-Ge faaliyetlerinin verimliliği pozitif yönde etkilediği doğrulanmıştır. Bu sistem içerisinde yıl içinde yapılan Ar-Ge faaliyetinden kaynaklanan harcamaların yıl içerisindeki vergi miktarından mahsubuna imkan verilmesi Ar-Ge vergi mahsubu olarak değerlendirilir. Birçok ülkenin uyguladığı bu yöntemde Ar-Ge harcamaları bir yatırım harcaması olarak değerlendirildiği için işletme muhasebesinde aktifleştirilmesine izin verilir. Ar-Ge yatırımlarında sermaye mallarının amortisman paylarının vergiden mahsup edilmesine olanak sağlamak, Ar-Ge yatırımları için özendirici bir faktördür³⁴¹.

Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri, firmalara yenilikçi bir faaliyet gerçekleştirmelerinin bir ödülü olarak ödeyecekleri vergileri azaltma fırsatı tanıyan teşviklerdir. Bunu yaparken de şartlı nitelikte veya belirli projelere yönelik olan diğer teşvik mekanizmalarından farklı olarak firmalara kendi tercih ettikleri projeleri uygulama imkanı tanımaktadır. Bu teşvikler iyi tasarlandıkları takdirde özel sektörün Ar-Ge yatırım seviyesini arttırabilecek uygulamalardır³⁴².

Vergi mevzuatımızda Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin neler olduğuna ilişkin açıklama yapmadan önce, Ar-Ge indirimi konusunda en çok sorun yaratan hususun bu konuda birden fazla teşvik mevzuatının düzenlenmiş olması olduğunu söylemeliyiz³⁴³. Söz konusu durumun vergi sistemimizin genel bir problemi olduğu ortadadır. Teşvik amacıyla getirilmiş düzenlemelerin karmaşık olmasının, söz konusu teşviklerden yararlanmada mükellefler açısından sıkıntılara neden olabileceği hususu göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla yapılacak düzenlemelerin daha açık ve anlaşılır olması sağlanmalıdır. Bu değerlendirmelerden sonra ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerine yönelik getirilmiş olan düzenlemelere bir göz atalım.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a. maddesinde mükelleflerin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları

³⁴¹Acinöroğlu, s.156.

³⁴²Çelebi ve Kahrıman, s.35.

³⁴³Nazmi Karyağdı ve Ahmet Metin Aysoy, "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Teşvikleri ve Prim Desteği Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı.382 (Haziran 2013), s.43.

tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge" indiriminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Söz konusu hükme paralel bir düzenleme de GVK'nın 89. maddesinde yer almakta olup, buna göre mükelleflerin, gelir vergisi matrahının tespitinde, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge" indiriminin gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebileceği belirtilmiştir.

28.02.2008 tarih ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesi ile Ar-Ge indiriminin, teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Maddede ayrıca gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi desteği, damga vergisi istisnası ve teknogirişim sermayesi desteğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Konuya açıklık kazandırmak amacıyla bu düzenlemelere ilişkin açıklama yapılması yararlı olacaktır;

- Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

- Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26.06.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

- Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından, üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumundaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürülebilmelerini teşvik etmek için bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir.

3.1.1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

26.06.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 8. maddesi vergilemeye ilişkin hükümler içermektedir. Buna göre bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Ayrıca Bakanlar Kurulu'na süreyi seçilen belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar uzatma yetkisi verilmiştir. Bu düzenlemenin yanı sıra bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren on yıl süre ile her türlü vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu madde 5035 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiştir. 5035 sayılı Kanunun 44. maddesiyle 26.06.2001 tarih ve 4961 sayılı Teknoloji Geliştirme Kanununa Geçici 2. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre yönetici şirketlerin, bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Ayrıca söz konusu maddede bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olduğu ve yönetici şirketin, ücret gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetleyeceği, bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumlu tutulacağı belirtilmiştir.

6170 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 12.03.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde değişiklik yapılmıştır.

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olarak, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olmaktadır. Ancak bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ise

yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa da istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ayrıca bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri de, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmının, transfer fiyatlandırması düzenlemelerine göre ayrıştırılarak istisnadan yararlanması söz konusu olacaktır. Ancak üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği ise tabiidir. Ayrıca istisna uygulamasında, mükellefin tam ya da dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Tüm bu düzenlemelerin dışında ayrıca KDVK'nun geçici 20. maddesinde bölgede faaliyette bulunan mükelleflere tanınan katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenleme yer almaktadır. Buna göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

3.1.1.3. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi esas itibarıyla bir vergisel teşvik kurumu olup, ticari ve zirai kazanç sahiplerinin kazançlarını yatırıma yönlendirmelerini amaçlamaktadır³⁴⁴. Yatırım indirimi (Investment allowance), yatırımın maliyetini etkileyen bir vergi teşvik önlemidir. Yatırım indirimi, kamu yatırımları yanında özel yatırımlarla da ekonomik kalkınmanın hızlandırılmasını sağlamak için, yatırımların belli bir oranının bazı

³⁴⁴M. Vefa Toroslu, "Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırımlarda Yatırım İndirimi Uygulaması", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.132 (Eylül 1999), s.166.

koşullarla, vergi matrahından kısmen veya tamamen düşürülmesini öngören bir vergi önlemi olarak tanımlanabilir³⁴⁵. Diğer bir ifadeyle yatırım indirimi, yapılan yatırımın tamamının ya da belirli bir kısmının vergilendirilebilir gelirden indirilmesidir. Dolayısıyla yatırım indiriminin firmaların sermaye maliyetlerini düşürmek için uygulandığı söylenebilir³⁴⁶.

Yatırım indiriminin olumlu ve de olumsuz bazı yönleri söz konusudur. Yatırım indiriminin olumsuz yönlerini yatırım malları ve sabit varlıkların ikamesi halinde yenilerinin de yararlanabilmesi, kısa ekonomik ömürlü yatırımlara yol açması, indirimden yararlanan işletmelerin aynı varlıkları satıp yenilerini alarak mükerrer indirimden istifade etmesi, oldukça yüksek yönetim maliyetleri, zarar nakline ilişkin düzenlemelerin yetersiz olması halinde yatırımlardan elde edilen kârların gecikmesi durumunda söz konusu yatırımlar aleyhine sonuç vermesi olarak sayabiliriz. Yatırım indiriminin olumlu yönlerini ise olumlu dışsallıkların yaygın olduğu yatırımları seçip özendirilmesi ve hazineye yüklediği gelir kaybının hesaplanma kolaylığı olarak saymamız mümkündür³⁴⁷.

Yatırım indirimi gerçekleştirilen yatırımların (genellikle yeni yatırımların) belirli bir yüzdesinin yatırımı yapan kişinin kazancından indirilerek kazancın belli bir kısmının vergi dışında tutulması esasına dayanan bir teşvik türüdür. Yatırım indirimleri sermaye yatırımlarının maliyetini azaltıcı yönde bir etki meydana getirirler. Vergi tatillerine kıyasla yatırım indirimleri, hedeflenen yatırım türlerini daha etkin bir biçimde teşvik etme, ortaya çıkan maliyetin şeffaf olması ve kontrolünün kolay olması gibi avantajlara sahiptir ancak yatırım indirimlerinin iki önemli zayıf yönü bulunmaktadır. Öncelikle yatırım indirimine konu olan amortisman tabi varlıklar yerini yeni varlıklara bıraktıklarında yenilenen tüm varlıklar da yatırım indiriminden yararlanabildiği için yatırım indirimi kısa ömürlü iktisadi varlıkların (sermayenin) seçilmesine neden olurlar ve bu anlamda ekonomide sapmalara yol açarlar. İkinci olarak, güçlü firmalar defalarca

³⁴⁵Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.156-157.

³⁴⁶Emen, s.43.

³⁴⁷Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.157.

yatırım indirimi talep edebilmek için aynı varlığı tekrar tekrar alıp-satarak yatırım indirimi sistemini kötüye kullanabilirler³⁴⁸.

Yatırım indirimine ilişkin olarak ülkemizdeki mevzuat hükümlerine kısaca değinelim. 193 sayılı GVK'nın "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesinin kaldırılmasından sonra, konuya ilişkin geçiş uygulamasını düzenlemek amacıyla aynı Kanuna Geçici 69. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre³⁴⁹;

³⁴⁸Ahmet Tekin, s.306-307.

³⁴⁹31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 19 maddesi, 5479 sayılı Kanunun 2. maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış olup; söz konusu madde hükmü;

"1) (4842 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle başlığı ile birlikte yeniden düzenlenen madde Yürürlük; 24.04.2003) Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar. Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır.

2) (5024 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle değişen fıkra: Yürürlük; 01.01.2004) Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşmıca kadar devam olunur.

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır.

3) (5024 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle değişen fıkra: Yürürlük; 01.01.2004) Enflasyon düzeltilmesi uygulana dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltilmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

4) Aşağıda belirtilen iktisadi kıymetler ile ilgili olarak yatırım indirimi hesaplanmaz.

- Bedeli 5 milyar liradan (2004/8295 sayılı B.K.K. ile belirlenen tutar 10.000 YTL Geçerlilik; 01.01.2005 Yürürlük; 29.12.2004) az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılıp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç).

- (5228 sayılı Kanununun 59/3-a maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 31.07.2004) Gayri maddi haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).

- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları,

- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler.

- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).

- Arazi veya arsalar.

- Binek otomobil ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).

- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

5) Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama haklarını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

6) Mükellefler kayıtlarını, hesaplarını ve yararlanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının yıllar itibarıyla takibini yapacak şekilde tutarlar.

7) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklindedir.

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 18 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, (6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010) yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (Bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.

Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.”

hükmünü düzenlemektedir.

Ayrıca “Yatırım İndirimi”ne ilişkin olarak 193 sayılı GVK’nın Geçici 61 ve 65. maddelerinde, 1, 22, 23 ve 32 nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde düzenlemeler yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarihli kararı ile GVK’nın yatırım indirimine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Geçici 69. maddesinde yer alan ve yatırım indiriminin sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilebileceğine ilişkin kısmını iptal etmiştir. Dolayısıyla yatırım indirimine ilişkin olarak getirilen süre sınırlaması ortadan kalkmış olmaktadır.

3.1.1.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Türk vergi sisteminde “Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası” hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda hem de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. 193 sayılı GVK’nın 20. maddesi hükmüne göre;

“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.”

Bu düzenlemeye paralel bir düzenleme 5520 sayılı KVK’nın 5. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre;

“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.) kurumlar vergisinden müstesnadır.”

Söz konusu istisna 08.06.1965 tarih ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ayrıca 25.11.2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 254 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununa, 5228 sayılı Kanunun 27 ve 30 uncu maddeleri ile yapılan düzenlemeyle getirilen eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile dernek ve vakıflarca işletilen rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak istisnanın usul ve esasları belirlenmiştir.

5228 sayılı Kanunun³⁵⁰ Geçici 1. maddesinde de konuya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 08.06.1995 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanacak ve bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesi ile 5422 sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bent hükümleri uygulanmayacaktır.

Söz konusu düzenlemelerin yanı sıra 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinde de konuya ilişkin olarak düzenleme yapılmış olup buna göre 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönem kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

3.1.1.5. Endüstri Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanununun³⁵¹ amacı, yatırımları teşvik etmek, yurtdışında çalışan Türk işçilerin tasarruflarını Türkiye'de yatırıma yönlendirmek ve yabancı sermaye girişinin arttırılmasını sağlamaktır.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununda³⁵² Endüstri Bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklere yer verilmiştir. Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği sağlanmaktadır.

³⁵⁰31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁵¹19.01.2002 tarih ve 24645 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁵²06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.1.1.6. Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Teşvikler

5810 sayılı Kanunun³⁵³ 4. ve 7. maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ve geçici 3. madde hükümlerinde yapılan değişiklik sonrası anılan maddeler aşağıdaki gibidir.

“Madde 6- Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden önceki bir tarihte

³⁵³25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç edilen mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oran % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.”

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan düzenleme ile daha önce “Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz” şeklindeki ifade, “Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin

olarak, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir” şeklinde değiştirilmiştir³⁵⁴.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiş bulunmaktadır. Dolayısıyla bu bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanmıştır. Ayrıca 5084 sayılı Kanunun 9. maddesiyle 3218 sayılı Kanuna eklenen geçici 3. madde ile geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

3.1.1.7. Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklere 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununda yer verilmiştir. Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği sağlanmaktadır.

Ayrıca 3065 sayılı KDVK'nun 17/4-k maddesine göre organize sanayi bölgeleri kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

Bu teşviklere ek olarak, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancın tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler de KVK'nın 4/n maddesi gereğince kurumlar vergisinden muaftır.

3.1.1.8. Yatırımların ve İstihdamın Artırılmasına İlişkin Vergisel Teşvikler

Yeni istihdamın teşviki amacıyla getirilen düzenleme ile; yeni istihdam sağlanması durumunda, bu istihdamlar nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin

³⁵⁴Nihat Uzunoğlu, “Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.382 (Haziran 2013), s.29.

tamamının veya bir kısmının verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisine mahsup edilerek terkin edilmesi söz konusu olacaktır. Dolayısıyla amaç istihdam üzerindeki yüklerin azaltılmasının sağlanarak yeni istihdamın teşvik edilmesidir.

5084 sayılı Kanun ile gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği getirilmiştir. Ancak söz konusu düzenlemeler 31.12.2012 tarihine kadar devam etmiştir. Bu noktada özellikle yeni yatırımları ve yeni istihdamı özendirici düzenlemelerin yapılmasının ekonomik büyüme ve işsizliğin azalması noktalarında yararlı olacağını düşünüyoruz.

3.1.1.9. Kültür Yatırımları ve Girişimlerine Yönelik Vergisel Teşvikler

5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanununun³⁵⁵ amacı bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanmasını kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunmasını ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesini kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesini sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerler ulaşım olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesini ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi, kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamaktır.

5225 sayılı Kanunun 5. maddesinde Kanun kapsamındaki kültür yatırımı ve girişimleri için uygulanacak teşvik unsurları sıralanmıştır. Söz konusu maddenin b. bendinde gelir vergisi stopajı indirimi bu Kanun uyarınca belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla %50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla %25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir, denilmektedir.

³⁵⁵21.07.2004 tarih ve 25529 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.1.1.10. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda Katma Değer Vergisi İstisnası

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/1-a. maddesine göre faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler vergiden istisnadır. Ayrıca konuya ilişkin olarak 48 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde³⁵⁶; KDVK'nun 13. maddesinin 4008 sayılı Kanunla değişik a bendinde 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile “deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araç”ların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerin de istisna kapsamına alındığı belirtilerek, istisna uygulamasında nasıl hareket edilmesi gerektiği hususları belirtilmiştir. 31 Seri nolu KDV Sirkülerinde³⁵⁷ de faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan araç teslimleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/1-c. maddesine göre altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır. Ayrıca konuya ilişkin olarak 16, 19, 93 ve 95 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır.

³⁵⁶13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁵⁷10.05.2005 tarih ve KDVK-31/2005-10 sayılı Sirküler.

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/1-d. maddesine göre yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılan makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

3.1.1.11. Kredi Teminine Yönelik Vergi, Resim ve Harç İstisnası

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 2 sayılı tablonun “Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümüne göre bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödemelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisnadır.

492 sayılı Harçlar Kanununun 123. maddesi hükmüne göre anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev’i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kooperatifleri (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin işlemler (yargı harçları hariç) bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.

3.1.1.12. KOBİ Birleşmelerinde Vergisel Teşvikler

Günümüzde küreselleşme trendine paralel olarak hem dünya hem de Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli işletmelerin (KOBİ) önemi giderek artmaktadır. Ulusal sınırların ülke ekonomilerine dar geldiği günümüz zaman boyutunda, ekonomilerin orta direğini oluşturmaya başlayan, ölçek ekonomilerine destek verecek sanayi ve ticarete her biri birer küçük lokomotif haline gelen KOBİ’lerin değerini ve etkinliklerini anlamak artık kaçınılmaz hale gelmiştir³⁵⁸. KOBİ’ler daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlamakta, daha düşük yatırım maliyetleri ile istihdam olanağı yaratmaktadır. Yapıları itibariyle ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmekte olup, talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine daha kolay uyum

³⁵⁸Okan Özandaç, “Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yatırımlarına Devlet Teşvikleri”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.132 (Eylül 1999), s.98.

gösterebilmekte ve teknolojik yeniliklere daha yakındırlar³⁵⁹. Bu nedenle KOBİ'lerin diğer işletmelere göre daha ayrıcalıklı olarak desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü KOBİ'ler sadece ulusal ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmamakta ayrıca uluslararası ticaretin gelişimine de katkıları bulunmaktadır³⁶⁰. Bu nedenle KOBİ'lere tanınan vergisel teşvikler daha da önem arz etmektedir.

3.1.1.12.1. Kurumlar Vergisi İstisnası

5904 sayılı Kanunun³⁶¹ 7. maddesiyle 5520 sayılı KVK'ya eklenen geçici 5. madde ile küçük ve orta büyüklükte işletmelerin (KOBİ) birleşmelerine kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

Yapılan düzenleme ile KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri durumunda bu birleşmeden doğacak kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca konuya ilişkin olarak 4 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklama yapılmıştır. Tebliğde, söz konusu istisna kazançların, kurum kazancına dahil edildikten sonra yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde ilgili satıra yazılmak suretiyle beyan edileceği belirtilmiş, ancak münfesi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançlarının ise bu istisna kapsamında bulunmadığı ifade edilmiştir.

3.1.1.12.2. İndirimli Kurumlar Vergisi

Bazı ülkeler belirli tip yatırımlar için azaltılmış kurumlar vergisi oranı (reduced rate of corporate income tax) uygulamaktadırlar. Böylece, özellikle yabancı yatırımların özendirilmesi amaçlanmaktadır. Çünkü vergi, doğrudan yabancı sermaye yatırımları için bir belirleyici olarak kabul edildiğinde, kurumlar vergisinin belirli oranda azaltılması firmaların kârlılığını pozitif yönde etkileyecektir³⁶².

³⁵⁹A. Naci Arıkan, “Kobi Birleşmelerine Sağlanan Teşvik ve Kobilerin Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.335 (Temmuz 2009), s.208.

³⁶⁰Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler ve Vergi Teşvikleri: Türkiye'deki Durum Analizi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.338 (Ekim 2009), s.115

³⁶¹03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

³⁶²Emen, s.41.

5520 sayılı KVK'nın Geçici 5. maddesinde birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarına, onbirinci fıkraya göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 05.09.2009 tarih ve 27340 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/15386 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında;

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlardan % 5 oranında,

- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlardan % 5 oranında,

kurumlar vergisi alınacağı belirtilmiştir.

KVK'nın Geçici 5. maddesinde, bu maddeye göre yapılan birleşmelerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca KOBİ'lerin birleşme işlemleri de KVK'nın 18 ve 19. maddesine göre gerçekleştirilen birleşme ve devir işlemlerine uygulanacak KDV hükümlerine tabi tutulmuştur.

4684 sayılı Kanunla KDV Kanununda yapılan değişiklikle birlikte KVK'daki koşullara uygun devir işlemleri KDV Kanununun 17/4-c bendi ile KDV'den istisna edilmiştir. Maddede yer alan parantez içi hükme göre, KVK'ya göre yapılan devir ve birleşme işlemleri için KDV Kanununun 30/a bendi uygulanmayacak, yani devrolunan değerlerin edinimi sırasında yüklenen KDV'nin indirimine ilişkin olarak daha önce yapılan işlem düzeltilmeyecektir. Devir tarihine kadar fiilen indirilemeyen ve devrolan kurum bilançosunda İndirilecek KDV olarak görülen tutarlar devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

3.1.2. Vergi Oranlarındaki Değişim

Küreselleşme kapsamında sık sık ifade edilen korkulardan biri, çok uluslu şirketlerin mobilitesinin sermayenin yerleşim yeri cazibesini devam ettirmek amacıyla kurumlar vergisini azaltması için hükümetler üzerine baskı koyabileceğidir. En olumsuz görüşe göre bu durum, düşük veya muhtemelen sıfır kurumlar vergisi oranları ile dibe doğru bir yarışa (race to the bottom) sebep olacaktır. Vergi rekabetinin neden olduğu söylenen vergi oranlarında dibe doğru bir yarış tezi çoğu akademisyen tarafından test edilmiştir. Çünkü vergi rekabeti denilen olgunun temelinde, ülkelerin vergi oranlarında yapmış oldukları rekabete yönelik indirimler gelmektedir³⁶³.

Oranları aşağı çekmede çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bunlardan biri genel vergi oranlarını aşağıya çekmektir. Bu durumda, yatırımcının vergi sonrası kârı artırılmış olur. Bunun sonucunda kamu açısından kısa dönemde bir gelir kaybı ortaya çıksa da, uzun dönemde ilave yatırımlarla yatırım miktarının artması ve vergi matrahının genişlemesi suretiyle vergi gelirlerinin artması beklenebilir. Bir diğer yöntem de bu düşük orandan yalnızca belli sektör, bölge ve yatırım projelerinin faydalanmasına imkan tanımadır. Böyle bir durumda bu indirimli orandan yararlananların kapsamı daraldığından devlet açısından gelir kaybı daha az olur³⁶⁴.

3.1.2.1. Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Mevzu” başlıklı 1. maddesinde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirtilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahip olup, vergiye esas olan matrah arttıkça uygulanan vergi oranları da artmaktadır. Vergi politikalarında gelir vergisinin artan oranları kullanılması ile dikey adalet gerçekleştirilmeye çalışılır. Özellikle 1980 sonrasında görülen yüksek enflasyona bağlı olarak vergi tarifelerindeki değişiklikler dar gelirli grupların bile yüksek oranlarda

³⁶³Günaydın ve Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, s.134-135.

³⁶⁴Gök, “Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler”, s.155.

vergileştirilmesine neden olmuştur. Belli bir orandan sonra hemen hemen düz ve yüksek oranlı bir duruma gelmiştir³⁶⁵.

Aşağıdaki tabloda ülkemizde 1961 ile 2013 yılları arasında geçerli olan gelir vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo-2: Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Yıllar	Gelir Vergisi Tarifeleri		
	En Düşük Oran	En Yüksek Oran	Dilim Sayısı
1961-1962	10	70	7
1963-1980	10	68	10
1981	40	66	7
1982	39	65	7
1983	36	65	7
1984	30	60	7
1985	25	55	7
1986-1993	25	50	6
1994-1998	25	55	7
1999-2004	20	45	6
2005	20	40	5
2006	15	35	4
2007*	15	35	4
2008*	15	35	4
2009*	15	35	4
2010*	15	35	4
2011*	15	35	4
2012*	15	35	4
2013*	15	35	4

Kaynak: Yunus Demirli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2011/412, 2011, s.45. <http://www.sgb.gov.tr/Yaynlar/2011-412.pdf>, (12.02.2013). ve *GİB, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (01.06.2013).

³⁶⁵Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt.12, Sayı.3 (2007), s.229. <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2007-3-14.pdf>, (01.06.2013).

3.1.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtildikten sonra, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi “gelir üzerinden vergileme” amaçlı objektif, dolaysız ve Gelir Vergisi’nden farklı olarak düzenlenen, genellikle tek oranlı tarife yapısına sahip bir vergi türüdür. Kurumlar; hukuki niteliklerinden kaynaklanan ve kendini oluşturan bireylerin dışında ayrı bir iktisadi güce sahip olan tüzel kişiliklerdir. Kurumların hukuki oluşum biçimlerinden ve niteliklerinden kaynaklanan bu iktisadi güç kurum kazançlarının ayrı bir kaynak olarak değerlendirilmeleri ile kurum olmanın ayrıcalıklarından yararlanmada kurum ortakları ile sorumlulukları sınırlı sermaye şirketleri ortaklarından bağımsız ve daha etkin bir vergilendirilmesi düşüncesine dayanmaktadır. Kurumlar Vergisi’nde ana unsur sermaye ve sermayede meydana gelebilecek değişimlerdir. Türk Vergi Sistemi’nde, aynı vergi konusu üzerinden iki ayrı vergi alınması (vergi mükerrerliği) ile ilgili tartışmalara rağmen, bu verginin alınmasını haklı kılan gerekçeler vardır. Bunlar bu tür oluşumların bağımsız bir kişiliği ve sermaye birliğini temsil etmeleri, ortaklarının gelir düzeyi yüksek kişilerden oluşması nedeniyle devlete daha fazla gelir elde etme olanağı sağlayan bir kaynak oluşturmaları ile gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergileme yapılması gerektiği düşüncesi olan “ayırma ilkesini” hayata geçirmesidir³⁶⁶.

Aşağıdaki tabloda 1990 ile 2013 yılları arasında ülkemizde geçerli olan kurumlar vergisi oranları gösterilmektedir.

Tablo-3: Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Kurumlar Vergisi Oranları	
Yıllar	Oran
1990-1993	46
1994-1998	25

³⁶⁶Armağan, s.230-231.

1999-2004	30
2005	33
2006*	20
2007*	20
2008*	20
2009*	20
2010*	20
2011*	20
2012*	20
2013*	20

Kaynak: Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt.12, Sayı.3 (2007), s.230-231. <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2007-3-14.pdf>, (01.06.2013). ve *GİB, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (01.06.2013).

3.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Türkiye’de Yürütülen Çalışmalar

3.2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki Düzenlemeler

3.2.1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41. maddesine 5615 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle yapılan değişiklikle 5. bent olarak eklenen transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenleme 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Madde hükmüne göre;

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

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları,

bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

Ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ödemeler olarak düzenlenmiş hükümlerde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ticari kazançta ait bir düzenleme olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla GVK’da sayılan 7 gelir unsurundan biri olan ticari kazanç dışında diğer gelir unsurları için transfer fiyatlandırması uygulanmayacaktır³⁶⁷.

3.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundaki Düzenlemeler

3.2.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Yurtiçi kazançların veya yurtdışı faaliyetlerden elde edilen kârların yurtdışında özellikle vergi cennetleri veya özel rejimlerle çok az vergileme imkanı sağlayan ülkelerde kurulan şirketlere aktarılmasının yol açtığı vergi kaybı uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırma ve örtülü sermaye uygulamalarının yol açtığı vergi kaybı kadar önemlidir³⁶⁸. Vergi rekabetinde yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gideceklerdir. İşte vergi rekabetinin bu unsurları göz önünde bulundurularak haksız rekabete dayalı bu vergilendirme rejimlerinden korunmak isteyen ülkelerin vergi sistemlerinde kontrol edilen yabancı

³⁶⁷Muhittin Doğruyol, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2008, s. 43.

³⁶⁸Namık Kemal Uyanık, **Örtülü Sermaye, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri**, Türmob Yayınları-328, s.239.

kurum (Controlled Foreign Company-CFC) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır³⁶⁹. Amerika Birleşik Devletlerinde Milli Gelir Yasası olan IRC'e (Internal Revenue Code) 1962 yılında eklenen Subpart F hükümleri bu konudaki ilk düzenlemedir³⁷⁰. Yasa gerekçesinde ülke dışına çıkan, yurtdışı geliri elde eden sermayenin yol açtığı vergi kaybının önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Daha sonraki yıllarda bu konuda düzenleme yapan ülkelerin genel gerekçeleri de benzer şekildedir. Ancak, bu gelişmenin altında yatan neden kambiyo kontrol rejimlerinin kısmen veya tamamen kaldırılması nedeniyle yurtdışına giden sermayelerinin artışı ve yurtdışında veya yabancı görüntüsü altında ülke içinde elde ettiği gelirden pay almaktır. Dolayısıyla, kontrol edilen yabancı şirket düzenlemeleri transfer fiyatlandırma ve örtülü sermaye düzenlemelerine ilave olarak getirilen bir vergi güvenlik müessesesidir. Ülkelerin kontrol edilen yabancı şirket düzenlemeleri konusunda ortak yanlar bulunmakla beraber her ülke kendi ekonomik şartlarını dikkate alarak düzenleme yapmaktadır³⁷¹.

KEYK düzenlemesi ihdas edilen her ülkede farklı tanımlamaları bulunmakla birlikte, bu terimle esas olarak vurgulanmak istenen, yabancı bir ülkede kurulu ayrı bir tüzel kişiliğin mevcudiyetidir. Bu terimle, bazı ülke uygulamalarında mevcut istisnalar dışında, yurt dışında kurulu bulunan şube veya işyerleri de kapsam dışında bırakılmış olmaktadır³⁷². Kontrol edilen yabancı kurumlar (KEYK), kuruluş amacına bağlı olarak sahip oldukları unsurlar nedeniyle şirket kontrolünü elinde tutan ortaklarına mukimi buldukları ülke vergi sistemi vasıtasıyla, bu kurumdan elde edilen gelirler üzerinden ödenmesi gereken verginin ertelenmesine veya vergiden kaçınmaya olanak sağlayan, yabancı ülkelerde kurulu kurum ve kuruluşlardır³⁷³. Kontrol edilen yabancı şirket düzenlemeleri ülke mukimlerinin farklı ülkelerde sahip oldukları şirket kazançları yani ülke dışına çıkan sermayenin geliri ile ilgilidir³⁷⁴.

³⁶⁹Onur Güner, "Bir Güvenlik Müessesesi Olarak 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı'", **Vergi Dünyası**, Sayı.305 (Ocak 2007), s.180.

³⁷⁰Hakan Erkuş ve Leyla Ateş, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.310 (Haziran 2007), s.113.

³⁷¹Uyanık, s.229.

³⁷²Meltem Sağlam, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.29.

³⁷³Sağlam, s.25.

³⁷⁴Uyanık, s.229.

Uluslararası vergi uygulamasında kural olarak yurt dışı iştirak kazançları ancak iştirak ana şirkete kâr dağıttığı takdirde ana şirketin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilebilmektedir. Fakat yerleşim ülkesinde vergiden kaçınmak amacıyla yurtdışı operasyonlarını doğrudan kendi eliyle değil de efektif vergileme oranının düşük veya sıfır düzeyinde olduğu ülkelerde kurdukları iştirakler üzerinden gerçekleştiren ve bu iştiraklerin elinde toplanan kârları yine aynı kaygılarla dağıtmaktan imtina eden kişilerin vergiden kaçınmasını engellemek amacıyla kontrol edilen yabancı kurum kavramı ve bu kavram etrafında özel bir vergileme rejimi geliştirilmiş, zamanla bu rejim Türkiye’de dahil olmak üzere geniş bir coğrafyaya yayılmıştır³⁷⁵.

KEYK rejimi, vergi ödemeyi ertelemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla geliri yurt dışındaki işletmelere aktarılmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle ülkede mukim ortağa atfedilen KEYK kârının vergilendirilmesinde kâr dağıtım beklenmez. Zira KEYK rejimi kârın dağıtıldığı varsayımı yaklaşımına (fictive dividend approach) dayanır³⁷⁶. Dolayısıyla KEYK rejimlerinin en tipik özelliklerinden biri, ülkede mukim kurum ortağının elde ettiği KEYK’in dağıtılmayan kârın en az bir bölümünün vergilendirilmesidir. KEYK’in kendisinin bu vergilemeyle bir ilgisi bulunmadığı gibi, herhangi bir sorumluluğu da bulunmamaktadır. Bu durumda ortağın vergilendirilmesinde, kâr sanki dağıtılmış gibi kabul edilmektedir. Ortakla kurum arasında bağlantı kurulmakta ve ekonomik olarak kazancın ortağın kullanımına girdiği kabul edilmektedir. Bazı durumlarda, kurumlar dışında “diğer yabancı varlıklar” da KEYK düzenlemeleri kapsamında değerlendirilebilmektedir. Örneğin KEYK düzenlemeleri, Fransız işletmelerinin, ilke olarak, vergiden istisna olan yurt dışındaki sabit işyerleri, İtalya’da ise yerleşik olmayan ortaklıklar için geçerlidir. Bazı ülkeler KEYK düzenlemelerini, aynı amaçla kullanan tröstlere³⁷⁷ de uygulamaktadır³⁷⁸.

Kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasılatının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kâr paylarının pasif

³⁷⁵Sarı, s.60.

³⁷⁶Mehlika Sultan Ak, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Rejimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.346 (Haziran 2010), s.47.

³⁷⁷Tröst: Aynı alanda iş yapan çeşitli ortaklıkların hisse senetlerinin, bir denetim teşkilatına teslim edilmesi ve yönetimin bir teşkilatı yöneten gruba aktarılmasıyla oluşan, tekelci sermayedarlığa dayanan ortaklıklar birliği.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.523df121a26fa0.09863384, (21.09.2013).

³⁷⁸Ali Haydar Yıldırım, s. 98.

nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır³⁷⁹.

KEYK rejimleri, düşük vergi oranları uygulanan diğer ülkelerde yatırım yapan yükümlülerin bu ülkelerde elde ettikleri faydaların elimine edilmesini amaçlamaktadır. Düşük vergi oranının uygulanması, yatırımcıların ikamet ettikleri ülkede ya da yurt dışında yatırım kârını etkilememelidir. KEYK düzenlemeleri ile bu amacın gerçekleştirilmesi için yurt dışı yatırımlar üzerindeki vergi yükü, yurt dışı ülke vergi oranları, ikamet ülke vergi oranına kadar artırılarak eşitlenmektedir. Uluslararası vergi literatüründe bu durum “sermaye ihracının tarafsızlığı” olarak tanımlanmaktadır³⁸⁰.

Vergilendirmede “gelirin özelliğini” esas alan kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemelerinde pasif gelir olarak nitelenen yani işletmelerin üretim, ticaret, serbest meslek kazancı gibi esas faaliyetleri dışında, bankacılık, sigortacılık, faiz, kira, kâr payı gibi, likit aktarımına dayalı olan tüm gelirlerinin, yurt dışındaki bağlı işletmeler/iştirakler kullanılarak yurt içindeki vergilendirme dışına çıkarılmasının önlenmesi hedeflenmektedir. Karşılaştırmalı vergi yaklaşımı olarak da tanımlanan bu rejimle ilgili yasal düzenlemelerde, kontrol edilen yabancı kurum kazancının ödediği vergiyle ilgili “yasal vergi oranı”, “efektif ortalama vergi oranı” ve “gerçekten ödenen vergi tutarı” ile “kontrol edilen yabancı kurum eğer yurt içinde yerleşik kurum olsaydı uygulanacak vergi oranı” dikkate alınmaktadır³⁸¹.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesinin tabi olduğu şartlar göz önünde bulundurulduğunda, umumiyetle vergi cenneti olarak tabir edilen ve doğası gereği geniş bir vergi anlaşması açından bahsedilemeyecek ülkelerde kurulan iştiraklerin hedef alındığı ve bu meyanda ulusal mevzuatta yapılan bu türden düzenlemelerin yürürlükteki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümleri ile çelişmesi durumu ile uygulamada pek sık karşılaşılmadığı söylenebilir³⁸².

³⁷⁹Kürřat Ataç, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kâr Paylarının Kaynağının Türkiye Olması Durumunda Vergilendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı. 357 (Mayıs 2011), s.67.

³⁸⁰Ali Haydar Yıldırım, s. 98.

³⁸¹Selçuk Tekin, s.124-125.

³⁸²Sarı, s.60.

Tüm vergi sistemlerinde hedeflenen amaç, bir ülkenin vergilendirme yetkisi içerisinde bulunan vergi mükelleflerinin, yönetimi ve/veya denetimi altında bulunan ve/veya tamamen veya kısmen sahibi buldukları, vergi ödeme yükümlülüğü altında buldukları ülke dışında kurdukları şirket bünyesinde elde edilen gelirlerin, ülkeye getirilmemesi veya geç getirilmesi ve böylece ülkenin vergisel egemenlik alanına dâhil edilmemesi veya geç dahil edilmesi yüzünden oluşan vergi kaybının önüne geçilmesidir³⁸³.

Bazı ülkelerin diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek amacıyla, vergi erteleme olanağı getiren ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermesi nedeniyle, vergi sistemimizde de vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımıza getirilmiştir³⁸⁴.

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı KVK'nın 7. maddesinde düzenleme altına alınmış olup, söz konusu müessese ile vergi cennetleri veya benzeri niteliklere sahip ülkelerde iştirakler kurarak pasif nitelikli gelirleri bu ülkelerde elde edilmiş göstererek, söz konusu ülkelere gelir aktarımının ve bu yolla vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçmek istenmiştir. Benzer bir düzenleme GVK'nın 75. maddesinde yer almaktadır.

Vergi cennetleri olarak nitelendirilen ülkelerin genellikle bilgi değişimi konusuna olumlu bakmadıkları dikkate alındığında yasal düzenlemelerin yapıldığı maddelerde belirtilen şartların taşınıp taşınmadığının tespiti zorlaşmakta ve söz konusu durum yasal düzenlemelerin uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun gerekçesinde “Bu kanunla vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan birisi ‘kontrol edilen yabancı kurum’dur. Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden

³⁸³Sağlam, s.29-30.

³⁸⁴Türk, “Türkiye’de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-1”, s.98.

kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu madde ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır³⁸⁵.

Mevzuatımızda iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kural, iştirakin kâr dağıtımını yapması halinde vergilendirilmesidir. Ancak bazı ülkelerde, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmadığı ve bu durumda vergi ertelemesine olanak sağladığı bilinen bir gerçektir. İşte kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesinin getiriliş amacı, Türkiye’de yatırım yapan mükellefler ile yatırımlarını yurt dışında bulunan düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler arasındaki eşitsizliği gidermektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” başlıklı 7. maddesi hükmüne göre tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın;

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,

- Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden % 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi, şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

³⁸⁵5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf, (12.02.2013).

Kanun maddesinde yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olarak kabul edilebilmesi için getirilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri, yurt dışı iştirakin ortaklık paylarının ilişkili şirketler veya gerçek kişiler arasında paylaştırılarak, madde ile hüküm altına alınan kontrol oranının altında bırakılarak kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesinin dışına çıkarılmasının engellenmesi amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir.

Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının mevcut olması durumunda Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içinde sahip olduğu en yüksek oran dikkate alınarak bulunacaktır. Yurt dışı iştirakte bulunan iştirak payının tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış olması halinde bu madde hükmü uygulanmayacaktır. Ayrıca yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirler üzerinden kâr payı dağıtması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de bu madde kapsamında vergilendirilmiş kısmı üzerinden ayrıca bir vergilendirme yapılmayacaktır.

Bir örnek yardımıyla konuyu daha net bir şekilde ortaya koymaya çalışalım³⁸⁶. Yurt dışında (A) ülkesinde kurulu olan (B) şirketinin hisselerinin tamamı Türkiye’de kurulu olan (C) şirketine aittir. Kontrol edilen yabancı kurum statüsündeki (B) şirketi Türkiye’deki (D) şirketine % 50 oranında iştirak etmektedir. (D) şirketi 2007 yılında 1.000.000 TL kazanç elde etmiş olup, bu kazancın tamamını 2008 yılında dağıtmıştır. (B) şirketi söz konusu kâr dağıtımını dolayısıyla brüt 500.000 TL kâr payı almaya hak kazanmış olup (D) şirketi KVK 30’uncu maddeye göre % 15 oranında kâr payı tevkifatı yaparak $(500.000 \times 0,15 = 75.000)$ net olarak $(500.000 - 75.000 =)$ 425.000 TL yurtdışında kurulu (B) şirketine ödemedede bulunmuştur. Yurt dışında kurulu (B) şirketinin başkaca herhangi bir gelir veya gideri bulunmamaktadır. (A) ülkesinde kurum kazançları üzerinden herhangi bir vergi alınmamaktadır. (C) şirketinin 2008 yılına ilişkin olarak kendi faaliyetleri dolayısıyla oluşan kurumlar vergisi matrahı 300.000 TL’dir. Bu durumda (B) ve (C) şirketlerinin vergi kanunlarımız karşısındaki durumunu açıklayalım. Öncelikle, Türkiye’de kurulu (C) şirketi yurt dışında kurulu (B) şirketinin

³⁸⁶Ataç, s.69-70.

paylarının tamamına sahip olduğu için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca (B) şirketi kontrol edilen yabancı kurum statüsündedir. Söz konusu maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda (B) şirketinin elde ettiği kazanç onu kontrol eden tam mükellef (C) şirketinin kurumlar vergisi matrahına ilave edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun elde ettiği kazancı tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kurumlar vergisi matrahına ilave edebilmesi için 7 nci maddenin 1 nci fıkrasının (a) bendine göre kazancın % 25 veya fazlasının pasif nitelikli kazançlardan oluşması gerekmektedir. (B) şirketinin kazancının tamamı kâr payından oluştuğu için, söz konusu bentte öngörülen şart gerçekleşmiş bulunmaktadır. 7 nci maddenin 1 nci fıkrasının (b) bendinde belirtilen ikinci şart yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşımasıdır. Vergi yükü ise Kanunun 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendindeki tanımına göre hesaplanacaktır. Söz konusu bende göre vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir. Dolayısıyla vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Türkiye'de ödenen vergilerin vergi yükü hesaplanırken dikkate alınması, madde metni, maddenin gerekçesinde ve 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar uyarınca mümkün görünmemektedir. Yukarıda açıklanan nedenlerle, (B) şirketinin elde ettiği kazanç için (A) ülkesinde herhangi bir vergi tahakkuku olmadığı için vergi yükü sıfırdır. Dolayısıyla kontrol edilen yabancı kurum kazancının, onu kontrol eden tam mükellef kurumun kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi için gerekli olan ikinci şart da gerçekleşmiştir. Üçüncü şart, yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir. (B) şirketinin elde ettiği kâr payı 100.000 TL'den büyük olduğu için üçüncü şart da gerçekleşmiştir. Her üç şart da birlikte gerçekleştiği için (B) şirketinin elde ettiği kazancın tam mükellef (C) şirketinin kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. (C) şirketinin kendi faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisine konu kazancı 300.000 TL'dir. Kontrol edilen

yabancı kurum kazancı kapsamında kurumlar vergisi matrahına ilave edilecek tutar ise 425.000 TL'dir. Dolayısıyla (C) şirketinin toplam kurumlar vergisi matrahı (300.000 +425.000=) 725.000 TL olup bu tutar üzerinden (725.000x0,20=) 150.000 TL kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Ancak, kurumlar vergisi matrahına ilave edilen 425.000 TL daha önce Türkiye'de vergilendirilmiş bir kazançtır. Dolayısıyla söz konusu kazanç dolayısıyla ödenen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilip edilemediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.

3.2.2.2. Örtülü Sermaye

Örtülü sermaye müessesesi 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde düzenlenmiş olup maddenin gerekçesinde; bu madde ile "örtülü sermaye" müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir denilmektedir. Buna göre, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kıstaslar konulmakta ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar sayılmaktadır.

Örtülü Sermaye, 5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinde kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerektiği sonucuna varılabilir. Buna göre;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Ayrıca maddede;

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiştir.

3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Türk vergi mevzuatında Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler hem 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hem de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Bu konudaki düzenlemeler asıl olarak KVK'da yapılmış olup, bu bölümde bu yönden yapılmış düzenlemeler ele alınacaktır.

5520 sayılı KVK'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu yolla dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu düzenleme KVK'nın 13. maddesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13. maddesinde;

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

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilere yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilere yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişkili bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin

birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyat yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşürülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) (5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından

kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

denilmektedir.

5520 sayılı Kanununun 37. maddesinin “ç” bendine göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin yürürlük tarihi 01.01.2007 olarak belirlenmiştir.

3.2.2.4. Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Stopaj

Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir. Bu düzenleme ile zararlı vergi rekabeti yaratan ülkelerde yapılan işlemlerin vergilendirilmesi sağlanmakta, vergi matrahının azaltılması, sermaye kaçıışı ve kara paranın aklanması önlenmektedir³⁸⁷.

Türkiye’de vergi cenneti konusundaki düzenlemelere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde yer verilmiştir. Düzenlemenin amacı, vergi cennetlerinde yerleşik olan veya bu yerlerde faaliyet gösteren kurumlara yapılacak her türlü ödemenin, vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde kullanılmasının önüne geçmektir. Söz konusu madde hükmünde Bakanlar Kurulunca bir ülke listesinin ilan edileceği ifade edilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından bu kapsamda herhangi bir belirleme yapılmamıştır³⁸⁸. Kanımızca Bakanlar Kurulunca bu konuda bir belirleme yapılmaması zararlı vergi rekabetine neden olan ülkeler ile mücadele edilebilmesinin önünde bir engel oluşturmaktadır. Dolayısıyla düzenlemenin işlerlik kazanabilmesi

³⁸⁷Filiz Ekinci, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/17/288-296.pdf>, (14.02.2013).

³⁸⁸Türkiye’de vergi cennetlerine ilişkin olarak Bakanlar Kurulu kararı henüz yayınlanmamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı vergi alınabilecek ada ülkeleri listesi üzerinde çalışmalar yapmakta olup; Virgin Adaları, Dominik, Andora, Bahamalar, Bahreyn, Anuguilla, Gaurnsey, Jersey, Liberya, Maldivler, Hollanda Antilleri, Panama, Seyşeller bu ülkeler arasında sayılabilir.

<http://www.mylife.com.tr/Ekonomi/2013/07/11/yeni-cennetler-bulundu>, (18.10.2013).

açısından bu konuda bir belirlemenin yapılmasının gerekli ve faydalı olacağı kanaatindeyiz.

3.2.3. Vergi Uyumlaştırmasına İlişkin Olarak Yapılan Çalışmalar

3.2.3.1. Dolaylı Vergiler Alanında Yapılan Çalışmalar

3.2.3.1.1. Katma Değer Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Türk vergi mevzuatının Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi mevzuatına uyumlaştırılması konusunda, dolaylı vergiler içerisinde katma değer vergisi oldukça önemli bir yere sahiptir³⁸⁹.

Avrupa Birliği'nin 11 Nisan 1967 tarih ve 67/227 sayılı Birinci Konsey Direktifi, muamele vergilerine ilişkin üye ülkelerin mevzuatlarının uyumlaştırılması üzerine çıkarılmıştır. Direktif ile, üye ülkelerin uygulamakta oldukları muamele vergilerini 1 Ocak 1970 tarihine kadar ortak bir KDV sistemi ile değiştirmeleri önerilmiştir. Böylece bu Direktif ile KDV, Birlik için ortak bir dolaylı vergi olarak açıkça kabul edilmiştir. Öyle ki, Birinci Direktif'in 2. maddesinde, ortak KDV sisteminin, vergi yüklenme aşamasından önceki üretim ve dağıtım sürecinde yer alan işlemlerin sayısı ne olursa olsun, mal ve hizmetlerin fiyatları ile tamamen orantılı bir genel tüketim vergisinin, mal ve hizmetlere uygulanmasını kapsamakta olduğu belirtilmektedir. Böylece Birinci Direktif'in 2. maddesinde, ortak KDV sisteminin prensibinin tanımı yapılmıştır. Yine 2. maddesinin 3. fıkrasında, ortak KDV sisteminin perakende ticaret (satış) aşaması dahil uygulanacağı da belirtilmektedir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında da, KDV indirim mekanizmasından bahsedilmektedir³⁹⁰.

KDV oranının uygulanacağı bedelin hangi unsurlardan oluşacağı 1967 yılında çıkarılan 2. Direktif ile ana hatlarıyla belirlenmiştir. Matrahın, KDV oranlarının uygulanacağı tutar olması ve ödenecek KDV tutarını arttırıcı veya azaltıcı özelliği olması sebebiyle 2. Direktif ile kabul edilen ilkelerin uygulanmasında ortaya çıkan

³⁸⁹Selda Aydın, "Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.136 (Ocak 2000), s.26.

³⁹⁰Yalçın Alganer ve Güneş Yılmaz, "Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt.XXVIII, Sayı.I, 2010, s.142. http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2010_1/08_alganer-yilmaz.pdf, (13.02.2103).

farklı durumların giderilmesi ve KDV matrahının uyumlaştırılması için 1977 yılında 6. Direktif çıkarılmıştır³⁹¹. Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi istisnaları ile altıncı Direktifin öngördüğü istisnalar arasında bazı farklılıklar mevcuttur³⁹². Altıncı Direktifin Beşinci Bölümü "Vergiye Tabi İşlemler" adını taşımakta ve bu başlık altında vergiye konu olan işlemler, mal teslimi (Md.5), hizmet ifası (Md.6) ve ithalat (Md.7) ayrımı yapılarak açıklığa kavuşturulmaktadır³⁹³.

Katma Değer Vergisi açısından Türk Vergi Sistemi ile Avrupa Birliğini karşılaştıralım³⁹⁴;

- KDV'de vergiyi doğuran olay toplulukta olduğu gibi tüketime yönelik harcamalardır. Tüketim tipi katma değer vergisi esas alınmıştır. Türkiye'de katma değer vergisinin konusunu oluşturan işlemler ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatıdır. Mal ithaline bağlı hizmetler Toplulukta vergiden istisna edildiği halde Türkiye'de vergiye tabidir.

- AB'de şans oyunları sınırları belirlenmek suretiyle KDV'den istisnadır. Türkiye'de ise şans oyunları verginin konusuna girmektedir.

- Finansal işlemler Toplulukta ve ülkemizde KDV'den istisna edilmiştir.

- Toplulukta Topluluk dışındaki mükelleflere katma değer vergisi iadesi yapılırken, Türkiye'de belirli şartların varlığı halinde ve karşılıklı olmak koşuluyla iade yapılmaktadır.

- AB'de geçici katma değer vergisi uygulaması yer aldığı halde bu uygulama ülkemizde yoktur.

³⁹¹Halit Çiçek, "Avrupa Birliği'nde Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye'ye Olası Etkileri", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.144 (Eylül 2000), s.184.

³⁹²Ayşe Günay, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.140 (Mayıs 2000), s.158.

³⁹³Karabacak, "Avrupa Birliği ve Ülkemizdeki KDV'nin Konusu", s.215.

³⁹⁴A. Serdar Aksoy ve Mehmet Çiftçi, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu", **Vergi Sorunları**, Sayı.202 (Temmuz 2005), s.11-12.

- Zayi olan malların katma değer vergisi AB’de indirilirken, Türkiye’de sadece deprem ve sel felaketlerinde bu indirim söz konusu olabilmektedir.

- Sanat eserleri, koleksiyon parçaları, ikinci el mallar ve bunların satışı konusunda Topluluk bünyesinde özel vergi düzenlemeleri söz konusu olduğu halde, Türkiye’de bu konuda genel hükümler uygulanmaktadır.

- Posta pullarının üzerinde yazılı değerde teslim edilmesi Toplulukta vergiden istisna edilmişken, Türkiye’de vergiye tabi tutulmuştur.

- Toplulukta, belli bir vergilendirme döneminin sonunda indirilemeyen vergi, mükellef talep ettiği takdirde kendisine iade ve devir edilirken, Türkiye’de belirli istisnalar dışında böyle bir iade mümkün bulunmamaktadır. İade edilmeyen KDV mükellef isterse ödenmemiş sosyal güvenlik primlerine mahsup edilebilmektedir.

- Toplulukta KDV’nin konusuna giren Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi işlemler ülkemizde katma değer vergisi kapsamında değildir.

- Toplulukta ve Türkiye’de varış ülkesinde vergilendirme ilkesi kabul edilmiştir.

- Vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler, Topluluk ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de Katma Değer Vergisinden istisnadır.

- İstisnalar açısından Katma Değer Vergisine baktığımızda Toplulukta ve ülkemizde genel olarak ekonomik, eğitim ve sağlık alanlarında istisnaların varlığını görmekteyiz.

- Ülkemizde demiryolu taşıma araçları teslimi, askeri amaçlı teslim ve hizmetler, petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna ile deniz ve hava taşıma araçları teslimlerinde ve bu araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerin geniş bölümü KDV’den istisna olduğu halde, AB ülkelerinde bu nitelikte teslim ve hizmetler istisna kapsamında değildir.

- Resmi posta idarelerinin hizmetleri, hekim ve benzeri sağlık görevlileri tarafından yapılan tedaviler ile diş hekimlerinin tedavi hizmetleri ile diş teslimleri, diş protez işlemleri topluluk ülkelerinde KDV'nin konusuna girmemektedir.

- Türkiye'de üç oranlı katma değer vergisi sistemi uygulanmaktadır. Genel KDV oranı yüzde 18'dir. Ekli bir sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri yüzde 1, iki sayılı listede yer alanlar için yüzde 8 oranı uygulanmaktadır. Topluluk ülkelerinde de standart oranın yanında indirimli ve artırılmış oranlar mevcuttur.

Ayrıca, mal alışlarında uygulanan KDV indirimi konusunda da farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye'de mükellefler, vergiye tabi işlemler üzerinden yaptıkları satışlarda tahsil edilen KDV'den ödedikleri KDV'yi indirebilme hakkına sahiptir (KDVK, m.29). Eğer alışlar nedeniyle ödenen KDV toplamı satışlar üzerinden tahsil edilen KDV toplamından fazla ise aradaki fark mükelleflere iade edilmez, sonraki dönemlere devreder (KDVK, m.29/2). AB'de de uygulama bu şekildedir. Yani hesaplanan KDV'den ödenen KDV indirilir, hesaplanan vergi ödenenden fazla ise aradaki fark vergi dairesine yatırılır. Ancak, ödenen verginin tahsil edilen vergiden fazla olması durumunda AB'deki uygulamada seçimlik hak getirilmiştir. Buna göre, ödenen vergi fazla ise aradaki fark mükellefin tercihine göre ya peşin olarak tahsil edilir ya da bir sonraki döneme devredilip indirilir. Türkiye'de ise ödenen KDV fazla ise aradaki fark bir sonraki döneme devreder. Türkiye'deki uygulama üreticilerin aleyhine bir uygulamadır. Ayrıca Türkiye'de KDVK'nda belirtilen bazı durumlarda KDV'nin indirilmesine izin verilmemektedir. Örneğin binek otomobil alışlarında KDV indirimine izin verilmemektedir. Ayrıca, bu otomobillerin tekrar satışında ise KDV'nin konusunun içine alınarak çifte vergilendirmeye konu olmaktadır. (KDVK, m.3/a). AB uygulamasında çifte vergilendirmenin önüne geçebilmek için, vergi indirimine izin verilmeyen bu durumlarda bu malların satışı vergi dışında tutulmuştur (6. Direktif m.5)³⁹⁵.

³⁹⁵Ersan Öz ve Mehmet Aslan, "AB'ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.205 (Ekim 2005), s.160.

3.2.3.1.2. Özel Tüketim Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın sadece üretim, tüketim ve değişim gibi ekonomik olaylara dayanan, dolayısıyla üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir³⁹⁶.

Özel Tüketim Vergisi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile çeşitli vergi, fon payı adı altındaki 16 çeşit yük kaldırılarak, ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Anılan Kanunla AB mevzuatına uyum sağlanmıştır³⁹⁷.

Türk vergi mevzuatında özel tüketim vergisi, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallar üzerinden alınmaktadır. Buna göre;

- (I) sayılı listede petrol ürünleri, akaryakıt ve petrol yan ürünleri,
- (II) sayılı listede her türlü kara, deniz ve hava taşıt araçları,
- (III) sayılı listede alkollü içkiler, kolalı içecekler, tütün ve tütün mamulleri,
- (IV) sayılı listede lüks mal olarak nitelendirilebilecek mallarla, dayanıklı tüketim malları yer almaktadır.

Özel Tüketim Vergisi açısından Türk Vergi Sistemi ile Avrupa Birliğini karşılaştıralım³⁹⁸;

- Türkiye'de özel tüketim vergilerinin kapsamı daha geniş tutulmuştur. Beyaz eşya, otomobil gibi mallar topluluk bünyesinde ÖTV'den istisna tutulmuşken, ülkemizde ÖTV kapsamındadır.

- Verginin mükellefi, AB'de olduğu gibi, kapsama giren ürünleri ithal veya imal edenlerdir.

³⁹⁶Yıldırım Taylar, "Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.12, 2010, ss.438. <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/12-yildirimtaylor.pdf>, (14.07.2013).

³⁹⁷Hakkı M. Ay, "Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları", **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.192 (Eylül 2004), s.166.

³⁹⁸Aksoy ve Çiftçi, s.13.

- AB’de olduğu gibi ülkemizde de bu ürünler bir defaya mahsus vergilendirilmektedir.

Türk vergi mevzuatını Özel Tüketim Vergisi açısından değerlendirdiğimizde, gelir elde edilmesi amacının ön planda olduğunu söyleyebiliriz. Bu durum ise, bu mallardan elde edilen vergi gelirlerinin azalmasına ve vergi rekabeti bağlamında Türkiye açısından olumsuz sonuçlar doğmasına neden olabilecektir.

3.2.3.2. Dolaysız Vergiler Alanında Yapılan Çalışmalar

3.2.3.2.1. Kurumlar Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliği’nin 23.07.1990 tarih ve 90/434/AET sayılı “Farklı Üye Ülkelerin Şirket, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi” ile ilgili Direktif, farklı üye devletlerin iki veya daha fazla sayıda şirketinin birleşmesinden doğan vergi problemlerinin çözümüne yönelik olarak hazırlanmış olup³⁹⁹ Türkiye’de Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi durumunda bu işlemler sonucunda vergileme yapılmamasına ilişkin esaslar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19 ve 20. maddelerinde düzenlenmiştir⁴⁰⁰.

Farklı üye ülkelerde bulunan yavru şirketten ana şirkete yapılan kâr payı ödemeleri üzerindeki stopajı kaldıran 1990 tarihli Direktif’e paralel olarak ana-şirket yavru şirket rejimi Türkiye’de de uygulanmaktadır. Ana şirketin elde ettiği kâr payları “iştirak kazancı” olarak değerlendirilmekte ve vergiden istisna edilmektedir. Yavru şirket tarafından kâr paylarının dağıtılması esnasında ise, şirket ortağının Türkiye’de veya yurt dışında olduğuna bakılmaksızın stopaj yapılmaktadır. Burada uyum açısından, AB direktifi ile getirilen ana şirketin yurt dışında olması durumunda stopaj yapılmayacağı kuralı ile çelişmektedir⁴⁰¹.

³⁹⁹Salih Tanrıkulu, “Avrupa Birliği’nde Şirket Birleşme, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.161 (Şubat 2002), s.73-74.

⁴⁰⁰Özkan Atila, **Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009, s.121-122.

⁴⁰¹Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi Mali Konular)**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s.231.

3.2.3.2.2. Gelir Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliği'nde, gelir vergisinin konusu ülkemizde olduğu gibi, gerçek kişilerin elde ettiği gelirdir. Birliğe üye devletlerin vergi modellerine bakıldığında gelir vergisinin hesaplama yönteminden ziyade kazancın tespit şeklinde farklılıklar bulunmaktadır. Genellikle Birlik üyesi devletlerde gerçek usule göre kazancın tespiti hakimken, Türkiye'de götürü usulde⁴⁰² (4869 sayılı yasa ile basit usul haline dönüştürülmüştür) vergilendirme de uygulanmaktadır⁴⁰³.

Gelir Vergisi açısından Türk Vergi Sistemi ile Avrupa Birliğini karşılaştıralım⁴⁰⁴;

-Türk vergi sisteminde adi ortaklıklarda, kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları şahsilik ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulurken, üye ülkelerde bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

- Peşin vergi uygulaması AB'de ve ülkemiz mevzuatında yer almaktadır.

Gelir Vergisi alanında Faiz ve Royalti⁴⁰⁵ Ödemelerinde Vergilendirme Yetkisini Sermaye Sahibinin Bulunduğu ülkeye veren Direktif ile bu tip ödemeler üzerinden yapılan stopaj uygulamasına son verilecektir. Halihazırda Türkiye'de bu tip ödemeler üzerinden % 15 stopaj yapılmaktadır. Direktif ayrıca, bilgi değişimi imkanı getirmektedir. Türkiye'de ikamet edenlerin yabancı ülkelerde sağladıkları gelirlerde Türkiye'de ya dışarıda alınan vergilerin mahsubu (ikamet esasına dayalı vergilemede), ya da istisna edilmesi (tabiiyet esasına dayalı vergilemede) suretiyle çifte vergilendirmeden korunmaya çalışılmaktadır. AB'ye Gelir Vergisi alanında uyum çerçevesinde ülkemiz gelir vergisi uygulamasındaki dar mükelleflerin ayrımcı vergilemesine yol açan düzenlemelerin kaldırılması gerekecektir. Türk Vergi

⁴⁰²Götürü gider usulü, mükelleflerin beyan ettikleri gelirden, varsa istisna tutarı düşüldükten sonra kalan kısmın belli bir oranının gider olarak düşülmesi ile verginin hesaplanmasıdır.

⁴⁰³Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı.196 (Ocak 2005), s.230-231.

⁴⁰⁴Aksoy ve Çiftçi, s.14.

⁴⁰⁵Royalti, bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığ aldığı bedel olarak tanımlanmaktadır.

Sefa Yayla, "Royalti ve Lisans", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı.50. <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html>, (05.10.2013).

mevzuatında bu tip düzenlemeye örnek olarak “Sakatlık İndirimi”nden yararlanma imkanını sadece tam mükelleflere tanıyan GVK 36 ıncı madde hükmü gösterilebilir⁴⁰⁶.

⁴⁰⁶Bilici, s.229-230.

4. KÜRESEL VERGİ REKABETİNİ ENGELLEME GİRİŞİMLERİ

4.1. OECD Engelleme Girişimi

OECD, reel ekonomik yatırımları çekmek için yapılan vergi oranı ayarlamaları ile sadece sermaye akımlarını çekmeye yönelik olanları birbirinden ayırmaktadır. Hedefi sermaye akımlarının yönünü değiştirmek için yapılan vergi düzenlemeleridir. OECD'nin mücadele ettiği ülkeler esas itibariyle hiçbir reel ekonomik faaliyet göstermeyen tabela veya kâğıt üzerindeki şirketlere vergi kolaylığı sağlayan, aynı zamanda da bu şirketler ile ilgili olarak diğer ülkelerin vergi makamlarına hiçbir şekilde bilgi vermeyen ülkelerdir. Bu ülkelerde kurulmuş olan şirketlerin bir özelliği de faaliyetlerinin kavranmasının oldukça güç olmasıdır. Çünkü bu tür şirketler kazançlarının büyük bir bölümünü finansal ve benzeri hizmetlerden elde ederler. Doğal olarak, üretim yapan şirketlere göre faaliyetlerinin ne olduğunu ve nasıl para kazandıklarını tespit etmek çok zordur. Dolayısıyla OECD'nin vergi rekabetine getirdiği en önemli eleştiri, vergi rekabetinin diğer ülkelerin vergi tabanını daralttığı veya vergilerin dağılımını değiştirmeye zorladığı veya vergileme olanaklarını dilediği biçimde kullanmasından alıkoyduğu noktasındadır⁴⁰⁷.

OECD Genel Sekreterliği, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerinde eşitliği sağlamak için G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanlarına şu üç temel hususu kapsayan bir rapor sunmuştur: Vergi Konularında Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu tarafından sunulan ilerleme raporu, otomatik bilgi değişimini sağlamak için OECD'nin çalışmaları ve vergi matrahının aşınması ile örtülü kazanç aktarımına ilişkin son gelişmeler. G20 Liderleri 2012 yılında Los Cabos'ta düzenlenen toplantılarda Saydamlık ve Bilgi Değişimi konusunda Küresel Forum çalışmalarına atıfta bulunarak OECD'nin; matrah aşındırması ve kâr dağılımı konusundaki çalışmalarına destek verdiğini ifade etmiş ve genel olarak vergi sisteminde adaletin sağlanmasının önemine işaret etmiştir. G20'nin 2008 yılında yaptığı saydamlığın ve bilgi değişiminin artırılması çağrısından bu yana uluslararası vergi kaçakçılığına yönelik politik baskı ile kamuoyunun rahatsızlığı ve uluslararası vergi sisteminin adaletsizliğine yönelik algı daha önce görülmemiş boyutlara ulaştı. Son

⁴⁰⁷Hakan Ay, "Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası**, Sayı.236 (Nisan 2001), s.136 ve 138.

zamanlarda ortaya çıkan bazı skandallar da göstermiştir ki sınır ötesi işlemlerle bağlantılı vergi kaçakçılığıyla mücadeleyle ilgili alınması gereken bir takım tedbirler bulunmaktadır. Fakat tek mücadele edilmesi gereken konu vergi kaçakçılığı da değildir. Özellikle uluslararası vergi planlamasıyla oluşan düşük vergi oranları da ciddi bir sorun oluşturmaya devam etmektedir⁴⁰⁸.

4.1.1. OECD'nin Engelleme Girişiminin Gelişimi

4.1.1.1. 1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel Bir Sorun

OECD'nin haksız vergi rekabetiyle ilgili uluslararası işbirliği çabaları, Mayıs 1996 tarihinde yayınlanan Bakanlar Bildirgesi ile başlamıştır. Bu bildirmede “zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararları üzerindeki saptırıcı etkilerine ve ulusal vergi matrahları üzerindeki sonuçlarına yönelik önlemler geliştirilmesi” ve bu önlemlerin 1998 yılına dek raporlaştırılması karara bağlanmıştır⁴⁰⁹. Nitekim aynı yıl Lyon'da toplanan G7 ülkelerinin devlet başkanları da bu konuda benzer bir kararlılığı ifade etmişlerdir. Aynı hususlar 1997 yılında yapılan gerek Bakanlar Konseyi gerekse G7 devlet başkanları toplantılarında da ifade edilmiştir⁴¹⁰.

OECD'nin raporu “Haksız Vergi Rekabet Küresel Bir Sorun” adıyla 1998 yayınlanmıştır. İlgili rapor, “Üye Ülkelerde Zararlı Tercihli Rejimlerle Mücadele Anahtarları”nı konumlamıştır⁴¹¹. 1998 Raporunun amacı zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen, vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi uygulamalarının; finansal ve diğer hizmet faaliyetlerine ilişkin kararları nasıl etkilediği/çarpıklaştırdığı, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl çarpıttığı ve vergi sistemlerinin adilliği, tarafsızlığı ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl azalttığını ortaya koymak olarak ifade edilmektedir⁴¹². Vergi cennetlerinin ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin yayılmasını teşvik etmeyerek ve mevcut durumda zararlı vergi uygulamalarına katılan ülkeleri hali hazırdaki önlemleri

⁴⁰⁸Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı.7 (Ağustos 2013), s.6. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation7.pdf>, (07.10.2013).

⁴⁰⁹Ekmekci, s.9.

⁴¹⁰Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, **Vergi Sorunları**, Sayı.160 (Ocak 2002), s.44.

⁴¹¹Ekmekci, s.10.

⁴¹²Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, s.45.

gözden geçirmeye teşvik ederek vergi politikalarının uluslararası olarak güçlenmesine ve geliştirilmesine hizmet edeceği vurgulanan rapor genelde hem üye ülkelerde hem de üye olmayan ülkelerde ve bunlara bağlı bölgelerde zararlı vergi uygulamalarını ele almaktadır. Rapor, özünde herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmayan malların tedarikini de kapsayacak biçimde, coğrafi anlamda hareketli finansal ve diğer hizmet faaliyetleri üzerine odaklanmaktadır⁴¹³. OECD raporundan, şeffaf olmadıkça, ayrımcı oldukça ve sadece vergi azaltım stratejilerini veya diğer ülkelerdeki vergiden kaçınmayı kolaylaştırmadan reel etkinlikleri çekici kılmadıkça, vergi rekabetinin zararlı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır⁴¹⁴.

Meşru bir hak olan yabancı yatırımı ülkeye çekmekten ziyade, asıl hedefi diğer ülkelerin vergi tabanlarını emmek olan off shore rejimleri de dahil olmak üzere, zararlı tercihli vergi rejimlerini ve ekonomilerinin temeli bu konuma dayanan vergi cennetlerini tanımlamak ve olası mücadele çözümlerini çok yanlı bir çerçeve içerisinde sunmak, raporun temel amacıdır⁴¹⁵.

1998 Raporuyla, zararlı vergi uygulamalarının, yatırım kararları üzerinde yarattığı tahribat nedeniyle ortaya çıkan etkinlik kayıplarının giderilmesi, bir diğer deyişle, vergilemeye ilişkin faktörlerin, yatırımlara ilişkin kararlar üzerindeki etkisinin azaltılarak, global anlamda dünya ekonomisinin geliştirilmesi açısından bir “adil/eşit ortam” (level playing field) yaratılması hedeflenmektedir⁴¹⁶.

Rapor üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm mevcut uluslararası vergileme düzenlemelerinin altında yatan temel ilkelerin ve küreselleşme sürecinin bu düzenlemeler üzerinde kurduğu baskı yollarını değerlendirirken ikinci bölüm vergi cennetlerinin ve belirli tercihli vergi rejimlerinin, devletlerin kendi vergi sistemlerinin bütünlüğü üzerindeki tahrip edici etkilerini analiz etmektedir. Üçüncü ve son bölümde ise vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimleriyle mücadelede kullanılacak bazı önlemler önerilmektedir. Bu önlemler yerel yasalar, vergi anlaşmaları ve yoğun

⁴¹³Çak, s.23.

⁴¹⁴Frances M. Horner, “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği”, Ersan Öz (çev.), **Maliye Dergisi**, Sayı.145 (Ocak-Nisan 2004), s.209.

⁴¹⁵Ekmekci, s.10.

⁴¹⁶Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, s.46.

uluslararası işbirliği bağlamında ele alınmaktadır⁴¹⁷. Ayrıca bu bölüm, üye ülkelerin nasıl bir dizi öneri ile sonuca ulaşmayı planladığını belirtmektedir. Bu yaklaşımı takiben bu öneriler, “Ulusal mevzuata ilişkin öneriler”, “Vergi anlaşmalarına ilişkin öneriler” ve “Uluslararası işbirliğinin kuvvetlendirilmesine ilişkin öneriler” şeklinde üçe ayrılır⁴¹⁸.

Rapor, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele açısından ise, zararlı vergi uygulamalarının ele alınacağı bir forum oluşturulması, zararlı tercih yaratan rejimlerin tespiti ve elimine edilmesine yardımcı olacak rehberlerin hazırlanması, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında bir yıl içerisinde bir liste hazırlanması ve bu konuda ülke mevzuatları ve vergi anlaşmaları açısından yapılabileceklere ilişkin belirli sayıda tavsiye oluşturulmasını öngörmektedir⁴¹⁹. Bu şekilde zararlı vergi rekabetinin, global refahı azaltması ve vergi ödeyenlerin vergi sistemlerine olan güvenlerinin ortadan kalkmasının önüne geçilebilecektir⁴²⁰.

1998 Raporunda, vergi cennetlerinin ne olduğunun tanımlanması yerine, bir ülke veya yeri vergi cenneti olarak adlandırmak açısından kullanılabilir temel nitelikler/kriterler belirtilmiştir. Bu noktada, herhangi bir ülke veya yerde, finansal ve diğer hizmetler üzerinde herhangi bir vergi olmaması veya nominal bir vergi olması ve bu ülke veya yerleşim yerinin kendisini bizzat vergi cenneti olarak tanımlamasının veya başkalarının böyle varsayılmasının (reputation test), vergi cenneti olarak değerlendirebilmek açısından bir başlangıç noktası olduğu vurgulanmıştır. Bir diğer deyişle herhangi bir yerleşim yerinin, yerleşik olmayanların, yerleşik oldukları ülkedeki vergilemeden kaçmalarına fırsat sağlamak şeklinde kendisini tanıtmayı/deklare etmesi durumunda vergi cenneti niteliğinin varlığı kabul edilmektedir⁴²¹.

Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinde, mobil üretim faktörlerinin düşük oranlarda vergilendirilmesi çeşitli zararlara sebep olabilmektedir⁴²². 1998 Raporu, vergi cennetlerine ilişkin değerlendirmelerde olduğu gibi, üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlerin tanımlanması ve teşhis edilmesi amacıyla kullanılabilir dört faktör ortaya

⁴¹⁷Çak, s.24.

⁴¹⁸Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, s.38-39.

⁴¹⁹Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, s.12.

⁴²⁰Şah, s.142.

⁴²¹Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, s.14.

⁴²²Şah, s.142.

koymaktadır. Bu faktörler; verginin olmadığı veya çok düşük efektif bir verginin olduğu bir ortam, efektif bilgi değişiminin olmaması, şeffaflıktan yoksunluk ve rejimin izole edilmiş olmasıdır⁴²³.

Son olarak OECD üyesi ülkelerden İsviçre ve Lüksembourg'un çekincelerini belirtmek suretiyle, 1998 Raporunu onaylamadıklarını belirtmekte fayda vardır⁴²⁴.

4.1.1.2. 2000 Raporu: Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler

1998 Raporu, vergi cennetleri ve üye ülkelerdeki tercih yaratan vergi rejimleri şeklinde ikili bir yapıda ele aldığı zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelenin temel çerçevesini ortaya koymuştur. OECD üyesi olmayan ülkelerle de işbirliği yapılmasının altını çizen 1998 Raporu, zararlı vergi uygulamaları/rekabetiyle mücadele amaçlı çalışmaların izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesinin söz konusu çalışmalar açısından kritik öneme haiz olduğunu da vurgulamaktadır. Bu çerçevede, 2000 Raporu, söz konusu çalışmalara ilişkin olarak nelerin yapıldığı ve bundan sonra nelerin yapılması gerektiği konusunda hazırlanmış, projenin önemli kilometre taşlarından birisi niteliğindedir⁴²⁵.

1998 Raporuyla oluşturulan Forum tarafından, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında, özellikle yayımlanmış kaynaklar kullanmak suretiyle daha önce yapılan çalışmalardan da yararlanarak 47 ülke veya yerleşim yeri belirlenmiş ve bunlarla ilgili ayrıntılı bir çalışma yürütülmüştür. Sonuç olarak, söz konusu çalışmalardan elde edilen bilgi ve bulgular ülkeler itibariyle ayrı ayrı ele alınarak tartışılmış ve vergi cennetlerine ilişkin bir liste hazırlanmıştır. 2000 Raporu ile kamuoyuna açıklanan söz konusu listede 35 ülke yer almaktadır. 2000 Raporunda yer verilen listede yer alan 35 ülke⁴²⁶ veya yerle ilgili olarak 31 Temmuz 2001 tarihine kadar geçiş dönemi olarak nitelendirilebilecek bir süreç öngörülmüştür⁴²⁷.

⁴²³Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar", s.18.

⁴²⁴Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı", s.48.

⁴²⁵Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı", s.48-49.

⁴²⁶Amerikan Virgin Adaları, Andorra, Aruba Man Adası, Angila Maldiv Adaları, Bahama Adaları, Barbados, Bahreyn, Barbuda, Belize, Cebelitanık, Cook Adaları, Dominik Cumhuriyeti, Grenda, Grenadines, Guernsey,

2000 Raporunda, amacın vergilerin toplanması ve ülkeler arasında gelir vergileri veya vergi yapıları arasında bir uyumlaştırma sağlanmasının olmadığı belirtilmiş ve hiçbir ülkeye belirli bir vergi oranının dikte ettirilmediğinden bahsedilmiştir. Asıl yapılmak istenenin ise, vergilerin sermaye dağılım kararlarındaki etkisinin ortadan kaldırılması ve vergi yükünün adil olarak paylaşılmasıdır. Rapor, OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerde zararlı vergi rekabetinin sonucu olarak ortaya çıkan önemli gelir kayıplarına odaklanmıştır. Zararlı vergi uygulamaları sonucu vergi matrahında ortaya çıkan erozyonun, gelişmekte olan ülkeler açısından büyük tehdit oluşturabileceğine dikkat çekilerek, aynı zamanda vergi sistemlerini dizayn eden ülkelerin mali egemenliklerinin desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır⁴²⁸.

4.1.1.3. 2001 Raporu

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 (İngiltere ve İspanya'nın Cebelitarık konusundaki görüş ayrılığı nedeniyle) sonrası ancak 14 Kasım 2001 tarihli Konsey toplantısında kararlaştırılabildiği görülmüştür. 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 almaktadır⁴²⁹.

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği gibi, 1998 yılı raporunda, gerek vergi cennetlerinin gerekse üye ülkelerdeki tercih yaratan vergi rejimlerinin tanımlanması ve teşhis edilmesi amacıyla kullanılabilecek kriterler belirlenmiş ve 2000 yılı raporuyla, söz konusu kriterler yardımıyla tespit edilen, 35 yerleşim yerini kapsayan bir vergi cennetleri listesi yayımlanmıştır. Vergi cenneti tanımına uymakla beraber, OECD ile işbirliği yaparak zararlı vergi uygulamalarından, 1998 raporunda öngörülen ilkeler ve

Hollanda Antilleri, İngiliz Virgin Adaları, Liberya, Liechtenstein, Marshall Adaları, Monako, Monsera, Nauru, Nevis, Niye, Panama, Samoa Adaları, San Lusa, Seyşel Adaları, Tonga, Turs&Caicos, Vanuatu Jersey.

Gündoğdu, s.91-92.

⁴²⁷Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar", s.21-23.

⁴²⁸Şah, s.147.

⁴²⁹Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı", s.52.

takvim çerçevesinde vazgeçeceklerini üst düzeyde taahhüt eden (advanced commitment jurisdictions) yerleşim yerleri ise söz konusu listede yer almamışlardır. Bu yerler, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Mauritius'tur⁴³⁰.

2001 Yılı İlerleme 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)” kriterinin kullanılmadığı bir yaklaşımı yansıtmaktadır. Bu noktada, 1998 Raporunda, vergi cennetlerinin tanımlanmasında kullanılacak kriterler arasında, esasen, sözü edilen “ring fencing” kriterinin olmadığı, yukarıdaki bölümlerde belirtildiği gibi “belirli/esaslı bir faaliyette bulunulma gereğinin aranmamasına” ilişkin kriterin zaman içerisinde uygulama gücü nedeniyle, Forum tarafından bu hale dönüştürüldüğünü belirtmekte fayda vardır⁴³¹.

2001 Raporuyla yapılan değişiklikler sonrası 31 adet yerleşim yeri⁴³² OECD'ye karşı şeffaflık ve etkin bilgi değişimi konusunda taahhütte bulunmuş durumdadırlar⁴³³.

4.1.1.4. 2004 Raporu

OECD'nin 2004 yılında zararlı vergi rekabetiyle ilgili bu raporu zararlı vergi rekabetine karşı alınan önlemlerin niteliğini ortaya koymaktadır. 2004 Raporu'nda OECD üyesi ülkelerde hiçbir rejim, zarar verici tercihli vergi uygulaması olarak değerlendirilmemiştir. 2004 Raporu'nun dikkati çeken en önemli özelliği ise zararlı vergi uygulamalarını engellemede iki taraflı çifte vergilendirme anlaşmalarının araç olarak kullanılabileceğini vurgulamasıdır. Bu nedenle OECD, vergi cennetleri ile mücadelede üye ülkelerin zararlı vergi uygulamalarına sahip ülkelerle çifte vergilendirme anlaşmaları yapmamalarını önermektedir. Zararlı vergi uygulamalarını

⁴³⁰Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, s.25-26.

⁴³¹Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, s.52-53.

⁴³²Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahrain, Barbados, Belize, Dominik Cumhuriyeti, Cebelitarık, Grenada, Guernsey, Man Adası, Jersey, Montserrat, Hollanda Antilleri, St. Christopher (St. Kitts) ve Nevis, Saint Lucia, Seychelles, St. Vincent ve Grenadines, Turks&Caicos, ABD Virgin Adaları, Bahama, Belize, Maldivler, Tonga. Gündoğdu, s.94.

⁴³³Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, s.28.

engelleme girişimlerinin bir devamı olan 2004 Raporu'nda 2001 Raporu'nda yer alan vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlere altı yeni ilke daha ilave edilmiştir. Bunlar⁴³⁴;

- Alınacak önlemlerde, üye ülkelerde benzer bir önlemin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanması durumunda etkin sonuçlar doğurup doğurmadığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

- Zarar verici vergi uygulamalarının farklılıkları nedeniyle, farklı durumlarda, farklı önlemler uygulanabilmelidir.

- Ortak önlemler belirlenirken vergi mükelleflerine ya da vergi idarelerine gereksiz yük ve maliyetler doğuracak uygulamalardan kaçınılmalıdır.

- Zarar verici vergi uygulamalarını önlemede alınacak ortak tedbirlerin, dinamik, değişen durumlara uyum sağlayabilen uygulamalar olması zorunludur.

- Ülkeler arasında işbirliği ile uygulanacak önlemler, tek taraflı olarak uygulanan önlemlerin etkinliğini artıracaktır.

- Oluşturulan çerçevenin, ortak veya münferit alınan önlemleri uygulayacak olan ülkelerin bu önlemleri kendi egemenlik hakları doğrultusunda uygulanmasını göz önüne almalıdır.

4.1.1.5. 2006 Raporu

2006 yılında üye ülkelerin içinde buldukları sürecin güncellemelerini gösteren ilerleme raporu yayınlanmıştır. Raporda, 2004 yılı raporuna yetişmeyen üç ülkeden Belçika ve İsviçre'nin yürüttüğü çalışmalarla potansiyel zararlı rejim özelliklerini ortadan kaldırdığı bunun yanında üçüncü ülke olan Lüksemburg'un ise yaptığı çalışmalar yeterli görülmemiş ve zararlı rejim özelliği taşıdığı teyit edilmiştir.

⁴³⁴Gündoğdu, s.94-95.

Ayrıca raporun sonunda, gelinen bu noktanın büyük bir başarı olduğu ve bundan sonrası için bu alandaki çalışmaların devam edeceği yer almaktadır⁴³⁵.

4.1.1.6. G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar

Finansal Eylem Görev Grubu, 1989 yılında Paris'te G8'ler tarafından OECD bünyesinde kurulmuştur. Günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 33 üyesi bulunan Mali Eylem Görev Gücünün (Financial Action Task Force-FATF) temel amacı, tüm ülkelerde kara paranın tespitine ve aklanmasına yönelik yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yapmaktadır. FATF ilk olarak 14 Şubat 2000 tarihinde işbirliği yapmayan ülkeleri tespit etmek için 25 tane kriter belirlemiştir. Daha sonra belirlemiş olduğu kriterler doğrultusunda Haziran 2000 tarihinde 26 ülkeyi ele alan bir çalışma yapmıştır. FATF daha sonraki güncelleştirdiği listesinden Bahama Adaları, Cayman Adaları, Liechtenstein ve Panama'yı çıkartmış, Mısır, Guatemala, Macaristan, Endonezya, Myanmar ve Nijerya'yı işbirliği yapmayan ülkeler veya bölgeler listesine eklemiştir. FATF'nin güncellenmiş kara listesine almış olduğu ülkeler; Cook Adaları, Marshall Adaları, Dominica, Guatemala, İsrail, Macaristan, Mısır, Myanmar, Lebanon, Nijerya, Nauru, Niue, Philippines, Rusya, St. Kitts ve Nevis, ve St. Vincent and Grenadines'dır⁴³⁶.

4.1.2. OECD'nin Hedef Aldığı Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları

4.1.2.1. Vergi Cennetleri

Vergi cennetlerinin uluslararası manada kabul görebilecek bir tanımılaması yapılamamış olup, OECD tarafından yayınlanan raporlarda da tanımlama yapmaktan ziyade vergi cennetlerinin özelliklerinden yola çıkarak kavramın açıklığa kavuşturulması üzerinde durulmuştur. OECD'nin vergi cennetleri üzerine yaptığı çalışmada “vergi cennetleri kişi ya da firmaların kendisi dışındaki bölge veya alanlarda yürütülen faaliyetlerden elde ettikleri gelirler için vergiden kaçınma olanağı sağlayarak daha düşük bir biçimde vergilendirilmesine ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına yol

⁴³⁵İçmen, s.23.

⁴³⁶Gündoğdu, s.100.

açan idari birimlerdir.” şeklinde kullanılmıştır⁴³⁷. Vergi cennetleri konusunda yapılan tanımlamaların ortak özelliği vergi cenneti ülkelerde, vergi oranlarının düşük olması ya da hiç vergi alınmamasıdır. Geleneksel vergi cennetleri, yükümlülere diğer ülkelerde yüksek oranda vergi ödeyecekken vergiden kaçınma yoluyla avantajlar sağlayan ülkelerdir⁴³⁸.

4.1.2.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Verginin iktisadi faaliyetleri özendirilmede bir araç olarak kullanılması, ancak bunun piyasa aktörlerinin iktisadi karar alma sürecinde birinci dereceden etkili olmaması gerekliliği, OECD engelleme girişiminin ana dayanak noktasıdır. OECD girişiminde, “tercihli vergi rejimi” olarak nitelendirilen uygulamalar, ülkelerin izledikleri politikalarla sermayenin yerleşim kararlarında tercih sebebi olan ülkeleri referans almaktadır⁴³⁹.

OECD’nin 1998 yılı Raporu’nda bu rejimlerin genel vergi kanununda ve idari uygulamalarda ya da genel vergi sisteminin çerçevesi dışında vergi dışı düzenleme ile oluşturulmuş olabileceği belirtilmiştir⁴⁴⁰.

Zararlı vergi rekabeti yaratan tercihli vergi rejimlerini belirleyen dört temel faktör⁴⁴¹;

- Vergi matrahının tespit yöntemi veya indirim ve istisnaların düzenlenişi sonucu efektif vergi oranının sıfır veya çok düşük olarak belirlenmiş olması,
- Rejim içinde serbest vergi bölgeleri yaratılmış olması,
- Sistemde şeffaflık bulunmaması,
- Gerçek anlamda bilgi verme, ülkelerarası vergi istihbaratı imkanının bulunmaması.

⁴³⁷Şah, s.112.

⁴³⁸Gülçin Doğan, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj”, **Vergi Dünyası**, Sayı.308 (Nisan 2007), s.222.

⁴³⁹Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, s.165-166.

⁴⁴⁰Şah, s.118.

⁴⁴¹S. Saygın Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, archive.ismmmo.org.tr/.../14%20-%2053%20SAYGIN%20EYÜPGİLLE..., (05.10.2013).

4.1.3. Vergi Rekabeti Çerçevesinde OECD Ülkelerinin Durumu

OECD ülkelerinin vergi rekabeti karşısındaki konumları, engelleme girişiminin samimiyetini sorgulanır hale getirmektedir. Çünkü bu teşkilata üye ülkelerin uygulamakta oldukları vergi rejimleri, vergi oranı farklılıkları ve özellikle uygulanan vergisel teşvik politikaları yönüyle rekabetçi özellikler taşımaktadır. Ayrıca son yıllara ilişkin gelişmeler izlendiğinde, kurumlar vergisi başta olmak üzere genel vergi oranlarında indirimler yapıldığı ve OECD üyesi ülkelerdeki vergi yükünün düşme eğilimi izlediği rahatlıkla görülebilmektedir⁴⁴².

4.2. Avrupa Birliği Engelleme Girişimi

4.2.1. Avrupa Birliği Engelleme Girişiminin Gelişimi

Kaynakları öncelikle vergilendirmeye dayalı olan AB'nin, Tek Pazar üzerinde kısıtlayıcı önlemler almadan vergi gelirleri üzerindeki azalmayı önlemek ve ulusal vergi idarelerinin daha uyumlu bir biçimde çalışmalarını sağlamak hedefiyle geliştirdiği “vergi paketi”nin temel konseptinin haksız vergi rekabeti olması doğaldır. Çünkü AB hukuk düzeninin üye ülkelerin hukuk düzenlerinden üstünlüğü prensibi geçerliyse de, üye ülkeler arasındaki haksız vergi rekabeti AB vergi kaynaklarının düzenli olarak azalmasının en temel nedenlerinden biridir⁴⁴³.

AB'de vergi rekabetiyle mücadele Ruding Komitesinin (Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation) 1992 yılında minimum kurumlar vergisi oranının %30 olması şeklindeki teklifiyle başlamıştır⁴⁴⁴.

AB Konseyi 1 Aralık 1997'de tek pazara ilişkin çarpıklıkları/olumsuzlukları gidermek, katlanılmaz tutarda gelir kaybını engellemek ve vergi sistemlerini istihdama dönük olarak daha da geliştirmek amacıyla zararlı vergi rekabetiyle mücadeleye dönük önlemler içeren bir paketi kabul etmiştir. Söz konusu paket ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, tasarruflardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ve ülkelerarası faiz ve gayri maddi hak ödemelerine stopaj uygulanmasına ilişkin

⁴⁴²Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, s.179.

⁴⁴³Ekmekci, s.17.

⁴⁴⁴Eser, s.191.

düzenlemeleri içermektedir. Yeni düzenleme (Code of Conduct) temelinde, ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi alanında potansiyel zararlı vergi uygulamalarını işaret etmekte ve bu türden uygulamaları tanımlamak için kullanılabilir faktörleri belirlemektedir. Buna ek olarak zararlı vergi uygulaması niteliği taşıyan yeni rejim ihdas edilmemesi ve mevcutların giderilmesine ilişkin bir taahhüdü de kapsamaktadır⁴⁴⁵.

AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, üye ülkelerde tespit edilen 66 adet zararlı vergi uygulamasının⁴⁴⁶ 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 Sisteminin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifi"ni 1991 yılından beri uygulamaktadır⁴⁴⁷.

AB konseyi zararlı vergi rekabeti ile ilgili olarak Eylül 2004'te Finansal ve Kurumsal Yasa Dışı Faaliyetlerle Mücadele ve Bunların Önlenmesi'ne yönelik bir çalışma yapmıştır (COM (2004) 611). Bu çalışmaya göre, finansal hizmetler, şirket hukuku, muhasebe, vergi, denetim ve uygulama alanlarında koordinasyon içerisinde hareket edilerek yasa dışı finansal eylemlerin azaltılması amaçlanmaktadır. Vergiye ilişkin olarak ise kurumlar vergisinde daha şeffaf ve bilgi değişiminin ön planda olduğu bir ortamın yaratılmasını hedeflemektedir. 28 Nisan 2009 yılında ise AB Komisyonu Vergi Alanında İyi Yönetimi Sağlamak (Promoting Good Governance in Tax Matters) adlı çalışmayı yayınlamıştır. Çalışma, son dönemde yaşanan finansal ve ekonomik

⁴⁴⁵Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar", s.12-13.

⁴⁴⁶Zararlı vergi uygulamalarına şunlar örnek verilebilir: Vergi Tatilleri, Kıyı Bankacılığı, Fon Yönetimi, Vergi Muafiyetleri, Serbest Bölgeler. Council of The European Union, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf, (08.01.2014).

⁴⁴⁷Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır, "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52. Seri, Yıl: 2009, s.28-29. <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/177/284>, (01.07.2012).

krizin, ulusal bütçeler ve vergi sistemleri üzerinde önemli tehdit oluşturduğunu ifade ederek, bu nedenden dolayı uluslararası vergi işbirliğine ve genel standartlara (örneğin vergi alanında iyi yönetim) olan ihtiyaç üzerinde durmaktadır. AB Konseyi 2 Aralık 2009'da düzenlemiş olduğu toplantının ardından yaptığı basın bildirisinde zararlı vergi rekabetini ortadan kaldırmak için eylem kodunu uygulamaya koyacağını bildirmiştir. Buna göre oluşturulacak çalışma grubu, zararlı olarak nitelendirilen vergi uygulamalarının geri çekilmesiyle ve üye ülkelerin zararlı olarak sayılabilecek yeni uygulamalar getirmesinin önlenmesiyle sorumlu tutulmuştur⁴⁴⁸.

Çifte vergilendirme, üye devletleri önemli bir gelirden mahrum bırakır ve ortak pazardaki işletmeler arasında adil olmayan bir rekabet yaratır. Bu durum sınır ötesi şirketlerin, ulusal vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluktan dolayı vergi ödemekten kaçmaları ile meydana gelir. Saldırgan vergi planlayıcıları, özellikle vergiden kaçınmak için üye devletlerin sistemleri arasındaki yasal boşlukları kullanma konusuna sıklıkla odaklanırlar. Bu sorunla mücadelenin ilk adımı olarak Komisyon 2012/Mart ayı itibarıyla sınır ötesi şirketlerde çifte vergilendirme sorunu üzerine bir halk müzakeresi başlatmıştır. Müzakerenin hedefi, sorunun ağırlığını ölçmek ve ana zayıflığın nerede yattığını görmektir. Bu temelde, Komisyon 2012 yılının sonundan önce en uygun politikayı geliştirecektir. Gerçek hayatta şirketler tarafından yapılan çifte vergilendirme ile ilgili suistimallerle yüz yüze gelen katılımcıları cesaretlendirmek amacıyla imzasız katılımlar da kabul edilecektir. Müzakere tüm resmi Avrupa Birliği dilleri için uygundur ve 30 Mayıs 2012'ye kadar sürecektir⁴⁴⁹.

4.2.1.1. Ruding Komitesi Raporu

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından, 1990 yılında, Hollanda Maliye Bakanı Onno Ruding başkanlığında bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite görevlendirilmiştir⁴⁵⁰.

Raporun ana amacı, birliğe üye ülkelerdeki kurumlar vergisindeki farklılıkların genel olarak birlik piyasalarının işleyişleri üzerinde bozucu etkilere sahip olup olmadığı,

⁴⁴⁸Eser, s.191-192.

⁴⁴⁹GİB, **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, 2012/3, s.9.

⁴⁵⁰Karakas, s.43-44.

eğer bu türlü etkiler mevcut ise bunların bertaraf edilmelerine ilişkin ortak tedbir almaya ihtiyacın bulunup bulunmadığı ve son olarak da, söz konusu tedbirlerin hangilerinin daha uygun olabileceği sorularının yanıtlanması temeline dayanmaktadır⁴⁵¹.

Ruding Komitesinin üzerinde durduğu temel sorunlar ise⁴⁵²;

- Topluluğa üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisinin farklı yapıda olması topluluk şirketlerini rekabet ve yatırım kararları açısından önemli ölçüde istikrarsızlığa itebilir mi?

- Bu istikrarsızlıklar, kendiliğinden Tek Pazar'ın doğal işleyişi içinde ve Topluluğu oluşturan ülkeler arasındaki vergisel rekabetle sona erebilir mi? Yoksa topluluk düzeyinde herhangi bir çalışma yapmaya ihtiyaç var mıdır?

Bu rapor, öncelikle üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranları, matrahı, vergi sistemleri ve çifte vergilendirmeye ilişkin hususlardaki mevcut farklılıkları ortaya koyarak çeşitli ülkelerdeki kurumlar vergisi ile ilgili uygulamaların, şirketlerin yatırım kararları üzerinde ve yatırımların yerinin seçilmesinde bozucu etkilere sahip olduğu kanısına varmıştır. Raporda üye ülkeler arasında vergisel farklılıklar somut örnekler verilerek irdelenmiştir. Örneğin, İrlanda'da üretim sektöründeki şirketlere uygulanan kanuni kurumlar vergisi oranı % 10 iken Almanya'da aynı oranın % 57,5 olduğu vurgulanmıştır⁴⁵³. Komite mevcut olan dengesizliklerin çözümünün ise piyasa güçleri ile vergi rekabetine bırakılmayacağı sonucuna varmıştır⁴⁵⁴.

Komisyon, Ruding Raporu'nu özellikle belirlenen tavsiyelerin kapsamı ve etkisinin, 1992 öncesi birliğin entegrasyon derecesi düşünüldüğünde oldukça geniş kapsamlı ve uygulanması zor olarak eleştirse de rapor, AB'de doğrudan vergileme ve vergi rekabeti alanında bir kilometre taşı olmuştur⁴⁵⁵.

⁴⁵¹Çak, s.27.

⁴⁵²Karakaş, s.43-44.

⁴⁵³Çak, s.27-28.

⁴⁵⁴Mehmet Batun, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırmasına İlişkin Çalışmaların Tarihsel Gelişimi", **Vergi Dünyası**, Sayı.323 (Temmuz 2008), s.93.

⁴⁵⁵İçmen, s.26.

4.2.1.2. Primarolo Komitesi Raporu: Code of Conduct

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasının sağlanması ve ũlkeler arasındaki vergi rekabetinin ũnlenmesine yŕnelik uygulamalardan bir diğeri ise 1 Aralık 1997 tarihinde Konsey tarafından kabul edilen Code of Conduct girişimidir. Avrupa Birliğinin ortaya çıkabilecek vergi rekabetinin olası olumsuz etkilerinin engellenmesini konu alan en ŕnemli ve kapsamlı giriřimdir⁴⁵⁶.

Kodun ana kapsamı bireysel vergileme kurallarının dışında kalan, Avrupa Birliği içerisinde faaliyet gŕsteren şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin çerçevenin belirlenmesidir. Daha ayrıntılı olarak, birlik içerisinde yatırım yeri kararları ũzerinde etkili olabilen vergileme kurallarını veya başka bir deyişle, birliğin kurumların vergilendirilmesi hususunda gelenekselleşen belli kalıplarından sapma gŕsteren vergi uygulamalarını tespit etmek amacını tařımaktadır⁴⁵⁷.

“Code of Conduct” hukuki bağlayıcılık taşımayan bir dŕzenlemedir; ancak yine de Birlik içinde potansiyel olarak zararlı vergi rekabetine yol açabilecek uygulamaları belirleme bağlamında politik bir bağlayıcılık taşımaktadır. 1999 yılında bir rapor hazırlamış ve AB kapsamında zararlı vergi rekabetiyle sonuçlanabilecek 66 adet sorunlu vergi dŕzenlemesi bulunduğunu aıklamıřtır⁴⁵⁸.

Bu amaçları taşıyan çalışma, birlik bŕnyesinde kurumların vergilendirilmelerine yŕnelik dŕřuk efektif oranlı uygulamaları, yani zararlı vergi rekabetine yol açabilecek tŕrdeki vergi rejimlerini daha net bir biçimde belirleyebilmek için bazı kriterler oluşturulmuştur. Bŕylelikle hangi uygulamaların zararlı vergi rekabeti olarak nitelendirilebileceği hususunda aşağdaki kriterlerin dikkate alınması ŕnerilmektedir⁴⁵⁹;

- Vergi sisteminde yer alan teşviklerden sadece mukim (yerleşik) olmayanların ya da onlarla yapılan işlemlerin yararlandırılması,

⁴⁵⁶Gŕndođdu, s.97.

⁴⁵⁷ak, s.29.

⁴⁵⁸Gŕndođdu, s.97.

⁴⁵⁹ak, s.29.

- Vergi yükümlülerine avantaj sağlayan hükümlerin iç piyasadan ya da ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması,

- Ekonomik anlamda gerçek bir faaliyette bulunmayan şirketlerin de vergisel avantajlardan yararlandırılması,

- Vergiye esas matrahın belirlenmesinde kullanılan uluslararası kurallar (OECD'nin uluslararası transfer fiyatlandırması kuralları gibi) dışında kalan bir takım kaidelerin varlığı,

- Vergisel düzenlemelerin açık ya da şeffaf olmaması.

Fakat genel anlamda Code of Conduct, yapısı itibarıyla Birlik içindeki vergi rekabeti ortamını sona erdirme başarısından oldukça uzak görünmektedir⁴⁶⁰.

4.2.1.3. Monti Memorandumu

Birincisinin Mart 1996 yılında yayınlandığı memorandum sonucunda, üye ülkelerin dikkatleri vergi politikaları ile ilgili konularda⁴⁶¹ bazı öneriler ortaya konarak aşağıdaki noktalara vurgu yapılmıştır⁴⁶²;

- Üye ülkelerde vergi gelirlerinin istikrarı,

- Tek Pazar'ın işleyişini sağlama,

- İstihdamın artırılması.

Üye ülkelerin vergi sistemlerindeki adil olmayan vergi rekabeti neticesinde, ülkelerin vergilenebilir matrahlarının aşıldığı ve bu durumun piyasalara farklı bozucu etkileri de beraberinde getirdiği müzakerede dile getirilmiş, özellikle sermaye gelirlerinden alınan vergiler alanında yaşanan erozyonun istihdam üzerindeki vergi

⁴⁶⁰Özge Günay, "OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar", **Vergi Dünyası**, Sayı.308 (Nisan 2007), s.125.

⁴⁶¹Çak, s.28.

⁴⁶²İçmen, s.26.

yükünü arttırdığı vurgulanmıştır. Müzakerede bu durumun birlik genelinde işsizliği körükleyeceği hususunun endişesi de ayrıca belirtilmiştir⁴⁶³.

Monti Memorandumu'nun ardından, üye ülkelerin ekonomi ve maliye bakanları (ECOFIN Council) zararlı vergi rekabeti konusunda daha aktif işbirliği yapma konusunda anlaşmışlardır. İşbirliği sonucunda Ekim 1996'da zararlı vergi rekabetini yakından ele alan bir rapor yayınlanmıştır. Raporda mali aşınma konusunda bir problem bulunmamıştır⁴⁶⁴.

4.2.2. Vergi Rekabetini Engellemeye Yönelik Vergi Uyumlaştırması

Üretimin küreselleşmesi ve uluslararası ticaretin gelişmesinin yanı sıra, üye ülkelerin mali politikalarında ulusal egemenliklerine bağlı olmaları nedeniyle Avrupa Birliği'nde vergilendirmede birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunların başında çifte vergilendirme, vergi kaçakları ve ithalat vergilerinin ayırım gözetecek şekilde kullanılması gelmektedir. Üye ülkelerde vergi mükelleflerinin statülerinin farklı ve karmaşık olması, ulusal mevzuatlar arasındaki farklılıklar, üye devletler tarafından maliye politikası ve hukukunun ekonomik amaçlar için kullanılması gibi sorunlar vergi uyumlaştırmasını zorlaştırmaktadır⁴⁶⁵.

Başta sermaye olmak üzere üretim faktörlerinin daha fazla hareketli bir hale gelmesi ve kıyı bankacılığı, serbest bölgeler ve daha büyük ölçekte vergi cennetleri gibi mobil üretim faktörlerini çekecek düşük vergi ve elverişli muamelenin söz konusu olduğu bölge ve alanların ortaya çıkması, bir yandan vergi rekabetini şiddetlendirirken öte yandan AB gibi bölgesel entegrasyonların ve büyük zengin ülkelerin bölgesel ve global düzeyde vergi uyumlaştırmasına yönelik çabalarını hızlandırmaktadır⁴⁶⁶. Vergi uyumlaştırması kavramı vergileri eşitleme ve vergiler arasında koordinasyon kavramlarından farklıdır. Vergileri eşitleme, vergi sisteminin ve vergi oranlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesini ifade ederken; vergi koordinasyonu, vergi uygulamalarını ortak çıkar çerçevesinde etkileyici nitelikteki eylem veya

⁴⁶³Çak, s.28.

⁴⁶⁴İçmen, s.26-27.

⁴⁶⁵İktisadi Kalkınma Vakfı, "Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası", s.7-8. <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, (13.02.2013).

⁴⁶⁶Aktan ve Vural, s.13.

önlemleri içeren zorlayıcı yönü ve yaptırımları olmayan eylemler dizinini ifade etmektedir. Bu açıdan vergi uyumlaştırması eşitleme ile koordinasyon arasında yer alan ve yakınlaştırma kelimesine benzer bir kavramdır⁴⁶⁷.

Uyumlaştırma, bir hedefe ulaşmada amaçlara sıkı bir bağlılığı işaret eden bir araç ya da mevzuat uyumlaştırmasına yardım eden zımni bir referans olarak ifade edilebilir⁴⁶⁸. Diğer bir tanımda da uyumlaştırma, hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin, malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için milli hukuk sistemlerinde yapılan değişiklikler olarak tanımlanmıştır⁴⁶⁹.

Vergi uyumlaştırması, aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları ifade etmektedir. Vergi uyumlaştırması deyince ilk akla gelen daha çok vergi oranlarında bir yakınlığın oluşturulması olmaktadır. Oysa bununla birlikte vergi uyumlaştırması gelirden, servetten ve harcamadan aynı tip vergilerin alınması ve aynı isim altında da olsa farklı etkiler oluşturan vergilerin uygulanmamasıdır. Yani vergi uyumu sadece oranlardaki uyum değil, matrahlarda da uyumun sağlanması demektir⁴⁷⁰. Vergi uyumlaştırmasını, serbest rekabeti bozan ve malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması olarak tanımlamak da mümkündür⁴⁷¹.

Diğer bir tanımlamayla vergi uyumlaştırması ekonomik birlik kurmak isteyen ülkelerin, vergi rekabetini ortadan kaldırarak üretim faktörlerinin serbestçe dolaşımını sağlamak ve ticaretin etkin yapıldığı ortak bir pazar oluşturabilmek için vergi

⁴⁶⁷Habib Yıldız, “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, s.555-556. http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2006_X_2_22.pdf, (14.01.2013).

⁴⁶⁸Fikret Erkan, s.29.

⁴⁶⁹Kamil Güngör, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, s.49. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/136/KamilG%C3%9CNG%C3%96R.pdf, (13.02.2013).

⁴⁷⁰Kamil Güngör, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl.4, Sayı.40 (Nisan 2001). <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/04a/02.htm>, (14.01.2013).

⁴⁷¹Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)-Vergi, Ankara: Özel İhtisas Komisyonu Yayını, 2007, s.29. www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3123/oik685.pdf, (14.01.2013).

konusunda işbirliği yapmalarını⁴⁷². Vergi uyumlaştırması ile aslında vergi sistem ve oranlarının birbirlerine benzemesi amaçlansa da, üye ülkelerin sosyal, ekonomik, psikolojik ve siyasal yapılarının farklı olması nedeniyle vergilerin rekabet eşitliğini bozduğu oranda yakınlaştırılması hedeflenmiştir⁴⁷³.

Buna göre vergi uyumlaştırması, adil bir rekabet düzeninin işleyişini bozan vergi farklılıklarının giderilmesi için, üye ülkeler arasında her türlü ayırıcı vergilendirmenin kaldırılması, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığı ile ortak mücadele edilmesi gibi konuları kapsamaktadır⁴⁷⁴.

Avrupa Birliği bağlamında vergi uyumlaştırması ise, geniş bir anlamda, sadece içsel pazarın tamamlanmasına işaret etmeyen aynı zamanda Topluluğun amaçlarına ulaşmak için ulusal vergi sistemlerinin yakınlaştırılmasını hedefleyen Topluluk tarafından girişilen her bir oluşumun dahil olduğu genel süreç olarak tanımlanabilir. Sınırlı bir anlamda ise vergi uyumlaştırılması, bazı hedefleri gerçekleştirmek için kimi ulusal sınırların üzerinde ulusal vergi yasalarını yaklaştıran bir aktivite olarak varsayılmaktadır⁴⁷⁵. Vergi uyumlaştırmasının, vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesini veya vergilemedeki farklılıkların ortak pazar dahilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda gidermeyi ifade ettiğini söyleyebiliriz⁴⁷⁶.

Vergi uyumlaştırılmasındaki amaç, uluslararası vergi farklılıklarına son verilmesi, nispi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasının önlenmesi, mal ve faktör piyasaları açısından ülkeler arasında optimum dağılımın gerçekleştirilerek toplum refahını yükseltmektir⁴⁷⁷.

Uyumlaştırma uluslararası bir gücün kullanılmasını ve ulusal kanun koyucuların bu kurallara bağlı olmasını ima etmektedir. Yani vergilendirme gücü artık sadece ulusal devletlere ait olmayıp, ulusal devletler kimi durumlarda bu gücü

⁴⁷²Buket İlhan, “Dolaysız Vergilerin Oranları Açısından AB Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.248 (Mayıs 2009), s.163.

⁴⁷³Ezel Altunay, “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye’nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı.34 (2010/2), s.97. http://www.butce.org/Html/dergi/34/5_e_altunay.pdf, (03.07.2012).

⁴⁷⁴Pehlivan ve Öz, s.168.

⁴⁷⁵Fikret Erkan, s.29.

⁴⁷⁶Selda Kırac, “Türk Gelir Vergisi Sisteminin Uyumlaştırma Açısından Avrupa Birliği ile Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, Sayı.250 (Temmuz 2009), s.178.

⁴⁷⁷Aksoy ve Çiftçi, s.10.

Topluluğun amaç ve hedeflerine ulaşılması için Topluluk kurumlarıyla paylaşmak zorunda kalacaklardır. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasını, Topluluğun amaçlarını daha iyi başarmak için üye ülkelerin vergi sistemlerinin ne ölçüde yakınlaştırılacağı planı olarak da tanımlayabiliriz. Avrupa Birliği'nde uyumlaştırmaya olan ihtiyaç ve uyumlaştırmanın doğasına olan gereksinim Topluluğun amaçlarıyla belirlenmiştir. Profesör Frans Vanistendal'a göre AB'nin temel gayesi, ekonomik ve parasal birliği sağlamak ve malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest hareket edebildiği ve kurumların özgürlüğe sahip olduğu, bütünleşmiş bir iç pazara ulaşmaktır. Bu da, ürünlerin, hizmetlerin, işçilerin ve sermayenin algılanabilir herhangi bir sınırlama olmaksızın, Topluluk sınırlarında içeri ve dışarı her iki yönde de hareket edebilmesi ve üye ülkelerin içindeki yerli ekonomik ajanlarla aynı şartlar altında rekabet edebilmesi anlamına gelir⁴⁷⁸.

Vergi uyumlaştırması kavramını esas olarak iki şekilde yorumlama imkanı vardır; birinci yorum tarzına göre, uyumlaştırma vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale getirilmesini ifade eder. İkinci bir yorum tarzına göre vergilemedeki farklılıkları ortak pazar dahilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda gidermeyi hedef alır⁴⁷⁹.

AB'de uyumlaştırma, AB'nin uluslararası (supranational) organları tarafından ileri sürülen ve tüm üye ülkelerde ortak bir standardın, her üye ülkenin mevzuatına adapte edilmesini ifade etmekte ve amaçlamaktadır. Vergi uyumlaştırması konusunda farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bunlardan birisi, "eşitleme yaklaşımı (equalisation approach)"dır. Bu yaklaşım, belli alanlarda standartlaştırılmış vergi oranları, vergi matrahı ve vergi düzenlemelerinde en yüksek uyumlaştırmayı sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşıma "tam uyumlaştırma (full harmonisation)" da denilmektedir. Diğer bir yaklaşım, "farklılaşma yaklaşımı (differentials approach)"dır. Bu yaklaşımda amaçlanan, bir üye devletin vergi sisteminin, başka bir üye devletin vergi sistemine olumsuz etkisinin en aza indirilmesidir. Literatürde bu yaklaşıma "kısmi uyumlaştırma (partial harmonisation)" ve/veya "vergi yakınlaştırması (tax approximation)" adı da verilmektedir. Bu yaklaşım prensip ve yöntem olarak her üye devletin, ekonomik

⁴⁷⁸Fikret Erkan, s.29, 32-33.

⁴⁷⁹Kamil Güngör, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", s.50.

refahını arttırması için, ekonomisini yönetmeyi sürdürmeye yetkili olması düşüncesine dayanmaktadır. AB vergi politikasını, sözünü ettiğimiz bu iki yaklaşım içine dahil etmek pek de kolay olmamaktadır. Çünkü AB tam bir mali uyumlaştırma (complete fiscal harmonisation) kavramı ve uygulamasından gittikçe vergilerin yakınlaştırılmasına doğru eğilimlerini, yönlendirmelerini ve düzenlemelerini değiştirmektedir⁴⁸⁰.

Vergi harmonizasyonu mükelleflerin benzer veya aynı vergi oranlarıyla karşılaştıkları durumlarda ortaya çıkar. Harmonize edilmiş vergi oranları mali rekabeti önler. Vergi harmonizasyonu iki şekilde sağlanabilir: i) Açık vergi harmonizasyonu, ülkelerin minimum veya aynı vergi oranı üzerinde uzlaşmaya varmaları durumudur. Örneğin Avrupa Birliği, üye ülkelerin en az %15'lik KDV oranı uygulamalarını istemektedir. Vergi harmonizasyonunun bu şeklinde, mükellefler diğer ülkelerdeki daha iyi vergi politikalarından fayda elde etmede başarısız olurlar ve hükümetler piyasa düzeninden izole edilmiş olurlar. ii) Zımnı vergi harmonizasyonu ise, hükümetlerin kendi mükelleflerinin diğer ülkelerdeki kazançlarını vergilendirmeleri durumunda ortaya çıkar. Dünya geliri vergilendirme şeklindeki bu politika hükümetlerin yerleşik olmayan yatırımcılar hakkında bilgi toplamalarını ve bu bilgiyi diğer yabancı ülkelerle paylaşmasını gerektirir. Vergi harmonizasyonunun bu dolaylı şeklinde, mükellefler diğer ülkelerdeki iyi vergi politikalarından fayda elde etmede başarısız olurlar ve hükümetler yine piyasa düzeninden kendilerini izole etmiş olarak çalışırlar. Vergi rekabeti belki de vergi harmonizasyonunun varsayılan faydalarını elde etmenin en iyi yoludur. Vergi matrahının harmonizasyonu kaynakların dağılımındaki bozulmaları daha aza indirdiği, firmaların sınırlar arasındaki geçişini engellemediği, uyum maliyetlerini azalttığı, vergi kanunlarının uygulanmasında daha çok güvenlik sağladığı ve ulusal hükümetin hizmetleriyle ulusal vergiler arasında daha yakın bir ilişki sağladığı düşünülmektedir. Gerek sermaye gerekse mal ve hizmetlerin vergi matrahlarının global mobilitesindeki artış sonucu iki önemli gelişme gerçekleşmiştir. İlk olarak, ülkeler vergi rekabetiyle mücadele etmek veya onu ortadan kaldırmak amacıyla vergi konularıyla ilgili olarak uluslararası işbirlikleri yapmaya başlamışlardır. İkinci olarak da, 1980'li

⁴⁸⁰Alganer ve Yılmaz, s.139.

yılların ortalarından beri ülkeler daha rekabetçi maliye politikalarını içeren önemli vergi reformları uygulamaya başlamışlardır⁴⁸¹.

4.2.2.1. Avrupa Birliği'nde Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Dolaylı vergiler, bütün mal ve hizmetlerden alınan ve genel tüketim vergisi olan katma değer vergisi olabileceği gibi, belirli hizmetlerden alınan özel tüketim vergisi de olabilmektedir.

Dolaylı vergiler fiyatları doğrudan etkilediğinden⁴⁸², dolaylı vergiler arasındaki farklılıklar, ülkeler arasındaki rekabeti bozucu önemli bir faktördür⁴⁸³.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması konusunda ilk çalışmalar dolaylı vergiler alanında yapılmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği'nin en önemli hedefi olan gümrük birliğinin gerçekleştirilebilmesi için, üye ülkeler arasında gümrük vergilerinin kaldırılması ve dışarıya karşı ortak bir gümrük vergisi tarifesinin oluşturulmasının yanında, üye ülkelerde farklı dolaylı vergi uygulamalarının yol açtığı mal ve hizmet ticaretinin önündeki engellerin kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenle Avrupa Birliği'nin vergileme alanında yapmış olduğu çalışmalar ile yayınladığı direktiflerin çoğu dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma sağlamaya yöneliktir⁴⁸⁴.

Bir ekonomik bütünleşme şekli olan AB, bu hedefine ulaşabilmek için çeşitli uyumsuzlukları ortadan kaldırmak zorundadır. Vergi uyumlaştırması da bunlardan sadece bir tanesidir⁴⁸⁵. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması özel önem taşıyan bir konudur. Çünkü mal ve hizmetlerin yanı sıra üretim faktörlerinin birlik bünyesinde serbestçe hareket edebilmesi, üye ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıkların belirleyiciliğini artırmaktadır. Vergi sistemleri arasındaki farklılıklar, birlik içinde vergi rekabetinin yoğunlaşmasına ve Ortak Pazar anlayışının önemini yitirmesine neden olabilmektedir. Avrupa Birliği'nde dolaylı ve dolaysız vergi uyumlaştırmasına gidilerek mal ve hizmetler ile sermaye faktörlerinin serbest dolaşımında vergi aracının tarafsız

⁴⁸¹Günaydın ve Eser, "Global Vergi Rekabetine Karşı Ülkelerin Kendilerini En İyi Koruma Yolu Nedir?", s.19, 39 ve 41-42.

⁴⁸²Soner Ülgen, "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı.237 (Mayıs 2001), s.105.

⁴⁸³Altunay, s.99.

⁴⁸⁴Yıldız, s.556.

⁴⁸⁵Kıraç, s.179.

kalması sağlanmaya çalışılmaktadır⁴⁸⁶. Dolaylı vergilerde uyum, sadece oranlardaki uyum değil, matrahlarda da uyumun sağlanmasıdır⁴⁸⁷.

Vergilemenin uluslararası ticaret üzerindeki etkisinin üye ülkeler açısından tarafsız hale getirilmesi ve böylece AB dışındaki ülkelere karşı homojen ve uyumlu tek ve büyük bir AB piyasasının oluşturulması hedef alınmıştır. Bu suretle ölçek ekonomilerinden yararlanılarak birlik üyesi firmaların rekabet üstünlüğü artırılabilecektir⁴⁸⁸.

6 Aralık 2012 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından açıklanan vergi kayıp ve kaçığına yönelik Eylem Planı, milyarlarca Avro tutarındaki vergi kaybının önüne geçmek için kapsamlı bir önlemler seti sunuyor ve üye ülkelerin ivedilikle ve koordineli bir şekilde eyleme geçmeleri konusunda iki önemli tavsiyede bulunuyor⁴⁸⁹;

- İlk tavsiye, vergi cennetlerine yönelik olarak AB'nin uluslararası tedbirlerin ötesine geçerek kararlı bir duruş sergilemesine odaklanmış durumda. Bu çerçevede üye ülkeler, belirlenecek ortak ilkeleri kullanarak vergi cennetlerinin tespit edilip ulusal kara listelere eklenmesi konusunda teşvik ediliyor. Ayrıca AB üyesi olmayan ülkelerin AB yönetim standartlarını oluşturmaları için belirli önlemler alınması suretiyle ikna edilmesi tavsiyesinde de bulunuluyor.

- İkinci tavsiye ise "Agresif Vergi Planlaması"⁴⁹⁰. Bununla bazı şirketlerin vergiden kaçınmak için kullandıkları yöntemlerin ve yasal boşlukların önüne geçilmesi hedefleniyor. Üye ülkelerin, hiç vergi alınmaması gibi bir duruma yol açmamaları için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nı güçlendirmelerine de vurgu yapılmaktadır. Yine üye ülkelere, vergiden kaçınmak için yapay düzenlemeleri göz ardı

⁴⁸⁶Atila, s.17.

⁴⁸⁷S. Rıdvan Karluk, "Avrupa Birliği ve Türkiye", İstanbul: Beta Yayıncılık, 2005, s.422.

⁴⁸⁸Biltekin Özdemir, "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı.157 (Temmuz-Aralık 2009), s.6. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/157/01.Biltekin.OZDEMIR.pdf, (16.02.2013).

⁴⁸⁹Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı.5 (Ocak 2013), s.10-11. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/bevannamerehberi/taxation5.pdf>, (12.02.2013).

⁴⁹⁰Avrupa Komisyonu, agresif vergi planlamasını, sahte veya suni operasyonlar veya yapılar ile ülkelerin vergi sistemlerinin birbiriyle olan uyumsuzluğundan faydalanılarak Avrupa Birliği vergi kanunlarının ihlal edilmesi veya kayıplarının artırılması olarak tanımlamıştır.

Ersin Tayfur, "Avrupa Birliği'nin Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Kaçırma Faaliyetlerine Karşı Mücadelesi", <http://www.vmhk.org.tr/?p=4527>, (08.01.2014).

edip ekonomik faaliyetlerin gerçek özüne ulaşmak için “Suistimalleri Önleyici Genel Kurallar” benimsemeleri tavsiyesinde bulunuluyor.

4.2.2.1.1. Katma Değer Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

1977 yılında Altıncı KDV Direktifi ile Topluluk genelinde KDV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin mevzuat düzenlenmiştir⁴⁹¹. Avrupa Birliği ortak KDV sisteminin temelini oluşturan ve günümüze kadar birçok Direktif ile değişikliğe uğrayan 17 Mayıs 1977 tarihli Altıncı Konsey Direktifinin ilk halinde, üye ülkelerde uygulanmak üzere herhangi bir oran tespiti yapılmamış ve vergiye tabi işlemlere uygulanacak oranın vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan oran olacağı ifade edilmiştir. Ortak KDV sisteminde oran yapısına ilişkin hükümler, kapsamlı biçimde ilk olarak 19 Ekim 1992 tarihli Direktif ile tespit edilmiş ve günümüze kadar yürürlüğe giren birçok Direktif ile güncellenmiştir⁴⁹².

6. Direktif ile KDV'nin matrahı ve mükellefleri konusunda daha ileri düzeyde bir uyumlaştırma gerçekleştirilmiştir. Bu Direktif, KDV konusuna giren işlemlerin neler ve KDV mükelleflerinin kimler olduğunu daha net bir şekilde ortaya koymuştur⁴⁹³. Ayrıca 6. Direktifte; mükellef, vergiye tabi işlemler, matrahın saptanması, indirim konuları ayrıntılı olarak açıklanmış, tüketim tipi KDV sistemi ve dış ticarete varış ilkesi benimsenmiş, standart oran, yükseltilmiş oran ve indirilmiş oran olmak üzere üç tür orana izin verilmiştir⁴⁹⁴.

Ortak KDV Mevzuatı'nda verginin konusu 6. Direktif'in 2. maddesinde belirtilmiştir⁴⁹⁵. Altıncı Direktifte, ülke topraklarında, vergi mükellefleri tarafından bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ile malların ithalatının vergiye tabi olduğu ifade edilmiştir (Md.2). Bu tanımlama, “bedel karşılığı sağlanma”, “ülke topraklarında olması” ve “mükellef” gibi katma değer vergisine konu olan işlemlerde

⁴⁹¹T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, “Avrupa Birliği'nde Vergilendirme. <http://www.abmaliye.gov.tr/node/24>, (16.02.2013).

⁴⁹²Hakan Karabacak, “Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran ve Yapısı”, **Maliye Dergisi**, s.48-49. http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/abdekdv.pdf, (16.04.2011).

⁴⁹³Bilici, s.235.

⁴⁹⁴Musa Yıldırım, “Avrupa Birliği'nde Uygulanan KDV Sistemi, Türkiye'deki KDV ile Karşılaştırılması ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı.239 (Ağustos 2008), s.80.

⁴⁹⁵Murat Kaya, “Türk Katma Değer Vergisi Sisteminde İhracat İstisnası Uygulaması ve Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s.250.

bulunması gereken unsurlara atıf yapmaktadır. Direktifte, mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithalatın vergiye tabi olması için bir bedel karşılığında yapılması şartı getirilmiştir⁴⁹⁶. Direktifin 5. maddesinde mal teslimi, malik olarak bir maddi mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi olarak tanımlanmış, Direktifin 6. maddesinde ise hizmet ifası, mal teslimini teşkil etmeyen bütün işlemler olarak tanımlanmıştır⁴⁹⁷. Hizmet ifalarının bir bedel karşılığı yapılması gerekmektedir. Hizmet ifası sayılan haller 6. Direktifin 6. maddesinde sayılmıştır⁴⁹⁸.

6. Direktifin 4. maddesinde katma değer vergisinin mükellefi, herhangi bir ekonomik faaliyeti herhangi bir yerde bağımsızca sürdüren herhangi bir kişi olarak tanımlanmıştır. Ekonomik faaliyetlerin ise madencilik ve zirai faaliyet dahil, üreticilerin, tüccarların ve hizmet ifa edenlerin bütün faaliyetlerini ve mesleki faaliyetleri kapsadığı, ayrıca maddi ve gayri maddi varlıkların gelir sağlamak amacıyla devamlı işletilmesinin de bir ekonomik faaliyet sayılacağı belirtilmiştir⁴⁹⁹. Üye ülkeler yukarıda sayılan faaliyetleri arazi olarak yapanları da mükellef sayabilirler. Direktife göre amacı ve sonucu ne olursa olsun mükellefin ekonomik faaliyette bulunması yeterli olmaktadır. Bu durumda devamlı zarar eden bir şahıs veya işletme de vergi mükellefi sayılacaktır. Ancak bedelsiz hizmetler vergiye tabi tutulmamaktadır⁵⁰⁰.

Avrupa Birliği'nde verginin matrahı, mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili tüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır⁵⁰¹. 6. Direktifin 11. maddesine göre katma değer vergisinin matrahı, mal veya hizmetin AB sınırları içerisinde tedarik edilmesi durumunda, mal ya da hizmet için satıcı tarafından alıcıya ödenen bedeldir. İthal edilmesi durumunda ise, belirlenen gümrük değeri üzerine, ithalat nedeniyle ödenen vergilerin (KDV hariç), gümrük vergilerinin, harçların, komisyon, ambalajlama, taşıma ve sigorta giderleri gibi arazi giderlerin eklenmesi sonucu bulunan değerdir⁵⁰². Dolayısıyla mal ithalatı durumunda her üye Devlet matraha, varış yerine kadar ortaya

⁴⁹⁶Hakan Karabacak, "Avrupa Birliği ve Ülkemizde KDV'nin Konusu", **Vergi Sorunları**, Sayı.179 (Ağustos 2003), s.214.

⁴⁹⁷Musa Yıldırım, s.83.

⁴⁹⁸Murat Kaya, s.251.

⁴⁹⁹Musa Yıldırım, s.84.

⁵⁰⁰Murat Kaya, s.252.

⁵⁰¹Alganer ve Yılmaz, s.143.

⁵⁰²Musa Yıldırım, s.84.

çıkan ve o matraha dahil edilmemiş arazi giderleri de (ambalaj, taşıma, sigorta v.s.) katabilir⁵⁰³.

6. Direktifin 11. maddesinde matraha dahil olmayan unsurlar da belirtilmiştir. Buna göre erken ödeme nedeniyle iskonto yoluyla fiyatta yapılan indirimler, müşteriye tanınan teslim ve ifa sırasında hesaplara geçirilen fiyat iskontoları ve indirimleri ile müşteri nam ve hesabına yapılan ve satıcının defterlerinde geçici hesaplarda izlenen giderler matraha dahil değildir⁵⁰⁴. AB KDV sisteminde matrah olarak kabul edilen meblağın subjektif tarzda belirlenmesi istenmektedir. Bu meblağın serbest piyasa değerinde olması arzu edilmemiştir. Aksine taraflar arasında kararlaştırılan gerçek değer olması arzu edilmiştir. Bu fiyatın piyasa değerinden düşük veya yüksek olması mümkündür. Fiyatın nakit, ayın veya hizmet olarak ödenmesi önemli değildir. Bedelin karşılığını hizmet oluşturuyorsa emsal değeri (serbest piyasa değeri) nazara alınır⁵⁰⁵.

6. Direktifin 12/3-a maddesine göre normal KDV oranı, her üye devlet tarafından vergi matrahının belirli bir yüzdesi olarak tespit edilecek ve mal teslimleri ile hizmet ifaları için aynı oran uygulanacaktır⁵⁰⁶. Standart KDV oranı, 31 Aralık 2015 tarihine kadar vergilendirilebilir tutarın % 15'inden az olamayacaktır. Avrupa Birliği ülkeleri % 5'den aşağı olmamak üzere bir ya da iki indirilmiş oran uygulayabilirler⁵⁰⁷. Her indirilmiş oran, bu oranın uygulanmasından kaynaklanan KDV miktarı, indirilebilen KDV'nin tamamının indirimine olanak verecek şekilde belirlenmelidir. Buna göre, standart oran % 15'den, indirilmiş oran ise % 5'den aşağı olamayacak, yükseltilmiş oran uygulaması ise kaldırılacaktır⁵⁰⁸. AB ülkeleri KDV Komitesine danıştıktan sonra doğal gaz, elektrik ve merkezi ısıtma temini için daha düşük bir oran da uygulayabilir⁵⁰⁹.

⁵⁰³Erhan Yaşaran ve Veysel Çıplak, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Dolaylı Vergiler Açısından Uyumlaştırılması", **Vergi Raporu**, Sayı.89 (Şubat 2007), s.93.

⁵⁰⁴Musa Yıldırım, s.84-85.

⁵⁰⁵Oya Özdemir, "Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı ile Uyumlaştırılması", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.72.

⁵⁰⁶Musa Yıldırım, s.84-85.

⁵⁰⁷Common System of Value Added Tax (VAT) (the VAT Directive), http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_en.htm, (15.04.2011).

⁵⁰⁸Musa Yıldırım, s.85.

⁵⁰⁹The VAT Directive, (15.04.2011).

6. Direktifin 12. maddesinde 19 Ekim 1992 tarihinde yapılan değişlikle birlikte iki oranlı bir yapı (% 5 ve % 15) belirlenmiş olmasına rağmen, Avrupa Birliği ülkeleri arasındaki KDV oranları arasında halen büyük farklılıklar bulunmakta olup; üye ilkelerin 14.01.2013 tarihi itibariyle uyguladıkları KDV oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4: Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan KDV Oranları (14.01.2013 itibariyle, %)

Üye Ülkeler	Süper İndirilmiş Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran	Geçici Oran
Belçika	-	6/12	21	12
Bulgaristan	-	7	20	-
Çek Cumhuriyeti	-	10	20	-
Danimarka	-	-	25	-
Almanya	-	7	19	-
Estonya	-	9	20	-
Yunanistan	-	6,5/13	23	-
İspanya	4	8	18	-
Fransa	2,1	5,5	19,6	-
İrlanda	4,8	13,5	21	13,5
İtalya	4	10	20	-
Kıbrıs	-	5/8	15	-
Letonya	-	12	22	-
Litvanya	-	5/9	21	-
Lüksemburg	3	6/12	15	12
Macaristan	-	5/18	25	-
Malta	-	5	18	-
Hollanda	-	6	19	-
Avusturya	-	10	20	12
Polonya	-	5/8	23	-
Portekiz	-	6/13	23	13
Romanya	-	5/9	24	-
Slovenya	-	8,5	20	-
Slovakya	-	10	20	-
Finlandiya	-	9/13	23	-
İsveç	-	6/12	25	-
İngiltere	-	5	20	-

Kaynak: European Commission, “VAT Rates Applied in the Member States of the European Union”, 14.01.2013, s.3.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (14.07.2013).

AB KDV sisteminde, indirilecek KDV'nin sınırları oldukça geniş tutulmuştur. Bu indirimler, satın alınan mal ve hizmetin, işletmenin vergilendirilen işlemleri ile ilgili olması şartıyla yapılabilmektedir. Bunların arasında, temel ürünlerle ilgili alışlarda ödenen KDV'nin yanı sıra⁵¹⁰;

- Zayı olan, kaybolan veya çalınan mallarla ilgili KDV (bu olayların ispat edilmesi halinde).

- Yurt dışında gerçekleştirilen teslimlerle ilgili olarak ödenen KDV (Örneğin işletme yurt dışında bir montaj teslimi gerçekleştirmekte ve bu teslimle ilgili olarak burada makine, malzeme veya başka aletler kullanarak KDV ödemektedir). Bu madde, bu tip bir teslim ülke içinde yapılsaydı indirilmesi mümkün olan tüm işlemlerle ilgili KDV'nin indirilmesine izin vermiştir.

- İşletmeler için satın alınan binek otomobilleri ile ilgili KDV'nin de indirilmesi mümkündür (Binek otomobilinin işletmenin amaçları doğrultusunda değil de özel amaçlarla kullanılması halinde ise bu işlemin vergiye tabi olacağı öngörülmüştür).

AB'de hesaplanan KDV'den ödenen KDV indirilir, hesaplanan vergi ödenenden fazla ise aradaki fark vergi dairesine yatırılır. Ancak, ödenen verginin tahsil edilen vergiden fazla olması durumunda AB'deki uygulamada seçimlik hak getirilmiştir. Buna göre, ödenen vergi fazla ise aradaki fark mükellefin tercihine göre ya peşin olarak tahsil edilir ya da bir sonraki döneme devredilip indirilir⁵¹¹.

İstisnalar konusu, Çerçeve KDV Direktifinin 131-166. maddeleri arasında düzenlenmiştir⁵¹². İstisnalar açısından Katma Değer Vergisine baktığımızda Toplulukta ve ülkemizde genel olarak ekonomik, eğitim ve sağlık alanlarında istisnaların varlığını görmekteyiz⁵¹³.

⁵¹⁰Bilici, s.237.

⁵¹¹Öz ve Aslan, s.160.

⁵¹²Bilici, s.250.

⁵¹³Aksoy ve Çiftçi, s.12.

Avrupa Birliği KDV uygulamasında yer alan, ancak Türkiye uygulamasında yer almayan bazı istisnalar aşağıda verilmiřtir⁵¹⁴;

- Resmi posta idarelerinin hizmetleri ve kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Oysa aynı teslim ve hizmetler Türk KDV sisteminde KDV'nin konusu içine girmektedir.

- Kamu yararına çalışan hastaneler ve benzeri kuruluşlar tarafından ifa edilen tıbbi teşhis ve tedaviler, bunlara bağlı bakım, ameliyat ve diğer hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

- Műřterek bahis ve piyango tertiplenmesi, Türk KDVK'nda vergiye tabi kılınmıştır. Bu tip faaliyetler AB'de, üye devletlerin belirleyecekleri şartlarda ve sınırlarda vergiden istisna edilmiştir.

- Kamu yararının ön planda olduğu; müze, hayvanat bahçesi gibi kuruluşların hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Diğer bir üye devlette veya toplulukta yerleşmiş vergiye tabi kişilerin, yerleşmiş olmadıkları üye devletten başka bir üye devlete ödedikleri KDV'nin iadesine ilişkin esaslar ise 79/1072/AET2J (sekizinci yönerge) ve 86/560/AET (on üçüncü yönerge) sayılı yönergelerde yer almaktadır. KDV iadesine ilişkin hükümlerin dayandığı prensip, vergiye tabi kişilerin, yerleşmiş oldukları üye devletten başka bir üye devlette ödedikleri KDV'nin iadesini talep hakkına sahip olmalarındır⁵¹⁵. Satıcıya KDV iadesinin yapılmasında, suiistimalleri önlemek amacıyla çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemler gerçekte bir ihracat yapılmadığı halde ihracat yapılmış gibi gösterilip, KDV iadesi almayı düşünebilecek hayali ihracatçılara karşı geliştirilmiştir. Bu amaçla üye ülkeler arasında bilgi alışverişini sağlayacak bir sistem kurulmuştur (Katma Değer Vergisi Bilgi Değerışim Sistemi: VAT Information Exchange System-VIES). Üye ülkeler vergi idareleri arasında kurulan etkili bir bilgisayar şebekesi vasıtasıyla, mükellefler ve ticari mal hareketleri kontrol edilmektedir. Bu kapsamda AB'de faaliyet gösteren her işletmeye bir KDV numarası ile ülkeyi işaret eden bir kod numarası verilmiştir. Ülkeler

⁵¹⁴Öz ve Aslan, s.162.

⁵¹⁵Eda Ajhan Hajdar, "Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyumunu ve Türkiye'nin Etkileşimi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s.57.

üç aylık dönemler itibariyle karşılıklı olarak, VEIS aracılığıyla aralarındaki mal hareketlerini birbirlerine bildirmektedirler⁵¹⁶.

4.2.2.1.2. Özel Tüketim Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya sadece bunların birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi adı verilmektedir⁵¹⁷.

Özel tüketim vergileri genellikle mali amacı ön planda olan yüksek oranlı vergilerdir⁵¹⁸. Özel tüketim vergisinin Birlik içinde uyumlaştırılması aslında en az katma değer vergisi kadar önemli bir konudur. Özel tüketim vergisine tabi malların bir kısmı hem doğrudan doğruya tüketime konu olmakta, hem de sanayi ham maddesi olarak kullanılmaktadır. Sanayi alanında kullandıkları bu mallar üzerindeki vergi, tüketim vergisi olmaktan çıkmakta ve adeta bir üretim vergisine dönüşmektedir. Bu yüzden üye ülkelerin vergi oranlarında yaşanan farklılıklar üretim maliyetindeki ve fiyattaki farklılıktan dolayı rekabet eşitliğini bozmaktadır. Öte yandan bu alanda yapılacak uyumlaştırmanın katma değer vergisi uyumlaştırmasında koşul olarak yürütülmesi zorunludur. Çünkü vergi sınırlarının ve vergi ayarlamalarının özel tüketim vergileri yönünden sürdüğü bir sistemde bunları, katma değer vergisi yönünden kaldırmanın bir anlamı yoktur⁵¹⁹. Ancak bugüne kadar uyumlaştırma konusunda ciddi bir başarı sağlanamamıştır. Bunun nedenleri olarak ise tüketim alışkanlıkları, vergi konusu mallara tanınan sosyal öncelikler, söz konusu vergilerin toplam vergi tahsilatı içerisindeki payları ve bu vergilerin kısa dönemde bir ekonomik politika aracı olarak kullanılma alışkanlıklarının üye ülkelerdeki farklılığı gösterilmektedir⁵²⁰.

Özel Tüketim Vergisi (acquis), yağ çeşitleri, petrol ürünleri, araçlar, içki, tütün ürünleri, parfümler, saç spreyleri, kristal avizeler, elektronik eşya vb. gibi ürünler üzerinden alınan bir vergi türüdür. Avrupa Birliği, Özel Tüketim Vergisine tabi ürünleri

⁵¹⁶Bilici, s.241.

⁵¹⁷Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.281 (Ocak 2005), s.116.

⁵¹⁸Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, "**Avrupa Birliği El Kitabı**", Ankara:1995, s.150.

⁵¹⁹Yıldız, s.559.

⁵²⁰Çiçek, s.188.

tek tek listeler halinde tespit etmiştir. Söz konusu ürünlerin Avrupa Birliği'ne üye devletlerden birinde üretilmesi veya bu ürünlerin AB üyesi olmayan bir ülkeden AB üyesi olan bir ülkeye ithal edilmesi durumunda ödenmektedir. Özel Tüketim Vergisi, söz konusu malların tüketildiği ülkede devlete ödenir⁵²¹.

Avrupa Birliği'nde iç pazarın işleyişini kolaylaştırmak ve tek pazarda malların serbestçe dolaşımını sağlayabilmek amacıyla üye ülkelerde özel tüketim ürünlerinden alınan vergilerin de uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. 1 Ocak 1993'ten itibaren işlerlik kazanan Tek Pazar'ın gereksinimlerinin karşılanması amacıyla 1992 yılında özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasına yönelik bir dizi direktif kabul edilmiştir. Bu direktifler özel tüketim vergilerinin yapısının uyumlaştırılmasına, özel tüketime konu olan malların işlenmesi, saklanması ve ulaştırılmasına ve aynı zamanda Avrupa Birliği içindeki oranların yakınlaştırılmasına yöneliktirler. Aynı zamanda, özel tüketime konu olan ürünler için minimum vergilendirme seviyeleri tespit edilerek, özel tüketim vergilerinin oranlarının yakınlaştırılmasını sağlayan başka direktifler de kabul edilmiştir. Üye devletlere özel tüketime konu olan ürünler üzerine, direktiflerde getirilen minimum seviyelerin altında olmamak şartıyla, özel tüketim vergileri koyma imkanı tanınmıştır. Direktiflerle asgari ÖTV tutar ve oranları belirlenmiş olup üst sınırlar üye ülkelerin düzenlemeleriyle belirlenmektedir⁵²².

Avrupa Birliği uygulamasında, üye ülkeler arasındaki iç sınırlarda mali kontrollerin kaldırılması ilkesinden hareket eden ÖTV mevzuatının 3 temel hedefi bulunmaktadır. Bunlar⁵²³;

- Belli bir ürün grubuna uygulanacak verginin yapısı (ürün kategorisi tanımlaması, ÖTV'nin hesaplanma biçimi ve muafiyetlerin kapsamı gibi),
- Üye ülkelerin her bir ürün için uygulaması gereken asgari ÖTV oranları,
- Ürün kategorilerinin tümüne uygulanacak genel hükümler (ÖTV'ye tabi malların üretimi, depolanması, üye ülkeler arasında nakliyesi gibi).

⁵²¹Nedret Çetin, "Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası", **Vergi Sorunları**, Sayı (Ağustos 2010), s.75.

⁵²²İktisadi Kalkınma Vakfı, "Vergilendirme Politikası, Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi", Yayın No: 246, s.18. http://www.ikv.org.tr/images/upload/data/files/vergilendirme_1.pdf, (10.07.2013).

⁵²³Mehmet Erkan, "Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Müktesebatı Açısından Değerlendirilmesi", s.2. http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/15.pdf, (10.07.2013).

92/12/EEC sayılı Direktifin 7. maddesinde verginin mükellefi; teslim maksadıyla ürünleri elinde tutan, teslimi yapan, ürünleri önceden tüketime sunulduğu üye devlet dışında bir üye devlette kullanmak amacıyla alan kişiler verginin mükellefi olarak ifade edilebilmektedir. Avrupa Birliği'nde uygulanan özel tüketim vergisine konu olan allarda vergiyi doğuran olay, bu malların üretimi veya Birlik dışındaki ülkelerden ithal edilmesiyle meydana gelmektedir⁵²⁴.

92/12/AET sayılı Direktif; ÖTV'ye tabi ürünlerin takibi, elde tutulması, nakline dair genel düzenlemeleri içermekte olup, söz konusu Direktifin 1. maddesi ile, bu Direktifin, Topluluk'ta bulunan vergilerle KDV hariç, söz konusu ürünlerin tüketiminden dolayı veya dolaysız olarak alınan diğer dolaylı vergiler ile özel tüketim vergisine tabi ürünlere yönelik düzenlemeleri kapsadığı, ayrıca ÖTV'ye tabi ürünler ile ilgili vergi oranları ve yapılarına ilişkin özel hükümlerin, spesifik Direktiflerde yer alacağı belirtilmektedir. 92/12/AET sayılı Direktifin 3. maddesine göre; verginin konusuna mineral yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün girmektedir⁵²⁵.

Sınıflamada kolaylık açısından alkollü içkiler ve tütünden elde edilen ürünler ikişer grup olarak değerlendirilmiş ve dolayısıyla özel tüketim vergisine konu olan ürünlerin sayısı beş grup olarak belirlenmiştir. Bunlar; sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira ve şarap, bira ve şarap dışında kalan alkollü içkilerdir⁵²⁶.

19.10.1992'de 92/79 ve 92/80 sayılı Direktifler çıkarılmış, ilki ile sigaralar üzerindeki özel tüketim vergisi birbirine yaklaştırılırken, ikinci ile de sigaralar dışında kalan diğer işlenmiş tütünler üzerindeki özel tüketim vergisinin yaklaştırılması konusu ele alınmıştır. 92/79/EEC ve 92/80/EEC sayılı Direktifleri değiştiren 95/59/EEC sayılı Direktifte işlenmiş tütün tanımına yer verilmiştir. Buna göre, puro ve sigara çeşitleri doğal tütünden veya içeriğine bağlı olarak bazı özellikleri dolayısıyla yeniden oluşturulmuş sarılmış tütün olarak belirlenmiştir. Sigaralar ise oldukları gibi içilebilen, sigara kâğıdı tüplerine yerleştirilen veya sigara kâğıdına sarılan, puro ve sigara olmayan tütün ruloları şeklinde tanımlanmıştır. İçimlik tütün ise "kesilmiş, bölünmüş, burulmuş

⁵²⁴Aylin Gülüm, "AB'de ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.73.

⁵²⁵Mehmet Erkan, s.5.

⁵²⁶Taylar, s.442.

veya burulmuş veya tabaklar halinde sıkıştırılmış ve herhangi bir işlem gerekmeksizin içilebilen, standart dışı olarak satışa sunulan tütün” olarak tanımlanmıştır⁵²⁷.

92/83/AET sayılı Direktif, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan alkol ve alkollü içecekler üzerindeki vergi yapılarını düzenlemekte, alkol ve alkollü içecek kategorilerini tanımlamakta ve özel tüketim vergisinin hesaplanma esaslarını ortaya koymaktadır. Kategoriler bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı içecekler, ara ürünler ve etil alkol⁵²⁸. Alkol ve alkollü ürünler özelliklerin ve alkol derecelerine göre tanımlanmıştır. Alkollü ürünün ara malı ya da sonlandırılmış ürün olmasına göre değerlerde vergilendirme yapılmaktadır⁵²⁹.

Enerji fiyatları Birliğin enerji, ulaştırma ve çevre politikaları açısından son derece önemlidir. İç pazarın düzgün şekilde işleesi ve diğer Birlik politikalarının hedeflerine erişebilmesi enerji ürünlerinden alınacak minimum vergi oranlarının Birlik düzeyinde belirlenmesini gerekli kılmıştır⁵³⁰.

Avrupa Konseyi Direktiflerinde madeni yağlarla ilgili olan bölüm, 19.10.1992 tarihli 92/81 ve 92/82 AET sayılı Direktiflerle açıklanmıştır. 92/81/AET Direktifi, uyumlaştırma kapsamında 12 tür madeni yağı ele almaktadır. 92/81/AET sayılı Avrupa Konseyi Direktifinde herhangi bir özel sınıflandırma yapılmamış olmakla beraber özel tüketim vergisine tabi madeni yağlar, motorlu araç yakıtları ve kalorifer (ısıtma) yakıtları şeklinde ayrılabilir⁵³¹.

ÖTV ödemekle yükümlü olan kişi genellikle yetkili Antrepo veya kayıtlı alıcıdır⁵³². Vergi antrepoları, vergi ertelemesine bağlı olarak ÖTV’ye tabi ürünlerin sevk edildiği, alındığı, elde tutulduğu, işlendiği veya üretildiği yerlerdir. Vergi antrepolarında mallar vergi erteleme kapsamında muhafaza edilirler. Mallar vergi antrepolarında bulunduğu veya kayıtlı konsinyatörler tarafından muhafaza edilip kayıtlı konsinyelere

⁵²⁷Mahmut Ceylan, “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Açısından Analizi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.104.

⁵²⁸European Comission, “Taxation and Customs Union” http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alccholic_beverages/index_en.htm, (08.01.2014).

⁵²⁹Ceylan, s.102.

⁵³⁰Gülüm, s.85.

⁵³¹Ceylan, s.106.

⁵³²Europa Summaries of EU Legislation, http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/fi0003_en.htm, (14.07.2013).

(alıcı) gönderildiği sürece vergi tahsil edilmez. Çünkü tüm bu aşamalarda, mallar vergi ertelenmesi kapsamındadır. Mallar vergi antreposundan çıktıktan sonra veya kayıtlı konsinye tarafından tüketime sunulduktan yani vergi ertelenmesi kapsamı dışına çıkarıldıktan sonra vergi tahsil edilir⁵³³.

2008/118/EC sayılı 16 Aralık 2008 tarihli Direktif, doğrudan veya dolaylı olarak aşağıdaki malların tüketimi (bundan sonra tüketim vergisi) üzerinden alınacak özel tüketim vergileri ile ilgili genel düzenlemeler ortaya koymaktadır⁵³⁴;

- a) 2003/96/AT sayılı Direktif kapsamındaki enerji ürünleri ve elektrik,
- b) 92/783/AET ve 92/84/AET kapsamındaki alkol ve alkollü içecekler,
- c) 95/59/AT, 92/79/AET ve 92/80/AET Direktifleri kapsamındaki işlenmiş tütün.

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi, malların Topluluk sınırları içerisinde üretilmeleri, bu malların madenden çıkarılmaları veya bu malların Topluluk sınırlarına ithal edilmeleri durumunda doğmaktadır. Ancak, bu mallara ilişkin özel tüketim vergisi bu malların tüketime sunulma anında ödenebilir hale gelmektedir. 2008/118/EC sayılı Direktifin 7. maddesinde verginin tahsil edilebilir aşamaya gelmesi açıklanmıştır. Yeni düzenlemede de tıpkı 92/12/EEC sayılı direktifte olduğu gibi özel tüketim vergisi, malların Topluluk içerisinde tüketime sunulması ile tahsil edilebilir aşamaya gelmektedir. Aşağıdaki hallerde özel tüketim vergisine tabi mallar tüketime sunulmuş sayılmaktadır⁵³⁵;

- Vergi ertelenmesi kapsamının dışına çıkma (Usule aykırı olarak kapsam dışına çıkışlar da dahil olmak üzere),

- Topluluk hukuku ve ulusal mevzuata uygun olarak ÖTV'si tarh edilmemiş olan malları vergi ertelenmesi kapsamı dışında bulundurma,

⁵³³Emre Betül Güçlü, "Avrupa Birliği Vergileme Sisteminde Bir Yenilik: EMCS-Özel Hareket ve Kontrol Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı.269 (Şubat 2011), s.91.

⁵³⁴Access to European Union Law, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008L0118:EN:NOT>, (14.07.2013).

⁵³⁵Emre Betül Güçlü, "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Son Değişiklikler", **Vergi Sorunları**, Sayı.254 (Kasım 2009), s.108.

- Vergi ertelemesi kapsamı dışında yapılan imalat (Usule aykırı olarak kapsam dışına çıkışlar da dahil olmak üzere),

- Malların ithalatlarını takiben vergi ertelemesi kapsamına alınmamaları durumunda bu malların ithalatı (Usule aykırı olarak yapılanlar dahil olmak üzere).

Tüketim malları aşağıdaki kullanımlarda ÖTV'den muaf tutulacaktır⁵³⁶;

- Diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamında,

- Uluslararası sözleşmeler ve anlaşmalar tarafından belirlenen limit ve sınırlar içerisinde üye devletin yetkili makamları tarafından kabul edilen uluslararası kuruluşlar ve bunların üyelerinin kullanımları,

- 16 Ağustos 1960 tarihli Kıbrıs Cumhuriyeti ile ilgili Kuruluş Antlaşması gereğince konuşlanmış İngiliz silahlı kuvvetlerinin, onlara eşlik eden sivil personel ya da kantinlerin kullanımları.

92/12/EEC sayılı direktifin 7/3. maddesinde verginin mükellefi⁵³⁷;

- Teslim maksadıyla ürünleri elinde tutan,

- Teslimi yapan,

- Ürünlerin önceden bir üye devlette tüketime sunulduğu durumlarda, bu ürünleri başka bir üye devlette kullanma amacıyla alan kişiler,

- İlgili tacir,

- Kamu hukuku tüzel kişileridir.

4.2.2.2. Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Haksız vergi rekabetinin ortak bir vergi alt yapısı ile ortadan kaldırılacağı Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin üzerinde uzlaşmaya vardığı bir husustur. Dolayısıyla

⁵³⁶Access to European Union Law, (14.07.2013).

⁵³⁷Güçlü, "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Son Değişiklikler", s.112.

üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması yoluyla vergi sistemlerinin birbirine yakınlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır.

Avrupa Birliği'nde, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirmede özellikle katma değer vergisinde yoğunluk kazanmıştır. Buna karşılık Birlik içinde doğrudan vergilendirmede uyumlaştırma çalışmalarında fazla ilerleme kaydedilememiştir. Sadece, doğrudan vergilendirmenin bazı yönlerinde uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler bunlar arasındadır. Vergilendirmede üye devletlerin, özellikle doğrudan vergilendirme politikalarını egemenlik yetkisi ve politikalarının bir parçası olarak görmeleri sebebiyle uyumlaştırma alanında fazla ilerleme kaydedilmemiştir⁵³⁸. Diğer bir ifadeyle, dolaysız vergiler konusunda uyumlaştırma çalışmalarının önündeki en büyük engel aslında ülkelerin egemenlik güçlerini tamamen uluslarüstü bir organa bırakma konusundaki çekincelerinden kaynaklanmaktadır⁵³⁹. Uyumlaştırma çalışmalarının yavaş ilerlemesinin ikinci nedeni ise, Avrupa Birliği'nin ekonomik bütünleşmesinde temel misyon olarak belirlediği mal ve hizmetlerin serbest dolaşımıyla ilgilidir. Mal ve hizmetlerin dolaşımında yaşanan vergi engelleri daha çok dolaylı vergiler grubunda olduğu için uyum çalışmalarında dolaylı vergilere öncelik ve ağırlık verilmiştir. Buna karşın dolaysız vergiler aynı boyutta bir engel olarak görülmediği için ikinci planda kalmıştır. Üçüncü bir neden ise, Roma Anlaşması'nda dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda çok sayıda hüküm ve açık ve özel vurgu olmasına rağmen, dolaysız vergiler konusunda aynı veya benzer düzenlemelere yer verilmemiştir. Dolaysız vergiler daha çok ikili görüşmeler, karşılıklılık ilkesi ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ele alınması gereken bir konu olarak görülmüştür⁵⁴⁰. Dolaysız vergiler alanında uyum çerçevesinde daha çok kurumlar vergisinin uyumlaştırılması ele alınmış, gelir vergisi ikinci plana atılmıştır. Kuşkusuz bunun nedeni kurumlar vergisinin şirket kazançlarından alınmıyor olması ve sermaye hareketliliğinin bireylerin hareketlerine göre

⁵³⁸İKV, "Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası", s.14.

⁵³⁹Murat Solmaz, "Türkiye'de ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Bileşimi (Kompozisyonu), **Vergi Sorunları**, Sayı.260 (Mayıs 2010), s.108.

⁵⁴⁰Yıldız, s.560.

vergiye daha duyarlı olmasıdır⁵⁴¹. Avrupa Birliği bağlamında, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanında günümüze kadar çok az ilerleme kaydedilmiştir. Bu durum temel olarak üç nedene dayandırılmaktadır : (i) Politik engeller (ii) Hukuki engeller (iii) Vergi yapılarındaki engeller⁵⁴².

AB'ye üye ülkelerin uyguladığı kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıklar rekabet şartlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bir taraftan, vergi yükünün düşük olduğu ülkelerdeki şirketlerin lehine vergi rekabet avantajı oluştururken, diğer taraftan vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerde faaliyet gösteren şirketler için dezavantaj oluşturmaktadır⁵⁴³. Avrupa Birliği'nde işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Bu alandaki uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin ulusal amaçlara dönük olarak kullanabilecekleri vergileme yetkilerine kısıtlama getirdiğinden, oldukça yavaş ilerlemektedir. Yapılabilen çalışmalar ise daha çok sermayenin serbest dolaşımına öncelik verilerek yürütülmektedir⁵⁴⁴.

Avrupa Birliği tek ve büyük bir Pazar oluşturmak amacıyla vergi uyumlaştırmasını önemsemekte olup, vergi uyumlaştırmasının sağlıklı temellere dayandırılması, hukuki altyapısının olmasına ve bu konuda çıkarılacak direktiflere bağlıdır⁵⁴⁵.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde, doğrudan vergilendirme konusunda kaydedilen uyumlaştırma derecesinin dolaylı vergilerde yakalanan uyum düzeyinin gerisinde kalmış olmasına karşın, bu alanda da yayınlanmış ve hazırlıkları süren pek çok Direktif bulunmaktadır. Doğrudan vergilendirme alanında daha çok kurumlar vergisi üzerine odaklanılmış, gelir vergisi uyumlaştırılması ikinci planda tutulmuştur⁵⁴⁶.

⁵⁴¹Göksal Aygün, "Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-I", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı.245 (Eylül 2008), s.144.

⁵⁴²Fikret Erkan, s.36-37.

⁵⁴³İlhan, "s.164.

⁵⁴⁴Kılıçaslan, s.79.

⁵⁴⁵Fatih Saraçoğlu, "Kurumlar Vergisi İle İlgili Avrupa Birliği Direktifleri", **Vergi Sorunları**, Sayı.201 (Haziran 2005), s.126.

⁵⁴⁶T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, "Avrupa Birliği'nde Vergilendirme".

4.2.2.2.1. Kurumlar Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Topluluğu bünyesinde dolaysız vergiler ve özellikle kurumlar vergisinin uyumlaştırması konusundaki uyumlaştırma çalışmaları, çeyrek yüzyılı aşan zamandan bu yana süre gelmektedir. Günümüzde, bu konuda çok önemli bir aşamaya geldiğini söylemek güçtür⁵⁴⁷.

Avrupa Birliği içerisinde kurumlar vergisi alanında farklı vergi sistemleri, hem şirket hem de hissedarlar düzeyinde dağıtılan kârların vergilendirilmesi için geliştirilmiştir. Klasik sistemde şirketlerin kârları iki ayrı düzeyde vergilendirilmektedir. İlk olarak şirket kârları şirket düzeyinde vergilendirilmekte ve takiben kâr payları hissedarlar düzeyinde gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu sistemin uygulanmasıyla ortaya çıkan ekonomik çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak ya da en aza indirmek için üye ülkeler bir kısım önlemler yürürlüğe koymuştur⁵⁴⁸.

Üye devletler arasındaki yatırımlarla ilgili karar ve davranışlarda, vergiye ilişkin etkenlerin ağırlık taşımaması için girişim gelirleri ve ortaklık payları üzerine konulan vergilerde benzer uygulamanın sağlanması gerekmektedir. Kurumlar vergisindeki farklılıklar, Avrupa Birliği içi sermaye hareketlerini etkilemektedir. Ne var ki, Topluluğu kuran Roma Antlaşması, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusuna doğrudan yer vermemiştir. Ancak Antlaşma'nın 100. maddesi bu konu ile ilgili olarak hazırlanacak yönergeler temel alınmıştır. Bu maddeye göre, "Konsey, Komisyon'un önerisini oybirliği esası ile değerlendirerek, ortak pazarın tesisi ve işleyişine doğrudan etki eden üye devletlerin hukuki, düzenleyici ve idari hükümlerinin birbirine yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturabilir."⁵⁴⁹

Kurumlaşma açısından vergi düzenlemelerinin etkin biçimde fonksiyon görebilmesi, gerek girişimcilerin gerekse kamuoyu yararının dikkate alınarak uygulamaya yön verilmesini gerektirmektedir. Farklı bir deyişle kamuoyu yararına ters düşmeyecek, ancak girişimcilerin özendirilmesini ve beklentilerinin karşılanmasını

⁵⁴⁷Fazıl Aydın, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma", **Vergi Sorunları**, Sayı.174 (Mart 2003), s.33.

⁵⁴⁸Fikret Erkan, s.38.

⁵⁴⁹Kılıçaslan, s.79.

sağlayacak düzenlemelere yer verilerek kurumlaşma açısından etkiler yaratılabilecektir⁵⁵⁰.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması çalışmaları 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu ve sonraki dönemde ortaya konan Van den Tempel (1971) Raporuna dayanmaktadır. Avrupa Topluluğu'nun kurulduğu ilk yıllarda, vergi uyumlaştırmasına ilişkin tartışmalarda, bazı maliyeciler, birçok federal devlette olduğu gibi, kurumlar vergisinin uyumlaştırılarak Topluluk bütçesinin finansmanında kullanılması önerisini getirmişlerdi. Ancak Komisyon bu öneriyi benimsememiştir. 1975 yılında kurumlar vergisi yoluyla faiz geliri ve kâr paylarına uygulanacak vergi tevkifatı konusunda Komisyon'un Konseye gönderdiği direktif taslakları da dikkate alınmamıştır. 1991 yılında ise, kurumlar vergisi ile ilgili olarak uluslararası şirket birleşmelerine uygulanacak vergi düzenlemeleri ve ana şirket-bağlı şirket ilişkilerine uygulanacak vergi kuralları ile ilgili iki direktif çıkarılmıştır⁵⁵¹. Kurumlar vergisi alanında 1997 yılında konsey tarafından bir başka direktif daha çıkarılmıştır. Bu direktifle, üye devletlerden şirket vergilemesi alanında yeni vergi teşvikleri getirmekten kaçınmaları ve mevcut vergi rejimi içerisinde kalmaları talep edilmiştir. Ancak bu direktife uyup uymamaları üye devletlerin iradesine bırakılmıştır. Bağlayıcılığı olmamasına rağmen, bu düzenlemeler Birlik nezdinde olumsuz etkilere yol açan vergi rekabetine bir kısıtlama getirilmesi konusunda siyasi bir iradenin ortaya konulması açısından önemlidir⁵⁵².

Üye ülkeler kurumlar vergisi konusunda tam bir uyum içerisinde olmamakla birlikte, birlik içerisinde çoğu konuda yakınlaşma sağlanmıştır. Kurum kazancının vergilendirilmesinde uygulanan ikametgâh ve kaynak kriterlerinden birinin seçimi, farklı devletlerin bu kazanç üzerinden vergi almasına sebep olacaktır⁵⁵³.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin kurumlar vergisinin uyumlaştırılması için çok fazla istekli olmadıkları ve daha önceki dönemlerde bu konuya ilişkin önerilere de önemli ölçüde karşı çıktıkları görülmektedir. Ancak, şirketlerin vergilendirilmesi

⁵⁵⁰Saraçoğlu, s.126-127.

⁵⁵¹Kılıçaslan, s.79-80.

⁵⁵²Yıldız, s.563.

⁵⁵³Aksoy ve Çiftçi, s.14.

konusunda uluslararası stratejilerin geliştirilmeye başlanması Birlik içerisinde kimi sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sorunların hakkında gelmek için üye ülkeler açısından kurumlar vergisinin uyumlaştırılması zorunluluğu doğmuştur. Günümüzde üye ülkelerin siyasi ve mali yetkililerini düşündüren üç temel endişe ortaya çıkmıştır. Birincisi, şirketlerin vergi tabanındaki hareketliliğin artması ve ülkelerarası rekabetin yükselmesi nedeniyle düşük vergi gelirleri tehdidi ya da gelir erozyonudur. İkinci endişeli durum, vergi sistemlerindeki farklılıklar nedeniyle ekonomik aktiviteler üzerinde (yatırım yeri, sermaye hareketleri vs.) ortaya çıkacak potansiyel etkilerdir. Son endişe ise, hem şirketler hem de hükümetler için vergi sistemleri arasındaki farklılıkların meydana getirdiği yönetim maliyetlerinin düzeyidir⁵⁵⁴. Kurumlar vergisi alanında, sermaye kazançları ve menkul değer alım satımı üzerinden alınan vergiler, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin iyi uygulama kuralları (zararlı vergi rekabetinin önlenmesi) hususlarında düzenlemeler yapılmıştır⁵⁵⁵. Bugüne kadar Avrupa Birliği Konseyi tarafından kurumlar vergisini doğrudan ya da dolaylı yolla etkileyen düzenlemeler⁵⁵⁶;

- Şirket Kuruluşu, Sermaye Artımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile ilgili 9 Nisan 1973 tarih ve 73/80 sayılı Direktifi.

- Dolaysız vergilendirme alanında karşılıklı yardımlaşmaya ilişkin üye ülkelerin ilgili kurumlarına yetki veren, 19 Aralık 1977 tarihli 77/799/ECC İdari İşbirliği Direktifi.

- Farklı üye ülkelerin şirketleriyle ilgili hisse değişiklikleri, hisselerin transferi, bölünmesi ve birleşmesi konusunda ortak vergi kurallarına ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli 90/434/ECC Direktifi.

- Farklı üye ülkelerde ana şirket ve bağlı şirket olması durumunda uyulması gereken ortak vergi sistemine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli 90/435/ECC Direktifi.

⁵⁵⁴Fikret Erkan, s. 42-43.

⁵⁵⁵T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, "Avrupa Birliği'nde Vergilendirme".

⁵⁵⁶Fikret Erkan, s. 42-43.

- Farklı üye ülkelerde yer alan bağıli işletmelerin kârlarının çifte vergilendirilmesinin önlenmesini sağlamak için çifte vergilendirmeyi hakem kararı ile önleme konvansiyonu (tahkim) başlıklı 20.08.1990 tarihli 90/436/ECC Direktifi.

- AB'de mukim bağıli şirketler arasında faiz ve telif hakları ödemelerinin vergilendirilmesinde ortak kuralları düzenleyen 01.04.2004 tarihli Faiz ve Telif Hakkı (Lisans Ücreti) (Royalty) 2003/49/EC Direktifi.

- Avrupa Şirketi (SE) kuruluş yasasına ilişkin 8 Ekim 2004 tarihinden itibaren uygulamaya giren 8 Ekim 2001 tarihli (EC) No.2157/2001 sayılı Konsey Tüzüğü ve 8 Ekim 2001 tarihli 2001/86/EC Konsey Direktifi kapsamaktadır.

Aşağıdaki tabloda üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranları gösterilmektedir.

Tablo 5: Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan Kurumlar Vergisi Oranları (2013 Yılı, %)

Üye Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranı
Belçika	34,0
Bulgaristan	10,0
Çek Cumhuriyeti	19,0
Danimarka	25,0
Almanya	29,8
Estonya	21,0
İrlanda	12,5
Yunanistan	26,0
İspanya	30,0
Fransa	36,1
İtalya	27,5
Kıbrıs	10,0
Letonya	15,0
Litvanya	15,0
Lüksemburg	29,2
Macaristan	20,6
Malta	35,0
Hollanda	25,0
Avusturya	25,0
Polonya	19,0
Portekiz	31,5

Romanya	16,0
Slovenya	17,0
Slovakya	23,0
Finlandiya	24,5
İsveç	22,0
İngiltere	23,0

Kaynak: European Commission, “Taxation Trends in the European Union”, 14.01.2013, s.3. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-29042013-CP/EN/2-29042013-CP-EN.PDF, (14.07.2013).

4.2.2.2. Gelir Vergisine Yönelik Uyumlaştırma Çalışmaları

Gelir vergisinin uyumlaştırılması ekonomik bütünleşme açısından önem taşımaktadır. Çünkü gelir vergisi hem işgücünün hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir⁵⁵⁷. Dolayısıyla Tek Pazar hedefi içindeki Avrupa Birliği’nde, vergi uyumlaştırmasının bu amaca ulaşmak için önemli bir araç olduğu açıktır. Ancak gerek ulusal egemenliğin vazgeçilmez bir unsuru olan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gerekse diğer bazı nedenlerle özellikle gelir vergisinin uyumlaştırılmasında önemli mesafeler alınamamıştır. Gelir vergisinin uyumlaştırılmasında kararlaştırılan diğer güçlükler ise; ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkların ortadan kaldırılmasının güçlüğü, vergi yapısındaki ve yükündeki farklılıkların birden bire ortaya çıkmış olmaması, bu durumun köklerinin daha derine dayanması olarak sıralanabilir. Ayrıca, ekonomik ve sosyal yapıdaki farklılıklar, vergi türlerinin maliye politikası aracı olarak kullanımında ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarının etkili olması, vergiye karşı toplumsal bakışın farklı olması ve vergi sistemlerinin karmaşıklığının teknik nedenlerle uyumlaştırmayı engellemesi de gelir vergisinin uyumlaştırılmasında karşılaşılan güçlüklerdendir⁵⁵⁸.

Gelir Vergisinde hiç uyumlaştırma çabasına girilmemesinin iki nedeni vardır. Birincisi kurumlar vergisinin uyumlaştırılması, sermayenin serbest dolaşımına doğrudan etkilidir. İkincisi ise sermayenin mobilitesinin işgücü mobilitesine göre daha yüksek

⁵⁵⁷Tavşancı, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, s.224.

⁵⁵⁸Fatih Saraçoğlu ve Haydar Ejder, “Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**, Sayı.164 (Mayıs 2002), s.130.

olduğunun düşünülmesidir⁵⁵⁹. Diğer bir ifadeyle, kişisel gelir vergileri serbest rekabeti fazla etkilemediğinden Avrupa Birliği bünyesinde bu verginin mükellef, matrah ve oranları konularında çok fazla düzenleme ihtiyacı olmamıştır⁵⁶⁰.

Avrupa Birliği Tek Pazarın vergi modelinde gelirin tanımı safi tutarın dikkate alındığı, tüm kaynaklardan elde edilen, çeşitli gelir unsurlarını içine alan tüm gelir çeşitleridir. Geliri gerçek kişiler elde ettiği gibi mükellef de gerçek kişilerdir. Genellikle artan oranlı bir vergi uygulayan AB’de, gelir vergisi açısından uygulanması gereken net bir oran verilmemekle beraber ortak olarak uygulanan bir gelir vergisi oranı da bulunmamaktadır⁵⁶¹.

Avrupa Birliği’nde gelir vergisi uygulamalarında mükellef, verginin konusu, matrahı, beyanı ve ödenmesi konusunda üye ülkeler arasında önemli farklılıklar yoktur. Ancak vergi oranlarında farklılıklar vardır. Vergi oranlarında görülen bu farklılıklar ise vergi sistemi içinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu Avrupa Birliği ülkeleri arasında vergi eşitsizliği yaratacak ticaret saptırıcı etkiler meydana getirecek niteliktedir. Bu nedenle Birlik içinde dolaylı vergiler alanında yapılan vergi uyumlaştırma çalışmalarının gelir vergisi alanında da yapılması, böylece mal ve hizmet faktör serbestliğinin sağlanmasında daha fazla çaba sarf edilmelidir⁵⁶². Gelir vergisi alanındaki çalışmalar, bireysel tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin 2003/48/EC sayılı direktifle düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, emekli maaşlarının vergilendirilmesi ve kâr payı üzerinden alınan vergilere ilişkin olarak Aralık 2003 tarihinde Komisyon tarafından iki adet tebliğ yayınlanmıştır. Göçmenleri ve sınır çalışanlarının vergilendirilmesi hususunda ise Avrupa Toplulukları Adalet Divanının almış olduğu çok sayıda karar bulunmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşmalarda da bireysel gelir vergisine ilişkin bazı hükümlere yer verilmektedir⁵⁶³. Aşağıdaki tabloda üye ülkelerde uygulanan gelir vergisi oranları gösterilmektedir.

⁵⁵⁹Kılıçaslan, s.80.

⁵⁶⁰Ersin Nazalı, “AB Tarafından Çıkarılan ve Gerçek Kişilerce Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesine 2003/48 Sayılı Direktif”, **Vergi Dünyası**, Sayı.325 (Eylül 2008), s.100.

⁵⁶¹İlhan, s.166.

⁵⁶²Yıldız, s.561.

⁵⁶³T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, “Avrupa Birliği’nde Vergilendirme”.

Tablo 6: Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan En Yüksek Gelir Vergisi Oranları (2013 Yılı, %)

Üye Ülkeler	Gelir Vergisi Oranı
Belçika	53,7
Bulgaristan	10,0
Çek Cumhuriyeti	22,0
Danimarka	55,6
Almanya	47,5
Estonya	21,0
İrlanda	41,0
Yunanistan	46,0
İspanya	52,0
Fransa	50,2
İtalya	43,0
Kıbrıs	38,5
Letonya	24,0
Litvanya	15,0
Lüksemburg	43,6
Macaristan	16,0
Malta	35,0
Hollanda	52,0
Avusturya	50,0
Polonya	32,0
Portekiz	53,0
Romanya	16,0
Slovenya	50,0
Slovakya	25,0
Finlandiya	51,1
İsveç	56,6
İngiltere	45,0

Kaynak: European Commission, “Taxation Trends in the European Union”, 14.01.2013, s.3. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-29042013-CP/EN/2-29042013-CP-EN.PDF, (14.07.2013).

4.2.3. Vergi Rekabeti Çerçevesinde Avrupa Birliği Ülkelerinin Durumu

4.2.3.1. Avrupa Birliği'nin Siyasi Yapısı ile Vergi Rekabeti İlişkisi

İktisadi ve siyasi bir entegrasyon olma yolunda ilerleyen AB'nin sahip olduğu siyasi yapılanmanın vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda herhangi bir

uluslarüstü inisiyatif içermemesi, ulusal vergi otoritelerinin yetki kullanımında ciddi sıkıntılar oluşturmakta ve birlik içinde vergi rekabetinin şiddetlenmesine zemin hazırlamaktadır⁵⁶⁴. Avrupa Birliği 01.01.2014 tarihi itibarıyla 28 üyeden⁵⁶⁵ oluşmakta olup Euro bölgesi ise 18 Avrupa Birliği ülkesinden⁵⁶⁶ oluşmaktadır.

4.2.3.2. Kurumlar Vergisi Oranı Farklılıkları

Tablo-7’de 1995 ve 2013 yılları arasında kurum kazancı üzerinden alınan en yüksek oranların ortalaması AB-27 ve AB-17 ülkeleri için ayrı ayrı gösterilmektedir. Bu değişim AB-27 ortalamasına göre belirtilen yıllar arasında değişim %-12,3 ve AB-17 ortalaması için ise %-11,1 olmuştur.

Tablo-7: Kurum Kazancı Üzerinden Alınan En Yüksek Oranlar

Yıllar	AB-27	AB-17
1995	35,3	36,8
1996	35,3	37,0
1997	35,2	37,0
1998	34,1	35,8
1999	33,5	35,2
2000	31,9	34,4
2001	30,7	33,0
2002	29,3	31,8
2003	28,3	30,4
2004	27,0	29,6
2005	25,5	28,1
2006	25,3	27,7
2007	24,5	26,8
2008	24,0	26,3
2009	23,9	26,2
2010	23,3	25,6
2011	23,1	25,3
2012	23,0	25,4
2013	23,0	25,7

⁵⁶⁴Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, s.196.

⁵⁶⁵Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan.

⁵⁶⁶Almanya, Avusturya, Belçika, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Lüksemburg, Malta, Portekiz, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan.

Kaynak: Eurostat Statistical Books, Taxation Trends in the European Union, 2012 Edition, s.38.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf, (27.05.2013).

4.2.3.3. Gelir Vergisi Oranı Farklılıkları

Tablo-8'de 1995 ve 2013 yılları arasında en yüksek kişisel gelir vergisi oranlarının ortalaması AB-27 ve AB-17 ülkeleri için ayrı ayrı gösterilmektedir. Bu değişim AB-27 ortalamasına göre belirtilen yıllar arasında %-8,7 ve AB-17 ortalaması için ise %-4,7 olmuştur.

Tablo-8: En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları

Yıllar	AB-27	AB-17
1995	47,4	49,0
1996	47,2	49,0
1997	46,5	48,8
1998	46,2	48,0
1999	45,4	47,4
2000	44,8	47,1
2001	43,8	45,9
2002	43,0	44,9
2003	42,3	43,8
2004	42,3	42,4
2005	40,0	41,9
2006	39,4	41,5
2007	39,2	41,0
2008	37,9	40,9
2009	37,2	40,8
2010	37,9	41,6
2011	37,6	42,3
2012	38,1	43,1
2013	38,7	44,3

Kaynak: Eurostat Statistical Books, Taxation Trends in the European Union, 2012 Edition, s.35.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf, (27.05.2013).

4.2.3.4. Vergi Uyumlaştırmasında Başarısızlık

AB bünyesindeki uyumlaştırma çabaları incelendiğinde, ortaya çıkan manzara pek de iç açıcı değildir. Çünkü AB’de vergi uyumlaştırması, rekabeti engellemenin bir aracı olarak görülmemektedir. AB’de uyumlaştırma girişimlerinin genelde tüketim üzerinden alınan vergilere odaklanmış olması ve vergi rekabetinin en etkili aracı olarak görülen kurumlar vergisi alanında kayda değer bir başarısının sağlanamamış olması bu yöndeki iddiaları güçlendirmektedir. Ayrıca birlik bünyesinde hareketli matrahlar üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi karşısında üst kurumların herhangi bir inisiyatif üstlenmemesi de, vergi rekabetini teşvik eden unsurlar arasında görülebilmektedir. Diğer yandan birliğin genişleme sürecinde üye ülkeler arasındaki iktisadi gelişmişlik farklılıklarının derinleşmesi de sayılan unsurlara eklenebilir⁵⁶⁷.

4.3. Birleşmiş Milletler Engelleme Girişimi

4.3.1. Uluslararası Vergi Organizasyonu Önerisi

Avrupa Birliği ve OECD’nin daha çok kendi üyeleri arasındaki vergi uyumunun artırılması ve zararlı vergi rekabetinin önlenmesi çalışmalarının yanında üyesi olan Birleşmiş Milletler uluslararası vergi işbirliği, vergi rekabeti, vergi cennetleri ve vergi sığınakları ile mücadele, vergi bilgilerinin paylaşımı gibi konularda yaptığı çalışmalar sonucu “Uluslararası Vergi Organizasyonu” kurulması önerisi getirerek vergi alanında uluslararası düzenlemeler yapan kurumlar arasında yer almıştır⁵⁶⁸.

Birleşmiş Milletler’in Haziran 2001’de gerçekleştirmiş olduğu Uluslararası Kalkınma Finansmanı konferansının final raporunda “Uluslararası Vergi Organizasyonu” oluşturma önerisi, uluslararası işbirliği açısından ilk kurumsal yapı olması özelliği dolayısıyla büyük önem taşımaktadır. Oluşturulacak olan Uluslararası Vergi Organizasyonu’nun çeşitli faaliyetleri yerine getirmesi önerilmiştir. Vergileme ile ilgili böyle bir organizasyonun oluşturulmasında temel amaç, ulusal vergi sistemlerini ve vergi idarelerini ortadan kaldırıp yerine geçmesi değil, ulusal vergi sistemlerinin globalleşme sonucu oluşan sorunlarla daha etkin bir biçimde mücadele etmelerini ve

⁵⁶⁷Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, s.196.

⁵⁶⁸İçmen, s.29.

Tobin Vergisi gibi ileride uygulanması muhtemel çok taraflı uygulamaların kolaylaştırılmasını sağlamaktır⁵⁶⁹.

Tobin'in ileri sürdüğü, kısa vadeli sermaye hareketlerinin vergilendirilmesi önerisinin temellerinin, 1936 yılında İngiliz iktisatçı Keynes tarafından atıldığı görülmektedir. Keynes, finansal piyasalarda uygulanacak bir işlem vergisinin, kısa vadeli spekülasyon hareketleri engelleyeceğini ve uzun vadeli yatırımları teşvik edeceğini ifade etmiştir. Keynes önerdiği bu verginin, kısa vadeli alım satım kârı elde etmek amacıyla olanları etkileyeceğini, yoksa sözü geçen vergiden, temel göstergelere bakarak yatırım yapanların etkilenmeyeceğini ifade etmiştir⁵⁷⁰.

Tobin'in önerisi, spekülasyon maliyetlerini yükseltip, kısa vadeli veya gecelik spekülasyonlardaki kâr elde etme olasılığını azaltmak amacıyla uluslararası sermaye hareketleri üzerine yüksek oranda bir işlem vergisi getirilmesidir. Böylece ülke ekonomisine spekülasyon yolu ile verilen zararlar azaltılıp, ülke merkez bankaları ulusal para birimini daha kolay koruyabilecek ve vergi geliri de elde edilebilecektir⁵⁷¹.

Tobin 1996 yılında, önerdiği verginin oranını, döviz piyasasında meydana gelen gelişim ve değişimi göz önüne alarak, minimum binde bir ve maksimum binde yirmibeş olarak revize etmiştir. James Tobin önermiş olduğu bu vergiyi, "aşırı derecede etkin olan uluslararası para piyasalarının dışlilerine biraz kum atmak" şeklinde ifade etmiştir. Günümüzde Tobin vergisinin yapısı, matrahı ve hatta muhtemel oranları dahi hâlâ ciddi olarak hem tartışma hem de ilgi konusu olmaya devam etmektedir. Doktrinde Tobin vergisinin binde beş ile yüzde yarım arasındaki bir oranda olması gerektiği konusunda tartışmalar yapılmaktadır⁵⁷².

⁵⁶⁹Kılıçaslan, s.39.

⁵⁷⁰Güneş Yılmaz, "Tobin Vergisi (Tobin Tax)", **Uluslararası İşletmecilik Temel Kavramlar**, Çağrı Bulut ve İge Pınar (drl.), Ankara: Nobel Yayınları, 2013, s.516.

⁵⁷¹Fatih Saraçoğlu ve Özgür Şahan "Tobin Vergisi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı.54, s.73. <http://dergi.sayıstay.gov.tr/icerik/der55m4.pdf>, (07.10.2013).

⁵⁷²Yılmaz, s.516-517.

SONUÇ

Vergi rekabetinin ortaya çıkışının küreselleşme ile yakından bağlantılı olduğu saptaması, küreselleşmenin çeşitli alanlarda neden olduğu etkiler dikkate alındığında doğru bir belirleme olacaktır. Küreselleşmenin ekonomik anlamda şirketleri etkilemesi ve bunun sonucu olarak da devletlerin vergilendirme yetkilerinin etkilenmesi vergi rekabetinin önemini arttırmaktadır. Devletler, vergi sistemlerini daha önceleri kendi politikaları doğrultusunda belirlerken, küreselleşme sonrasında uluslararası gelişmeler doğrultusunda hareket etmek zorunda kalmışlardır. Bu durum ülkelerin vergi politikalarını belirlerken de göz ardı etmemeleri gereken bir hal almıştır. Küreselleşme olgusu ile, ülkeler ekonomik açıdan dışa açık hale gelmiş ve birbirleriyle entegre olmuşlardır. Dolayısıyla ülkeler kendi iç dinamikleri ile politika belirleyememekte, diğer bir ifadeyle birbirlerinden bağımsız davranmamaktadır.

Vergi sistemlerinin, ülkeler arasında gerçekleşen ticari ilişkilerde rekabet koşullarını etkileyen unsurlardan biri olduğu aşikardır. Öte yandan vergi sistemleri sadece ticari ilişkiler bağlamında gerçekleşen işlemleri etkilememekte, ayrıca ülkeler arasında vergilendirme yetkisini hangi ülkenin kullanacağını da belirlemektedir.

Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken tek otorite konumunu yitirmekte ve uluslararası arenada diğer ülkelerle karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içerisinde davranmaya mecbur kalmaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken dikkate aldığı kaynak ve ikamet ilkeleri küreselleşme ile birlikte yetersiz kalmaktadır. Bu husus uluslararası gelirin vergilendirilmesinde çeşitli zorlukları da beraberinde getirmektedir.

Devletler kendilerinin koymadıkları uluslararası hatta uluslararası hukuka yönelik düzenlemeler yapmak zorunda kalmaktadırlar. Vergi rekabetini önlemek için şimdiye kadar alınan önlemler yeterli olmuş mudur? Kanımızca bu sorunun cevabı açıktır; “Hayır”. Hem ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde vergi rekabetini engellemeye yönelik yapılanlar önemlidir, ancak bu konuda yapılması gerekenler bitmemiştir.

Vergi rekabetinin etkilerinin ne olacağı ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre farklılık arz etmektedir. Meydana gelebilecek olumsuz etkiler daha çok gelişmiş ülkeleri etkilemekte, gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında ise sermaye yatırımlarının ülkeye girişinde artış anlamına gelmektedir. Dolayısıyla vergi rekabeti hem olumlu hem de olumsuz etkileri olan bir olgudur. Bu nedenle vergi rekabetini sadece zararlı olarak ifade etmek yanlış olur kanaatindeyiz.

Vergi rekabeti Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve OECD gibi uluslararası kuruluşların da dikkatini çekmiş ve bu konuda çalışma yapmalarına neden olmuştur. Bu konuda OECD ve Avrupa Birliği'nce yapılan çalışmalar vergi rekabeti konusunda literatüre önemli katkılar yapmıştır.

Vergi rekabetini sınırlandırmak amacıyla uluslararası kuruluşların yaptıkları çalışmaların daha çok gelişmiş ülkelerin vergi tabanlarını korumaya yönelik olması ise yapılan eleştirilerin odak noktasıdır.

Vergi rekabeti sorununa karşı alınabilecek en etkili önlemlerden birinin vergi uyumlaştırması olduğu söylenebilir. Ancak dünya genelinde uyumlaştırılmış bir vergi sisteminin gerçekleştirilebilmesi oldukça zordur. Günümüzde Avrupa Birliği'nde dolaylı vergiler konusunda bir uyumlaştırmadan söz etmek mümkünken aynı hususu dolaysız vergiler için söylemek mümkün olmayacaktır. Ayrıca Avrupa Birliği'nde gerçekleştirilen uyumlaştırmanın görece olarak dolaylı vergiler alanında daha başarılı olduğunu söyleyebiliriz. Dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği bünyesinde gerçekleştirilen uyumlaştırma çalışmaları Katma Değer Vergisi alanında daha başarılı olmuştur. Ancak bu başarıyı tam bir uyumlaştırma olarak değerlendirmemek gerektiğini de söylemeliyiz. Çünkü Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde katma değer vergisi oranı farklılıklarının sürdüğü bir gerçektir.

Dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma konusunda önemli bir mesafe alınmadığı gerçeğini de göz ardı etmemek gerekir. Ülkelerin ulusal egemenliklerinin bir unsuru olarak vergilendirme yetkilerinden vazgeçmek istememelerinin bu durumun en önemli nedenlerinden biri olduğunu söyleyebiliriz.

Dolayısıyla vergi uyumlaştırması teoride vergi rekabeti sorununa karşı iyi bir çözüm olsa da pratikte olabirliğinin daha dar kapsamda mümkün olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Literatürde Tobin Vergisi olarak bilinen ve James Tobin tarafından önerilen spekülative yatırımlar üzerine vergi konulması önerisi vergi rekabeti sorununa karşı alınabilecek önlemlerden bir diğeri olarak ifade edilebilir.

Türk vergi sisteminin dışa açıldığı 1980 sonrası dönemde yaşanan bu gelişmelerin dışında kalması mümkün olmamıştır. Bu anlamda vergi rekabetinin Türkiye'ye daha fazla yabancı sermaye çekilmesi için bir araç olarak kullanılması mümkündür. Bunun gerçekleştirilebilmesi için de vergi politikalarının bu amaca uygun olarak yeniden düzenlenerek, rekabetçi vergi politikaları uygulaması sağlanmalıdır. Ancak söz konusu vergi politikalarının uygulamada da aksamadan uygulanmasının sağlanması amacıyla vergi sistemimizin de gözden geçirilmesi ve bu konuda gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiğini de söylemeliyiz.

Vergi kanunları ve vergi ile ilgili ikincil mevzuatın anlaşılır, öngörülebilir, basit ve sürdürülebilir olması hem vergi idaresi açısından hem de mükellefler açısından önemlidir. Aksi takdirde mükellefler belirsizlik riski ile karşı karşıya kalırken, vergi idaresi de mükellefler ile vergi uygulamaları konusunda uyumsuzluğa düşebilecektir.

Dolayısıyla vergi mevzuatımızın uluslararası gelişmeler doğrultusunda vergi rekabetinden zarar görmeyecek şekilde gözden geçirilerek uluslararası sermaye akımlarının ülkemize çekilmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağar, Serkan. **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Akkaya, Şahin. **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005.

Aktaş, Mehmet. **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.

Atila, Özkan. **Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009.

Biçer, Ramazan. **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**. Türmob Yayınları-365.

Bilici, Nurettin. **Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi Mali Konular)**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.

Küreselleşme ve Demokrasi Küreselleşmenin Farklı Yüzleri. Özgür Adadağ ve Cemil Yıldızcan (drl.). Ankara: Dipnot Yayınları, 2011.

Doğruyol, Muhittin. **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**. Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2008.

Ekmekçi, Esra. **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**. İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 2003.

Emen, Türksoy. **Vergi ve Teşviklerin Yabancı Yatırımların Ülkeye Kazandırılması Üzerindeki Etkisi**. İnceleme Yarışması VII. Yased.

Karluk, S. Rıdvan. **Avrupa Birliği ve Türkiye**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2005.

Kılıçaslan, Harun. **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**. İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 2005.

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008.

Nye Jr, Joseph S. ve David A. Welch. **Küresel Çatışmayı ve İşbirliğini Anlamak**. Renan Akman (çev.). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010.

Pehlivan, Osman ve Ersan Öz. **Uluslararası Vergilendirme**. Trabzon: Derya Kitabevi, 2011.

Sağlam, Meltem. **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Saraç, Özgür. **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006.

Tuncer, Selahattin. **Türkiye'de Ar-Ge Teşvikleri ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. **“Avrupa Birliği El Kitabı”**. Ankara:1995.

Uluslararası İşletmecilik Temel Kavramlar. Çağrı Bulut ve İge Pınar (drl.). Ankara: Nobel Yayınları, 2013.

Uyanık, Namık Kemal. **Örtülü Sermaye, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri**. Türmob Yayınları-328.

Sürelİ Yayınlar

Ak, Mehlika Sultan. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Rejimi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.346, Haziran 2010. ss.44-52.

Aksoy, A. Serdar ve Mehmet Çiftçi. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumı”. **Vergi Sorunları**. Sayı.202, Temmuz 2005. ss.7-17.

Aktan, ořkun Can ve İstiklal Y. Vural. “Vergi Rekabeti”. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi**. Sayı.22, Ocak-Haziran 2004. ss.1-18.

Alp, Ali. “Küreselleşmenin Mali Piyasalar Üzerine Etkileri”. **Finans Politik&Ekonomik Yorumları**. Sayı.473, Ağustos 2003. ss.21-31.

Alptürk, Ercan. “Dünden Bugüne Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri ve Uyum Çalışmalarının Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.196, Ocak 2005. ss.39-47.

Alptürk, Ercan ve Osman Öztürk. “Uluslararası Tahkim ve Vergisel Boyutuna Bakış”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.134, Kasım 1999. ss.79-86.

Altınok, Derviş. “Vergi Oranında Yatırım İndirimi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.335, Temmuz 2009. ss.135-140.

Arıkan, A. Naci. “Kobi Birleşmelerine Sağlanan Teşvik ve Kobilerin Önemi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.335, Temmuz 2009. ss.205-213.

Arıkan, Ahmet Naci. “Vergi Baskısı Endeksi ve OECD’nin Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri ile Mücadelesi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.339, Kasım 2009. ss.45-53.

Arslan, Fuat. “İnternet Vergi Gelirlerini Tehdit Ediyor Mu?”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.138, Mart 2000. ss.41-46.

Ataç, Kürşat. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kâr Paylarının Kaynağının Türkiye Olması Durumunda Vergilendirme”. **Vergi Dünyası**. Sayı. 357, Mayıs 2011. ss.65-72.

Ateşli, D. Erkan. “Yürürlükteki Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik ve Çifte Mukimlik”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.140, Mayıs 2000. ss.64-81.

Ay, Hakan. “Vergi Rekabeti”. **Vergi Dünyası**. Sayı.236, Nisan 2001. ss.133-139.

Ay, Hakkı M. “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.192, Eylül 2004. ss.163-169.

Aydın, Erkan. “Vergi Cennetleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.253, Ekim 2009. ss.92-108.

Aydın, Fazıl. “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma”. **Vergi Sorunları**. Sayı.174, Mart 2003. ss.33-41.

Aydın, Fazıl. “Serbest Bölgelerde Vergi İstisnaları”. **Vergi Sorunları**. Sayı.247, Nisan 2009. ss.85-88.

Aydın, Selda. “Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.136, Ocak 2000. ss.15-26.

Aygün, Göksal. “Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-I”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.245, Eylül 2008. ss.141-149.

Aygün, Göksal. “Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları-II”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.246, Ekim 2008. ss.69-82.

Bahar, Cevdet Okan. “Elektronik Ticaret Çerçevesinde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı.251, Mart 2009. ss.99-108.

Barınır, İsmail. “Serbest Bölgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”. **Vergi Dünyası**. Sayı.365, Ocak 2012. ss.114-118.

Batun, Mehmet. “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırmasına İlişkin alışmaların Tarihsel Gelişimi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.323, Temmuz 2008. ss.89-97.

Bozkurt, Cevdet. “Serbest Bölgelerde çeşitli lke Menşeli Girdiler Kullanılarak Elde Edilen rnn İthalat Aşamasında Vergilendirme Sorunu”. **Vergi Dünyası**. Sayı.345, Mayıs 2010. ss.124-131.

Büyükbalkan, Uğur. “Elektronik Ticaret ve Uygulamaları”. **Mali zm**. Sayı.52, Temmuz-Ağustos-Eylül 2000. ss.71-76.

ak, Murat ve Demet ak. “International Transfer Pricing and Taxation: Evidence from Turkey”. **METU Studies in Development**. 35, December 2008. ss.265-275.

Çelikkaya, Ali. “Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisini Uyumlaştırma abaları: Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) nerisi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.354, şubat 2011. ss.133-142.

etin, Nedret. “Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası”. **Vergi Sorunları**. Sayı.263, Ağustos 2010. ss.71-77.

iek, Halit. “Avrupa Birliği’nde Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye’ye Olası Etkileri”. **Vergi Sorunları**. Sayı.144. ss.177-189.

ien, Ali ve Nuray Serdaroğlu Erbil. “ifte Vergilendirmeyi nleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup”. **Vergi Dünyası**. Sayı.362, Ekim 2011. ss.35-43.

lgezen, vl. “Uluslararası Vergi Planlaması”. **Vergi Dünyası**. Sayı.349, Eylül 2010. ss.64-72.

Demirkan, Burak. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”. **Vergi Raporu**. Sayı.125, şubat 2010. ss.98-107.

Doğan, Gülçin. “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu erevesinde Vergi Cennetlerine Yapılan demelerde Stopaj”. **Vergi Dünyası**. Sayı.308, Nisan 2007. ss.222-225.

Duran, M Sungur ve Begüm Aydnlı. “Türkiye’de Yatırım İndirimi Uygulaması ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.137, Şubat 2000. ss.104-119.

Düzenli, Serpil ve Burcu Aslantaş Ateş. “Transfer Fiyatlandırmasının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”. **Vergi Raporu**. Sayı.115, Nisan 2009. ss.84-98.

Elele, Onur. “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi ve Vergi Cennetleriyle Mücadele”. **Vergi Dünyası**. Sayı.307, Mart 2007. ss.116-122.

Ergül, Ergin. “Küresel Değişim Süreçleri ve Ulus Devletler”. **Vergi Sorunları**. Sayı.241, Ekim 2008. ss.149-160.

Erkuş, Hakan ve Leyla Ateş. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.310, Haziran 2007. ss.113-129.

Eser, Levent Yahya. “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti: Son Dönem Gelişmeler”. **Vergi Sorunları**. Sayı.261, Haziran 2010. ss.186-193.

Eyüpgiller, 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. ss.186-189.

Eyüpgiller, S. Saygın. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”. **Mali zm**. Sayı.53, Ekim-Kasım-Aralık 2000. ss.125-131.

Ferhatoğlu, Emrah. “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Gleri”. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Dergisi**. 7(1). ss.79-96.

Ferhatoglu, Emrah. "Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret". **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. 7(2). ss.47-65.

Gençyürek, Levent. "Örtülü Kazanç Dağıtımı". **Vergi Sorunları**. Sayı.143, Ağustos 2000. ss.67-79.

Giray, Filiz. "Küreselleşme Sürecinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler ve Vergi Teşvikleri: Türkiye'deki Durum Analizi". **Vergi Dünyası**. Sayı.338, Ekim 2009. ss.111-124.

Gök, Rukiye. "Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşvikler". **Vergi Dünyası**. Sayı.351, Kasım 2010. ss.149-163.

Gök, Rukiye. "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası**. Sayı.357, Mayıs 2011. ss.161-174.

Göker, Zeliha. "Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti". **Maliye Dergisi**. Sayı.154, Ocak-Haziran 2008. ss.121-134.

Gökçe, Erhan. "E-Ticaret". **Gümrük Dergisi**. Sayı.57, Ekim-Aralık 2006. ss.54-76.

Güçlü, Emre Betül. "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Son Değişiklikler". **Vergi Sorunları**. Sayı.254, Kasım 2009. ss.106-116.

Güçlü, Emre Betül. "Avrupa Birliği Vergileme Sisteminde Bir Yenilik: EMCS-Özel Hareket ve Kontrol Sistemi". **Vergi Sorunları**. Sayı.269, Şubat 2011. ss.89-96.

Gümüş, Erhan. "Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulaması". **Vergi Sorunları**. Sayı.238, Temmuz 2008. ss.170-175.

Gümüşkaya, Gamze. "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü Maddesinde Bir Belirsizlik: 'Bedel' ve 'Fiyat' Kavramlarının 'Fer'i Alacaklar'ı Kapsamakta Olup Olmadığının İrdelenmesi". **Vergi Sorunları**. Sayı.235, Nisan 2008. ss.160-186.

Günay, Ayşe. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.140, Mayıs 2000. ss.133-162.

Günay, Ayşe ve Rövdşen Şahbazov. “Küreselleşme Sürecinde Mali Suçlar ve Mali Suçları Önlemeye Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.130, Temmuz 1999. ss.122-162.

Günay, Özge. “OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar”. **Vergi Dünyası**. Sayı.308, Nisan 2007. ss.122-126.

Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.126, Mart 1999. ss.75-84.

Günaydın, İhsan. “Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.136, Ocak 2000. ss.60-77.

Günaydın, İhsan. “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”. **Vergi Dünyası**. Sayı.224, Nisan 2000. ss.100-109.

Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-I”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.206, Kasım 2005. ss.118-136.

Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.207, Aralık 2005. ss.141-167.

Günaydın, İhsan ve Levent Yahya Eser. “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.202, Temmuz 2005. ss.123-154.

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

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

Günaydın, İhsan ve Levent Yahya Eser. “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.202, Temmuz 2005. ss.123-153.

Günaydın, İhsan ve Serkan Benk. “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I”. **Vergi Sorunları**. Sayı.179, Ağustos 2003. ss.138-161.

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

Güner, Onur. “Bir Güvenlik Müessesesi Olarak ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı’”. **Vergi Dünyası**. Sayı.305, Ocak 2007. ss.179-183.

Güneş, İsmail Hakkı. “E-Ticaretin Vergilendirilme İsteminde Yaşanan Gelişmeler”. **Lebib Yalkın**. Sayı.81, Eylül 2010. ss.82-89.

Gürboğa, Erkan ve İhsan Bahir Bellek. “Örtülü Kazanç Dağıtım Yoluyla Oluşan Katma Değer Vergisi Ziyai”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.135, Aralık 1999. ss.20-25.

Horner, Frances M. “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği”. Ersan Öz (çev.). **Maliye Dergisi**. Sayı.145, Ocak-Nisan 2004. ss.205-214.

Hoşyumruk, Şennur. “Türkiye Zararlı Vergi Rekabetinin Neresinde?”. **Vergi Dünyası**. Sayı.314, Ekim 2007. ss.109-111.

Işık, Hüseyin. “Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama”. **Vergi Dünyası**. Sayı.341, Ocak 2010. ss.48-61.

İlhan, Buket. “Dolaysız Vergilerin Oranları Açısından AB Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.248, Mayıs 2009. ss.162-172.

Karabacak, Hakan. “Avrupa Birliği ve Ülkemizde KDV’nin Konusu”. **Vergi Sorunları**. Sayı.179, Ağustos 2003. ss.214-222.

Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”. **Vergi Dünyası**. Sayı.238, Haziran 2001. ss.90-99.

Karaca, Yüksel. “Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarına İlişkin Vergi Ertelemesi”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.140, Mayıs 2000. ss.123-132.

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

Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”. **Banka ve Ekonomik Yorumlar**. Sayı.1, Ocak 2003. ss.5-34.

Karasu, Gülçin. “Vergi Cennetleri ve Vergi Rekabetinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı.31, Temmuz 2007. ss.1573-1610.

Karyağdı, Nazmi ve Ahmet Metin Aysoy. “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Teşvikleri ve Prim Desteği Uygulaması”. **Vergi Dünyası**. Sayı.382, Haziran 2013. ss.40-44.

Kaya, Harun. “Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme”. **Vergi Dünyası**. Sayı.271, Mart 2004. ss.177-186.

Kıraç, Selda. “Türk Gelir Vergisi Sisteminin Uyumlaştırma Açısından Avrupa Birliği ile Karşılaştırılması”. **Vergi Sorunları**. Sayı.250, Temmuz 2009. ss.177-185.

Koyuncu, İlyas. “Gelir Vergisi Kanunu’nda İkili Gelir Vergisi Sisteminin İzleri”. **Vergi Sorunları**. Sayı.265, Ekim 2010. ss.112-116.

Nazalı, Ersin. “AB Tarafından Çıkarılan ve Gerçek Kişilerce Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesine 2003/48 Sayılı Direktif”. **Vergi Dünyası**. Sayı.325, Eylül 2008. ss.100-103.

OECD Konseyi Bakanlar Toplantısı. Oya Kubat (çev.). **Maliye Dergisi**. Sayı.134, Mayıs-Ağustos 2000. ss.25-39.

Öcal, Erdoğan. “Uluslararası Anlaşmalarla Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.266, Kasım 2010. ss.7-13.

Öz, Ersan ve Fatih Çavdar. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”. **Vergi Dünyası**. Sayı.371, Temmuz 2012. ss.51-66.

Öz, Ersan ve Mehmet Aslan. “AB’ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.205, Ekim 2005. ss.150-168.

Öz, N. Semih. “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”. **Vergi Sorunları**. Sayı.143. ss.48-59.

Özandaç, Okan. “Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Yatırımlarına Devlet Teşvikleri”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.132, Eylül 1999. ss.98-103.

Öğüt, Semih. “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.176, Mayıs 2003. ss.215-228.

Saraçoğlu, Fatih. “Kurumlar Vergisi İle İlgili Avrupa Birliği Direktifleri”. **Vergi Sorunları**. Sayı.201, Haziran 2005. ss.125-131.

Saraçoğlu, Fatih ve Haydar Ejder. “Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.164, Mayıs 2002. ss.122-132.

Sarı, Hamit. “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarından Haksız Yararlanmaların Önüne Geçmeye Yönelik Tedbirler”. **Vergi Dünyası**. Sayı.365, Ocak 2012. ss.55-70.

Sayan, Hakkı. “Teşvik Uygulamalarında Vergisel Düzenlemelerin Etkinliği ve Yeni Teşvik Sisteminin Getirdikleri”. **Vergi Dünyası**. Sayı.335, Temmuz 2009. ss.224-229.

Solmaz, Murat. “Türkiye’de ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Bileşimi (Kompozisyonu)”. **Vergi Sorunları**. Sayı.260, Mayıs 2010. ss.104-109.

Şentürk, Mehmet. “Küreselleşme Kavramı ve Bu Bağlamda Türkiye’nin Avrupa Birliğine Entegrasyonu”. **Vergi Sorunları**. Sayı.260, Mayıs 2010. ss.116-120.

Tanrikulu, Salih. “Avrupa Birliği’nde Şirket Birleşme, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.161, Şubat 2002. ss.73-81.

Tavşancı, Aykut. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.196, Ocak 2005. ss.222-237.

Tavşancı, Aykut. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası**. Sayı.281, Ocak 2005. ss.112-123.

Tavuz, Akın. “Straddle Stratejisi ve Vergisel Boyutu”. **Vergi Dünyası**. Sayı.356, Nisan 2011. ss.38-50.

Tekin, Selçuk. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”. **Vergi Sorunları**. Sayı.247, Nisan 2009. ss.121-129.

Tekşen, Ömer ve Gülsüm Bağcı. “Transfer Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Bir Muhasebe Uygulaması”. **Vergi Dünyası**. Sayı.348, Ağustos 2010. ss.131-141.

Toroslu, M Vefa. “Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırımlarda Yatırım İndirimi Uygulaması”. **Vergi Sorunları (Arşiv CD)**. Sayı.132, Eylül 1999. ss.166-173.

Toroslu, M. Vefa. “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.239, Ağustos 2008. ss.155-164.

Türk, Yakup. “Türkiye’de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-1”. **Vergi Dünyası**. Sayı.341, Ocak 2010. ss.94-106.

Türk, Yakup. “Türkiye’de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-2”. **Vergi Dünyası**. Sayı.342, Şubat 2010. ss.69-76.

Ubay, Birol. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları”. **Vergi Dünyası**. Sayı.381, Mayıs 2013. ss.115-123.

Uğur, Alparslan ve Emin Kömürcüler. “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye’deki Yansımaları”. **Finans, Politik&Ekonomik Yorumlar**. Cilt.45. Sayı.515. ss.31-44.

Unakıtan, Kemal. “Küreselleşme ve Türkiye Ekonomisinde Yaşanan Gelişmeler”. **Vergi Dünyası**. Sayı.310, Haziran 2007. ss.4-8.

Uzunoğlu, Nihat. “Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu”. **Vergi Dünyası**. Sayı.382, Haziran 2013. ss.28-39.

Ülgen, Soner. “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”. **Vergi Dünyası**. Sayı.237, Mayıs 2001. ss.104-107.

Ünel, Ayben. “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Uygulamalarına İlişkin Ülke Örnekleri ve Türkiye Açısından Değerlendirme”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.81, Eylül 2010. ss.146-155.

Yaşaran, Erhan ve Veysel Çıplak. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Dolaylı Vergiler Açısından Uyumlaştırılması”. **Vergi Raporu**. Sayı.89, Şubat 2007. ss.89-113.

Yıldırım, Ali Haydar. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumdan Elde Edilmiş Sayılan Kazanç”. **Vergi Sorunları**. Sayı.247, Nisan 2009. ss.96-100.

Yıldırım, Haşmet. “Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye’nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri”. **Vergi Dünyası**. Sayı.353, Ocak 2011. ss.161-176.

Yıldırım, Mehmet. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Mukimlik Belgesinin Önemi”. **Vergi Sorunları**. Sayı.266, Kasım 2010. ss.140-142.

Yıldırım, Musa. “Avrupa Birliği’nde Uygulanan KDV Sistemi, Türkiye’deki KDV ile Karşılaştırılması ve Uyumlaştırma Çalışmaları”. **Vergi Sorunları**. Sayı.239, Ağustos 2008. ss.76-94.

Yonah, Reuven S. Avi. “Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi”. Serkan Benk (çev.). **Vergi Dünyası**. Sayı.273, Mayıs 2004. ss.142-147.

Tezler

Aşa, Harun. “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Uludağ Üniversitesi SBE, 2010.

Ceylan, Mahmut. “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Açısından Analizi”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Sakarya Üniversitesi SBE, 2010.

Çımrın, Füsün Kökalan. “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Bir Hareket Olarak Karşı Küreselleşme Hareketleri/Türkiye Sosyal Forumu Örneği”. **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Ege Üniversitesi SBE, 2009.

Ecevit, Cenk. “Küreselleşen Dünyada Çok Uluslu Şirketler ve Politik Risk”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Kadir Has Üniversitesi SBE, 2008.

Gülüm, Aylın. “AB’de ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2009.

Gündoğdu, Müge Muammer. “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Çukurova Üniversitesi SBE, 2009.

Hajdar, Eda Ajhan. “Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyumu ve Türkiye’nin Etkileşimi”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Uludağ Üniversitesi SBE, 2006.

İçmen, Murat. “Küresel Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansımaları”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Akdeniz Üniversitesi SBE, 2010.

Karabulut, Mehtap. “Elektronik Ticaret Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi Denetimi ve Vergi Sorunları”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2009.

Karakaş, İskender Emrah. “Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi SBE, 2010.

Kaya, Murat. “Türk Katma Değer Vergisi Sisteminde İhracat İstisnası Uygulaması ve Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi SBE, 2006.

Kul, Bülent. “Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Türkiye”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2010.

Özdemir, Oya. “Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı ile Uyumlaştırılması”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, 2008.

Öztürk, Ahmet. “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu”. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2010.

Saraç, Özgür. “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”. **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2006.

Şah, Murat. “Türkiye’de ve OECD Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önlemeye Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi SBE, 2011.

Tanıl, Arzu. “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi”. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Celal Bayar Üniversitesi SBE, 2009.

İnternet Kaynakları

Access to European Union Law. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008L0118:EN:NOT>, (14.07.2013).

Acinoroğlu, Serkan. “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”. **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**. Yıl:1. Sayı:2, 2009. ss.147-169. http://www.kenancelik.com/documents/8SERKAN_ACINOROGLU.pdf, (13.02.2013).

Alganer, Yalçın ve Güneş Yılmaz. “Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”. **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**. Cilt.XXVIII. Sayı.I, 2010. ss.135-160. http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2010_1/08_alganer-yilmaz.pdf, (13.02.2103).

Altunay, Ezel. “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye’nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”. **Bütçe Dünyası Dergisi**. Sayı.34, 2010/2. ss.93-110. http://www.butce.org/Html/dergi/34/5_e_altunay.pdf, (03.07.2012).

Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**. Cilt.12. Sayı.3, 2007. ss.227-252. <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2007-3-14.pdf>, (01.06.2013).

Armağan, Ramazan ve Murat İçmen. “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması (Tax Competition and Its Reflections to Turkey)”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.17. Sayı.2, 2012. ss.145-172. <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2012-2-7.pdf>, (12.01.2013).

Bağlı, Mehmet Selim. “Etkinlik-Eşitlik Çelişki Bağlamında Yeniden Dağıtım Politikalarının Sosyal Refah Üzerindeki Etkisi”. **Maliye Dergisi**. Sayı.161, Temmuz-Aralık 2011. ss.259-282. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/014.pdf, (21.09.2013).

Bakar, Feride. “Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus Programları”. **Ekonomi Bilimler Dergisi**. Cilt.4. No.2. 2012. ss.35-44. http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_EBD/arsiv/2012_2/feride_bakar.pdf, (14.02.2013).

Balay, Refik. “Küreselleşme, Bilgi Toplumu ve Eğitim”. **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**. Sayı.2, 2004. ss.61-82. http://pol.atilim.edu.tr/files/kuresellesme/bt/kuresel_bt.pdf, (26.05.2013).

Balcı, Ali. “Roland Robertson, Küreselleşme ve Kültür”. ss.25-36. http://pol.atilim.edu.tr/files/kuresellesme/kultur/robertson_kuresellesme_kultur_2006.pdf, (26.05.2013).

Berkay, Ferhan ve Ramazan Armağan. “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”. **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**. Cilt.3. Sayı.5, 2011. s.88-106. <http://edergi.sdu.edu.tr/index.php/sduvd/article/view/2589/2566>, (21.09.2013).

Ceran, Yunus ve Recep Çiçek. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”. **Yönetim ve Ekonomi**. Cilt.14. Sayı.1, 2007. ss.291-304. <http://www2.bayaz.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C14S12007/YCRC.pdf>, (12.02.2013).

Common System of Value Added Tax (VAT) (the VAT Directive). http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_en.htm, (15.04.2011).

Council of The European Union. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf, (08.01.2014).

Çak, Murat. “Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme”. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara, 2008. ss.1-166. <http://www.sgb.gov.tr/Yayinlar/kitap%20-2008-385.pdf>, (28.05.2012).

Çelebi, A. Kemal ve Hamza Kahriman. “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”. **Maliye Dergisi**. Sayı.161, Temmuz-Aralık 2011. ss.33-63. http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/003.pdf, (20.04.2013).

Çelik, Emrah. “İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. **E-Yaklaşım**. Sayı.233, Mayıs 2012. <http://www.verginet.net/dtt/5/Isyeri-Kavrami-Cifte-Vergilendirmeyi-Onleme-Anlasmalari.aspx>, (28.09.2013).

Çelik, Mehmet. “Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, 2002. <http://eprints.sdu.edu.tr/64/1/TS00233.pdf>, (21.09.2013).

Demirli, Yunus. “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No:2011/412. 2011. ss.1-367. <http://www.sgb.gov.tr/Yaynlar/2011-412.pdf>, (12.02.2013).

Department of Treasury. “The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals”. July 1999. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswite.pdf>, (27.05.2013).

Devlet Planlama Teşkilatı. Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)-Vergi. Ankara: Özel İhtisas Komisyonu Yayını, 2007. ss.1-79. www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3123/oik685.pdf, (14.01.2013).

Doğan, Özlem İpekgil, Mehmet Marangoz ve Mert Topoyan. “İşletmelerin İç ve Dış Pazarda Rekabet Gücünü Etkileyen Faktörler ve Bir Uygulama”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.5. Sayı.2, 2003. ss.114-139. <http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt5.say%C4%B12/5.2%20dogan%20marangoz%20topoyan.pdf>, (14.02.2013).

Eken, Huriğül. “Küreselleşme ve Ulus Devlet”. ss.243-262. http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Hurig%C3%BCI%20EKEN/EKEN,%20Hurig%C3%BCI.pdf, (26.05.2013).

Ekinci, Filiz. “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”. <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/17/288-296.pdf>, (14.02.2013).

Erkan, Mehmet. “Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Muktesebatı Açısından Değerlendirilmesi”. ss.1-37. http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/15.pdf, (10.07.2013).

Ertürk, Cihat. “AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu”.
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cihat/003/>, (05.10.2013).

Eser, Emre. “Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler”. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı. Yayın No: 2822. Nisan 2011. ss.1-227.
http://www.kalkinma.gov.tr/DocObjects/View/12365/Turkiyede_Uygulanan_Yatirim_Tesvik_Sistemleri.pdf, (12.02.2013).

Europa Summaries of EU Legislation.
http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/fi0003_en.htm, (14.07.2013)

European Commission. “VAT Rates Applied in the Member States of the European Union”. 14.01.2013. ss.1-28.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (14.07.2013).

European Commission. “Taxation Trends in the European Union”. 14.01.2013. ss.1-4. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-29042013-CP/EN/2-29042013-CP-EN.PDF, (14.07.2013).

European Commission, “Taxation and Customs Union”
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/index_en.htm, (08.01.2014).

Eurostat Statistical Books. Taxation Trends in the European Union. 2012 Edition. ss.1-316.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf, (27.05.2013).

Eyüpgiller, S. Saygın. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”.
archive.ismmmo.org.tr/.../14%20-%2053%20SAYGIN%20EYÜPGİLLE...,
(05.10.2013).

Ferhatoğlu, Emrah. “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.1, Haziran 2006. http://www.emrahferhatoglu.net/index_htm_files/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm, (12.01.2013).

Ferhatoğlu, Emrah. “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”. **e-akademi**. Sayı.51, Mayıs 2006. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm>, (01.07.2012)

Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue. OECD. 1998. ss.1-82. <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904184.pdf>, (10.01.2013).

<http://www.mylife.com.tr/Ekonomi/2013/07/11/yeni-cennetler-bulundu>, (18.10.2013).

Gedik, Melek Akdoğan. “Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması”. **Maliye Dergisi**. Sayı.160, Ocak-Haziran 2011. ss.328-350. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/160/016.pdf, (03.07.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (01.06.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. Vergilendirme/Taxation Bülteni. 2012/3. ss.1-44. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation3.pdf>, (16.02.2103).

Gelir İdaresi Başkanlığı. Vergilendirme/Taxation Bülteni. Sayı.5, Ocak 2013. ss.1-44. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation5.pdf>, (12.02.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. Vergilendirme/Taxation Bülteni. Sayı.6, Nisan 2013. ss.1-33. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation6.pdf>, (18.10.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. Vergilendirme/Taxation Bülteni. Sayı.7, Ağustos 2013. ss.1-33. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation7.pdf>, (07.10.2013).

Goodspeed, Timothy J. “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”. İsa Sağbaş (çev.). http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/i.%20sagbas.pdf, (13.02.2013).

Göker, Zeliha. “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”. ss.121-134. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/154/8.zelihagoker.pdf, (14.02.2013).

Güngör, Feridun. “Vergi Tatili, Türkiye’nin Rekabet Gücünü Artırır”. **Ekonomist**. 2004. ss.72-73. <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf>, (14.02.2013).

Güngör, Kamil. “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”. ss.49-76. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/136/KamilG%C3%9CN G%C3%96R.pdf, (13.02.2013).

Güngör, Kamil. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”. **Mevzuat Dergisi**. Yıl.4. Sayı.40, Nisan 2001. <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/04a/02.htm>, (14.01.2013).

Güven, İlhan. “Elektronik Ticaret Vergileme İlkelerini Değiştirecek”. **Mali Çözüm**. Sayı:92, 2009. ss.183-194. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/92malicozum/12%20ilhan%20g%C3%B Cven.pdf>, (12.02.2013).

Işık, Hüseyin. “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Yayın No:2005/370. Ankara, 2005. ss.1-367.

<http://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/%C3%87ok%20Uluslu%20%C5%9Eirketlerde%20%C3%96rt%C3%BCI%C3%BC%20Kazan%C3%A7%20ve%20%C3%96rt%C3%BCI%C3%BC%20Sermaye.pdf>, (24.04.2012).

İktisadi Kalkınma Vakfı. “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası”. ss.1-27.
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, (13.02.2013).

İktisadi Kalkınma Vakfı. “Vergilendirme Politikası, Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi”. Yayın No: 246. ss.1-32.
http://www.ikv.org.tr/images/upload/data/files/vergilendirme_1.pdf, (10.07.2013).

“İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu”.
<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, (28.09.2013).

Kaplan, Ersin. “Kamu Tercihi Teorisinde Karar Alma Süreci ve Bu Süreci Etkileyen Aktörler”.
http://www.akademiktisat.net/calisma/kamu_yonetim/kamu_tercih_ekaplan.htm, (05.10.2013).

Karabacak, Hakan. “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran ve Yapısı”. **Maliye Dergisi.** ss.46-56.
http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/abdekdv.pdf, (16.04.2011).

Kargı, Nihal ve Ekrem Karayılmazlar. “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”. ss.21-37.
<http://sablonsdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2009-3-2.pdf>, (14.02.2013).

Kartalci, Kadir. “Küreselleşmenin Kamu Mali Yönetimine Yansımaları”. ss.623-634. <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1427/file/KadirKartalci.pdf>, (13.02.2013).

Kaya, Mehmet. “Küreselleşme Yaklaşımları”. **Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi.** 13, 2009. ss.1-16.
http://www.zgefdergi.com/Makaleler/682672343_13_01_Kaya.pdf, (26.05.2013).

Kaymakcı, Oğuz. “Yeni Ekonomi Rekabet, Piyasa ve Ar-Ge”. ss.1-40.
<http://web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/yeniekonomikrekabet.pdf>, (14.02.2013).

Organ, İbrahim ve Fatih Çavdar. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”. ss.63-84.
http://iuyd.pau.edu.tr/index.php/iuyd/article/view/28/pdf_22, (12.02.2013).

Ozansoy, Ahmet. “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”. **Mali Çözüm**. Sayı.97, 2010. ss.133-166.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/6%20ahmet%20ozansoy.pdf>, (14.02.2013).

Öz, Ersan ve Sevinç Yaraşır. “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 52. Seri. Yıl:2009. ss.1-40.
<http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/177/284>, (01.07.2012).

Özdemir, Biltekin. “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”. **Maliye Dergisi**. Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009. ss.1-32.
http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/157/01.Biltekin.OZDEMIR.pdf, (16.02.2013).

Özdemir, Hakan. “Küreselleşme Sürecinde Ulus Devletin Akıbeti: Ulus Devlet Sonda mı, Vizyonda mı?”. ss.526-543.
<http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1427/file/Hakanozdemir.pdf>, (26.05.2013).

Saraçoğlu, Fatih ve Özgür Şahan. “Tobin Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı.54. ss.71-82.
<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der55m4.pdf>, (07.10.2013).

Savaşan, Fatih. “Vergisel Teşviklerin Yabancı Doğrudan Yatırımlar Üzerindeki Etkisi”. **Mevzuat Dergisi**. Sayı.107, Kasım 2006.
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/11a/02.htm>, (13.02.2013).

Şentürk, Suat Hayri. “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”. ss.16-25. <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf>, (21.09.2013).

Pehlivan, Serdar ve Ali Rıza Gökbunar. “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”. **Yönetim ve Ekonomi**. Cilt.17. Sayı.1, 2010. Celal Bayar Üniversitesi İİBF. ss.99-120. http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/99_120.pdf, (04.09.2011).

Taşcı, Kamil. “Bilgi Ekonomisinin Kuramsal Çerçevesi”. XII. “Türkiye’de İnternet” Konferansı 8-10 Kasım 2007. Ankara. ss.317-332. http://inet-tr.org.tr/inetconf12/kitap/Bildiriler/65_40_inet07.pdf, (18.09.2013).

Tayfur, Ersin. “Avrupa Birliği’nin Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Kaçırma Faaliyetlerine Karşı Mücadelesi”. <http://www.vmhk.org.tr/?p=4527>, (08.01.2014).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.12, 2010. ss.435-467. <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/12-yildirimtaylar.pdf>, (14.07.2013).

T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. “Avrupa Birliği’nde Vergilendirme”. <http://www.abmaliye.gov.tr/node/24>, (16.02.2013).

Türk Dil Kurumu. Güncel Türkçe Sözlük. <http://www.tdk.gov.tr/> (18.09.2013).

Türk Dil Kurumu. Sözlük. <http://www.tdksozluk.com/s/etkile%FEim/> (18.09.2013).

Türk Dil Kurumu. Güncel Türkçe Sözlük. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.523df121a26fa0.09863384, (21.09.2013).

Tekin, Ahmet. “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”. **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.16, Aralık 2006. ss.301-316. <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/16/301-316.pdf>, (14.02.2013).

Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu. “Geleneksel Rekabette Yeni Rekabete: Devletlerarası Rekabet”. <http://tiskweb.com/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2422>, (05.10.2013).

Tüzel, Sait ve Mehmet Kurudayıoğlu. “Alımlama Estetiği Kuramı Doğrultusunda Okurun Beklenti Ufkunun Tespit Edilmesi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma”. **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.10. Sayı.21, 2013. ss.101-123. http://www.academia.edu/4186236/Sait_Tuzel_2013_Alımlama_Estetigi_Kurami_Dogrultusunda_Okurun_Beklenti_Ufkunun_Tespit_Edilmesi_Uzerine_Uygulamali_Bir_Calisma. **MKU Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 10. Cilt.21. Sayı 101-1236, (21.09.2013).

Uzunoğlu, Hakan. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi SBE, 2002. ftp://ftp.dtm.gov.tr/etik/e_kutuphane/vergi_tez.pdf, (12.02.2013).

Ünlü, Kemal. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”. <http://www.bilgidenetim.com/zararli-vergi-rekabeti-ve-vergi-cennetleri.html>, (05.10.2013).

Wilson, John Douglas. “Theories of Tax Competition”. **National Tax Journal**. Jun 1999. 52, 2. ABI/INFORM Global. ss.269-304. <http://socserv.mcmaster.ca/cuffk/wilson.pdf>, (11.01.2013).

Yayla, Sefa. “Royalti ve Lisans”. **Gümrük Dünyası Dergisi**. Sayı.50. <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html>, (05.10.2013).

Yeni Dünya Düzeni Arayışları: Küreselleşme. ss.61-83. <http://w2.anadolu.edu.tr/aos/kitap/IOLTP/1269/unite04.pdf>, (26.05.2013).

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**. Sayı.161, Temmuz-Aralık 2011. ss.21-32. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/002.pdf, (21.09.2013).

Yıldız, Habib. “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”. ss.549-569. http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2006_X_2_22.pdf, (14.01.2013).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Gerekçesi. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf, (01.06.2013).

Diğer Kaynaklar

Erkan, Fikret. **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından**. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/399.

Kanunlar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

5225 Sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu