

**T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASININ
VERGİ REKABETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

ARZU TANIL

**DANIŞMAN
YRD. DOÇ.DR. TÜLİN CANBAY**

**MANİSA
2009**

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ

TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu:

Üniv.Kodu:

Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı: TANIL

Adı: ARZU

Tezin Türkçe adı: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi

Tezin Yabancı adı: Tax Competition in Terms of Evaluation of Corporation Tax in Turkey

Tezin yapıldığı

Üniversite : CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Yıl : 2009

Diğer kuruluşlar :

Tezin Türü: 1- Yüksek Lisans (*)	Dili :TÜRKÇE
2- Doktora ()	Sayfa sayısı :160
3- Tıpta uzmanlık ()	Referans sayısı :180
4- Sanatta yeterlilik ()	

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: Yrd.Doç.Dr.

Adı: TÜLİN

Soyadı:CANBAY

Türkçe anahtar kelimeler:

- 1- Kurumlar Vergisi
- 2- Küreselleşme
- 3- Uluslararası Vergi Rekabeti
- 4- Zararlı Vergi Rekabeti
- 5- Transfer Fiyatlaması

İngilizce anahtar kelimeler:

- 1- Corporation Tax
- 2- Globalization
- 3- International Tax Competition
- 4- Harmful Tax Competition
- 5- Transfer Pricing

Tarih:27/10/2009

İmza :

ÖZET

Küreselleşme ve beraberinde getirdiği hareketlilik, bir yandan ekonomilerin yeniden şekillenmesine, diğer yandan da vergilemeye ilişkin politikaların yeniden düzenlenmesine yol açmaktadır.

1980'li yıllarda dünyanın gündemine girmeye başlayan küreselleşme olgusu, diğer birçok alanda olduğu gibi ekonomik alanda da önemli gelişmelere neden olarak uluslar arası sınırların kalmasının, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşmasına imkan yaratmıştır. Sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik gelişmeler, ülkeler açısından bir yandan yeni olanaklar sağlarken, diğer yandan önemli problemleri de beraberinde getirmiştir.

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

Bu çalışma, birinci bölümde Türkiye'deki Kurumlar Vergisini, ikinci bölümde uluslararası vergi rekabetinin oluşumunu ve zaman içerisinde şekillenmesini, üçüncü bölümde ise Türkiye'nin gelişen vergi rekabeti kavramından nasıl etkilendiğini ve kurumlar vergisinde buna yönelik yapılan değişiklikleri içermektedir.

Anahtar Kelimeler: 1) Kurumlar Vergisi 2) Küreselleşme 3) Uluslararası Vergi Rekabeti 4) Zararlı Vergi Rekabeti 5) Transfer Fiyatlaması

ABSTRACT

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

The idea of globalism has caused to the importanttant develepments in economics since 1980. As a result of all these developments, the international limits have been removed so goods, capital and manpower can spread out the world. Unfortunately, the relies in capital movements and technological developments create important problems as well as providing new possibilities to the countries. Especially, the chorm of active capital creaties competition among countries and this competition in some sityations causes to the erosion in internationel tax bases.

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

In these studies, the firsrt chapter of the corporation tax in Turkey, international tax competition in the second chapter of the formation and time to shape, the third chapter in the development of Turkey from the concept of tax competition is affected and how the corporation tax changes it contains the configuration.

Key Words: 1) Corporation Tax 2) Globalization 3) International Tax Competition 4)Harmful tax competition 5) Transfer Pricing

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum **“Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi”** adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

27/10/2009

ARZU TANIL

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 21.07.2009 tarih ve 22/02 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Yüksek Lisans Programı öğrencisi Arzu TANIL'ın "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Vergi Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 19/11/2009 tarihinde saat 11.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra, **30** dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	<input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	<input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Tülin CANBAY
(Danışman)



Yrd.Doç.Dr. Ahmet UTKUSEVEN



OYE

Yrd.Doç.Dr. Yusuf KILBIŞ



<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, basımı gereksizdir.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

İÇİNDEKİLER

TEZ VERİ GİRİŞ FORMU	i
TÜRKÇE ÖZET	ii
İNGİLİZCE ÖZET	iii
YEMİN METNİ	iv
TUTANAK	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ	xi
GİRİŞ	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

I. KURUMLAR VERGİSİNİN TEORİK YAPISI	1
A. TARİHSEL GELİŞİM	1
B. KURUMLARIN GERÇEK KİŞİLERDEN AYRI OLARAK VERGİLENDİRİLMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER	2
II. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ	3
A. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU	3
B. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ	4
III. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFİYET TÜRLERİ	5
A. TAM MÜKELLEFİYET	5
B. DAR MÜKELLEFİYET	5
IV. KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR	6
A. MUAFİYETLER	6
B. İSTİSNALAR	10

V. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA MATRAH TESPİTİ	14
A. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA MATRAH TESPİTİ	14
B. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA MATRAH TESPİTİ	15
C. MATRAHIN TESPİTİNDE ÖZEL DURUMLAR	15
VI. MATRAH TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK VE İNDİRİLEMeyeCEK GİDERLER, ZARARLAR VE İNDİRİMLER	18
A. İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER	18
B. İNDİRİLEMeyeCEK GİDERLER	23
VII. KURUMLAR VERGİSİNİN BEYANI, TARH VE ÖDENMESİ	26
VIII. KURUMUN SONA ERMESİ	28
A. TASFİYE	28
B. BİRLEŞME	28
C. DEVİR	30
D. BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ	32

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ REKABETİ

I. VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE TÜRLERİ	33
A. VERGİ REKABETİNİN ÖZELLİKLERİ	34
B. VERGİ REKABETİNİN UNSURLARI	37
C. VERGİ REKABETİNİN TÜRLERİ	38
1. İdareler Yönünden Vergi Rekabetinin Türleri	38
a. Dikey Vergi Rekabeti	38
b. Yatay Vergi Rekabeti	39
2. Ölçek İtibariyle Vergi Rekabetinin Türleri	39
a. Ulusal Vergi Rekabeti	39
b. Bölgesel Vergi Rekabeti	40
c. Küresel Ölçekli Vergi Rekabeti	40
3. Etkileri İtibariyle Vergi Rekabetinin Türleri	41
a. Yararlı Vergi Rekabeti	41

b. Zararlı Vergi Rekabeti	42
II. VERGİ REKABETİ KONUSUNDAKİ YAKLAŞIMLAR VE GELİŞTİRİLEN MODELLER	44
A. VERGİ REKABETİ YAKLAŞIMLARI	44
1. Geleneksel Kamu Maliyesi Yaklaşımı	44
2. Kamu Tercih Teorisi Yaklaşımı	45
B. VERGİ REKABETİ MODELLERİ	47
1. Tiebout Modeli	48
2. Basit Vergi Rekabeti Modeli	49
3. Zodrow – Mieskowski Modeli	50
III. VERGİ REKABETİ UYGULAMA BİÇİMLERİ	51
A. VERGİ CENNETLERİ	51
1. Vergi Cenneti Kavramı	52
2. Vergi Cennetlerini Tanımlayan Özellikler	53
B. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ	56
C. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI	60
D. ELEKTRONİK TİCARET	61
IV. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN BOYUTLARI	63
A. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN ARTIŞ NEDENLERİ	63
1. Küresel Boyutta Emek Hareketliliği	63
2. Finansal Sermaye Yatırımları ve Hareketleri	65
3. Kalkınma Stratejilerindeki Değişim	66
B. VERGİ REKABETİNİN BOYUTLARI	67
1. Doğrudan Yabancı Yatırımlardaki Değişim	67
2. Nitelikli İşgücü Hareketlerindeki Değişim	71
3. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim	72
4. Vergisel Teşviklerdeki Artışlar	78
V. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ	79
A. MALİ ETKİLER	79
B. EKONOMİK ETKİLER	81
C. SİYASİ VE SOSYAL ETKİLER	82

**VI. ULUSLARARASI ZARARLI VERGİ REKABETİNİ ÖNLEME
ÇALIŞMALARI**

A. ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR	83
1. OECD'nin Yaptığı Çalışmalar	84
2. AB'nin Yaptığı Çalışmalar	90
3. Uluslararası Standart Çalışmalar	91
B. ULUSAL ÇALIŞMALAR	92

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**KÜRESELLEŞEN DÜNYADA DEĞİŞEN KURUMLAR VERGİSİ
UYGULAMASI BAĞLAMINDA TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNDEKİ
DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**I. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ ORTAMINDA TÜRKİYE'NİN
DURUMU**

A. ULUSLARARASI REKABET EDİLEBİLİRLİK AÇISINDAN TÜRKİYE	98
B. FİRMALARARASI REKABET AÇISINDAN TÜRKİYE	100

**II. KÜRESELLEŞEN DÜNYADA DEĞİŞEN KURUMLAR VERGİSİ
UYGULAMASI**

A. KÜRESEL DEĞİŞİM	102
B. TÜRKİYE'DE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	105

**III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNÜNDEN KURUMLAR
VERGİSİNDEKİ DÜZENLEMELER**

A. ÖRTÜLÜ SERMAYE	106
1. Örtülü Sermaye Kavramındaki Değişim	107
2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	110
B. ÖRTÜLÜ KAZANÇ	111
1. Örtülü Kazanç Uygulamasındaki Düzenleme	111
2. İlişkili Kişi Ve Emsallere Uygunluk İlkesi	112
3. Yeni Kurumlar Vergisi Yasasındaki Yöntemler	113

IV. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLAR AÇISINDAN KURUMLAR VERGİSİ	116
A. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	117
1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum / Şirket Kazancı	118
2. Yurtdışı İştirakin Kurum Kazancının Türkiye’de Kurumlar Vergisine Tabi Tutulabilmesine İlişkin Şartlar	118
3. Yurtdışı İştirakin Asgari Gayri Safi Hasılat Tutarı	119
B. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARDA VERGİLEME	120
1. Tam Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Matrahına Dahil Edilecek Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	120
2. İştirakin Kar Paylarını Dağıtması Durumunda Vergileme	121
3. İştirakin Yurt Dışında Ödediği Vergilerin Mahsubu	121
4. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Önceki Dönem Kazançlarının Durumu	121
5. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Açısından Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması	121
V. TÜRKİYE’DE VERGİ CENNETİ BAĞLANTILARI VE KURUMLAR VERGİSİ	122
A. TÜRKİYE’NİN VERGİ CENNETİ BAĞLAMINDAKİ KONUMU	124
B. VERGİ CENNETİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER	124
1. Kıyı Bankacılığı Rejimi	124
2. Kıyı Bankacılığında Elde Edilen Mevduat Faizleri	129
VI. SERBEST BÖLGE UYGULAMASI	134
VII. KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİKLERİ BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER	140
SONUÇ	142
BİBLİYOGRAFYA	154

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: OECD Ülkelerine Gelen Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları	70
Tablo 2: Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (%) 2000-2005	73
Tablo 3: Dünyada Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim % (1993-2007)	74
Tablo 4: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim%(1993-2007)	74
Tablo 5: Önem Sırasına Göre Türkiye'ye DYY Çeken Faktörler	77
Tablo 6: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	103
Tablo 7: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı	104
Tablo 8: 5422 ve 5520 Sayılı Kanunlar Arasındaki Farklar	108
Tablo 9: Türkiye'de Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler ve Geçiş Yılları	138
Ek Tablo 1: Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	145
Ek Tablo 2:Türkiye'nin İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki İş Yeri Tespit Süreleri	147
Ek Tablo 3:Türkiye'nin İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Temettülere ilişkin Tevkifat Oranları	151

GİRİŞ

Küreselleşme ve beraberinde getirdiği hareketlilik, bir yandan ekonomilerin yeniden şekillenmesine, diğer yandan da vergilemeyle ilişkin politikaların yeniden düzenlenmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla küreselleşme, ülkeleri bir yandan vergi tabanlarını genişleterek vergi oranlarını indirmek suretiyle vergilendirmeden doğabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya iterken, diğer yanda da sermaye hareketlerindeki serbestleşmeden mümkün olduğu kadar fazla yararlanabilme amacıyla daha uygun ortamlar yaratma konusunda teşvik etmektedir.

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

Uluslararası vergi rekabetinin ülkelerin vergi sistemleri üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, birçok ülkede farklı uygulamalara yol açtığı görülmektedir. Küresel alanda vergi cennetleri, tercihli vergi uygulamaları ve transfer fiyatlandırması gibi birbirinden farklı olguların ortaya çıktığı görülmektedir. Küresel nitelikli vergi sorunları, oluşan kamusal gelir kaybına bağlı olarak ulusal vergi otoritelerini doğrudan, oluşan gelir kaybının ilave yükümlülüklerle karşılanması veya kamu hizmetlerinin kısılması halinde ise vergi ödeyicilerini dolaylı olarak etkileme özelliğine sahiptir. Kısacası, küreselleşmenin vergilendirme alanında oluşturduğu boşluklar, taraflar açısından önemli sakıncalar içermekte ve özellikle sürecin sağlıklı işleyişini sağlamak amacıyla kalıcı çözümlerin üretilmesini gerektirmektedir. Bu sorunların çözümlenebilmesi için ulusal ve uluslararası alanda birçok iyileştirme çalışmaları yapılmış ve uygulanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisinin tarihi süreç içerisinde nasıl bir gelişim gösterdiğini, en son düzenlemelerle 2006 yılında yayınlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ne gibi değişikliklerin yapıldığını ana hatlarıyla incelemiş bulunup Türkiye’de geçerli olan ve halen yürürlükte olan kurumlar vergisinin kanuni yönden açıklamaları yapılmıştır.

İkinci bölümde, uluslararası alanda ortaya çıkan vergi rekabeti kavramının ayrıntılarıyla birlikte incelendiğini görmekteyiz. Vergi rekabeti kavramı üzerinde çok tartışılan, bazı kesimler tarafından yararlı bazı kesimler tarafından da zararlı olduğu yönünde birçok görüşe sahip olduğu gözlemlenmektedir. Çalışmanın bu bölümündeki amacı vergi rekabetinin tarihsel süreç içinde nasıl geliştiğini, üzerine yapılan bazı çalışmaların sürecinin açıklanmasını, uygulama biçimlerinin neler olduğunu ve bunların getirdiği sonuçları, bu kavram dolayısıyla ortaya çıkan faktör etkileşimlerini ve zaman içerisindeki değişimlerini, ulusal ve uluslararası alanda ne gibi çalışmaların yapıldığını ve bu çalışmalarının nasıl sonuç verdiğini göstermektedir.

Üçüncü ve son bölümde ise tezin ana amacını oluşturan konunun açıklanmaya çalışıldığını görmekteyiz. Küreselleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan vergi rekabeti dolayısıyla dünyada ve Türkiye’de kurumlar vergisinin nasıl bir seyir izlediği görülmektedir. Türkiye’de şu an yürürlükte bulunan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda vergi rekabetine yönelik yapılan dolaylı veya doğrudan düzenlemeleri, Türkiye’nin vergi cennetleri ile bağlantılarını ve bu alandaki çalışmalarını, teşvikler alanında yapılan düzenlemeleri ayrıntılarıyla birlikte ele alınmıştır.

GİRİŞ

Küreselleşme ve beraberinde getirdiği hareketlilik, bir yandan ekonomilerin yeniden şekillenmesine, diğer yandan da vergilemeyle ilişkin politikaların yeniden düzenlenmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla küreselleşme, ülkeleri bir yandan vergi tabanlarını genişleterek vergi oranlarını indirmek suretiyle vergilendirmeden doğabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya iterken, diğer yanda da sermaye hareketlerindeki serbestleşmeden mümkün olduğu kadar fazla yararlanabilme amacıyla daha uygun ortamlar yaratma konusunda teşvik etmektedir.

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

Uluslararası vergi rekabetinin ülkelerin vergi sistemleri üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, birçok ülkede farklı uygulamalara yol açtığı görülmektedir. Küresel alanda vergi cennetleri, tercihli vergi uygulamaları ve transfer fiyatlandırması gibi birbirinden farklı olguların ortaya çıktığı görülmektedir. Küresel nitelikli vergi sorunları, oluşan kamusal gelir kaybına bağlı olarak ulusal vergi otoritelerini doğrudan, oluşan gelir kaybının ilave yükümlülüklerle karşılanması veya kamu hizmetlerinin kısılması halinde ise vergi ödeyicilerini dolaylı olarak etkileme özelliğine sahiptir. Kısacası, küreselleşmenin vergilendirme alanında oluşturduğu boşluklar, taraflar açısından önemli sakıncalar içermekte ve özellikle sürecin sağlıklı işleyişini sağlamak amacıyla kalıcı çözümlerin üretilmesini gerektirmektedir. Bu sorunların çözümlenebilmesi için ulusal ve uluslararası alanda birçok iyileştirme çalışmaları yapılmış ve uygulanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisinin tarihi süreç içerisinde nasıl bir gelişim gösterdiğini, en son düzenlemelerle 2006 yılında yayınlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ne gibi değişikliklerin yapıldığını ana hatlarıyla incelemiş bulunup Türkiye’de geçerli olan ve halen yürürlükte olan kurumlar vergisinin kanuni yönden açıklamaları yapılmıştır.

İkinci bölümde, uluslararası alanda ortaya çıkan vergi rekabeti kavramının ayrıntılarıyla birlikte incelendiğini görmekteyiz. Vergi rekabeti kavramı üzerinde çok tartışılan, bazı kesimler tarafından yararlı bazı kesimler tarafından da zararlı olduğu yönünde birçok görüşe sahip olduğu gözlemlenmektedir. Çalışmanın bu bölümündeki amacı vergi rekabetinin tarihsel süreç içinde nasıl geliştiğini, üzerine yapılan bazı çalışmaların sürecinin açıklanmasını, uygulama biçimlerinin neler olduğunu ve bunların getirdiği sonuçları, bu kavram dolayısıyla ortaya çıkan faktör etkileşimlerini ve zaman içerisindeki değişimlerini, ulusal ve uluslararası alanda ne gibi çalışmaların yapıldığını ve bu çalışmalarının nasıl sonuç verdiğini göstermektedir.

Üçüncü ve son bölümde ise tezin ana amacını oluşturan konunun açıklanmaya çalışıldığını görmekteyiz. Küreselleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan vergi rekabeti dolayısıyla dünyada ve Türkiye’de kurumlar vergisinin nasıl bir seyir izlediği görülmektedir. Türkiye’de şu an yürürlükte bulunan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda vergi rekabetine yönelik yapılan dolaylı veya doğrudan düzenlemeleri, Türkiye’nin vergi cennetleri ile bağlantılarını ve bu alandaki çalışmalarını, teşvikler alanında yapılan düzenlemeleri ayrıntılarıyla birlikte ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

I. KURUMLAR VERGİSİNİN TEORİK YAPISI

Kurumlar vergisinin teorik yapısını anlamak için öncelikle tarihsel süreç içerisinde nasıl ortaya çıktığını ve zaman içerisindeki gelişimini incelemek gerekmektedir.

A. TARİHSEL GELİŞİM

Şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili ilk uygulamalar 1824 yılında gerçekleştirilmiş olmasına rağmen, gerçek anlamda kurumlar vergisi uygulamaları Birinci Dünya Savaşı'nı takip eden yıllarda görülmeye başlanmıştır. Bu gelişimde, savaşın gerektirdiği finansman ihtiyacı önemli rol oynamıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde sermaye şirketlerinin federal seviyede vergilendirilmesi 1909 yılında başlamıştır. Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra ise bağımsız bir vergi haline getirilmiştir. Almanya'da 1920 yılında yalnızca tüzel kişilere uygulanan kurumlar vergisi uygulaması başlamıştır. Japonya'da ise gelir ve kurumlar vergilerinin birbirinden ayrılması 1940 yılında gerçekleşmiştir. Gerçek anlamda kurumlar vergisi, İngiltere'de 1947, Fransa'da ise 1948 yılında uygulanmaya başlanmıştır.¹

Türkiye'de kurumlar vergisi uygulaması dünyadaki gelişmelere paralellik gösteren bir seyir takip etmiştir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmış bulunan temettü vergisi ile mükellefler arasında gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmamış ve bütün ticari teşebbüsler vergi kapsamına alınmıştır. Ancak, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancılar, kapitülasyonlar nedeniyle temettü vergisi ödememişlerdir. Cumhuriyet döneminde, 1926 yılında yürürlüğe konulan kazanç vergisinde de gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmayarak, tüm kazanç sahiplerine uygulanmıştır. Türkiye'de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, birçok Avrupa ülkesini takiben 1950 yılında mümkün olabilmiştir. O dönemde gerçekleştirilen vergi

¹ Ercan Türkan, "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri", Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993, **DPT Uzmanlık Tezi**, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf>>, (Erişim:15.07.2008).

reformunun bir parçası olarak, bugün hala uygulanmakta olan 3.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve 1.1.1950'den itibaren yürürlüğe konulmuştur.² Bu kanun 1950–60 döneminde hiçbir değişikliğe uğramadan on yıl süreyle uygulanmıştır. Ancak, uygulamada ortaya çıkan eksiklikleri gidermek için 30.12.1960 tarih ve 192 Sayılı Kanun kabul edilmiştir. Bu kanunla kurumlar vergisinde önemli değişikliklerin yapıldığı söylenebilir. Daha sonra 18.12.1963 tarih ve 199 Sayılı Kanun'la İstanbul'da kurulan Vergi Reformu Komisyonu'nun görüşleri doğrultusunda tekrar bazı değişiklikler yapılmıştır. 1970'den bu yana günü mali ve ekonomik koşullarına göre 5422 Sayılı Kanun üzerinde pek çok değişiklik gerçekleştirilmiştir.³

Günümüze kadar çeşitli düzenlemeler geçiren kurumlar vergisi, yönelik olduğu mükellef kitlesinin nitelikleri itibariyle sürekli olarak güncelleştirilmesi ve koşullara uyumunun sağlanması gereken bir vergi olmuştur.

5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi kanunu, 21 Haziran 2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak kabul edilmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

B. KURUMLARIN GERÇEK KİŞİLERDEN AYRI OLARAK VERGİLENDİRİLMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Çağımızda birçok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkede yaygın olarak kullanılmasına rağmen, kurumlar vergisi maliye literatüründe en çok tartışılan vergilerden birisidir. Bu konudaki tartışmalar daha çok "Niçin ayrı bir kurumlar vergisi" sorusu üzerinde yoğunlaşmaktadır.⁴

▪ Kurumlar vergisini savunanlar, tüzel kişi olarak kurumların bağımsız bir ödeme gücüne ve hukuki ayrıcalıklara sahip olduklarını belirterek, kurum kazançlarının gelir vergisinden ayrı olarak vergilendirilmesinin doğal olduğunu ileri sürmektedirler.

▪ Bir diğer yaklaşıma göre, kurum kazançlarını gelir vergisi yoluyla tam olarak vergilendirmek çok zordur. Gelir vergisinin, özellikle dağıtılmayan karları, diğer ihtiyatları ve yabancı ortakların gelirlerini bütünüyle kavrayamadığı ve dolayısıyla kurumlar vergisinin gelir vergisini tamamlayıcı bir özelliği olduğu ileri sürülmektedir.

² Türkan, **a.g.m.**, s:1.

³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Burçin Yereli; **Türk Vergi Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2004, s:204.

⁴ Türkan, **a.g.m.**, s:1.

▪ Başka bir yaklaşıma göre ise, vergi idaresi açısından kurumların vergilendirilmesi diğer kaynaklara göre daha etkindir. Çünkü mükellef sayısı görece olarak azdır ve kurumların vergi kaçırması daha zordur.

▪ Kurumlar vergisini savunan görüşlerden biri de bu vergiyi ayırma kuramının bir uygulama şekli olarak ele alan yaklaşımdır. Ayırma kuramına göre, vergi ödeme gücünü belirleyen faktörlerden biri de gelirin elde edildiği kaynağın niteliğidir. Bu amaçla, kurum kazancı sermaye geliri olarak, emek gelirlerine kıyasla daha yüksek vergi ödeme gücünü temsil ettiği için, şirketlerin gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisine tabi tutulması doğaldır.

▪ Ayrı bir kurumlar vergisine karşı olanların ileri sürdüğü en önemli görüş, kurumlar vergisinin mükerrer vergilendirmeye neden olduğudur. Entegrasyonist görüş olarak da bilinen bu görüşe göre, kurumların elde ettiği kazançlar kurum ortakları arasında dağıtılmakta ve ortaklar bu kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu durumda, kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi almanın, vergicilik ilkeleri ile bağdaşmayacağı ileri sürülmektedir.

II. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

Kurumlar vergisi kapsamında verginin neler içerdiği ve kimlerin vergilendirileceği kanunun gerekli maddelerinde belirtilmiş olup ayrıntılı olarak incelenmiştir.

A. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Kurumlar vergisinin konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilmiş olduğu kurumların kurum kazançlarıdır. Kurum kazançları, Gelir Vergisi'nde de konu olan 7 kazanç ve irat türünden oluşmaktadır. Arasındaki fark Kurumlar Vergisi'nde kazançların hangi kaynaktan sağlandığı önemli değildir. Bu kazançlar kurum kazancı adı altında toplanarak ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir. Çünkü kurumların elde ettikleri gelirlerin, bilanço bakımından kazanç niteliğinde kabul edilmesidir.

B. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

Aşağıda yazılı kurumların kazançları Kurumlar Vergisi'ne tabidir.

▪ Sermaye şirketleri; 5520 sayılı K.V.K.'da da esas alınmıştır. Söz konusu Kanunun 2. maddesinde, sermaye şirketleri; 29.06.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar şeklinde tanımlanmıştır.

▪ Kooperatifler; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında "kooperatif" kavramının 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel Kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 5146 sayılı Kanun ile değişik 1. maddesinde, kooperatifler; *"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."* şeklinde tanımlanmıştır.

▪ İktisadi Kamu Müesseseleri; İktisadi kamu müesseseleri, kamu hukuku tüzel kişilerine ait veya tabi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ya da kooperatif niteliğinde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu müesseseleridir.

▪ Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğu, 2. maddesinin (5) numaralı fıkrasında ise kurumlar vergisi uygulaması bakımından sendikaların dernek, cemaatlerin vakıf hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, yerli veya yabancı dernek ve vakıflara ait ve bağlı olup, 2. maddenin (6) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz olan iktisadi işletmeler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

▪ İş ortaklıkları: Kurumlar vergisi mükelleflerinden; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar, iş ortaklığı olarak kabul edilmekte olup, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidirler.

III. KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET TÜRLERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımı, kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre yapılmaktadır.

A. TAM MÜKELLEFİYET

Kurumlar vergisi Kanunu'nun 9. ve 10. maddelerinde tam mükellefiyete ilişkin konular ele alınmıştır. Kurumlar Vergisinin 9. maddesine göre aynı kanunun 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait şirketlerin kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan tüzel kişiler tam mükellef olarak kurumlar vergisine tabidirler. Bu maddede anılan kanuni merkez, vergiye tabi kurumların esas mukavelelerinde veya kuruluş kanununda gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve yürütüldüğü merkezdir. İşte kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan tüzel kişiliğe haiz kurumlar tam mükellef olarak Türkiye'de ve yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurlar.⁵

B. DAR MÜKELLEFİYET

Kurumlar vergisi kanununun 3.maddesine göre birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Bu kurumlar yabancı kurumlardır. Üçüncü maddede yazılı dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazançları şu tür kazançlardan oluşmaktadır.⁶

⁵ Açıköğretim Fakültesi Yayını, **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, A.Ü. Web-Ofset Tesisi, Eskişehir, Temmuz 2006, s:158.

⁶ Tosuner, Arıkan,**a.g.e**, s:218.

▪ Türkiye’de Vergi Usul Kanunu Hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar. (Bu şartları taşıyabilir bile kurumların ihraç etmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satılmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.),

- Türkiye’de elde edilen ücretler,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Türkiye’de bulunan zirai işletmelerden doğan kazançlar,
- Taşınır veya taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

IV. KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Kanununun 4. maddesinde muafiyetler, 5. maddesinde ise istisnalar düzenlenmiştir:

A. MUAFİYETLER

Genel olarak kamu idarelerine bağlı olmalarına rağmen, piyasa içi üretimde bulunmayan veya devletin tekel halindeki işlerini gören kurumlarla, bazı sağlık ve sosyal hizmetleri ifa eden veya ilim, fen ve güzel sanatların yayılması ve gelişmesi amacı ile faaliyette bulunan kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.⁷

Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyetler KVK’nun 7 nci maddesinde sayılmıştır. Bu muafıkların bir kısmı koşulsuz tanınırken bir kısmı bazı şartlara bağlanmıştır. Aşağıda yazılı kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

- Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve atölyeler (Bunlar kuruluşlarındaki maksadın dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tâbidirler),

⁷ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s:220.

▪ Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler),

▪ Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler),

▪ Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslahevleri atölyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler),

▪ Kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar,

▪ Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

▪ T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ- Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları,

▪ Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri,

▪ İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:

- Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,
- Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,
- Mezbahalar (Kesim, taşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),

- Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri,
- Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri,
- Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler,
- Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş yapılmasına dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerinde bu şartlar mevcut olsa da fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan ve faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz),
- Özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar,
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131 inci maddesinde yer alan basılı kâğıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunan müesseseler,
- Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu,
- Menkul Kıymetler Tanzim Fonu,
- Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu,

- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,

- 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 kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

Diğer kanunlarda yer alan muafiyetler ise şu şekildedir:

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre bölgedeki yönetici şirketler

- 4389 sayılı Bankalar Kanununa göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

- 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

- 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre Organize Sanayi Bölgeleri

- Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Yatırımcıları Koruma Fonu

- Doğal Afet Sigortaları Kurumu

- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre İşsizlik Sigortası Fonu

- 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında kanuna göre Rekabet Kurumu

- Türkiye Futbol Federasyonu

- Siyasi partiler (Parti mal varlığından elde edilen gelirler hariç)

- Türkiye Atom Enerjisi Kurumu

- Türk Standartları Enstitüsü

- Tarımsal Üretici Birlikleri

B. İSTİSNALAR

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bazı kazançlarının vergi dışı tutmaları kabul edilmiştir. Bu kazançlardan büyük bir kısmı sürekli olarak vergi dışı tutulmuşken, bazıları geçici olarak vergiden istisna edilmişlerdir.

Dar mükellefiyete tabi kurumlarda dahil olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi tutulmamış olan kurum kazançları şunlardır: ⁸

- Kurumların;

-Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç).

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kar paylarına uygulanır. Kar payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bu istisnanın uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumdan, yani kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kar payı alan kurumlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar. Yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortakları hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazancı niteliğini taşımazlar.

Örneğin, bir anonim şirket, başka bir anonim şirketin ortağı olmasından dolayı o anonim şirketten 500.000 YTL kar payı elde ettiğinde, bu kar payını alan şirketin bu kazancı ikinci bir vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır. Çünkü kazanç zaten ilk şirkette vergilendirilmiştir.

-Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

-İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

-Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

⁸ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s:224.

-Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

-İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere 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.

- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

- Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

- Türkiye'de kurulu;

-Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

-Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

-Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

-Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

- Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır

- Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

- Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

-Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

-Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

-Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

- 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.).

- Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

-Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

-Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

-Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar vergilendirilmeyerek istisna kapsamına alınmıştır.

Risturn istisnası ve vergiye tabi kazanç aşağıdaki formüllere göre hesaplanmaktadır.

Ortakların toplam iş hacmi

Risturn istisnası= ----- * Dönem Kurum Kazancı

Toplam İş Hacmi

Vergiye Tabi Kazanç= Dönem Kurum Kazancı-Risturn İstisnası

V. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA MATRAH TESPİTİ

Matrahın tespiti yapılırken tam mükelleflerde ve dar mükelleflerde ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

A. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA MATRAH TESPİTİ

Kurumlar vergisi, KVK'nun 1 inci maddesinde belirtilen mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Burada GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine uyulur. Kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar, GVK'nun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hangisine girerse girsin ayırım yapılmaksızın, bir bütün halinde "kurum kazancı" sayılır. Bu kazanç, ticari kazanç niteliği taşıdığından elde etmede tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Kurum kazançları sadece gerçek usulde tespit edilir ve vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Gerçek usulde ticari kazanç, bilanço veya işletme hesabı esaslarına göre tespit edilir. Bilanço esası 1 inci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esası ise 2 nci sınıf tüccarlar içindir. 1 inci ve 2 nci sınıf tüccar sınıfları Vergi Usul Kanununun (VUK) 177 nci maddesindeki esaslara göre belirlenir.

- Bilanço esasında ticari kazanç (GVK md 38); teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave edilir.

- İşletme hesabı esasında ticari kazanç (GVK md 39); bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Burada elde edilen hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.

B. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA MATRAH TESPİTİ

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancı, GVK'nun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından Türkiye'de elde edilmiş olanları ifade eder. Kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesi GVK'nun 7 nci maddesine göre belirlenir. Dar mükellefiyete tâbi kurumun kazancı;

- Ticari veya zirai kazanç ya da her ikisi birlikte ise GVK'nun ticari kazanç hükümlerine göre,

- Ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise elde edilen iradın türüne göre,

- Ticari kazanç ve zirai kazançla birlikte diğer gelir unsurlarını da içeriyorsa ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

C. MATRAHIN TESPİTİNDE ÖZEL DURUMLAR

Kurum kazancının tespitinde bazı özel durumlar ortaya çıkmaktadır. Bunlarda kazancın tespiti şu şekilde olmaktadır:

- Zirai Faaliyette Bulunan Kurumlarda Kazanç Tespiti:

KVK'nun 13 üncü maddesine göre zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nun 59 uncu maddenin son fıkrası göz önüne alınır. Buna göre zirai faaliyette kazanç tespiti işletme hesabı esasına göre de yapılabilir. İşletme hesabı esasına göre hasılat, indirilecek ve indirilemeyecek giderler GVK'nun 56, 57 ve 58 inci maddelerinde sayılmaktadır.

- Yurt Dışı Faaliyetlerde Kazanç Tespiti:

Yurt dışı faaliyet sonucu sağlanan gelir GVK'nun 85 inci maddesine göre değerlendirilir. Bu maddeye göre yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiğinin ispat edilmesi halinde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti:

Bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işleri sonucu elde edilecek kazanç tespiti GVK'nun 42 nci ve 43 üncü maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir".

Bu tür işlerde kesin kâr veya zarar işin bitiminde belli olur. İşin devamı süresince elde edilen hasılat ve yapılan giderler izleyen yıllara devredilerek işin bittiği yıla kadar getirilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi GVK'nun 44 üncü maddesinde şöyle belirtilmiştir; "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tâbi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır".

İşin bitim tarihinin belirlenmesi, kazanç tespiti yapılabilmesi ve yapılan stopajların mahsubu imkanı nedeniyle önem taşımaktadır. Bu tür işerde hasılat öncelikle GVK'nun 94/3 üncü maddesi hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulur ve daha sonra işin bitim tarihinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir.

5024 sayılı Kanun hükümlerine göre, yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri ve hak edişleri parasal olmayan kıymet olarak tanımlanmış ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre maliyetler ve hak edişler defterlere kayıt tarihinden mali tablonun ait olduğu tarihe kadar endeksenerek düzeltilecektir. Bu

düzeltilmeler enflasyon düzeltme hesabına kaydedilerek işin bitiminde kâr/zarar hesabına devredilecektir.

-Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kazanç Tespiti (KVK md 18):

Vergi sistemimizde, kazancın tam olarak kavranamamasından dolayı dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettikleri kazançlar götürü usulde vergilendirilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18 ve 19. maddelerinde yabancı kurumların Türkiye’de ulaştırma faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların, gerçek hasılat üzerinden götürü gider indirimi yolu ile saptanacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan maddede yer alan hükümler uyarınca ulaştırma kurumlarının kurumlar vergisi tarhına esas kazançları şu şekilde tespit edilecektir.⁹

Yabancı ulaştırma kurumları, Türkiye’de işyeri açarak ya da daimi temsilci bulundurarak devamlı olarak ulaştırma işi yapıyorlarsa elde edecekleri kazanç ticari kazançtır. Kurumlar Vergisi Kanununun 19.maddesinde belirtilen, yolcu, yük bagaj taşımalarına ilişkin sözleşmelerin Türkiye’de işyerlerinde veya daimi temsilcisi tarafından yapılmış olması veya taşıma bedellerinin Türkiye’de ödenmiş bulunması, ticari kazancın oluşması için yeterlidir. Biletin bu işyerinde veya temsilci tarafından satılması şartı aranmamaktadır. Eğer ulaştırma işi bütünüyle Türkiye sınırları içinde icra ediliyorsa matrah tespiti genel rejim gereğince yapılacaktır. Bun karşılık ulaştırma işinin ülkeler arasında yapılması durumunda ise kurumlar vergisi matrahının tespiti özellik arz edecek ve götürü usulde vergilendirme yapılacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının arızı olarak yaptıkları taşıma faaliyetlerinden sağladıkları kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1,19,22; Gelir Vergisi Kanunu’nun 82. maddeleri uyarınca vergi mevzuuna alınmış, vergileme için arızı kazancı doğuran faaliyetin (işyeri, daimi temsilci bulundurma, taşınan yükün Türk menşeli olması gibi koşullar aranmaksızın) Türkiye’de ifası ya da Türkiye’de değerlendirilmesi yeterli görülmüştür. Yabancı ulaştırma kurumlarında faaliyetin Türkiye’de ifası; deniz ve hava ulaştırma işlerinde yolcu ve yükün Türkiye’deki limandan alınması, kara ulaştırma işinde yolcu ve yükün Türkiye sınırları içinde taşınması, bir yere boşaltılması ya da bir yerden taşıtla yüklenmesi faaliyetini içerir.

⁹ Cem Tekin, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2006, Sayı:210.

Arızı kazanç elde eden dar mükellefiyete tabi ulaştırma kurumları veya Türkiye’de namına hareket eden kimseler her bir taşıma işi için ayrı ayrı olmak üzere özel beyanname verecektir.

Yabancı ulaştırma kurumlarında safi kurum kazancının tespit edilirken, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18.maddesi hükmü uyarınca yabancı ulaştırma kurumlarında kurumlar vergisi matrahı, Türkiye’de elde edilen hasıllata ortalama emsal nispetlerinin uygulanması ile bulunur. Kurumlar vergisi kanununun 18.maddesinde hüküm altına alınan götürü usul, hem arızı ve hem de devamlı olarak taşıma işi yapan ulaştırma kurumlarına uygulanacaktır. 19 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı uyarınca ortalama emsal nispetleri şu şekildedir:

Kara ulaştırma işleri için	%12
Deniz ulaştırma işleri için	%15
Hava ulaştırma işleri için	%5

Ortalama Emsal Nispetlerinin Uygulanacağı Türkiye’deki Hasılat: Kara ulaştırmasında hasılat, yolcu, yük ve bagaj taşıma işleri dahil ulaştırma işi ile ilgili elde edilen tüm gelirleri kapsamaktadır.

VI. MATRAH TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK VE İNDİRİLEMİYECEK GİDERLER, ZARARLAR VE İNDİRİMLER

Matrah tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler ayrı ayrı ele alınmıştır.

A. İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebilirler: ¹⁰

- 1) Menkul kıymet ihraç giderleri.
- 2) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

¹⁰ TBMM, “Kurumlar Vergisi Kanunu”, 2006, <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5520.html>>, (Erişim: 04.05.2008).

3) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

4) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

5) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

6) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

a) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

b) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

c) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

d) Deprem hasar karşılıkları; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 21/12/1959 tarihli ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

e) Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

7) Zarar Mahsubu

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar. Kanunun 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi zıyaı doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

- Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini

koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(1) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.¹¹

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannameyi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:(madde 10)

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

¹¹ TBMM, "Kurumlar Vergisi Kanunu", 2006, <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5520.html>>, (Erişim: 04.05.2008).

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımını ve tanıtımının sağlanmasına,

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve

eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.¹²

B. İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler KVK'nun 15 inci maddesinde sayılmıştır.

- Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler:

Bu düzenleme kurum ortak veya sahipleri tarafından konulan sermayenin kâr payı dışında nemalandırılmayacağını ifade eder. Ne şekilde yapılırsa yapılsın, sermaye üzerinden faiz hesaplanması ve ödenmesi bir tür kâr dağıtımını sayılır (yapılan faiz ödemesinin kurum kazancından indirilmesi halinde). Bu nedenle, kurumların ödenmiş sermayeleri için faiz hesaplamaları veya gider kaydetmeleri mümkün değildir.

¹² TBMM, "Kurumlar Vergisi Kanunu", 2006, <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5520.html>>, (Erişim: 04.05.2008).

- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler:

KVK'nun 16 nci maddesine göre; kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar (bahsedilen borçlar) örtülü sermaye sayılır. Bunlar için ödenen veya hesaplanan faizler de kurum kazancından indirilemez.

- Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar:

KVK'nun 17 nci maddesinde örtülü kazanç dağıtımı sayılan haller belirtilmiş ve bunların indirimi kabul edilmemiştir. Aşağıdaki hallerde kazanç tamamen veya kısmen örtülü dağıtılmış sayılır. Şirketin kendi ortakları veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle arasındaki ilişkilerinde,

- Emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat işlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,

- Emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedel üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemlerinde bulunursa,

- Yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse,

- İşletmede çalışan memur ve yönetici durumundaki yakınlarına yüksek aylık, ikramiye, ücret v.b. ödemelerde bulunursa,

- Kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır ve bunların kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

- İhtiyat Akçeleri:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin Türk Ticaret Kanunu, kurumların kendi özel kanunları veya esas sözleşmelerine göre zorunlu ya da ihtiyari olarak kârdan ayırdıkları tutarlardır. KVK'nun 15/4 üncü maddesine göre, her ne şekilde ve isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanununa, kurumların özel kanunlarına veya esas sözleşme ve yönetmeliklerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil) gider kabul edilmemektedir.

- Dar Mükellef Kurumlara Özgü İndirilemeyecek Giderler:

KVK'nun 15/5 inci maddesine göre dar mükellefiyete tâbi kurumların indirilemeyecek giderleri şu şekilde belirtilmiştir;

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç).

- Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları:

KVK'nun 15/6 ncı maddesine göre;

- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan kurumlar vergisi,
 - Her türlü para ve vergi cezaları,
 - AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri,
- gider olarak kabul edilmediklerinden matrahtan indirilemezler.

- Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları:

KVK'nun 15/9 uncu maddesine göre, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler sınırlı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zarar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilemez (Anonim Şirketlerce çıkarılan tahvillerin pazarlamasında aracı kurumlara yapılan ödemeler dahil).

Bu düzenleme kurumların ihraç ettikleri menkul kıymetler için geçerlidir. Satın aldıkları menkul kıymetler için geçerli değildir.

- Gecikme Faizleri:

VUK'nun 112 nci maddesine göre ödenen gecikme faizleri de gider olarak kabul edilmemektedir.

- Alkollü İçki ve Tütün Reklam Giderleri:

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si KVK'nun 15/11 inci maddesine göre indirilemeyecek giderler arasında sayılmıştır. Ancak, 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran %0 (yüzde sıfır) olarak tespit edilerek bahsedilen giderlerin **tamamının** kurum kazancından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

- Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları:

KVK'nun 15/12 nci maddesine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz , uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilemeyecektir.

- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar:

KVK'nun 15/4 üncü maddesine göre, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri de indirilemeyecek giderlerdendir.

VII. KURUMLAR VERGİSİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 15 inci günü akşamına kadar verilir.

Normal hesap dönemi; 1 Ocak – 31 Aralık olan takvim yılıdır. Bu nedenle hesap dönemi takvim yılı olan kurumların beyannamelerini 15 Nisan akşamına kadar vermeleri gerekmektedir.

Özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin beyannameleri, özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 15 inci günü akşamına kadar verilir. Örneğin, özel hesap dönemi 1 Temmuz- 30 Haziran olan bir kurumun beyannamesini 15 Ekim akşamına kadar vermesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenir. Normal hesap döneminde 30 Nisan akşamına kadar, özel hesap döneminde (örnekte 1 Temmuz- 30 Haziran) 31 Ekim akşamına kadar verginin ödenmesi gerekir.

Dar mükellefiyette, yabancı kurumun Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, bunlar yoksa kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar Türkiye'yi terk ederse, beyanname bunların (vergi muhatabının) memleketi terk tarihinden önceki 15 gün içinde verilir ve aynı süre içinde de ödenir. Örneğin, faaliyeti durdurulan yabancı kurumun temsilcisi 30 Eylül 2005 tarihinde Türkiye'yi terk etmişse, kurumlar vergisi beyannamesinin 15-30 Eylül 2005 tarihleri arasında verilmesi gerekmektedir.

KVK'nun 42 nci maddesine göre, tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar namına birleşme veya tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme beyannamesini verme süresi içinde (tasfiyenin kapandığı tarihten itibaren 15 gün içinde) vergi dairesine yatırılır. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların KVK'na göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş olan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

· Dar mükellef yabancı kurumlarca elde edilen, GVK'nun 80 inci. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlar “özel beyanname” ile bildirilir. Bu beyanname yabancı kurumun kendisi veya Türkiye’de onun adına hareket edenler tarafından, bu kazançların iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde GVK'nun 101 inci maddesinde belirtilen vergi dairelerine verilecektir. Ödeme de aynı süre içinde yapılacaktır.

· Dar mükellef kurumlara KVK'nun24 üncü maddedeki kazanç ve iratları sağlayanlar bu kurumlara nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratları ve bunlar üzerinden kestikleri kurumlar vergisini “muhtasar beyanname” ile söz konusu ödeme veya tahakkukun yapıldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine bildireceklerdir. Aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar da ödeyeceklerdir.

GVK'nun94 üncü maddesine göre vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar “muhtasar beyanname” ile bildirmek ve aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

Kurumlar vergisi beyannamesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi KVK' nun 21 inci maddesine göre;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin
- Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı taktirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesidir.

VIII. KURUMUN SONA ERMESİ

Kurumun sona ermesi dört şekilde açıklanabilir. Bunlar tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimidir.

A. TASFİYE

Vergi Usul Kanununa göre tasfiye ve iflas, işi bırakma olarak kabul edilir. Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.

- Tasfiye halinde, tasfiye kararının ve tasfiyenin kapandığının vergi dairesine tasfiye memuru tarafından bildirilmesi gerekmektedir. İflas halinde ise iflas kararının ve iflasın kapandığının vergi dairesine iflas daireleri tarafından bildirilmesi gerekmektedir.

- Tasfiye memurları tasfiyeye giriş durumunu vergi dairesine bildirirken kendilerine ulaşılabilecek adreslerini, telefonlarını ve e-posta adreslerini de bildirmeleri gerekir.

- Kurumların iflas sürecinde yerine getirmesi gereken işlemlerden dolayı iflas daireleri sorumludur. Kurumların tasfiyesi yetkili organlarca görevlendirilen veya ana sözleşme veya kanunlar uyarınca sorumlu olan tasfiye memuru tarafından yürütülür. Tasfiye memurları tasfiyeyle ilgili işlemlerin muhatabı olmaktan ve tasfiye beyannamelerini bağlı bulunulan vergi dairesine vermekten dolayı sorumludurlar.

B. BİRLEŞME

Türk Ticaret Kanunu madde 146 birleşmeyi şöyle tanımlamaktadır; İki veya daha fazla şirketin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir. Türk hukukunda 2 tür birleşmeye imkan verilmiştir.

- Şirketlerin tüm mal varlıkları ile devralınması ile,
- Yeni ortaklık kurulması yolu ile birleşme.

Her iki şekilde de katılan ortaklar tasfiyesiz infisah ederler ve onlara ait mallar intikalinde külli halefiyet ilkesi geçerlidir.

Birleşme Şartları

- 1) Birleşen şirketlerin aynı türden olmaları gerekir.(Birleşme bakımından kolektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı neviden sayılır.) (Türk Ticaret Kanunu Madde-147)
- 2) Birleşme için ilgili şirketlerin, mukavelelerinin değişmesi hakkındaki usul ve şartlar dairesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olunması gerekir.(Türk Ticaret Kanunu Madde- 148)
- 3) Birleşen şirketlerin her biri, aralarında tespit edilecek bir örneğe göre tanzim edilmiş olan bilançosunu ilan eylemeye ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne suretle ödeneceğine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilana mecburdurlar. (Türk Ticaret Kanunu Madde – 149)

Anonim Şirketlerin birleşmesini içeren TTK 451.ve 452. maddeleri bu konuya ışık tutmaktadır.

İlgili Kanun madde hükümleri şöyledir;

TTK Madde 451 - Bir anonim şirket diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleriyle devralınmak suretiyle infisah ederse aşağıdaki hükümler tatbik olunur:

1. Devralan şirketin idare meclisi infisah eden şirketin alacaklarını tasfiye hakkındaki hükümlere göre davet eder;
2. İnfisah eden şirketin malları, borçları tediye veya temin edilinceye kadar ayrı olarak ve devralan şirket tarafından idare olunur;
3. Devralan şirketin idare meclisi azaları, alacaklılara karşı infisah eden şirket mallarının ayrı olarak idaresini temin hususunda şahsan ve müteselsilen mesuldürler;
4. Malların ayrı olarak idare edildiği müddet içinde infisah eden şirkete karşı açılacak davalarda salâhiyetli mahkemenin salâhiyeti bakidir;
5. İnfisah eden şirketin alacaklıları ile devralan şirket alacaklıları arasındaki münasebetlerde devralınan ve ayrı idareye tabi olan mallar aynı müddet içinde infisah eden şirketin malları sayılır; devralan şirketin iflâsında bu mallar ayrı bir masa teşkil eder ve icap ediyorsa münhasıran infisah eden şirket borçlarının ödenmesinde kullanılır;
6. Her iki şirket malları, ancak infisah eden bir anonim şirket mevcudunun pay sahiplerine dağıtılması caiz olduğu anda birleştirilebilir;

7. Şirketin infisahı, ticaret siciline tescil olunur. Şirket borçları tediye veya temin edildikten sonra ticaret sicilinden infisaha ait kayıt silinir ve keyfiyet ilân olunur;

8. İnfisahın tescilinden sonra devralan şirketçe infisah eden şirketin pay sahiplerine karşılık olarak verilecek hisse senetleri, birleşme mukavelesi hükümlerine göre kendilerine teslim olunur.

TTK Madde 452 - Birden çok anonim şirketin malları yeni kurulacak bir anonim şirket tarafından devralınabilir; o suretle ki adı geçen şirketlerin malları tasfiye edilmeksizin yeni şirkete geçer. Böyle bir birleşme hakkında anonim şirketlerin kurulmasına ve bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınmasına dair olan hükümler tatbik olunur.

C. DEVİR

Devralma Yoluyla Birleşme İşlemleri¹³,

- 1-) Birleşme sözleşmesinin hazırlanması,
- 2-) Devreden şirketin öz varlık tespiti için mahkemece bilirkişi incelemesi yapılması,
- 3-) Birleşme sözleşmesinin imzalanması,
- 4-) Devralacak şirketin esas mukavele değişikliği değişikliği metninin hazırlanması ve bu sebeple Sanayi ve Ticaret Bakanlığında izin alınması,
- 5-) Katılan ve devralan şirketin şirketin genel kurullarının ayrı ayrı toplantıya çağırılması;
 - a) Katılan şirket yönünden; Birleşmeye karar verilmesi ve birleşme sözleşmesinin onaylanması (infisah niteliğinde)
 - b) Devralan şirket yönünden; Birleşmeye karar verilmesi ve birleşme sözleşmesinin onaylanması; birleşme sözleşmesine göre esas sözleşme değişikliklerine karar verilmesi, sermaye artırımına karar verilmesi (Aynı sermaye koyulması niteliğinde)
- 6-) Birleşme kararının birleşen ortaklarca tescil ve ilanı
- 7-) Katılan ortaklığın sona erdiğinin tescil ve ilanı

¹³ Hakan AKKAYA, “Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Nevi Değişikliği, Devir Esasları Ve Vergi Hukuku Açısından Boyutu” , 2009, <http://www.muhasebenet.net/makale_hakan%20akkaya-denetci-sermaye%20sirketlerinde%20birlesme.html> , (Erişim: 17.06.2009).

Anonim Şirketlerde Devralma

Anonim şirketlerde devir işlemleri Türk Ticaret Kanununun 452.maddesinde düzenlenmiştir.

Söz konusu madde hükümleri şu şekildedir.

T.T.K. Madde 451 - Bir anonim şirket diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleriyle devralınmak suretiyle infisah ederse aşağıdaki hükümler tatbik olunur:

1. Devralan şirketin idare meclisi infisah eden şirketin alacaklarını tasfiye hakkındaki hükümlere göre davet eder;

2. İnfisah eden şirketin malları, borçları tediye veya temin edilinceye kadar ayrı olarak ve devralan şirket tarafından idare olunur;

3. Devralan şirketin idare meclisi azaları, alacaklılara karşı infisah eden şirket mallarının ayrı olarak idaresini temin hususunda şahsan ve müteselsilen mesuldürler;

4. Malların ayrı olarak idare edildiği müddet içinde infisah eden şirkete karşı açılacak davalarda salahiyyetli mahkemenin salahiyyeti bakidir;

5. İnfisah eden şirketin alacaklıları ile devralan şirket alacaklıları arasındaki münasebetlerde devralınan ve ayrı idareye tabi olan mallar aynı müddet içinde infisah eden şirketin malları sayılır; devralan şirketin iflasında bu mallar ayrı bir masa teşkil eder ve icap ediyorsa münhasıran infisah eden şirket borçlarının ödenmesinde kullanılır;

6. Her iki şirket malları, ancak infisah eden bir anonim şirket mevcudunun pay sahiplerine dağıtılması caiz olduğu anda birleştirilebilir;

7. Şirketin infisahı, ticaret siciline tescil olunur. Şirket borçları tediye veya temin edildikten sonra ticaret sicilinden infisaha ait kayıt silinir ve keyfiyet ilan olunur;

8. İnfisahın tescilinden sonra devralan şirketçe infisah eden şirketin pay sahiplerine karşılık olarak verilecek hisse senetleri, birleşme mukavelesi hükümlerine göre kendilerine teslim olunur.

Vergi Hukuku Açısından Sermaye Şirketlerinin Birleşmesi ve Devri Birleşme ve Devir işlemleri ile ilgili olarak vergisel boyut Kurumlar Vergisi Kanununun 18.19 ve 20. maddelerinde düzenlenmiştir.

D. BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

Bölünme hisse değişimi şu şekilde yapılmaktadır:

▪ **Tam Bölünme:** Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi tam bölünme hükmündedir.

▪ **Kısmi Bölünme:** Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi kısmî bölünme hükmündedir.

▪ **Hisse Değişimi:** Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir.

Bölünme halinde, bölünme tarihi itibariyle hesaplanan kazanç, bölünme kararının Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren **30 gün** içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ REKABETİ

I. VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

Kapitalist sistemin sermaye birikimini özel mülkiyete, piyasa mekanizmasına ve kar maksimizasyonuna dayalı bir süreçte sağladığı bilinen bir gerçektir. Sermaye birikimi süreci ise dünya kapitalist sisteminin tarihsel gelişimine bakıldığında ulusal sınırları aşan bir özellik taşımaktadır. Kapitalizmin uluslararasılaşma süreci, son yıllara damgasını vuran bir süreç olmayıp, kapitalist gelişmenin birçok evresinde yaşanmış ve yaşanmakta olan bir süreç olarak değerlendirilebilir. Bu çerçevede küreselleşme, ulusal ekonomilerin, kapitalist sermaye birikimi dinamikleri tarafından belirlenen dünya kapitalist sistemine eklemlenme süreçlerini ifade etmektedir¹⁴.

Küreselleşme bir ülkede birçok alanı etkileyen bir olgudur. Bu alanlar mali, sosyal, siyasal ve ekonomik alan gibi birçok alana yayılabilir. Küreselleşmeden etkilenen alanların en önemlilerinden biri vergilerdir. Vergi toplama tüm ülkelerde, bu ülkelerin kendi sınırları içerisinde bulunan kişi ve ya kuruluşlardan ne miktarda vergi alacağını belirleme hakkına sahip olduğu esasına dayanır. Artan küreselleşme sonucu oluşan uluslararası sermaye akımı, tüm ülkelerde vergi uygulamaları konusunda daha büyük organizasyon gereksinimi duyulmasına neden olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler buldukları diğer ülkelerin vergi politikalarına karşı daha duyarlı ve bilinçli olmaya başlamışlardır. Bununla birlikte ilerleyen küreselleşme vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlandırmaktadır. Küreselleşme sonucu sermayenin denetimini zorlaşmakta, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergiye tabi tutmayı güçleştirmektedir. Aynı zamanda küreselleşme üretim faktörlerinin hareketliliğini arttırmaktadır. Faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetinin başlamasına sebep olan bir unsurdur. Bu nedenle her ülke üretim faktörlerini ülkeye çekebilecek bir vergi sistemi oluşturmaya çabalamaktadır. Avrupa Birliği'nde bu konuda geçen zaman içerisinde birçok politika geliştirilmiş, bu vergi politikalarının ortak amacı, üye olan devletler arasında ortaya

¹⁴ Erinç Yeldan, (2003 a), **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, 8.Baskı, Ankara, s:13-14.

çıkan vergisel sorunları çözüme kavuşturacaktır. Ortaya çıkan en önemli sorunlar; çifte vergilendirme, vergi alanında haksız rekabet, vergi cennetlerinin ortaya çıkması gibi sorunlardır.

A. VERGİ REKABETİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi rekabeti son dönemlerde uluslararası vergileme sorunlarının en çok tartışılan konularından biridir. Ülkelerin kıt olan işgücü ve sermayeyi çekebilmek amacıyla çeşitli vergisel avantajlar sağlamaları ve bunun bir rekabet halini alması kimi ülkeler tarafından olumlu sonuçlar sağlayacağı, kimi ülkeler tarafından da böyle bir rekabetin ülkelerin vergi tabanlarının zarar göreceği sonucunu doğuracağını ileri sürerek bu rekabetin olumsuz olduğunu düşünmüşlerdir.

Ticaret ve yatırımların küreselleşme trendinin hızlanması, ulusal vergi sistemleri arasındaki ilişkileri temelden değişime uğratmıştır. Ulusal vergi politikalarının uluslararası planda önemli etkileri olabilmektedir. Küreselleşme ve sermayenin artan hareketliliği genelde sermaye piyasalarının ve özelde de finansal piyasaların gelişmesini desteklemiş ve ülkeleri, sermaye hareketlerine yönelik engelleri ortadan kaldırmaya ve vergi rekabeti olgusuna ve yeni dünya koşullarına uyum sağlayacak şekilde vergi sistemlerini modernleştirmeye cesaretlendirmiştir. Küreselleşme, dünya piyasalarında işletmeler arasındaki rekabetin de yoğunlaşmasına neden olmuştur. Çokuluslu şirketler artık bir tek ülkeye yönelik değil tüm dünya için geçerli stratejiler geliştirmektedirler. Ayrıca, teknolojik gelişmeler, yönetimin yapıldığı veya hizmetin verildiği fiziki mekanın önemini önemli ölçüde ortadan kaldırmıştır. Uluslararası sermaye piyasalarının gelişmeye devam etmesi, ülkeler arasında sermaye hareketlerinin kolaylaşmasına ve global refah düzeyinin yükselmesine katkıda bulunmaktadır. Bu süreç, dünyada refah ve hayat standartlarının yükselmesine ve kaynakların daha etkin dağılım ve kullanımına imkan sağlamaktadır. Globalleşmenin, vergi politikaları üzerindeki olumlu etkilerinin yanı sıra, kurum ve kişilere vergiden kaçınma ve vergi yüklerini minimum düzeye indirme imkanı sağlayan ülkelerin, coğrafi mobiliteye sahip sermaye hareketlerini kendi ülkelerine yönlendirmesi gibi olumsuz etkileri de ortaya çıkmaktadır.¹⁵

¹⁵ S. Saygın Eyüpgiller, “Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, 2002, s:2.

Uluslararası alanda ülkelerin yerel vergi politikalarını yabancı sermaye ve işgücünü çekecek şekilde düzenlemelere gitmesi, ülkelerin vergi uygulamalarını bir rekabet aracı olarak kullanarak birbirleriyle yarışa girmelerine ve uluslararası vergi rekabeti kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Böylece genel olarak, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik yaratmak amacıyla, vergisel ayrıcalıklar kullanılmasıyla farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır.

Gerek iç ve gerekse dış ticarete vergileme olgusu önemli rol oynamakta ve bunun rekabete etkisi büyüktür. Farklı vergileme, kuşkusuz rekabet koşullarını bozmakta ve üreticiler açısından fırsat eşitsizliği yaratmaktadır. Oysa içinde yaşadığımız sosyo-ekonomik ortamda, serbest rekabetin önemi büyüktür. Ancak eşitler, kendilerine sağlanan fırsat eşitliği koşullarında özgürce rekabet edebilirler. Bunun için, ülkelerin uyguladıkları vergileme olgusu önemlidir. Zira, anlaşmalara rağmen, birbirlerinin mallarına karşı farklı vergi oranları uygulandığında, ister istemez ortaya bir takım vergisel sorunlar çıkar ki, buna “vergi rekabeti” denir.¹⁶

Vergi rekabetinin maliye literatüründeki teknik tanımı ise, ‘bir ülkenin ulusal ekonomisinin, vergi mükelleflerini tabi tuttuğu vergi yüklerini (diğer ülkeler mevzuatlarına kıyasla) azaltmak veya düşük tutmak suretiyle yerli işletmelerinin rekabet gücünün arttırması veya yabancı direkt yatırımları kendisine çekmesi yoluyla iyileştirmesi¹⁷’dir.

Vergi rekabetini tanımlama girişimleri ele alındığında, kullanılan değişkenler ve anlamsal izahın temel alındığı kriterler bağlamında fenomenin şu özelliklere sahip olduğu görülmektedir¹⁸:

— *Vergi rekabeti mobil üretim faktörlerini hedef almaktadır*: Mobilitesi olmayan üretim faktörleri vergi rekabetine konu olma özelliğine sahip değildir. Bu kapsamda, sermaye ve nitelikli işgücü mobiliteye sahip olduklarından kolaylıkla vergi rekabetine konu olmaktadır. Aksi durum mobilitesi olmayan doğa için geçerlidir ve doğanın vergi rekabetine konu olması söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle, vergi otoritelerinin doğayı kendi vergilendirme yetkileri kapsamına alabilmesi iktidar

¹⁶ Mehmet Palamut, “Devlerin Vergi Savaşı”, **Kent Gazetesi**, (03.12.2007).

¹⁷ Eyüpgiller, **a.g.e.**, s:20.

¹⁸ Özgür SARAÇ, Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirilmesi, **Doktora Tezi**, İzmir, 2006, tez s:92.

alanlarının genişletilmesi ile mümkün olmaktadır. Ancak tahmin edileceği üzere bu durum, vergi rekabeti ile ilgili değildir.

— ***Vergi rekabetinin aktörleri vergilendirme yetkisine sahip otoritelerdir:*** Vergilendirme yetkisinin mülkiyeti konusunda her ne kadar mali federalizm kapsamında merkezi ve yerel yönetim ayrımına gidilerek farklı tanımlamalar yapılabilsede, günümüz küresel ekonomisinde vergi rekabetinin aktörleri ulus devletlerdir. Ayrıca vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda günümüzde ulus devletler dışında herhangi bir siyasi veya idari oluşum söz konusu değildir.

— ***Vergi rekabetinde vergi yükünün hafifletilmesi bağlamında çok sayıda araç kullanılabilir:*** Piyasa rekabetinde fiyat ve kalite, rekabetin araçları konumundadır. Vergi rekabetinde ise, piyasadaki fiyat rekabetine benzer şekilde vergi yükünün düşürülmesini sağlayan vergi oranı indirimleri, vergi ayrıcalıkları ve mali teşvikler sağlanması veya ürün kalitesinin geliştirilmesine benzer olarak kamu hizmetlerinin iyileştirilmesi araç olarak kullanılabilir.

— ***Vergi rekabeti talep edenlerin rekabetidir:*** Piyasa rekabetinde rekabetin aktörü konumundaki üreticiler “arz edenler” olarak rekabet sürecine eklenmekte ve rekabet anlayışı kar maksimizasyonunun ön şartlarından biri olan piyasa payını genişletmeye dayanmaktadır. Oysa vergi rekabetinde mobil üretim faktörlerinin iktidar alanına çekilmesi yönünde girişimler ön plana çıkmakta ve bu anlamda “talep edenler”in rekabeti söz konusu olmaktadır.

— ***Vergi rekabeti, “kazanma” motifinden bağımsız değildir:*** Rekabet, kazanan ve kaybedenin olduğu bir yarış niteliği taşıdığından vergi rekabetinde de kazanların sağladığı avantajlar ve kaybedenlerin yüklendiği dezavantajlar söz konusudur. Bu durum, maliye literatüründeki “mali dışsallıklar” konusuyla yakından ilgilidir ve bir tür yarışa benzetildiğinde rekabet, tarafların kayıp ve kazanç bileşenleri bağlamında zararlı ve yararlı olarak addedilebilmektedir.

B. VERGİ REKABETİNİN UNSURLARI

Vergi rekabetinin gerçekleşmesi için gereken iki kavram kuşkusuz “vergi” ve “rekabet” kavramlarıdır. İki kelime de farklı anlamlar taşımasına rağmen bir araya geldikleri zaman yepyeni bir kavram meydana getirmektedirler.

Küreselleşme sürecinde ulusal hükümetlerin izlediği serbestleşme politikaları dışa açık ekonomik sistemlerin genel kabulü konusunda ciddi kazanımlar sağlamakta ve kamu ekonomisi ile dışa açık sistem arasında sıkı bir ilişki oluşturmaktadır. Ayrıca, serbestleşme süreci bazı üretim faktörlerinin hareket kabiliyetini arttırmakta ve yerel-ulusal-bölgesel ve küresel olmak üzere değişik ölçekteki coğrafi yapılanmaları bu üretim faktörlerinden artan ölçüde pay alma doğrultusunda motive etmekte ve sonuçta kamu ekonomisi anlayışı rekabetçi bir karakter kazanmaktadır¹⁹.

Kamu ekonomisi anlayışının rekabetçi bir karaktere bürünmesi, uygulamada ülkelerin rekabetçi politikalar izlemelerine neden olmaktadır. Hareketli üretim faktörlerinden rakiplere göre daha fazla pay alma mücadelesinde izlenen bu türden politikalar arasında teşvik politikaları önemli bir yer tutmaktadır. Teşvik politikaları arasında ise, uluslararası rekabetin aracı olarak vergi politikası ön plana çıkmaktadır. Çünkü vergi; ekonomik, sosyal ve politik yansımaları ile modern ekonomilerin üzerinde durduğu en önemli değişkenlerden biridir. Vergilendirme, sadece ulus devletlerin mali sınırları içerisinde değil, özellikle artan uluslararası faktör hareketliliği nedeniyle küresel anlamda da önem kazanmıştır. Bu bağlamda, vergi matrahlarının hareketli olduğu bir dünyada farklı ulusal vergi sistemlerinin varlığı, maliyet unsuru olma özelliğinden dolayı yerleşim kararlarının alınmasında vergilendirmenin belirleyici değişken olma gücünü arttırmaktadır. Verginin belirleyicilik özelliğinin artması ise, küresel alanda hareketli üretim faktörlerinin iktidar alanına çekilmesi amacıyla ulus devletlerin yöneldiği bir rekabet aracı haline gelmesini sağlamaktadır²⁰.

Vergi rekabetinin ikinci unsuru rekabettir ve rekabet günümüzde izlenen vergi politikalarının belirleyicisi konumundadır. Rekabet kavramı, kullanılan ölçüye göre farklı biçimde dile getirilen karma nitelikli bir kavramdır. Birçok ölçütü bulunan rekabet kavramının oldukça farklı tanımlarına rastlanmaktadır. Bu tanımlardan birine göre rekabet, ekonomik aktörlerin sahip oldukları bilgi ve donanımlar bakımından aralarında

¹⁹ David E. Wildasin, “Fiscal Competition: An Introduction”, *Journal of Public Economic Theory*, Vol.5, Issue.2, 2003, s.172.

²⁰ Saraç, a.g.t., s:92.

var olan uyumsuzluklarla belirginleşen aktif bir rol oynama sürecidir. Rekabet sürecinde aktörler stratejik eylemleriyle kendi yararına rakiplerinin tercihlerini etkilemektedir. Bir başka tanıma göre rekabet, nispeten adil bir yarış ortamında, birden çok benzer konumdaki katılımcının, kurallara bağlı kalarak, eş anlı olarak kıt bir şeyi veya istenilir bir konumu kazanma amacıyla yaptıkları çabalar olarak da tanımlanabilir. Rekabet kavramının tanımlanmasında en önemli unsurlardan biri, birden çok katılımcının varlığıdır. Ancak, fiili bir katılımcının bulunduğu ortama benzer amaçlarla potansiyel katılımcıların girme olasılığı varsa, fiili katılımcının varlığı da rekabet olgusunu sağlayabilir. Burada önemli olan husus, başka katılımcılara da açık bir ortamın var olmasıdır. Vergi rekabeti ortamında vergilendirme yetkisine sahip birden fazla siyasi birimin varlığı, rekabete ait bu özelliğin vergi rekabeti ortamında da bulunduğunu göstermektedir. Rekabet kavramının temel unsurlarından bir diğeri, iktisadi anlamda kıt kaynakların veya kıt imkanların bulunduğu bir ortamda bunlardan pay almayı sağlayacak bir performans sergilenmesidir. Vergi rekabeti ortamında iktisadi açıdan kıt sayılan üretim faktörleri hedef değişken olma özelliği taşımaktadır. Ayrıca bu faktörlerin hareketli oluşu rekabet ortamının sürekliliğini sağlamaktadır²¹.

C. VERGİ REKABETİNİN TÜRLERİ

1. İdareler Yönünden Vergi Rekabetinin Türleri

İdareler yönünden vergi rekabeti bir ayırma tabi tutulduğunda iki türden bahsedilir. Bunlar yatay ve dikey vergi rekabetleridir.

a. Dikey Vergi Rekabeti

Dikey vergi rekabeti, farklı yönetim düzeyleri arasındaki vergi rekabetidir. Buna göre, federal yapılı ülkelerde her biri ayrı ayrı vergilendirme yetkisine sahip yönetim birimleri -federal devlet ile federe devletler ve yerel yönetimler- arasında yapılan vergi rekabeti dikey vergi rekabetine örnek teşkil etmektedir. Diğer yandan, üniter yapılı devletlerde vergilendirme yetkisi tanıyan bir mali özerkliğin varlığı durumunda, merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında vuku bulan vergi rekabeti aynı kapsama girmektedir²².

²¹ Saraç, a.g.t., s:94-95.

²² Saraç, a.g.t., s:110.

b. Yatay Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı (mobil tax base) üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirini etkilemesi şeklinde açıklanabilir²³.

Vergi rekabeti aynı düzeydeki yönetim birimleri arasında yapılıyorsa “yatay vergi rekabeti” söz konusudur²². Burada aynı düzeydeki yönetim birimlerinden kasıt, federal yapılı ülkelerde federe devletler, iktisadi entegrasyonlarda entegrasyona üye ülkeler ve küresel ölçekte birbirinden özerk yönetim faaliyetleri icra eden ulus devletlerdir. Aynı gruplar kapsamında ele alındığında statü olarak benzer özelliklere sahip bu birimler aynı düzeyde yönetim kademesine sahip olduklarından, aralarında girişecekleri vergi rekabeti yatay eksenli olma özelliği taşımaktadır²⁴.

2. Ölçek İtibariyle Vergi Rekabetinin Türleri

Ölçek itibariyle vergi rekabeti ulusal, bölgesel ve küresel ölçekli olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

a. Ulusal Vergi Rekabeti

Ulusal vergi rekabeti, vergilendirme yetkisinin kullanımında siyasi özerkliğin bulunduğu ülkelerde görülen bir durumdur. Mali federalizmin uygulandığı üniter yapılı ülkelerde ve doğası gereği böyle bir mekanizmayı bünyesinde bulunduran federal yapılı ülkelerde oluşan vergi rekabeti, bu tür vergi rekabetine örnek oluşturmaktadır. Federal yapılı ülkelerde vergi rekabeti tartışma götürmez bir özellik taşımaktadır. Çünkü federatif yapılı ülkelerde federe devletlerin sahip olduğu siyasi otonomi, vergilendirme 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 oluşabilmektedir²⁵. Bu alanda en güzel verilecek örnek ABD olarak gösterilebilir.

²³ Timothy J. Goodspeed, Çeviren: İsa SAĞBAŞ, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, **Maliye Dergisi**, Sayı 139, (Ocak-Nisan 2002), s:3.

²⁴ Saraç, **a.g.t.**, s:110.

²⁵ Saraç, **a.g.t.**, s:111.

Özü itibariyle ele alındığında federalizm rekabet temeline dayanan siyasal bir sistemdir. Rekabeti sınırlandıran koşulların sağlanması ise, sistemi işbirliğine dayalı bir hale getirmektedir. Bu nedenle federal sistemde kontrol edilebilenden daha fazlasını kontrol etmek amaç değildir. Federalizm hiyerarşi yerine işbirliğini hedef almakta ve siyasi iktidarın tek elde toplanması yerine paylaşımına ihtiyaç göstermektedir. Yapısı itibariyle bu gerekliliği kendiliğinden sağlayan federalist sistem, ulusal ölçekte vergilendirme alanında hükümetler arası rekabeti kurumsallaştırmakta ve vatandaşların kamusal hizmet sağlayıcıları arasında tercih yapma imkanını genişletmektedir²⁶.

b. Bölgesel Vergi Rekabeti

Gerçekleştirildiği ölçek itibariyle ele alındığında vergi rekabeti, iktisadi entegrasyonları betimleyen bölgesel vergi rekabeti şeklinde de sınıflandırılabilir. Bu bağlamda konu, başarılı bir iktisadi entegrasyon olarak gösterilen Avrupa Birliği özelinde incelenebilir. Avrupa Birliği'nde vergilendirme kuruluşundan günümüze ayrıcalıklı bir konu özelliği taşımaktadır. Avrupa Birliği'nde üretim faktörlerinin ve mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı söz konusu olduğundan, üye ülkelerin izleyecekleri rekabetçi politikalar kendiliğinden önem kazanmakta ve bu politikalar birlik içindeki iktisadi faaliyetler üzerinde saptırıcı etkiler oluşturabilmektedir. Bu bağlamda, birliğin kurucu anlaşması olan Roma Antlaşması'nın vergi ile ilgili düzenlemeleri (md.95-99) incelendiğinde, birlik içinde rekabeti bozucu vergisel uygulamaların kaldırılmasının ve vergi uyumlaştırması kapsamında ülkeler arasında ortak bir vergi temelinin oluşturulmasının hedeflendiği görülmektedir²⁷.

c. Küresel Ölçekli Vergi Rekabeti

Vergi rekabetinin en geniş ölçekte gerçekleştirilen türü küresel vergi rekabetidir. Küreselleşme sürecinin gelişimi bağlamında özellikle sermaye ve nitelikli işgücünün coğrafi engel tanımaksızın serbest dolaşım imkanına kavuşması, ülke büyüklüğü ve gelişmişlik farklılıkları dikkate alınmaksızın bütün ülkeleri bu değişkenlerden pay alma mücadelesine sokmuştur. Bu kapsamda, ülkeler vergi

²⁶ Aaron Wildavsky, "A Double Security: Federalism as Competition", *Cato Journal*, Volume 10, No 1, Spring-Summer 1990, s.43-44.

²⁷ Semih Söğüt, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", *Vergi Sorunları*, Sayı 176, Mayıs 2003, s.219.

sistemlerini revize etme yoluna gitmişler ve izledikleri rekabetçi politikalarla sağlayacakları kazanımları rakiplerine göre en çoklama amacına yönelmişlerdir²⁸.

3. Etkileri İtibariyle Vergi Rekabetinin Türleri

Etkileri itibariyle vergi rekabeti yararlı ve zararlı vergi rekabeti olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a. Yararlı Vergi Rekabeti

Yararlı vergi rekabeti, genel olarak rekabetin sağladığı kazanımlar üzerinden açıklanabilmektedir. Buna göre, vergilendirme alanında tekel gücüne sahip otoritelerin yetki alanında bulunan mükellefler, vergi yükünün düşürülmesini konu alan rekabetçi vergi politikalarından çeşitli yararlar sağlayabilmektedir. Ayrıca bu tür politikalar mükelleflerin vergilere gönüllü uyumunu da teşvik edici bir nitelik taşımaktadır²⁹. Diğer yandan iktisadi gelişmeyle vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişkinin bulunduğu kabul edilecek olursa, vergi rekabeti ortamında özel sektörün kullanabileceği fon seviyesi yükselmekte ve üretime yönelik faaliyetler üzerindeki cezalandırıcı etki hafiflemektedir. Vergi rekabeti ayrıca, kamu ekonomisi hacminin daha fazla büyümesini de önlemektedir. Çünkü, bütçe harcamalarının önemli bir bölümü vergi gelirleriyle finanse edilmektedir. Bununla birlikte, vergi rekabeti yalnızca kamu hacmini küçültmekle kalmamakta, ulusal idarelerin sağladıkları geliri daha tutumlu kullanmalarını da teşvik etmektedir³⁰.

Genel olarak vergi rekabetinin yararlı olabilecek yanlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi oranlarının düşürülmesiyle vergi tabanının genişletilerek daha fazla gelir sağlanması,
- Kaynak dağılımında etkinliği,
- Kamu hizmeti sunumunda etkinliğin artmasını,
- Yanlış vergi politikalarının etkilerinin azaltılmasını,
- Yatırımların artmasını,
- İstihdamın artmasını,

²⁸ Saraç, a.g.t., s:113.

²⁹ Daniel J. Mitchell, "Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief", **Backgrounder**, No 1443, 22 May 2001, s.5.

³⁰ Benjamin Powell, "Tax Competition is Benifical, not Harmful", **Research Reports by American Institute for Economic Research**, Volume 68, No 15, August 13, 2001, s.87-88.

- Vergi gelirlerinin artmasını,
- Refahın artmasını,
- Vergi rekabeti mali disiplini,
- Vergi gelirlerini daha etkin kullanılmasını özendirmeyi sağlar.

b. Zararlı Vergi Rekabeti

Sermaye hareketliliğindeki serbestleşme, artan teknolojik imkanlar sonucu ülkeler bir rekabete girmekte ve bu rekabet bazı durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona neden olmaktadır. Zararlı vergi rekabeti; vergisel avantajlarla uluslararası yatırım kararlarının etkilenmesi sonucu meydana gelen etkinlik kaybı nedeni ile ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir. Bir ülkenin vergi sistemi; başka ülkelerin vergi sistemleri üzerinde büyük çapta zarara yol açıyor, eşitliği bozuyor, sermayeleri ülkeye çekiyor, ancak diğer ülkelerin vergi matrahlarını azaltıyor ve yatırımlarını etkiliyorsa bu sistem zararlı vergi rekabeti oluşturuyor demektir.

Yapılan ampirik ve teorik açıklamalarda, bazı durumlarda vergi rekabetinin yararlı, bazı durumlarda zararlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bir vergisel teşvikin zararlı olup olmadığını nitelendirmek üzere genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şöyledir:³¹

- Vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için geçerli olması,
- Çok uluslu şirketler lehine uluslararası kabul edilen prensipler dışındaki prensiplere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan vergi teşviklerinin uygulanması,
- Saydamlıktan yoksun vergi teşvikleri,
- Vergi rekabeti sonucu hareketli ve daha az hareketli üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsisi için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması,
- Diğer ülkelerin vergi kanunları ile uyumlu olmayan teşvikler,
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması,
- Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşvikleri,

³¹ Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Sayı:09, 2005, <www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayı09/10Giray.pdf> , (Erişim:10.02.2007), s.178,

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

Ülkelerin bazı iktisadi girişimleri yurda çekmek maksatlı oluşturduğu vergi düzenlemelerini uygulaması normal karşılanabilen bir durumdur. Bazı uygulamalar, diğer ülkelerin vergi sistemleri ve gelirleri üzerinde zarar verici etkiler meydana getirmekte, bazı ülkelerde ise herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Gelişmekte olan ya da gelişmiş ülkelerin arasında yaşanan bu rekabet, vergi sistemlerinde büyük çapta sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Böylece haksız vergi rekabeti süreci gelişmekte, bu süreç içerisinde ülkeler; vergi rekabeti uygulamalarını kullanan ülkelerdeki sermaye sahiplerine, uluslar arası ve çokuluslu şirketlere sağlamış oldukları avantajlar karşısında ülkelerin vergi politika ve uygulamalarını yeniden ele almak zorunda kalmaktadırlar.

Küreselleşme ile birlikte bir ülke içinde finansman aracı olarak kullanılan vergi, uluslararası bir boyut kazanmıştır. Bununla beraber bir ülkenin uygulayacağı vergi uygulaması diğer ülkelerin vergi gelirlerini etkileyebilmektedir. Yaşanan olaylar sonucunda vergi rekabeti, vergi cennetleri, transfer fiyatlaması ve elektronik ticaret gibi kavramlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Küreselleşme, verginin tabana yayılması, vergi oranlarının düşürülmesi, kişilerin ve şirketlerin vergiden kaçınabilmesi, vergilerini en aza indirebilmesi gibi uygulamalara teşvik edici olmuştur. Ayrıca düşük tabanlı veya vergisiz uygulamaları kullanan, vergi cenneti olarak tanımlanan ülke miktarında artışlar gözlenmekte, bu da sorunun büyümesine neden olmaktadır. Bu ülkelerin çoğalması ile şirketler transfer fiyatlandırması yoluyla gelirlerini bu ülkelere geçirmeleri için bir teşvik aracı olmuştur. Teknolojik gelişmeler sonucu ortaya çıkan ve hızla genişleyen elektronik ticaret alanında, alıcı ve satıcıların belirlenememesi, mal ve hizmetlerin bu ortamında pazarlanması gibi sorunları beraberinde getirmekte ve vergileme problemini gündeme getirmektedir.

II. VERGİ REKABETİ KONUSUNDAKİ YAKLAŞIMLAR VE GELİŞTİRİLEN MODELLER

Vergi rekabeti konusundaki genel olarak literatürde adı geçen yaklaşımlar ve modeller açıklanmıştır.

A. VERGİ REKABETİ YAKLAŞIMLARI

Vergi rekabeti alanında birçok yaklaşım geliştirilmiştir. Ele aldığımız yaklaşımlar ise geleneksel kamu maliyesi yaklaşımı, kamu tercihi teorisi yaklaşımıdır.

1. Geleneksel Kamu Maliyesi Yaklaşımı

Geleneksel kamu maliyesi yaklaşımında vergilendirme devlete gelir sağlamanın bir aracı olarak görülmektedir. *Penguin Ekonomi Sözlüğü*'ne göre vergilendirme; özel bireylerden, kurumlardan veya gruplardan devlete yapılan zorunlu transferler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım sağlanan gelirin ne amaçla kullanılacağını yanıtızsız bırakmakta ve vergilerin tek yönlü ödemeler olduğunu vurgulamaktadır. Böyle olmasına rağmen, geleneksel kamu maliyesi yaklaşımında vergiler kamu hizmetlerinin finansman aracı olarak görülmekte ve özellikle vergi adaleti üzerinde durulmaktadır. Bu yaklaşım vergilendirmede adaletin sağlanmasına bağlı olarak vergi hasılatının artacağı ve devletin kamusal hizmet sunma yeteneğinin gelişeceği görüşündedir³².

Vergi rekabeti, meydana getirdiği olumsuzluklar nedeniyle -ki bunların çoğu vergilendirmeye yüklenen yukarıdaki mali fonksiyonla ilgilidir- geleneksel kamu maliyesi yazarları tarafından eleştirilmektedir. Onlara göre vergi rekabeti, hükümetleri gelir sağlama ve sağlanan gelirleri kullanma konusunda kısıtladığından tehlikelidir ve ulusal ekonomilere şu açılardan zarar verme potansiyeline sahiptir³³:

▪ Vergi rekabeti, vergi matrahının ciddi oranda aşınmasına neden olabilmekte ve özellikle sermaye üzerinden alınan vergileri sürdürülemez hale getirebilmektedir. Sermaye hareketlerini teşvik eden rekabetçi vergi politikaları sermaye açısından etkili birer rant kollama aracına dönüşebilmektedir. Ayrıca vergi rekabeti sermaye hareketlerini teşvik eden dibe doğru bir yarışa (*race to bottom*) neden olmakta ve vergi

³² Charles B. Blankart, "A Public Choice View of Tax Competition", *Public Finance Review*, Volume 30, No 5, September 2002, s.367.

³³ Saraç, a.g.t., s:116.

tabanının artan oranlı bir şekilde erozyona uğramasına neden olarak devletin sunacağı kamusal hizmetlerin ileri derecede sınırlandırılmasına yol açabilmektedir.

▪ Vergi rekabeti bir ülkenin sınır ötesi sermaye yatırımlarına tanıdığı özel vergisel düzenlemeler yoluyla başka ülkelerdeki vergi tabanının bu ülkeye transfer etmesine neden olmaktadır²³⁸. Diğer bir ifadeyle, ülkelerin izlediği rekabetçi vergi politikaları sermaye hareketleri üzerinde saptırıcı etkiler oluşturmaktadır. Mali açıdan negatif dışsallık (*negatif externality*) anlamına gelen bu etkiler, rekabetçi vergi politikası izleyen ülkelerin vergilendirme yetkisini kullanım alanını diğer ülkeler aleyhine genişletmektedir. Literatürde vergi rekabetinin taşıdığı bu olumsuzluk başkasının arazisinde kaçak avlanma (*poaching*) olarak nitelendirilmektedir.

▪ Vergi rekabeti gelirin hareketli ve sabit kaynakları arasında yani bir yandan işgücü diğer yandan da parasal ve reel sermaye arasında fırsat eşitsizliği doğurmaktadır. Vergi rekabeti bu şekilde vergi yükünün hareketli alanlar ile göreceli olarak sabit alanlar arasındaki dağılımını hareketli alanlar lehine bozmakta²³⁹ ve vergi adaleti açısından ciddi sorunlar oluşturabilmektedir. Vergi rekabeti sermayenin dağılımını ve hareketini iktisadi getiri, yani kâr kriterinden bağımsızlaştırmakta ve vergisel düzenlemelere bağımlı hale getirmektedir. Bu ise piyasa ekonomisinin kendiliğinden işleyen tahsis işlevini aksatmakta ve verimliliğini kötü yönde etkilemektedir.

▪ Vergi rekabeti işgücü piyasasında da bozucu etki yapmaktadır. Çünkü, sermayenin hareketliliği göz önüne alındığında göreceli olarak hareketsiz sayılabilecek işgücü piyasasında sermayenin belirli ülkelerde yoğunlaşması, işgücü-sermaye dengesini bozmakta ve işgücü tahsisinde verimsizliğe yol açmaktadır.

▪ Vergi rekabeti ortamında sermayenin hareketliliğine rağmen ulusal sınırların ve ulusal ekonomilerin varlığını sürdürmesi ulus devletleri ister istemez ikili vergi rejimi türünden uygulamalara zorlamaktadır. Bu vergi rejimleri ise, yabancı yatırımcı ve sermayeyi yerli olanlar karşısından avantajlı konuma getirmekte ve dahili vergi hasılatı açısından dezavantaj oluşturmaktadır.

2. Kamu Tercih Teorisi Yaklaşımı

Kamu tercihi teorisi siyasi karar alma sürecindeki aksamalar nedeniyle hükümetlerin gereğinden fazla büyüdüğünü kanıtlamaya çalışmakta ve vergi rekabetinin kamu sektörünün genişlemesi konusunda arzu edilir bir kontrol mekanizması

oluşturacağını savunmaktadır. Kamu tercihi yaklaşımında vergi rekabetiyle ilgili olarak Brennan ve Buchanan tarafından geliştirilen Leviathan Modelleri özel bir konuma sahiptir³⁴.

Kamu tercihi teorisyenleri, geleneksel kamu maliyesi teorisyenlerinin kamu ekonomisi ve vergilendirmeye ilgili görüşlerine genelde katılmamaktadır. Kamu tercihi teorisyenleri vergi rekabeti konusunda gelenekselciler tarafından ortaya atılan mali dışsallıklarla ilgili yaklaşımları fazlasıyla miyopik bulmakta ve piyasada rekabet halinde olan firmalar için doğru olanın aynı şekilde rekabetçi hükümetler için de geçerli olduğunu savunmaktadır. Kamu tercihi teorisyenlerine göre, hükümetler açısından “gelir sağlamak” kendi içinde bir amaç değildir. Bu bağlamda vergiler, vatandaşların finanse etmeyi arzuladığı harcamalar için toplandığında meşruluk kazanmaktadır. Dolayısıyla, vergi rekabeti ortamında hükümetler açısından ortaya çıkacağı düşünülen hasılat kayıpları vatandaşlar açısından herhangi bir endişe oluşturmamaktadır³⁵.

Sahip olduğu genel söylem içinde vergi rekabetine bu denli özel bir rol atfeden kamu tercihi yaklaşımı, yetki sınırlamasının yanı sıra vergi rekabetinin daha birçok yönden yararlar sağlayacağı görüşündedir³⁶:

- Geleneksel kamu maliyesi yaklaşımının vergi rekabetinin vergi hasılatında kayıplar oluşturacağına yönelik argümanı, vergi rekabetine girilen her iki ülke için geçerli değildir. Şöyle ki, düşük vergili ülke yüksek vergili ülkeye göre daha fazla vergilendirilebilecek alan sahibi olduğundan -vergi tabanını genişletme imkanına kavuştuğundan- bir anlamda Laffer Etkisi oluşmakta ve bu sayede hasılat kaybı yerine hasılat kazancı elde edebilmektedir. Dolayısıyla, argüman sadece rekabete yönelen yüksek vergili ülkeler için geçerlidir.

- Vergi rekabeti, vergi oranlarının düşürülmesi ve bu sayede daha anlamlı ekonomik gelişmenin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Vergi rekabeti durumunda, eğer bir ülke vergilendirme seviyesini aşırı derecede yükseltirse vatandaşlar, kazançlarını vergilendirmenin düşük olduğu diğer ülkelere kaydırabilmektedir. Sermaye ve oy kullanma hakkına sahip vatandaşların bu yönlü girişimleri hükümetleri vergi

³⁴ Saraç, a.g.t., s:117.

³⁵Charles B. Blankart, “A Public Choice View of Tax Competition”, **Public Finance Review**, Volume 30, No 5, September 2002, s.367.

³⁶Saraç, a.g.t., s:118.

oranlarının düşürülmesi konusuna güdülemekte ve hükümetler üzerinde vergi hasılatının daha etkili kullanılması yönünde ciddi bir baskı oluşmaktadır.

▪ Kapalı ekonomi ve merkezi planlama yerine piyasa üstünlüğünü onaylayan iktisatçılar, firmalar tarafından rekabete girildiğinde teknolojik yenilikler yanı sıra fiyatların düşeceği ve yüksek kaliteli mal ve hizmet sunumunun artacağı konusunda birleşmektedir. Ancak kamu idarecileri rekabetin düşük vergilendirme ve yüksek kaliteli kamu hizmeti sunumunu artıracığı ve hükümetlerin sınırlandırılmasını sağlayacağını görmeyi reddetmektedir. Oysa literatürde hükümetlerin diğer mal ve hizmet sağlayıcıları gibi aynı arz ve talep kanunlarına konu olmadığını ileri süren bir kanıt bulunmaktadır.

▪ İktisadi gelişme ile vergi oranı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Düşük vergili ülkeler yüksek büyüme oranlarına sahiptir. Bunun nedeni yatırım sermayesinin yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere yönelmesidir. Ancak tek neden bu değildir. İktisadi verimlilik artışı bu davranışı belirleyen bir başka nedendir. Özel sektör kamu sektöründen daha etkin faaliyette bulunabilmektedir. Bunun için, daha etkin iktisadi faaliyetlerin gerçekleşebilmesi için özel sektörün kullanabileceği fon seviyesinin yüksek olması gerekmektedir. Özel sektörden daha verimli bir şekilde kullanabileceği fonların çekilerek bunların hükümet projelerinde harcanması, verimliliği düşürmekte ve ekonomiye zarar vermektedir.

▪ Vergi rekabetinin engellenmesi, ağır vergi rejimlerine yönelme isteğini artırmaktadır. Vatandaşlar ağır vergilere muhatap bırakılırsa, iktisadi faaliyetlerin gelişiminin yavaşlaması söz konusu olmakta ve hükümetler açısından bu durumun sürdürülebilirliği hakkında ciddi şüpheler oluşmaktadır. Ayrıca, oy kaybetme ve seçilememe endişesi dikkate alındığında, hükümetlerin diğer ülkelerdeki uygulamaları takip etme zorunluluğu doğmaktadır. Dolayısıyla, vergi rekabetinin engellenmesi yüksek vergilemeye neden olabilecektir.

B. VERGİ REKABETİ MODELLERİ

Vergi rekabeti alanında birçok model geliştirilmiştir. Ele aldığımız modeller ise Tiebout modeli, Basit vergi rekabeti modeli, Zodrow-Mieskowski modelidir.

1. Tiebout Modeli

Vergi rekabeti teorisi, 1956'da Charles Tiebout tarafından formüle edilen “*Tiebout Teorisi*” ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Ekonomik literatürde *Tiebout teorisi*, “yerel yönetimler arasındaki rekabet sonucu, bireylerin istedikleri kamusal malların etkin bir biçimde üretilmesinin sağlanabileceği” hipotezine dayanmaktadır. Tiebout bireylerin, kamusal malları sağlayan yerel yönetimleri ve tercihlerini en iyi şekilde tatmin eden vergi fiyatlamasını seçtiklerini varsaymaktadır. Örneğin bazı aileler kamu okullarının daha iyi finanse edilmesini istiyorlarsa, daha yüksek servet vergisi ödemeyi kabul edebilirler. Eğer istemiyorlarsa, daha düşük vergili veya tercih edilen vergi-fayda bileşimini sunan veya daha sınırlı kamu hizmetleri veren yerlere gidebilirler. Bu açıdan Samuelson, Tiebout'un analizini, bireylerin kamusal mallar için tercihlerini açıklayamayacağını belirterek eleştirmiştir³⁷.

Tiebout Modeli'nin dayandığı varsayımlar şunlardır³⁸:

- Seçmenler tam mobiliteye sahip olup, kamusal mal ve hizmetlere olan tüketim tercihlerini en yüksek tatmine ulaştıkları yerel topluluğa taşıyabilirler.
- Seçmenler yerel vergiler ile gelir ve harcama yapıları hakkında her türlü bilgiye sahiptir.
- Seçmenlerin aralarında tercih yapabileceği çok sayıda yerel topluluk vardır ve topluluklar arasındaki göçlerin bireylere herhangi bir maliyeti söz konusu değildir.
- Yerel topluluklardaki istihdam olanakları açısından herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Seçmenlerin elde ettikleri gelirler sadece kar paylarından oluşmaktadır.
- Yerel topluluklarda sunulan kamu hizmetleri herhangi bir dışsallığa sahip değildir.
- Sunulan her tür kamu hizmetine karşılık gelen optimal bir topluluk büyüklüğü söz konusudur. Optimal topluluk büyüklüğü, firmaların ortalama maliyet eğrilerinde olduğu gibi, her hizmet demetinin üretilebildiği en düşük ortalama maliyet ile belirlenmektedir.

³⁷ Giray, a.g.m., 100.

³⁸ Charles M. Tiebout, “A Pure Theory of Local Expenditures”, *The Journal of Political Economy*, Volume 64, Issue 5, October 1956, s.419-420.

▪ Optimal topluluk büyüklüğünün altında kalan yerleşim birimleri seçmenleri kendi birimlerine çekmek isterlerken, bu büyüklüğün üzerindeki tersine davranış sergilemektedir.

2. Basit Vergi Rekabeti Modeli

Basit Vergi Rekabeti Modeli, çeşitli varsayımlar doğrultusunda kapalı bir sistemden dışa açık, dolayısıyla entegre hale gelen bir uluslararası sisteme geçişin meydana getirdiği dönüşümler üzerinden vergi rekabetinin oluşumunu ve bu rekabetin meydana getirdiği etkileri incelemektedir. Küreselleşme sürecinin gelişimi dikkate alındığında modelin yöntem yönünden sürece uyumlu bir içeriği bulunmaktadır³⁹.

Model başlangıçta “A” ve “B” ülkesi olmak üzere sıkı sınır kontrollerinin bulunduğu, dolayısıyla da uluslararası ticaretin söz konusu olmadığı bir sistemden hareketle şu varsayımları içermektedir⁴⁰:

▪ İktisadi faaliyetler sadece mal ve hizmet satışından ibaret olup, sırasıyla “P” ve “T” ile simgelenen perakendeciler ve tüketiciler olmak üzere iki tür iktisadi aktör bulunmaktadır.

▪ Tüketiciler ücret karşılığında perakendeciler için çalışmakta ve elde ettikleri ücreti perakendecilerden temin ettikleri mal ve hizmetler için harcamaktadır.

▪ Ülkelerin GSMH’ları 100’er birimdir ve hükümetler sadece mal ve hizmet satışları üzerinden yüzde 10 KDV tahsil etmektedir.

▪ Hükümetler tahsil ettikleri vergiler karşılığında herhangi bir kamu hizmeti sunmamaktadır.

▪ Tüketicilerin davranışları vergi oranlarındaki değişime duyarsızdır ve iktisadi kararlar vergi öncesi fiyata göre alınmaktadır.

▪ İktisadi aktörlerin tasarruf eğilimi sıfırdır ve işsiz tüketici bulunmamaktadır.

Ulusal sınırların kaldırılması ve iktisadi faaliyetlerin serbestleştirilmesi durumunda ise, vergilendirme değişime uğramakta ve ülkeler vergi oranları üzerinden birbirleri ile rekabet edebilme imkânına kavuşmaktadır.

³⁹ Saraç, a.g.t., s:122.

⁴⁰ Andrew Lilico, “Can ‘Tax Competition’ Be Harmful?”, **European Journal**, Summer 1998, s.2.

Ülkeler arasındaki sınır engellerinin kaldırıldığı ve ticaretin serbestleştirildiği bu modelde ele alınan varsayımlar birinci modeldekilere ek olarak şunlardan oluşmaktadır⁴¹:

- Herhangi bir taşıma maliyeti bulunmamakta ve müşteriler açısından malların A veya B ülkesinden satın alınması farklılık oluşturmamaktadır.
- Ülkede tüketilen mallar benzer niteliktedir.
- İşgücü mobiliteye sahip değildir ve tersi de geçerli olmak üzere A ülkesinin tüketicileri B ülkesinden mal satın alabilir, ancak bu ülkede çalışmamaktadır.

3. Zodrow-Mieszkowski Modeli

Vergi rekabeti literatürüne temel teşkil eden teorik modellerden biri de Zodrow ve Mieszkowski'nin 1986 yılındaki çalışmasına dayanmaktadır. Vergi politikalarının sermayenin dağılımını nasıl etkilediği, diğer bir ifadeyle bir ülkenin izlediği vergi politikası karşısında diğer ülkelerin ne yönde davranışlar sergilediği modelin temel dayanak noktasını oluşturmaktadır⁴².

Zodrow-Mieszkowski modelinin altında yer alan varsayımlar şu şekilde özetlenebilir⁴³:

- Modelde çok sayıda ve homojen yapıda farklı idare dolayısıyla, bir 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.
- Tek bir mal veya hizmet üretilmektedir.
- Üretilen mal veya hizmetlerden sadece o bölgede ikamet eden kişiler yararlanmakta, başka bölgelere taşınan faydalar söz konusu olmamaktadır.

⁴¹ Lilico, **a.g.m.**, s.3.

⁴² Saraç, **a.g.t.**, S:125.

⁴³ G. R. Zodrow, "Tax Competition and Tax Coordination in the European Union" **International Tax and Public Finance**, Issue 10, 2003, pp. 654-655. J. Gorter, R. Mooji, **Capital Income Taxation in Europe: Trends and Trade-Offs**, CPB&Sdu Uitgevers, 2001, pp. 49-51.

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

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

Zodrow- Mieszkowski, yerel idarelerin çoğalmasıyla birlikte vergilerin mobil haldeki sermayeden, hareket kabiliyeti olmayan işgücü ya da toprak gibi faktörler üzerinde yoğunlaşacağını belirtmişlerdir. Bu anlamda söz konusu model, çok sayıda küçük yerel idareler olduğunda idareler arasındaki vergi yarışının sermaye üzerinden alınan vergilerin elemine edilmesine kadar sürdürüldüğüne dikkat çekmektedir. Ancak yerel idarelerin belirli bir monopson gücünü ellerinde tutabilecek büyüklükte olmaları halinde, o idarenin dışından gelen sermaye üzerine hiç değilse bir miktar vergi salabileceklerini de eklemektedirler. Yani, eğer farklı vergileme yetkisine sahip birimler, vergi politikaları ile dünya faiz oranlarını etkileyebilecek bir büyüklüğe sahip iseler, söz konusu otoriteler sermaye üzerine küçük ekonomilere nazaran daha fazla bir vergi yükü getirebileceklerdir⁴⁴.

III. VERGİ REKABETİ UYGULAMA BİÇİMLERİ

Genel olarak literatürde ortaya çıkan ve en çok ele alınan uygulama biçimleri vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri, uluslararası transfer fiyatlandırması ve e-ticarettir.

A. VERGİ CENNETLERİ

Vergi cennetleri, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir⁴⁵.

⁴⁴ Murat Çak, Uluslar arası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme, **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı**, Ankara, 2008, s:6.

⁴⁵ Semih Öz, “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 141, Eylül, 2004, s.25.

1. Vergi Cenneti Kavramı

Vergi cennetleri, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir⁴⁶.

Vergi cennetleri vergileri minimize etmek ve finansal gizlilik elde etmek için bir yol sunduğundan, şirket ve bireysel yatırımcıların ilgisini çekmektedir. Vergi cennetleri üç temel amaca hizmet ettiği söylenebilir. Bunlar; mükelleflerin pasif yatırımlarını tutması veya muhafaza etmesi için bir yer sağlamak, kağıt üzerinde karların oluşturulduğu bir yer sağlamak ve vergi mükelleflerinin özellikle banka hesaplarının diğer ülkelerin vergi otoritelerinin sıkı incelemesinden gizlenmesine izin vermektir. Bütün bu fonksiyonlar diğer ülkelerin vergi sistemleri için potansiyel olarak bir zarara neden olabilir. Çünkü, onlar hem kurumlar ve hem de gelir vergisinden kaçınmayı ve bu vergileri kaçırmayı kolaylaştırmaktadır⁴⁷.

Vergi cenneti, ülkelerin hiç vergi almaması ya da düşük vergi oranı uygulaması, diğer ülkelerle iltimas içerisinde bulunmaması, vergi yasalarında şeffaflık olmaması, vergi yükünü üzerinden atmak isteyen ülkeleri kendi üzerine çekmektedir. Diğer yandan vergi cenneti ülkeler global sermayeyi ülkeye çekmek amacıyla uyguladıkları politikalarla da diğer ülkeler yönünden önemli bir vergi kaybına sebep olmaktadır. Vergi cennetlerine akan sermaye; dünyadaki mali akımların yönünü değiştirerek birçok olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır.

Vergi cennetlerinin sınıflandırılması çeşitli şekillerde yapılmıştır. Bir sınıflandırmaya göre vergi cennetleri üç türe ayrılmaktadır⁴⁸:

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

⁴⁶ Semih Öz, **a.g.m.**, s.25.

⁴⁷ İhsan Günaydın, Serkan BENK, "Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi", **XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 2004, ANTALYA.

⁴⁸ Giray, **a.g.m.**, s:131.

Bir diğ er sınıflandırılmaya göre vergi cennetleri altı sınıfa ayrılmaktadır⁴⁹:

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

Bunun dışında vergi cennetlerini coğrafi olarak da sınıflandırmak mümkündür. Buna göre vergi cennetleri beş ayrı coğrafik bölgeye ayrılabilir⁵⁰.

- **The Caribbean Bölgesi:** Bahama, Bermuda, Cayman adaları, İngiliz adaları, Hollanda, Caicos adaları, Aruba, Barbaros, Neviz, Montserrat, Anegada..vs.
- **Akdeniz Bölgesi:** Gilbarar ve Kıbrıs...vs.
- **Avrupa Bölgesi:** Hollanda, İsviçre, Lehictan, Andora, Lüksemburg, Kapione ve Monako..vs.
- **Channel Adaları Bölgesi:** Gurnsey, Jersey, The Isle of Man...vs.
- **Pasifik Bölgesi:** Hong Kong, Vanutu ve Nauru...vs.

2. Vergi Cennetlerini Tanımlayan Özellikler

Vergi cennetleri, aralarında büyük farklılıklar olmasına rağmen ortak bazı özelliklere sahiptirler. Bunlar⁵¹; sermaye ve gelirin tümü veya belirli tipleri üzerinde hiç veya düşük vergilerin olması, banka ve ticari gizliliğin dahil olduğu yüksek finansal standartların varlığı, hiç veya liberal nakit kontrolleri, gelişmiş altyapı, önemli ve orantısız bir finansal sektör, off-shore finansal merkez olarak vergi cennetinin reklamı, avukatlar, muhasebeciler ve finansal analistlerin profesyonel yardımının varlığı, finansal kurumların düzenlenmesi için daha düşük standartlar, belirli tür işlemler için bu ülkeleri cazip yapmaya katkı yapan anlaşmalarının varlığı ve modern iletişim sistemlerinin mevcudiyeti şeklinde belirtilebilir.

⁴⁹ Erkan YETKİNER; “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:235, Mart, 2001, s.92.

⁵⁰ Yetkiner, **a.g.m.**, s.93.

⁵¹ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?”, **Vergi Sorunları**, Sayı:206, Kasım, 2005, s.123.

BM ve OECD raporlarında vergi cennetlerini tanımlayan özellikler ise beş başlık altında toplanmıştır⁵²:

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

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

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

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

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

⁵² Eyüpgiller, a.g.e., s:46.

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

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

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

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

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

Vergi cenneti ülkelerin söz konusu bu özelliklerinden faydalanarak, ülkeler çeşitli şekillerde vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedirler⁵³:

- Vergi cenneti ülkeler ile yapılan ithalat ve ihracatta ithalat maliyetlerinin yüksek, ihracat bedellerinin düşük gösterilmesi,
- Söz konusu ülkeler aracılığıyla yapılan hayali ihracat,
- Vergi cennetindeki şirketin iştirak ve şubelerinden; faiz, hizmet ve AR-GE faturaları temin edilmesi,
- Suni transfer fiyatları yoluyla elde edilecek kârların vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,
- Şube ve iştirak kârlarının vergi cennetindeki şirkette toplanması,

⁵³ Yudum Biçenel, “Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2006, s:44.

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

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

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

Ayrıca vergi cennetleri bankalar ve yatırımcılara çeşitli avantajlar sunarak buralardan faydalanmayı teşvik etmektedirler. Bu avantajlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz⁵⁴:

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

B. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ

OECD'nin iktisadi faaliyetler üzerinde saptırıcı etkiler oluşturan ve bu bağlamda özellikle sermayenin yerleşim kararlarında, yürüttükleri uygulamalarla tercih edilmelerini sağlayan vergi rejimlerinin belirlenmesinde kullanılacak dört temel kriter, 1998 Raporu'nda şu şekilde ortaya konulmuştur⁵⁵:

1- *Vergi Matrahının Tespiti İtibariyle Efektif Vergi Oranının Sıfır veya Oldukça Düşük Olması*: Bu kriter gere, bir ülkenin yürüttüğü uygulamaların tercihli vergi uygulaması sayılabilmesi için, vergi cennetlerinde olduğuna benzer şekilde efektif vergi oranının olmaması gerekmektedir. Diğer yandan, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki

⁵⁴ Biçenel, a.g.t., s:45.

⁵⁵ OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", **Organisation for Economic,?Cooperation and Development**, Paris 1998, s.25.

benzer uygulamalarla karşılaştırıldığında oldukça düşük seviyede olması da, tercihli vergi rejimi sayılmaları konusunda belirleyicidir.

2- *Ülkedeki Mukimlerin Yararlanamadığı ve Sadece Yabancılar İçin Ayrıcalık Oluşturan Vergi Rejimlerinin Bulunması:* Literatürde “çitleme” (ring fencing) olarak nitelendirilen bu tür uygulamalara gidilmesi tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesindeki ikinci ana kriteri oluşturmaktadır.

3- *Uygulanmakta Olan Rejimlerin Şeffaf Olmaması:* Vergi cennetlerinin tespitinde kullanılan bu kriter, tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde de geçerlidir.

4- *Rejimin Uygulandığı Ülkenin Diğer Ülkelerle Bilgi Paylaşımına Yönelmemesi:* Vergi cennetleri için belirlenen bu kriter, tercihli vergi rejimi uygulamaları için de kullanılmaktadır.

OECD, 1998 Raporu’nda sayılan dört temel kriterin yanı sıra; (i) vergi tabanının suni biçimde tanımlanması, (ii) uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerine uyulmaması, (iii) yabancı ülkeden elde edilen gelirlerin vergi dışı bırakılması, (iv) gizlilik tedbirlerinin varlığı, (v) vergi oranı veya vergi tabanının pazarlığa açık olması, (vi) geniş bir vergi anlaşmaları ağına girilmesi, (vii) vergi minimizasyonu sağlayan rejimlerin varlığı ve (viii) vergilerin temel belirleyici olduğu reel yatırım olmayan faaliyetlerin varlığı unsurları da yardımcı kriterler olarak belirlenmiştir⁵⁶.

Uygulanan vergi rejimleri ve politikaların diğer ülkelerde meydana getirdiği etkiler (vergi tabanının azalması, veri kaçakçılığı, vergi sistemi içerisinde bulunan teşviklerin genel mi uluslararası mı amaç taşıdığı, bu teşviklerin standartlara uygun olup olmadığı gibi) incelenerek bir sonuca varılması mümkündür.

OECD içinde bu tip uygulamalara karşı mücadele çalışmaları yürütülmektedir. 2000 yılında, OECD Vergi Komitesi bu özellikleri taşıyan 47 adet “tercihli vergi uygulaması”nın varlığını tespit etmiştir. Bu liste, Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler Raporunda 26 Haziran 2000 günü Paris’te kamuoyuna açıklanmıştır⁵⁷. 2004 yılına gelindiğinde ise 47 uygulamadan 18’inin yürürlükten kaldırıldığı veya kaldırılmak üzere olduğu, 14’ünün zararlı yönü ortadan kaldırılacak şekilde değiştirildiği tespit edilmiştir.

⁵⁶ OECD (1998), **a.g.r.**, s.30-34.

⁵⁷ N.Semih Öz; “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:143, Kasım, 2004, s.64.

OECD Tarafından Belirlenen Tercihli Vergi Uygulamaları

OECD tarafından çeşitli ülkelerde sektörlere göre belirlenmiş tercihli vergi rejimleri şunlardır:⁵⁸

Sigortacılık

Avustralya Off-Shore Bankacılık Merkezleri
Belçika Koordinasyon Merkezleri
Finlandiya Aland Captive Sigortacılık Rejimi
İtalya Trieste Finansal Hizmet Sig. Merk.
İrlanda Uluslararası Finansal Hiz. Merk.
Portekiz Madeira Uluslararası İş Merkezi
Luksembourg Re-sigorta Şirketleri
İsveç Yabancı Sigorta Şirketleri

Denizcilik

Kanada Uluslararası Gemicilik
Almanya Uluslararası Gemicilik
Yunanistan Gemicilik Büroları
Yunanistan Gemicilik Rejimi
İtalya Uluslararası Gemicilik
Hollanda Uluslararası Gemicilik
Norveç Uluslararası Gemicilik
Portekiz Uluslararası Gemicilik

Dağıtım Merkezi Rejimleri

Belçika Dağılım Merkezleri
Fransa Lojistik Merkezler
Hollanda Maliyet Toplama ve İndirim Kuralı
Türkiye Türk Serbest Bölgeleri

Hizmet Merkezi Rejimleri

Belçika Hizmet Merkezleri
Hollanda Maliyet Toplama Kuralları

Finans ve Leasing

Belçika Koordinasyon Merkezleri
Macaristan Risk Sermayesi Şirketleri
Macaristan Tercihli Rejimler
İzlanda Uluslararası Ticaret Şirketleri
İrlanda Uluslararası Finansal Hiz. Merk.

⁵⁸ OECD, **Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**, June 2000, s.12-14.

İrlanda Shannon Hava Alanı
İtalya Trieste Finansal Hizmet Sig. Merk.
Luksembourg Finans Şubesi
Hollanda Uluslararası Finansal Gelirler
Hollanda Gruplar Arası Finansal Faaliyetler
Hollanda Finans Şubesi
İspanya Basque ve Navara Koord Merk.
İsviçre Yönetim Şirketleri

Çeşitli Faaliyetler

Belçika Yasal Olmayan Sermaye Kuralları
Belçika Yabancı Ticaret Şirketleri Kuralları
Kanada Mukim Olmayanların Ait Yat. Şirk.
Hollanda Yasal Olmayan Sermaye Kuralları
ABD Yabancı Ticaret İşbirlikleri

Fon Yönetimi

Yunanistan Çok Taraflı Fonlar ve Portföy Şirk.
İrlanda Uluslararası Finansal Hiz. Merk.
Luksembourg Yönetim Şirketleri
Portekiz Uluslararası Akdeniz İş Merkezi

Bankacılık

Avustralya Off-Shore Bankacılık Merkezleri
Kanada Uluslararası Bankacılık Merkezi
İrlanda Uluslararası Finansal Hiz. Merk.
İtalya Trieste Finansal Hizmet Sig. Merk.
Kore Yabancı Bankaların Offshore Faal.
Portekiz Uluslararası Akdeniz İş Merkezi
Türkiye İstanbul Offshore Bankacılık Rejimi

İş Merkezi Rejimleri

Belçika Koordinasyon Merkezleri
Fransa İş Merkezi Merkezleri
Almanya İzleme ve Koordinasyon Merk.
Yunanistan Yabancı Şirketlere Ait Şubeler
Hollanda Maliyet Toplama Kuralları
Portekiz Uluslararası Akdeniz İş Merkezi
İspanya Basque ve Navara Koordinasyon M.
İsviçre Yönetim Şirketleri
İsviçre Hizmet Şirketleri

C. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Transfer fiyatlaması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, veya iştirakleri ile diğer ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamaya olarak tanımlanmaktadır⁵⁹. Bu işlemde bazı işletmelerin karlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yönelterek fiyatlar üzerinden kazanç elde ettikleri belirtilmektedir. Böylece hizmet ve maddi olmayan mal üreten çok uluslu şirketlerin, teknolojinin kendilerine sunduğu imkanlardan ve yasal boşluklardan yararlanarak, global vergi yüklerini hafifletebilmek için, farklı ülkelerdeki yan kuruluşları arasındaki ticarete konu olan hammadde, yarı mamul ve mamul mallar için dünya piyasalarındaki emsal bedellerinin altında ya da üzerinde bir fiyat belirleyerek, karların olabildiğince küçük bir kısmının yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edildiği, geri kalan kısmının da oranların düşük tutulduğu ülkelerde elde edildiği izlenimini vermeye çalışmakta oldukları görülmektedir⁶⁰.

Transfer fiyatları, bölüm, kısım, şube, tali şirket gibi işletme birimlerine uygulanabilir. Çok uluslu şirketler grup içi işlemler için transfer fiyatını kötüye kullanarak bu fiyatı piyasa fiyatından yüksek veya düşük belirleyebilir. Transfer fiyatını kötüye kullanmanın en önemli sebebi, çok uluslu şirketlerin ödeyeceği vergileri minimize etmek istemeleridir. Diğer bir nedeni ise, çok uluslu şirket grubu tarafından ödenebilir toplam vergi tutarını azaltmaktır. Ayrıca transfer fiyatlamaya, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri etkilemek, royalti ödemelerini azaltmak, rekabetçi piyasa pozisyonunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarını azaltmak, enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurlarını etkilemek.. vb. amaçlar için de kullanılmaktadır⁶¹.

Ülkeler hızla transfer fiyatlaması alanında vergisel düzenlemeler yapmaya, mevcut düzenlemeleri iyileştirmeye, denetim imkanlarını geliştirmeye ve farklı ülkelerin vergi otoriteleri ile bilgi değişimi ve denetim alanında işbirliği sağlamaya yönelmektedirler. Nisan 2003'te Almanya, “ Vergi Ayrıcalıklarını Azaltma Kanunu”

⁵⁹Yenal Öncel, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 41. Seri**, Yıl 2002, İ.Ü. Yayın No: 4375, İktisat Fakültesi Yayın No: 571, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 86, İstanbul 2003.

⁶⁰İhsan Günaydın, “Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, 1999, s. 168.

⁶¹Biçenel, **a.g.t.**, s:37.

olarak adlandırılan kapsam dahilinde, transfer fiyatlaması alanında ulus aşırı şirketler açısından daha sıkı bir şekilde raporlanan yöntemler ve cezalar ortaya koymuştur. Düzenlemeler çoğu Afrika ülkesinde henüz mevcut değildir, Latin Amerika ve Asya ülkelerinde ise sınırlı sayıda⁶².

D. ELEKTRONİK TİCARET

Elektronik ticaret, elektronik imkanlar yoluyla ticari faaliyetlerin yürütülmesi şeklinde tanımlanabileceği gibi, piyasadaki mallar ve hizmetlerin teslimi, satışı, dağıtımını ve üretimini kapsayan işlemleri kolaylaştırmak için bilgisayar ağlarını kullanmaktır. OECD tarafından yapılan tanıma göre elektronik ticaret, genel olarak birey ve organizasyonların metin, ses ve görsel imajları kapsayan dijital verilerin aktarımına dayalı olarak ticari faaliyetleri yerine getirmeleridir⁶³.

Bir diğer tanıma göre ise elektronik ticaret, iki veya daha fazla taraf arasında mal ve hizmet değişimini içeren işlemlerin elektronik araçla ve teknikle yapılmasıdır⁶⁴.

Kepeken'e göre e-ticaret⁶⁵;

- İktisadi faaliyetlerin gerçekleştirildiği mekanı nesnel bir düzlemden sanal bir düzleme taşımakta ve geleneksel piyasa anlayışını dönüşüme uğratmaktadır.
- İktisadi faaliyetlerin temelini oluşturan alım-satım işlemlerini ve buna bağlı işlemleri hızlandırıp yaygınlaştırmaktadır.
- Ekonominin işleyiş yoğunluğunu arttırmakta ve bu kapsamda, işletmelerin kendi aralarındaki ve tüketicilerle olan ilişkilerini pekiştirmektedir.
- İktisadi faaliyetlere açıklık kazandırmakta ve rekabeti arttırmaktadır.
- Zaman kavramının görece önemini değiştirmekte ve iktisadi etkinlik açısından belirleyici olan işlem sürelerini azaltmaktadır.

E-ticaretin iktisadi faaliyetler üzerindeki olumlu etkilerin yanı sıra, yol açtığı yapısal değişimden kaynaklanan önemli hukuki ve altyapı sorunları da bulunmaktadır. Egemenlik ilişkisi bağlamında ise, devletin e-ticareti vergilendirebilme kapasitesi olup olmadığı tartışmaları gündeme gelmektedir. Dolayısıyla, vergilendirme açısından

⁶² Birol Kovancılar, Mustafa Miynat, Sibel A. Bursalioğlu, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s:77.

⁶³ Biçenel, **a.g.t.**, s:32.

⁶⁴ Niyazi Cangır, "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 1998, s.53.

⁶⁵ Yakup Kepeken, "Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret, **Elektronik Ticaret** içinde Der. Veysel Bozkurt, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, Mayıs 2000, s.22-23.

düşünüldüğünde; e-ticaretin vergilendirilmesine gerek olup olmadığı, teknik yönden nasıl vergilendirileceği, vergilendirme yetkisine sahip otoritenin nasıl belirleneceği, yapılacak vergilendirmenin e-ticareti ne yönde etkileyeceği gibi sorular gündeme gelmekte ve e-ticaret küresel bir vergi sorunu olma özelliği kazanmaktadır⁶⁶.

Bu doğrultuda elektronik ticaretle birlikte vergi sistemlerinde ortaya çıkan sorunları şöyle sıralayabiliriz⁶⁷:

Uluslararası işbirliğinin oluşmaması: Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda en önemli sorun, ülkelerin tam bir düşünce birliği içerisinde bulunmamalarından kaynaklanmaktadır. Her bir ülkenin getireceği çözümler diğer ülkelerce kabul edilmemesi halinde sorun çözümlenemeyecektir. Ülkeler, güvensizlik ve belirsizlik ihtimalinden, vergi tabanını koruyan fakat e-ticaretin gelişmesini engellemeyen bir vergi çerçevesi oluşturmak üzere, beraber çalışırlarsa kaçınılabirler.

Elektronik ticaret konusunda hukuksal yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi, uluslararası platformlarda vergileme alanında yapılan tartışmalar da devam etmektedir⁶⁸.

Dijitalleşme sorunu: Teknolojinin gelişmesiyle birlikte artık günümüzde kitap, müzik, resim, dergi ve bilgi gibi birçok mal ve hizmet İnternet sayesinde fiziksel şekillerini tamamen kaybetmişlerdir. İnternet ortamında alınıp satılan bu ürünlerin alıcı ve satıcıları tespit edilemediğinden bu durum tüketim vergilerinden elde edilen gelirin önemli ölçüde düşmesine neden olmaktadır.

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

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

⁶⁶ Saraç, a.g.t., s:76.

⁶⁷ Biçenel, a.g.t., s:33.

⁶⁸ İsmail Güneş, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, <<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/323>>, (Erişim: 20.02.2009).

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

Diğer sorunlar: E-ticaretin yarattığı sorunlardan biri de haksız rekabetin oluşmasıdır. Elektronik ticaret üzerine konulan vergiler, aynı durumda bulunan ekonomik sektörler arasında rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Yani vergileme alanında elektronik ticarete konu olan ürünler ile genel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir durum yaratılmamalı ve mükelleflerin vergisel avantajları ya da dezavantajları nedeniyle, söz konusu ticaret biçimlerinden herhangi birine yönelmelerine sebebiyet verilmemelidir⁶⁹.

IV. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN BOYUTLARI

Uluslararası vergi rekabetinin boyutları konusu açıklanırken kullanılan materyaller ele alınan faktörlerdeki değişimlerle açıklanabilir.

A. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN ARTIŞ NEDENLERİ

Vergi rekabetinin artış nedenlerini emek hareketliliği, finansal sermaye yatırımları ve kalkınma stratejileri değişimleri ele alarak açıklamak mümkündür.

1. Küresel Boyutta Emek Hareketliliği

Hareket kabiliyet açısından değerlendirildiğinde, üretim sürecinde kullanılan her faktörün eşdeğer olmadığı, diğer bir ifadeyle bazılarının coğrafi olarak kolaylıkla yer değiştirebilmesine karşın bazılarının hareketsiz olduğu görülmektedir. Üretim faktörleri arasında hareketliliği en düşük olanı, hatta hareketsiz kabul edileni doğadır. Dolayısıyla, vergilendirme sujesinin doğa olması durumunda vergi otoritelerinin birbirleri ile rekabet etmeleri mümkün değildir. Ancak bu durum, diğer üretim faktörleri

⁶⁹ Habib Yıldız, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:225, Kasım, 2002, s.142.

açısından farklılaşmaktadır. Günümüzde görece değişken olmasına rağmen nitelikli işgücü dâhil tüm üretim faktörleri hareketli kabul edilmekte ve hatta sermayenin tam bir hareketlilik kabiliyetine sahip olduğu vurgulanmaktadır⁷⁰.

Üretim faktörlerinin hareket kabiliyeti, vergilendirme açısından önemlidir. Çünkü hareketli üretim faktörlerinin yoğun vergilendirmeye başvurulduğu durumlarda yer değiştirme -kurtulma- imkanı bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi otoritelerinin bu türden faktörlerini hedef alan etkili vergilendirme girişimleri, sahip olunan hareket kabiliyeti nedeniyle başarısız olabilmektedir. Süreç tersinden okunduğunda ise, coğrafi konum açısından farklı bölgelerde bulunan hareketli faktörlerinin teşvik edici vergilendirme ile uyarılmaları söz konusu olmaktadır. Küreselleşme süreci sahip olduğu dinamik yapı kapsamında üretim faktörlerinin hareketliliğini arttırmış ve ülkelerin bu faktörleri iktidar alanlarına çekme amaçlı rekabetçi vergi politikalarına yönelmelerine elverişli bir ortam hazırlamıştır⁷¹.

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

Emek faktörünün hareketliliğinde aile ve politik yapı gibi etmenlerin yanı sıra ekonomik nedenler de önemli bir belirleyicidir. Ekonomik nedenlerin başında da vergiler gelmektedir. Emeğin uluslar arası hareketliliğinde vergilerin önemini artıran birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar⁷²;

- İnternet sayesinde firmaların uluslararası iş araştırmaları yapma olanaklarının artması ve yabancı ülkelerdeki iş fırsatları hakkında bilgi edinmenin artırılması,
- Azalan seyahat ve haberleşme maliyetleri sayesinde, yabancı ülkelerdeki iş fırsatları hakkında bilgi edinmenin ve çalışanların yakınlarıyla daha yakın ve sık ilişki kurma imkanlarının artması,
- Birçok baskıcı rejimlerdeki göç sınırlamalarının kaldırılması,

⁷⁰ Saraç, a.g.t., s:139.

⁷¹ Saraç, a.g.t., s:139.

⁷² Giray, a.g.m., s.104.

- Bireylerin yerleşim alanı dışındaki ülke veya ülkelerde işler yapabilmesini sağlayan teknolojideki gelişmeler,
- Bölgesel ticaret anlaşmalarıyla emeğin hareketliliğinin artmasına izin verilmesi. Örneğin AB'ye üye ülkeler arasında emeğin hareketliliğine izin verilmektedir.
- Birçok ülkenin nitelikli emek için göç sınırlarını genişletmiş olması.
- Ayrıca birçok ülkenin emeğin çifte vergilendirilmesini önleme ve göçü kolaylaştırıcı vergi anlaşmaları ve iki taraflı göçmen anlaşmalarını imzalamış olması şeklinde sayılabilir.

Birçok ülkenin nitelikli işgücü için ülke sınırlarını genişletmiş olmaları, yine birçok ülkenin emeğin çifte vergilendirmesini önlemek ve göçü kolaylaştıran vergi anlaşmaları ve iki taraflı göçmen anlaşmalarını imzalamış olması, birçok baskıcı ülkelerdeki göç sınırlamalarının kaldırılması, bir kişinin yerleşim alanı dışındaki ülke veya ülkelerde işler yapabilmesini sağlayan teknolojilerdeki gelişmeler... vb.⁷³ yapılan düzenlemeler arasında sayılabilmektedir.

2. Finansal Sermaye Yatırımları Ve Hareketleri

Yüksek sermaye hareketliliği vergi rekabetinin artmasına ve genel olarak sermayenin daha düşük oranlarda vergilendirilmesine yol açmaktadır. Yaklaşık son 30 yıldır birçok ülke sınırlarını yabancı sermayeye büyük ölçüde açmış bulunmaktadır. Ülkelerin kendi aralarında yaptıkları ikili yatırım ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi faaliyetleri de yabancı yatırımların artmasına yol açmıştır. Gelişmiş ülkelerde durgunluk dönemlerinde ortaya çıkan dolaysız yabancı yatırımlar da son yıllarda azalma görülmesi, yabancı yatırımı kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler arasındaki rekabeti arttırmaktadır⁷⁴.

Gelişmekte olan ülkelere yönelik yapılan dolaysız yabancı yatırımlar, 1983–88 yılları arasında yıllık ortalama 20 milyar Dolar iken 1994–95 yıllarında ortalama 93 milyar Dolar'a ve 1997'de ise 149 milyar Dolar'a ulaşmıştır. 1990–98 yılları arasında altı kattan daha fazla artan Gelişmekte Olan Ülkelere yönelik Dolaysız Yabancı Yatırımların, toplam Dolaysız Yabancı Yatırımlar içindeki payı 1991'deki yüzde 25 seviyesinden 1998'de yüzde 42'ye yükselmiştir. Dolaysız Yabancı Yatırım'lar 1990'da

⁷³ Giray, **a.g.m.**, s.176.

⁷⁴ Biçenel, **a.g.t.**, s:14.

204 milyar Dolar iken 2000'de 1,3 trilyon Dolar'a sıçramıştır. Ancak gelişmiş ülkelerde görülen durgunluk nedeniyle Dolaysız Yabancı Yatırım'lar 2002'de büyük çaplı bir gerileme ile 651 milyar Dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu azalmaya karşılık yabancı sermaye akımlarında son yirmi yılda görülen büyük artış (1982'de 59 milyar Dolar'dan 2002'de 651 milyar Dolar'a) küresel ölçekte yabancı sermayenin ulaştığı mobilitiyi göstermektedir⁷⁵.

3. Kalkınma Stratejilerindeki Değişim

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan uluslararası değişim, ülkeler üzerinde bir yandan dış ticaret standartları ve liberalizasyon yönünde müdahalecilik açısından aşağı doğru baskı oluştururken, diğer yandan hareketli üretim faktörlerine sağlanan teşvikler açısından yukarı doğru bir baskı oluşturmaktadır. Sürece müdahil olan ülkeleri "mahkum açmaz" içine düşüren de esasen bu ters yönlü ilişkidir. Buna göre, küreselleşme sürecinde liberalizasyon yönündeki baskılarla devlet müdahalesi engellenmeye çalışılmakta, ancak diğer yandan sürecin yüceldiği ve hedeflediği liberalizasyona önemli katkılar sağlayan teşviklerin engellenmesine çalışılmaktadır. Küreselleşmenin getirdiği zorunlulukların sürecin gelişiminde engel olma özelliği taşıması ulusal kalkınma stratejilerini ciddi dönüşümlere uğramaktadır⁷⁶.

Küreselleşme sürecinde ulusal kalkınma stratejilerinde ortaya çıkan en önemli değişim, ithal ikameci politikaların tasfiye edilmesi ve dışa açık kalkınma stratejilerinin yaygınlık kazanmasıdır. Keynesyen ithal ikameci politikaların terk edilerek ihracata dayalı büyüme modeline geçişin en önemli göstergesi ise ticari ve finansal liberalizasyon uygulamalarıdır. İhracatı geliştirme bölgelerinin zamanla hacmen önemli bir düzeye ulaşması da, bu modele geçişi simgeleyen diğer bir gösterge niteliğindedir. Günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkelerde ihracatı geliştirme bölgelerinin yaygınlık kazandığı görülmektedir. Ulusal hükümetler bu bölgelere önemli oranda altyapı hizmetleri sunmakta ve mali teşvikler sağlamaktadır⁷⁷.

⁷⁵ Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural; "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, Ocak-Haziran, 2004, s.3,<<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi22/ccanaktan.pdf>> , (Erişim:22.03.2008).

⁷⁶ Saraç, **a.g.t.**, s:140.

⁷⁷ Charles Oman, "Policy Competition for Foreign Direct Investment", **OECD Development Centre**, 2000, s:99.

Ulusal kalkınma stratejilerini değişime zorlayan en önemli unsurlardan biri de, uluslararası entegrasyonun günümüzde ulaştığı aşamadır. Entegrasyon girişimlerinde mal ve faktör hareketliliği önündeki engeller kaldırılmakta ve ülkelerin hareketli faktörleri kendi alanlarına çekmeleri yönünde izleyecekleri politikalar önem kazanmaktadır. Faktör hareketliliğinin kalkınma stratejileri üzerindeki etkisinin izlenmesinde en bilinen örnek Avrupa Birliği'dir. AB'de üye ülkeler ulusal kalkınma stratejileri bağlamında rekabetçi vergi politikalarına yönelebilmektedir⁷⁸.

B. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN BOYUTLARI

Küresel boyutta meydana gelen vergi rekabeti, tek başına belirleyici olmamakla birlikte hedef değişkenlerin ölçeği üzerinde sayısal bir genişletici etki oluşturmaktadır.

1. Doğrudan Yabancı Yatırımlardaki Değişim

Yabancı yatırımların ilk ortaya çıkış şekli iki özellik göstermektedir. Birinci özellik, yabancı yatırımın, gelişmiş ülkelerden az gelişmiş ülkelere akışıdır. Yabancı yatırımın bir ülkeye girişi, başlangıçta o ülkelerin sömürgeleştirilmesine önemli ölçüde katkıda bulunmuştur. Diğer bir ifade ile tarihsel olarak, ilk yatırımların bir anlamda sömürgeciliğın başlangıcı olarak değerlendirmesi söz konusudur. Bu yatırımın akışı tek yönlü olmuştur: Gelişmiş sanayi ülkelerinden az gelişmiş ya da hiç gelişmemiş ülkelere doğru bir akış. İkinci özellik ise, bu tek yönlü yabancı yatırım akışının başlıca amacı, gelişmemiş ülkelerin özellikle hammadde kaynaklarını kullanmaktır. Maden, petrol, diğer yeraltı kaynakları ve doğal kaynaklar gibi⁷⁹.

Günümüzde ülkelerin ulusal yatırım mevzuatına damgasını vuran en önemli ilke, yabancılar tarafından gerçekleştirilen yatırımlarla yerli yatırımlar arasındaki **eşitlik** ilkesidir. Ancak bazı ülkelerin bu konuda daha ileriye gittiği görülmektedir. Yabancı yatırımcılar, yatırım kararını vermeden önce ev sahibi ülkeden ek güvenceler ve menfaatler talep edebilmektedir. Bazen de ev sahibi ülkeler yabancı yatırımı çekebilmek için Polonya ve Romanya'nın yaptığı gibi özel mevzuat yürürlüğe koymaktadırlar; bu

⁷⁸Giray, **a.g.m.**, s.102.

⁷⁹Bilgin Tiryakioğlu, "Doğrudan Yabancı Yatırımlara İlişkin Uluslararası Düzenlemeler", <<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/dogrudanyabyatirimci.doc>>, (Erişim:10.05.2009), s:166.

suretle yabancı yatırımcı ile yerli yatırımcı arasında eşit muamelenin de ötesine geçerek, yabancıya kendi ülkesinde yatırım yapabilmesi için daha elverişli şartları sunma yolunu seçmektedirler. Böyle bir uygulamanın sonucu, ulusal mevzuatın yabancı yatırımcıya yerli yatırımcıdan daha lehte bir muamele, daha iyi bir hukuki koruma sağlamasıdır⁸⁰.

Küreselleşme ve bunun sonucu olan sermayenin artan hareketliliği, ülkelere yatırımları kendilerine çekme konusunda birtakım olanaklar tanımaktadır. Çokuluslu şirketler bu olanaklardan faydalanarak vergi yüklerini minimize etmeye çalışmaktadır. Çokuluslu şirketlerin bu çabası, ulusal vergi idarelerinin değişen küresel ekonominin koşullarıyla uyum sağlayamaması ile birleştiğinde ticaret ve yatırım sapmalarına neden olmaktadır. Bu durum sermaye üzerindeki vergi yükünün daha az hareketli üretim faktörü olan işgücüne ya da dev çokuluslu şirketler üzerindeki vergi yükünün küçük ve orta büyüklükteki ulusal şirketler üzerine kaymasına neden olmaktadır⁸¹.

DYY akımlarında meydana gelen artışlar, bu yatırımların vergi rekabetinin hedef değişkenlerinden biri olması nedeniyle önemlidir. Günümüzde rekabetçi bir anlayış kapsamında ulusal vergi sistemlerini reforme eden ülke sayısında ve bu ülkelerin yürürlüğe koyduğu yasal düzenleme sayısında ciddi artışlar olduğu görülmektedir⁸².

Yatırım anlaşmalarının çoğunda bulunan ortak özellikler şunlardır⁸³;

— Ev sahibi ülkenin ulusal mevzuatına uygun davranma yükümlülüğü getirmektedir. Zira, yatırımın yapıldığı yer ev sahibi ülke olduğuna göre onun kanunlarına uygun davranmak gerekir.

— Ev sahibi devlette sınırsız bir yatırım özgürlüğünü kabul etmemiş olmalarıdır. Çünkü, yatırım anlaşmalarında, çoğun kez, yatırımcılar tarafından yapılacak olan yatırım tekliflerinin ev sahibi devlet makamlarınca incelenmesi, sonra da söz konusu yatırıma izin verilmesi süreci yer almaktadır. Yani ev sahibi ülkeler, yatırımcının ülkeye girişini denetlemek imkanına sahiptirler.

— Eşit işlem (ulusal muamele-*national treatment*) koşuludur. Zaten eşit işlem koşulu çoğu ülkenin yatırım mevzuatında da yer almaktadır.

⁸⁰ Tiryakioğlu, a.g.m., 169.

⁸¹ Reint Gropp ve Kristina Kostial, “FDI and Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?”, **Finance & Development** (Jun 2001,38,2), s:10.

⁸² Saraç, a.g.t., s:129.

⁸³ Tiryakioğlu, a.g.m., 176-179.

— Yatırımlara her ne kadar ev sahibi ülkenin mevzuatı uygulanacaksa da, bu uygulamanın yatırımcıya yapılacak hukuki muamele bakımından münasip ve muhik olması gerekir; yani her hal ve karda yatırımcının mülkiyet ve yargı yoluna başvurma (usuli haklar veya dava hakları da denebilir) haklarına riayet edilecektir.

— Yatırım anlaşmalarında riayet etme (*observance*) ve daha önce yatırım mukaveleleri çerçevesinde bahsettiğim istikrar kayıtlarına yer verilmesidir.

— Her yatırım anlaşması kamulaştırma bakımından güvenceler getirmektedir. Burada kamulaştırma çok geniş çerçevede kullanılmaktadır. Millileştirmeler, el koymalar ve kamulaştırma ile eş etkili önlemler de kamulaştırma gibi kabul edilmektedir. Hangisi olursa olsun, kamulaştırma kamu yararına dayanmalı ve tazminat eşliğinde olmalıdır. Bu anlaşmalar, tazminatın niteliği konusunda da kriterler getirmektedir. Tazminat derhal ödenmeli ve kamulaştırılan varlığın değerine eşit olmalıdır.

— Yatırım uyuşmazlıkların çözüm yöntemi olarak “tahkim”, iki taraflı yatırım anlaşmalarının vazgeçilmez ortak özelliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Yatırım anlaşmalarında uyuşmazlık çıktığında önce uyuşmazlığın uzlaşma yoluyla, eğer bu başarılammışsa tahkim yoluyla çözüleceğine dair hükümler vardır.

Tablo 1: OECD Ülkelerine Gelen Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları

OECD Ülkelerine Gelen DYY (milyon dolar)					1997-2006 Kümülatif DYY		
Ülkeler	1990	1995	2000	2006	2000-2006 %Değişme	Ülkeler	(Milyar Dolar)
Avustralya	8115,8	11963,2	13949,9	24546,8	76,0	ABD	1.637,20
Avusturya	650,9	1904,2	8841,7	9039,3	2,2	Belçika/	1.188,70
Belçika/						Lüksemburg	
Lüksemburg	7516,0		220987,8	-	-	İngiltere	797,2
	-	10894,2	8	71518,8	-	Fransa	480,8
Belçika	7580,3	2	-	97013,2	-	Almanya	473,2
Lüksemburg	-	-	-	66605,0	0,3		
		-	66795,5				
Kanada	1206,7	9255,4		5963,1	19,7	Hollanda	299,1
Çek	787,5		4980,2	7033,5	-77,5	Kanada	285,3
Cumhuriyeti	15612,6	2561,9	31305,8	3707,5	-58,0	İspanya	239,8
		4179,8	8835,6	81120,9	87,5	İsveç	192,9
Danimarka	2962,0	1062,9	43258,4	42891,4	-78,4	Meksika	178,4
Finlandiya	1688,4	23679,1	198.313,0	5366,4	384,3	İtalya	128,8
Fransa	312,1	1	0	6097,4	120,7	İsviçre	103,4
Almanya	22,0	12025,4	1108,1	3233,4	1796,4	Avustralya	89,7
Yunanistan	622,6	4	2.763	12817,9	-50,3		88,5
Macaristan	6343,4	1197,7	170,5	16587,2	24,0	İrlanda	86,7
İzlanda	1809,4	5101,9	25784,2	2778,4	-66,6	Danimarka	78,6
İrlanda	788,5	9,2	13377,3	3645,0	-60,7		55,5
İtalya	-	1441,5	8317,7	19037,4	8,2	Polonya	55,2
Japonya	2633,0	4816,2	9283,4	4373,0	-93,2	Kore	54
Kore	10516,2	41,5	17587,8	1570,4	16,8	Çek Cum.	53,4
Meksika	2	1775,8	63865,6	1635,1	-76,3	Finlandiya	45,6
Hollanda	1683,1	9678,8	1344,4	13859,8	48,3		43,5
Yeni	1176,7	12306,8	6907,7	7374,7	11,1	Japonya	42,6
Zeland	88,0	8	9.343	4232,1	77,6	Avusturya	40,9
Norveç	2255,4	2849,7	6636,5	20026,9	-49,4		39,4
Polonya	-	2.408	2383,1	27836,6	19,8	Portekiz	19
Portekiz	13838,6	3.659	39582,4	25101,4	30,3	Türkiye	17,3
Slovakya	6	660,1	23245,5	20165,0	1953,5	Macaristan	13,8
İspanya	1971,4	241,4	19266,0	139565,7	17,5		8,1
İsveç	5484,9	6285,1	982	7	-42,9	Norveç	
İsviçre	684,0	14446,9	118823,8	183,571,0		Yeni Zel.	
Türkiye	30470,7	2.224	321274,0			Slovakya	
İngiltere	7					Yunanistan	
ABD	48494,0	885	0			İzlanda	
		19968,4					
		57.776					

2. Nitelikli İşgücü Hareketlerindeki Değişim

Uluslar arası düzeyde sermaye hareketlendikçe, işgücü karşısında sermaye, mal ve hizmet üretimi coğrafi alana yayıldıkça emek kullanımını açısından küresel olanaklara ulaşmakta ve en verimli emeği seçebilmektedir. Sermayenin hareketliliğinin en önemli nedeni iş gücü maliyetlerini ucuzlatmaktadır. Bu nedenle iş gücü coğrafi açıdan olmasa da emek sunumu ve çalışma koşulları açısından ister istemez küreselleşme sürecine girmiştir. Kuşkusuz işgücü piyasalarının küreselleşmesi yalnızca ücret düzeylerindeki farklılıklarla açıklanamaz. İş gücü piyasalarında yaşanan değişim, bir iş gücü piyasasındaki iş gücünün verimlilik ve nitelik düzeyleri ile üretimin uluslararası örgütlenme sürecine uyum sağlayabilme esnekliğiyle yakından ilişkilidir⁸⁴.

Dünya Bankası 1995 yılında 125 milyon insanın doğdukları ülkenin dışında yaşadıklarını tahmin etmektedir. “Göçmen sayıları işgücünün uluslararası hareketliliği konusunda sınırlı bilgi sunar. Çünkü bu göçmenlerin ne kadarının işgücü piyasasına katıldıklarını tahmin etmek güçtür”. Diğer üretim faktörleri küresel düzeyde serbestçe dolaşıma girebilme yolları açılırken, işgücü ulusal sınırlar içinde kalmaktadır. Bu sınırlılık işgücü piyasalarını birbirine bağlayan bağın soyutlayıcı yönünü ortaya koyar ve sermaye piyasalarında hareketlilik, “hareketsiz emek rezervlerine” doğru gerçekleşir. Sermaye küresel düzeyde üretimi en yüksek faydayı sağlayacak biçimde serbestçe hareket ederken ve uluslararası ürün ticareti azalan dış ticaret engellerine bağlı olarak artarken, işgücünün uluslararası mobilitesi sınırlı kalmaktadır⁸⁵.

“Üretim sürecinin uluslararası alanda ağ işletmeler biçiminde örgütlenmesi ve farklı ülkelerde farklı işgücü piyasalarında üretilebilmesi küreselleşmenin belirgin bir özelliğidir. Ancak bazı ürün ve hizmetlerin üretim süreci uluslararası ölçekte gerçekleşmesi, farklı ülkelerdeki farklı işgücü piyasalarına dağıtılması olanağı yoktur yada sınırlıdır. Bu ürün ve hizmetlerin üretilmesi sürecindeki işler nitelikleri gereği

⁸⁴ Erkan Aydoğanoglu, “Uluslararası Emek Göçü, Yasadışı Göç Ve Göçmen İstihdamı 1”, 2007, <<http://www.emekdunyasi.net/tr/article.asp?ID=32>>, (Erişim: 13.12.2008).

⁸⁵ Aydoğanoglu, a.g.m, s:1.

bölgesel ya da ulusal işgücü piyasalarından sağlanan işgücüyle yapılmak zorundadır. Bu işler taşınmazlar. Bu işlere inşaat, kamu, tarım ve bazı hizmet işleri örnek verilebilir. Bu işlerin yapılmasında, sermaye ulusal ya da bölgesel işgücüne bağımlılığından kurtulmak ve küresel düzeyde üretim faktörlerini en çok fayda sağlayıcı biçimde örgütlemek için uluslararası işgücü mobilitesini kullanır. İşgücü mobilitesinin yönü, sermaye mobilitesinin genel yönüne terstir. Azgelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere gelişmiş olan ülkelere doğru gerçekleşen bu işgücü mobilitesi yasal yollarla olabileceği gibi, yasadışı yollarla da olabilir. Bu mobilite iki önemli ve yeni nitelik taşır. Birincisi mobilitenin yöneldiği ülkenin ekonomik yapısının kalıcı bir unsuru olması, ikincisi ise yedek işgücü kaynağı olmasıdır⁸⁶.

Emeğin uluslararası hareketi çeşitli sebeplerden dolayı engellenmektedir. Sadece nitelikli işgücünün serbest dolaşımına izin verildiği görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelere gelişmiş ülkelere doğru nitelikli işgücünün dolaşımı, gelişmekte olan ülkeler açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarır. Azgelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler özellikle “beyin göçü” nedeniyle nitelikli elemanlarını kaybetmektedir. Bu durumun, diğer taraftan göç edilen ülkedeki nitelikli işgücüne de olumsuz etkileri olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere gelen nitelikli işgücünün maliyeti daha az olduğu için, ülkenin kendi nitelikli işgücünü seçme oranı düşmektedir⁸⁷.

3. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim

Geleneksel görüş çerçevesinde ülkeler, küresel şirketleri ve yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek, sermaye kaçışını önlemek, ülkelerini küresel bir teknoloji ve üretim sahası haline getirmek ve ülkelere teknoloji transferi sağlamak amacıyla bu kurumlara daha az vergiye tabi tutacaklardır. Böyle bir vergi rekabeti, sermaye üzerindeki vergi yükü azalışının, işgücü üzerindeki vergi yükü artışıyla telafi edilmesi ile sonuçlanacak, dolayısıyla kurumlar vergisi önemini yitirecektir. Ancak ulus devletler, bir taraftan nominal vergi oranları indirimi ile küresel şirketleri e yabancı sermayeyi cezpetmekte, diğer taraftan oran indirimi dolayısıyla sekteye uğrayan vergi gelirlerini teşvik ve muafiyetleri ortadan kaldırıp, kurumlar vergisi tabanını genişleterek

⁸⁶ Aydoğanoglu, a.g.m., s:1.

⁸⁷ Aydoğanoglu, a.g.m., s:1.

telafi etmektedir. OECD ülkelerinde görülen bu trendin, kurumlar vergisinin mali rolünü görünenin aksine daha da arttığı ileri sürülmektedir⁸⁸.

Tablo 2: Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (%) 2000-2005

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ABD	39.4	39.3	39.3	39.4	39.3	39.3
Almanya	52.0	38.9	38.9	40.2	38.9	38.9
Avustralya	34.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
Avusturya	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0
Belçika	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0
Çek Cumhuriyeti	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0
Danimarka	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
Finlandiya	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0
Fransa	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0
Hollanda	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5
İngiltere	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
İrlanda	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5
İspanya	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
İsveç	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0
İsviçre	24.9	24.7	24.4	24.1	24.1	24.1
İtalya	37.0	36.0	36.0	34.0	33.0	33.0
İzlanda	30.0	30.0	18.0	18.0	18.0	18.0
Japonya	40.9	40.9	40.9	40.9	40.9	
Kanada	44.6	42.1	38.6	36.6	36.1	36.1
Kore	30.8	30.8	29.7	29.7	29.7	27.5
Lüksemburg	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4
Macaristan	18.0	18.0	18.0	18.0	16.0	16.0
Meksika	35.0	35.0	35.0	34.0	33.0	30.0
Norveç	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0
Polonya	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	
Portekiz	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5
Slovak Cumhuriyeti	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0
Türkiye	33.0	33.0	33.0	30.0	33.0	30.0
Yeni Zelanda	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0
Yunanistan	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	
OECD	33.6	32.5	31.2	30.7	29.8	28.7
AB 15	35.1	33.5	32.4	31.7	31.1	29.8
AB 19	31.8	30.4	29.3	28.7	27.4	25.1

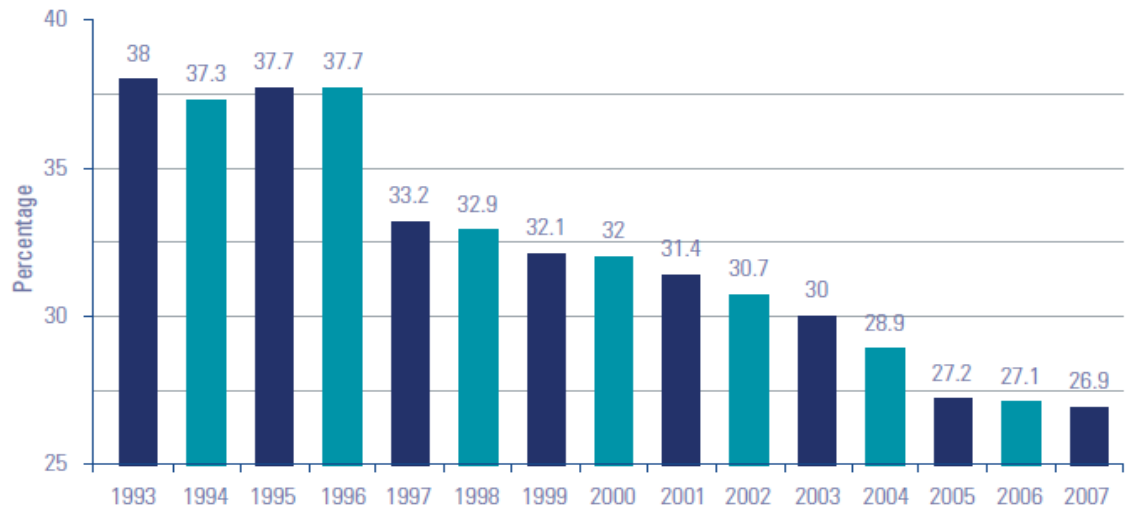
⁸⁸ Kovancılar, Miynat, Bursalıoğlu, a.g.e., s:53.

Kaynak: OECD Veritabanı Tablo II.I

(<http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls>) (Erişim Tarihi:15.09.2009).

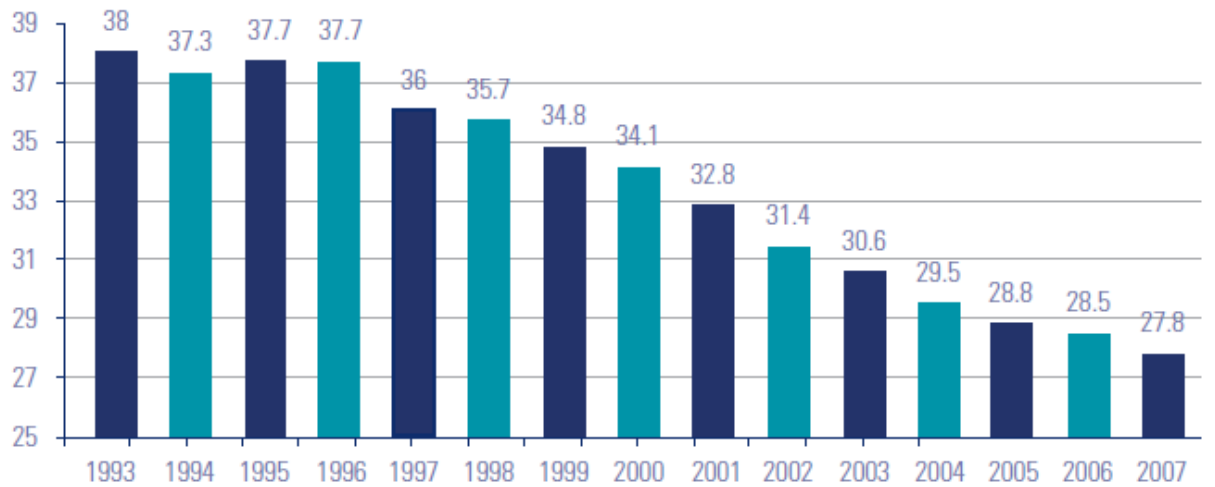
Tabloda görüldüğü üzere kurumlar vergisi oranlarında görülen düşüşler gelir vergisi oranlarına kıyasla daha büyük ve yaygın olmuştur. 2006 yılından itibaren ise Türkiye’de kurumlar vergisinde yapılan düzenleme ile bu oran %20 ye düşürülmüştür.

Tablo 3: Dünyada Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim % (1993-2007)



KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007 9

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim % (1993 – 2007)



Kurumlar vergisi doğal olarak DYY yapan şirketleri de kapsamakta ve bu şirketler açısından kurumlar vergisi bir maliyet unsuru olma özelliği taşımaktadır. Ülke hükümetleri kurumlar vergisi indirimleriyle yabancı yatırımları cezp edici politikalar izleyebilmektedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranlarının anlamlı bir zaman süreci içinde izlenmesi, bu yönlü bir vergi rekabetinin yaşanıp yaşanmadığının göstergesi niteliğindedir⁸⁹.

Türkiye'nin DYY'den en üst düzeyde yararlanabilmesi için önerilen DYY stratejisinin beş temel unsuru bulunmaktadır⁹⁰:

- Kısa-vadeli makroekonomik öncelikler için çekilecek DYY'nin türü çok önemli değildir; ancak, orta ve uzun vadede DYY stratejisinin hedefi teknoloji-yoğun yeni yatırımlar çekmek olmalıdır. Kısa vadede birleşme ve satın almaların ağırlıkta olduğu DYY, cari açığın finansmanında önemli bir rol oynarken, orta ve uzun vadede teknoloji-yoğun yeni yatırımlardan oluşan DYY, bir yandan ihracatın daha hızlı artmasını sağlayıp bir yandan da cari açığın kapatılmasına katkıda bulunacaktır.
- DYY stratejisini geliştirmek ve uygulamak için, doğrudan Başbakanlığın himayesinde, kamu-özel sektör işbirliğiyle, yarı-özerk statüde bir yatırım promosyon ajansı kurulmalıdır.
- Yatırım ortamının uluslararası düzeye çıkarılması için, hukukun üstünlüğü ilkesi eksiksiz uygulanmalı; etkin yönetim ve rekabet ortamı için kurumsal kapasite yaratılmalı ve daha da geliştirilmelidir.
- DYY stratejisinin önemli bir boyutu da vergi reformudur. Bugüne kadar, acil gelir ihtiyacı ya da siyasi dürtülerle değiştirilen vergi oranlarıyla belirlenen vergi sistemi, ekonomik rasyonel çerçevesinde gözden geçirilmeli ve vergi sisteminin, yatırımların önündeki engellerden biri olması son bulmalıdır.

⁸⁹ Saraç, a.g.t., s:132.

⁹⁰Kamil Yılmaz, "Türkiye İçin Doğrudan Yabancı Yatırım Stratejisine Doğru", 2007, <<http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/Yayinlar/Pages/DYYStratejiRaporu.aspx>>, (Erişim:03.10.2008).

- Stratejik hedefle uyumlu olarak, öncelikli sektörler belirlenmeli ve bu sektörlerde yatırım çekmek için gerekli olan altyapı ve üretim faktörleri arzı geliştirmeli, kurumsal çerçevedeki eksiklikler bir an önce giderilmelidir. Seçilen sektörlerle ayrıcalıklı parasal teşvikler verilmemeli; ancak yatırımın büyüklüğü ve yaratılan istihdama göre vergi indirimleri sağlanmalıdır. DYY'nin sektörel düzeyde göstereceği farklılıklar bütün boyutlarıyla çalışılmalı, sektörlerin özel durumları belirlenmelidir.

Türkiye'de DYY 'ın gelişimi şu şekilde olmuştur⁹¹;

- 17 Haziran 2003 tarihinde yürürlüğe giren 4875 sayılı “*Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu*” ile doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sistemi kaldırılarak, bilgilendirme sistemine geçilmiştir.

- 2005 yılı Ekim ayı sonu itibariyle 9.778 adet yabancı sermayeli şirket ve şube kurulmuş olup, 1.929 adet yerli sermayeli şirkete de yabancı sermaye iştiraki gerçekleşmiş olup, toplamda 11.707 adet yabancı sermayeli şirket ülkemizde faaliyette bulunmaktadır.

- 4875 sayılı “*Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu*”nun 17 Haziran 2003 tarihinde yürürlüğe girmesiyle şirket sayılarında hızlı bir artış gözlenmiş ve 2003 yılında yabancı sermayeli şirket sayısı bir önceki yıla oranla %88,4 oranında artmıştır. 17 Haziran 2003 – 31 Ekim 2005 döneminde, kurulan yabancı sermayeli şirket sayısı, önceki yıllarda kurulan toplam şirket sayısının %86,5'sine tekabül etmektedir.

- 11.707 adet yabancı sermayeli şirketin, başta toptan ve perakende ticaret olmak üzere, imalat sanayi, gayrimenkul kiralama ve iş faaliyetleri sektörlerinde faaliyette buldukları görülmektedir.

- İmalat sanayinde faaliyette bulunan yabancı sermayeli şirketlerde tekstil ürünleri imalatı birinci sırada yer alırken, bunu gıda ürünleri içecek imalatı ile kimyasal madde ve ürünleri imalatı izlemektedir.

⁹¹ T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, “Doğrudan Yabancı Yatırım Raporu”, 2005, s:1, <http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/YBC%20YATIRIM%20RAPOR.pdf>, (Erişim: 17.12.2008),

- “Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu” nun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ülkemizde faaliyete geçen 5.429 adet yabancı sermayeli şirketin 232 adedinde kayıtlı sermaye 500.000 doların üzerindedir.

- 11.707 adet yabancı sermayeli firmanın ülke gruplarına göre dağılımına bakıldığında ise AB ülkeleri ortaklı firma sayısının 6.076 adet ile birinci sırada yer aldığı görülmektedir.

- AB ülkeleri ortaklı yabancı sermayeli firmaların içinde Almanya 2.013 adet firma ile birinci sırayı alırken onu Hollanda (922 adet) ve İngiltere (907 adet) izlemektedir.

- 17.06.2003 – 31.10.2005 tarihleri arasında faaliyette bulunan AB ülkeleri ortaklı yabancı sermayeli firmaların 128 adedinde kayıtlı sermaye 500.000 doların üzerindedir.

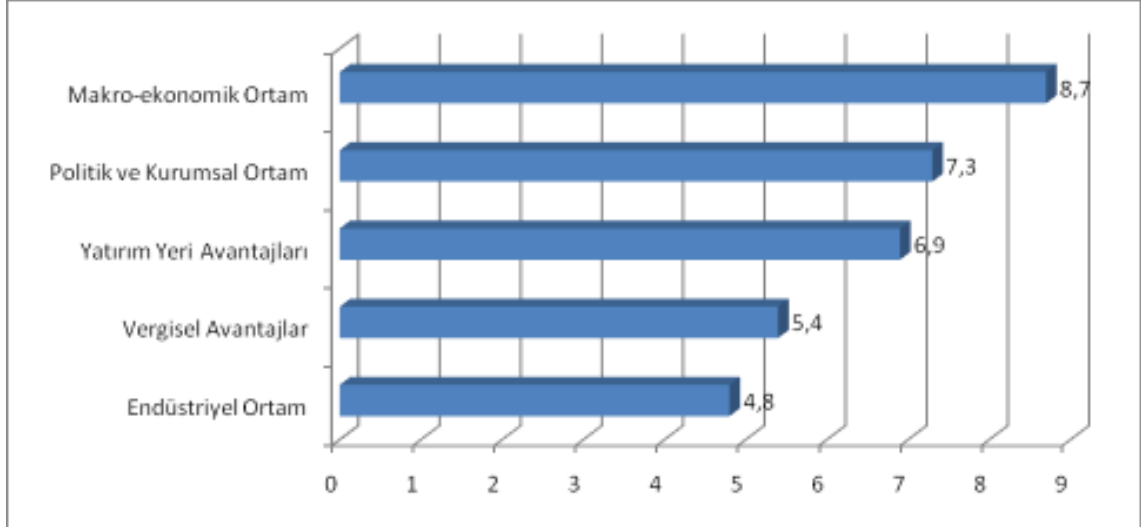
- T.C. Merkez Bankası tarafından yayımlanan ödemeler dengesi istatistiklerine göre; 2004 Ocak-Eylül döneminde 2.180 milyon ABD Doları olan fiili giriş, 2005 yılı aynı döneminde yüzde 71,6 oranında artarak, 3.742 milyon dolara ulaşmıştır. 2005 Ocak-Eylül döneminde nakit sermaye girişinin %88,5’i AB ülkeleri kaynaklıdır. Bu oran 2004 yılının aynı döneminde %81,6 olarak gerçekleşmiştir.

- Yabancı sermayeli şirketlerce gerçekleştirilecek yatırımlar için, 2005 yılında Ekim ayı sonu itibarıyla 173 adet teşvik belgesi düzenlenmiştir. Bu yatırımların toplam tutarı 2.785,9 milyon ABD Doları değerindedir.

- Söz konusu yatırım teşvik belgelerinde öngörülen toplam yatırım tutarının (2.785,9 milyon ABD Doları) %54,6’ı yabancı ortaklar tarafından karşılanacaktır.

- 173 adet Yatırım Teşvik Belgesinin 136 adedi imalat, 28 adedi hizmetler, 2 adedi tarım, 7 adedi de madencilik sektörlerinde düzenlenmiştir.

Tablo 5: Önem Sırasına Göre Türkiye’ye DYY Çeken Faktörler



Kaynak: Murat Çak, Uluslar arası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Ankara, 2008, s:85.

4. Vergisel Teşviklerdeki Artışlar

Teşvik rekabeti kapsamında ülkeler kamu arazilerinin tahsisi, vergi erteleme, düşük faizli kredi kullanımı, hızlandırılmış amortisman gibi çok çeşitli araçları kullanabilmektedir. İstatistikler incelendiğinde son yıllar itibariyle ülkelerin oldukça geniş kapsamlı vergisel teşvikler uyguladığı görülmektedir.

Teşvik rekabeti konusunda ASEAN ülkeleri arasında yaşanan rekabet özel bir öneme sahiptir. Çünkü ASEAN ülkeleri DYY'ları çekme yönünde oldukça başarılı olan ülkeler arasında yer almaktadır. ASEAN ülkelerinde yaşanan teşvik rekabetinin dikkat çeken spesifik örneklerinden bazıları şunlardır⁹²:

- 1996 yılında General Motors'un Asya'da 500 milyon dolarlık bir otomobil fabrikası kurmayı planladığını deklare etmesi üzerine Tayland ve Filipinler arasında kıyasıya bir teşvik rekabeti başlamıştır. Ülkelerin üst düzey diplomatları ile şirket yetkilileri arasındaki pazarlık sürecinde Filipinler devlet başkanı Fidel Ramos, sekiz yıllık bir vergi tatili ayrıcalığının yanı sıra diğer tüm vergilerden yüzde 5 indirimini kapsayan bir vergi paketi önerisinde bulunmuştur. Ayrıca makine ve teçhizatın gümrüksüz ithalatı yanı sıra beş bin şirket çalışanın eğitim hizmetlerinin hükümet tarafından finanse edileceği de öneriye eklenmiştir. Ancak mücadeleyi bu

⁹² Andrew Charlton, "Incentive Bidding for Mobile Investment: Economic Consequences and Potential Responses", OECD Development Centre Working Paper, No.203, January, 2003, s.17-19.

öneriye ilave olarak otomobil ihracatı için yüzde 100 oranında hammadde iadesi ve şirketin bir eğitim enstitüsü kurması amacıyla 15 milyon dolarlık bir devlet yardımı önerisinde bulunan Tayland kazanmış ve şirket yatırımını bu ülkede gerçekleştirme kararı almıştır.

- Teşvik temelli vergi rekabeti uzmanlık ve ileri teknoloji transferi sağlayan sektör yatırımlarında çok daha yoğun olarak yaşanmaktadır. Çünkü bilgi ve iletişim sektöründe yaşanan gelişmeler, gerek yatırımı gerçekleştiren firmaya gerekse yatırımların yapıldığı ülkeye yüksek katmadeğer sağlama imkânı kazandırmaktadır. Bu gerçeklikten hareket eden Malezya 1996 yılında bilişim sektöründeki yabancı yatırımları çekmek amacıyla Multimedia Supercorridor (MSC) isimli bir proje başlatmış ve bu proje kapsamında beş yıl süreli vergi tatiline ilave olarak yüzde 100 oranlı yatırım indirimi uygulamalarına yer vermiştir. İzleyen yıl Endonezya da bilişim alanında atağa kalkmış ve mikroçip imalatçılarına yönelik özel vergi indirimleri uygulamasına başlamıştır. 1995 yılında Taipei de “silikon adası” adını verdiği bir modelle bilişim sektörü alanındaki rekabete katılmış ve bu alanda yatırım yapan firmalara ucuz arazi tahsisi, vergi indirimleri ve Ar-Ge teşviklerinin dâhil olduğu doğrudan teşvikler sağlamaya başlamıştır.

- 1998 yılında Ford firması Filipinler’de yapacağı yatırım konusunda başarılı bir lobi faaliyeti yürütmüş ve kendisine sağlanan teşvik paketi kapsamında tüm ulusal gelir vergileri yerine yüzde 5 oranında gayrisafi bir gelir vergisi yanı sıra ihraç ettiği makine ve ekipman için KDV muafiyeti ve işgücü eğitimi üzerinden ilave vergi indirimi gibi teşvikler yer almıştır.

V. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ

Uluslar arası vergi rekabetinin etkileri mali, ekonomik, siyasi ve sosyal etkiler olmak üzere sınıflandırılıp açıklanmıştır.

A. MALİ ETKİLER

Ülkelerin vergi rekabeti nedeniyle ulusal vergi hasılatında meydana gelebilecek değişiklik “vergi oranı etkisi” ve “vergi matrahı etkisi” adında iki etkiye bağlıdır.

Vergiyi bir rekabet aracı olarak kullanan ülkelerin en önemli uygulamalarında biri düşük vergi oranları uygulamasıdır. Vergi oranlarında bir indirimin nedeni, özellikle sermaye birikimi olmayan ülkeler gibi birçok ülkenin sermayeyi sınırları içerisine çekmek ve ekonomiyi hareketlendirmek arzusudur. Genelde düşük oranlı vergiler, yatırım yapma kararlarında ve yer seçiminde çok önemlidir. Bunun nedeni uygulanan vergi oranının vergi sonrası safi kazancı doğrudan etkilemesidir. Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının bazı nedenleri vardır. Bunlardan ilki, diğer ülkelerin yabancı sermaye çekmek için vergi oranlarını indirmeleridir. Bir diğeri, seçmenler buldukları yerlerdeki vergi oranlarını diğer yerlerle kıyaslamasıdır. Ayrıca önemli bazı ülkelerin vergi politikalarında uyguladıkları değişiklikler de bir etki yaratmaktadır.

Vergi gelirlerinde meydana gelen değişiklik vergi matrahındaki değişimle doğrudan ilişkilidir. Bir ülkenin vergi oranlarının artması vergi gelirlerinin artmasına yol açar. Bu etki ‘ **vergi oranı etkisi** ’ olarak nitelendirilir. Dışa açık ekonomilerde ise vergi oranlarındaki artış, değişken sermaye stokunun yurt dışına çıkarılması sonucu vergi matrahı dolayısıyla da vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Bu etki de ‘**vergi matrahı etkisi**’ olarak nitelendirilmektedir.

Vergi rekabeti ortamında kullanılan her türden teşvik aracının ulusal hükümetler için maliyet olma özelliği de, vergi hasılatı üzerinde potansiyel bir baskı oluşturmaktadır. Esasen bütçe baskısı olarak adlandırılabilen bu durum, vergi oranı etkisinin ağır basması durumunda oluşmaktadır⁹³.

Vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerinde meydana getirdiği etkilerden biri de, oluşan hasılat kayıpları nedeniyle vergi otoritelerini farklı tercihlere yönelmesiyle ortaya çıkan, vergi yükü kaymasıdır. Ulusal otoriteler için böyle bir tercihin alternatifi, borçlanma aracının kullanılması veya kamusal hizmet seviyesinin azaltılması olabilmektedir. Ancak ülkelerin bu tercihlere yönelmesinde, farklı türden etkiler ortaya çıkabilmekte ve ülkedeki vergi yapısı, bu tür tercihleri engelleyebilmektedir. Kamusal hizmet seviyesinin düşürülmesi tercihi ise, farklı şekillerde yorumlanabilir. Buna göre,

⁹³ Saraç, a.g.t., s:144.

kamu ekonomisinin piyasa ekonomisine göre başarısız olduğu veya aşırı genişleme göstererek etkinlik kaybına sebep olduğu durumlarda vergi rekabeti sınırlandırıcı bir işlev sağlamaktadır. Ancak hizmet seviyesinin yetersiz olduğu ve kamu ekonomisinin verimli olduğu durumlarda vergi rekabeti, finansman sorununun daha da ağırlaşmasına neden olabilmektedir. Uygulamada, bu tür belirsizliklerden dolayı rekabetçi vergi politikasına yönelen ülkelerde genelde vergi yükü kaymasının yeğlendiği görülmektedir⁹⁴.

Vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerindeki etkilerinden biri de, vergi yapılarında meydana getirdiği değişimdir. Vergi yapılarında meydana gelen değişimin özü ise, Ramsey Kuralı ile açıklanmaktadır. Buna göre, marjinal vergi oranı ile faktör arz elastikiyeti arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Dolayısıyla etkinlik temeli esas alındığında, hareketli olmayan faktörlere kıyasla hareketli faktörlere yönelik tercihli vergisel düzenlemeler haklı görülmekte ve bunlar üzerindeki vergi yükünün hareketli olmayanlara kaydırılması vergi yapısındaki değişimleri kaçınılmaz kılmaktadır⁹⁵.

Vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerinde oluşturduğu etkilerden bir diğeri ise, kamu hizmetlerinden yararlanma ile bunların finansmanına katılma arasındaki dengesizlikten beslenen bedavacılık (free rider) sorunu ile ilgilidir. Bu bağlamda, yabancı yatırımcılar kamusal hizmetlerden yararlanmakta ancak kendilerine sağlanan teşvikler sayesinde bu hizmetlerin finansmanına yeterli ölçüde katılmamaktadır⁹⁶.

Vergi rekabetinin mali alanda neden olduğu bir diğeri etki de, vergi psikolojisi ile ilgilidir. Buna göre, vergisel teşviklerin hareketli ve hareketsiz üretim faktörlerini veya yerli ve yabancı yatırımcı ayırımı gözetilerek uygulanması, mükelleflerin vergi uyumunu (tax compliance) güçleştirmektedir. Çünkü rekabet ortamında tercih edilen ayrıcalıklı uygulamalar vergilemede adalet ve genellik ilkelerinden önemli sapmalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi rekabeti, vergi yükünün üretim faktörleri arasında dağılımını değiştirmektedir. Vergi yükü açısından benzer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler arasında fırsat eşitliğini zedelenmesi, bundan olumsuz yönde etkilenen mükelleflerin yasal olmayan yollara yönelmesini tercih edilebilir kılmaktadır⁹⁷.

⁹⁴ Saraç, a.g.t., s:144.

⁹⁵ Saraç, a.g.t., s:144.

⁹⁶ Saraç, a.g.t., s:146.

⁹⁷ Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:260, Nisan, 2003, s.131.

B. EKONOMİK ETKİLER

Vergi rekabetinin iktisadi etkileri hakkında ortaya konulması gereken konu, yaşanan rekabetin mevcut sermaye stokunda meydana getirdiği etkilerdir. Bilindiği gibi vergiler ile sermaye stoku arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre, tersi de geçerli olmak üzere vergilendirme seviyesinin düşmesi sermaye stoku üzerinde arttırıcı etkiler oluşturmaktadır. Sermaye stokunun artması ise yatırımlara yönelecek fonların genişlemesini ve ülkeden ülkeye farklılık olması durumunda yatırım kararları üzerinde saptırıcı etkiler oluşmasına yol açmaktadır⁹⁸.

Vergi rekabetinin etkileri incelenirken ele alınması gereken önemli bir husus da ortaya çıkabilecek iktisadi verimsizliklerdir. Buna göre, eğer belirli bir ülkeye yönelen yatırımlar bu ülke tarafından vergi yükünde indirimle gidilmeden yapılamıyorsa, bunun anlamı ülkede kaynakların olası en iyi şekilde yerleştirilmemiş olmasıdır. Bu bağlamda vergi rekabeti sermayenin yerleşim kararlarını ve hareketini iktisadi getiri kriterinden bağımsızlaştırmakta ve vergi uygulamalarına bağımlı hale getirmektedir. Ulusal hükümetlerin hareketli üretim faktörlerini kendi iktidar alanlarına çekmek amacıyla izlediği rekabetçi vergi politikaları küresel refah üzerinde farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Çünkü bir hükümetin yabancı yatırımcılara sağladığı vergi teşviklerini arttırması, o ülke açısından olumlu sonuçlar doğururken diğer ülkeleri olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Rekabet sürecinin doğasından kaynaklanan bu durum, rekabetin bir ülke için rasyonel olmasına rağmen kolektif etkinin arzulanmayan sonuçlar üretebileceği gerçeğini ifade etmektedir. Bu nedenle, vergi rekabetinin iktisadi açıdan oluşturduğu etkilerin değerlendirilmesinde, ulusal ve küresel refah değişkenlerinin birlikte ele alınması gerekmektedir⁹⁹.

C. SİYASİ VE SOSYAL ETKİLER

Vergi rekabetinin en önemli siyasi etkisi, vergileme yetkisinin sınırlandırılmasıdır. Vergi politikalarının günümüzde ulusal dinamiklerin yanı sıra küresel dinamiklere göre şekillenmesi, vergileme yetkisinin kullanımı bağlamında ulusal otoriteleri spontane biçimde sınırlandırmaktadır. Çünkü vergilendirmeye hedef olan değişkenlerin küresel ölçekteki hareketliliği, vergilendirme yetkisinin etkin

⁹⁸ Saraç, a.g.t., s:147.

⁹⁹ Saraç, a.g.t., s:148.

kullanımını engellemektedir. Uzmanlar vergi rekabeti ortamında yaşanan bu süreci, demokrasinin gelişimi açısından olumlu karşılamaktadır. Ancak hareketli matrahlar açısından oluşan pazarlık gücü nedeniyle vergi otoritelerinin otorite olma özelliği görece aşınmaktadır. Dolayısıyla, yetki kullanımı açısından oluşan bu boşluğun gelecekte siyaseten nasıl şekilleneceği yönünde ciddi endişeler bulunmaktadır¹⁰⁰.

Vergi rekabetinin siyasi alanda meydana getirdiği etkilerin sosyal alana sıçraması da muhtemeldir. Çünkü vergilendirme yetkisinin kullanımı bağlamında oluşan sınırlandırıcılık, temsil mekanizması üzerinden her iki alanı da etkilemektedir. Sosyal alanda oluşacak etkilerin hedefinde ise, öncelikli olarak işgücü piyasası gelmektedir. Uzmanlar vergi rekabetinin işgücü üzerindeki etkilerini şu şekilde özetlemektedir¹⁰¹:

- **Reel Ücretlerde Azalma:** Yabancı yatırımların terleşme kararlarında istihdam edeceği işgücü maliyetinin alternatif ülkelerdeki maliyeti oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle, yabancı yatırımlar için rekabete kalkışan ülke hükümetleri teşvik sağlamak amacıyla ücret politikalarında asgari ücret düzeyi, işsizlik ödeneği gibi konularda tercih edilir olmaya yönelik düzenlemelere gitmek zorunda kalmaktadır. Bu ise, niteliksiz işgücü ücretlerinde görece bir gerileme oluşturmaktadır.

- **Çalışma Standartlarında Gerileme:** Rekabete yönelen ülke hükümetleri teşvik sağlamak amacıyla çalışma standartlarında işgücü aleyhine olacak şekilde düzenlemelere gidebilmektedir.

- **İşgücünün Örgütlenme Hakkının Kısıtlanması:** Gelişmekte olan ülkelerde aynı nedenlerle işgücü örgütlenme hakkının *de jure* veya *de facto* olarak kısıtlandığı görülmektedir. Uzmanlar OECD ülkeleri içinde özellikle Meksika ve Türkiye’de bu yönde bir gelişme yaşandığını vurgulamaktadır.

VI. ULUSLARARASI ZARARLI VERGİ REKABETİNİ ÖNLEME ÇALIŞMALARI

Bu bölümdeki çalışmaları ulusal, uluslararası çalışmalar olarak iki grupta incelemek mümkündür.

¹⁰⁰ Giray (2003), **a.g.m.**, s.130-131.

¹⁰¹ Oman, **a.g.e.**, s.97.

A. ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

Zararlı vergi rekabeti uygulamaları konusunda iki uluslar arası işbirliği çalışması başlatılmıştır:¹⁰²

Birincisi OECD'nin başlattığı zarar verici vergi rekabeti çalışmasıdır. İlk adımı 1996 yılında Lyon zirvesinde G-7 devlet başkanlarınca atılan ve aynı yıl yapılan Bakanlar Konseyi toplantısıyla OECD tarafından başlatılan çalışmalardır. Diğer Avrupa Birliğinin üye ülke Ekonomi ve Maliye Bakanlarının yine 1996 Nisan ayında Verona'da yaptıkları toplantıda ilk kez gündeme gelen ve 'Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele Paketi' adıyla başlattıkları çalışmalardır.

1. OECD' nin Yaptığı Çalışmalar

OECD bünyesinde zararlı addedilen vergi uygulamalarına ilişkin çalışmalar, 1996 yılında Bakanlar Konseyi tarafından zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararlarını saptırıcı ve ülkelerin vergi tabanlarını olumsuz etkilerinin engellenmesi amacıyla etkin sistemlerin geliştirilmesine karar verilmesi ile başlamıştır¹⁰³.

OECD zararlı vergi uygulamalarıyla ilgili dört rapor yayınlamıştır. Sözü edilen bu raporlar; 1998 yılında yayınlanan Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun, 2000 yılında yayınlanan Global Vergisel İşbirliğine Doğru: Zararlı Vergi Rekabetini Belirlemede ve Yok Etmede Gelişmeler, 2001 ilerleme raporu olarak yayınlanan OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Projesi ve son olarak da 2004 yılında ilerleme raporu olarak yayınlanan OECD'nin Zararlı Vergi Uygulamaları Projesidir. Bütün bu projelerin amacı vergi cenneti ülkeleri belirleyerek, vergi rekabetinin ulusal ve uluslararası alanda zararlı yönünü ele alıp, bu konuda uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi ile ne tür önlemler alınması gerektiğini ortaya koymak olmuştur¹⁰⁴.

1998 yılında yayınlanan rapor ile zararlı vergi rekabetinin boyutları ortaya konulmuş, 2000 yılında yayınlanan bir raporla vergilendirme alanında küresel

¹⁰²Semih Öz, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 141, Eylül, 2004, s.49.

¹⁰³ Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", **Vergi Dünyası**, Haziran 2001, s.94.

¹⁰⁴ Zeynep Arıkan, Ahmet Akdeniz, "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", **Review of Social, Economic & Business Studies**, Vol.5/6, 285 – 338, s:292.

işbirliğinin önemi ve yaşanan gelişmeler ele alınmış, 2001 yılında yayınlanan ilerleme raporuyla OECD'nin konuya olan duyarlılığı vurgulanmış ve koordineli önlemlerin çerçevesinin oluşturulması hakkındaki 2004 ilerleme raporu ile engelleme girişimindeki kararlılık ortaya konulmuştur.

1998 Raporu'nun ilk bölümünde, mevcut uluslararası vergi sisteminin yapısı ana hatları ile ortaya konuşmuş ve küreselleşme sürecinin söz konusu yapı üzerinde meydana getirdiği baskılara yer verilmiştir. Oluşan baskılar karşısında ulusal vergi sistemlerinin ciddi tehditlerle karşı karşıya olduğu ifade edilmiş ve bu bağlamda, uluslararası işbirliğine dayalı önlemlerin alınması gerektiği belirtilmiştir. İkinci bölümde zararlı vergi rekabetine neden olan “vergi cenneti” ve “tercihli vergi rejimi” uygulamalarına yer verilmiş ve ülkelerin vergi sistemlerinin bütünlüğünün zedeleyen bu uygulamalara dair açıklamalar yapılmıştır. Son bölümde ise, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ile mücadelede kullanılabilecek araçlar ortaya konulmuştur¹⁰⁵.

Söz konusu raporun amacı ise, vergi cennetleri ve uygun olmayan tercihli vergi rejimlerinin finansman ve diğer hizmetlerin belirli bölgelerde toplanmasına nasıl neden olduğunun ve diğer ülkelerin vergi matrahlarını nasıl erittiğinin, ticaret ve yatırımların akısını nasıl saptırdığının ve vergi sistemlerinin adalet ve eşitliğini zedeleyerek kamuoyunun bu sistemlere güvenini nasıl yıprattığının daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır¹⁰⁶. OECD raporuna göre amaç; zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak görülen vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri, finansal ve diğer iktisadi faaliyetlere ilişkin kararları saptırıcı yönde etkilediği, bu tür uygulamalara yönelmeyen ülkelerin vergi tabanlarını erozyona uğradığı ve vergi sistemlerinin adilliği, tarafsızlığı ve kabul edilebilirliği zedelediğinin ortaya konulması şeklinde özetlenmiştir¹⁰⁷.

1998 Raporu'nda ülkelerin vergiden kaçınma davranışına sebebiyet verecek şekilde coğrafi olarak hareketli sermayeyi çekmek için efektif vergi oranlarını diğer ülkelere göre düşük tutmaları nedeniyle, vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde oluşacak tahribatlar ise şu şekilde sıralanmıştır¹⁰⁸:

- Finansal ve fiziki yatırım akımları üzerinde saptırıcı etkiler oluşması.

¹⁰⁵ Saraç, **a.g.t.**, s:155.

¹⁰⁶ Eyüpgiller, **a.g.m.**, s.186.

¹⁰⁷ OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, Paris 1998, s.8.

¹⁰⁸ OECD (1998), **a.g.r.**, s.16.

- Vergi yapılarındaki bütünselliğin ve vergi adaletinin zedelenmesi.
- Mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunun zayıflaması ve bedavacılık sorunun şiddetlenmesi.
- Vergi ve kamu harcaması bileşenlerinin kurgulanma zorunluluğunu ortaya çıkması.
- Vergi yükünün hareket yeteneği düşük üretim faktörleri üzerine kayması ve kamusal yeniden dağıtıcı hedeflerden uzaklaşılması.
- Vergi uygulamalarının idare ve mükellefler açısından daha maliyetli hale gelmesi.

Zararlı vergi rekabetini küresel bir sorun olarak ele 1998 Raporu'nda işbirliği çerçevesinde alınacak tedbirlerin önemine dikkat çekilmekte ancak böyle olmasına rağmen ülkelerin tek taraflı olarak alabilecekleri önlemlere de yer verilmiştir. Bu önlemler şunlardır¹⁰⁹:

Yabancı şirketlere yönelik kontrol veya eşdeğer kurallarla ilgili öneri: Ülkeler yabancı şirketlerin mali işlemlerine yönelik olarak uluslararası standartlara uygun veya eşdeğer kurallar getirmelidir.

Yabancı yatırım fonu ile ilgili veya eşdeğer kurallara yönelik öneri: Böyle bir fona sahip ülkeler, bunun zararlı vergi rekabetine yol açmayacak şekilde kullanılmasını sağlayacak düzenlemeler yapmalıdır.

İştirak kazançları istisnası ve yabancı geliri vergi dışı tutan diğer sistemlerin zararlı vergi rekabeti çerçevesinde sınırlandırılmasına yönelik öneri: Bu tür istisnaları uygulayan ülkeler yurtdışından elde edilen gelirin vergiden kaçınma davranışına yönelik olarak istisnadan faydalanma amacıyla ülke içine girip girmediğini kontrol edecek kurallar getirmelidir.

Yabancı yatırımcılara dair bilgileri raporlama ile ilgili kurallara yönelik öneri: Uluslararası işlemler ve tam mükelleflerin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerini

¹⁰⁹ OECD (1998), a.g.r., s.40-46.

raporlamaya yönelik kurallar uygulamayan ülkeler buna yönelik kurallar koymalı ve sonuçta elde ettiği bilgileri diğer ülkelerle paylaşmalıdır.

Yöneticilerle ilgili öneri: Mükelleflerin konumuyla ilgili idari kararlar alan yöneticilere doğrulama ve kararı geri alma yetkisi verilmelidir.

Transfer fiyatlaması kuralları ile ilgili öneri: Bu konuya yönelik olarak ulusal mevzuatında hüküm bulunmayan ülkeler OECD'nin "Transfer Fiyatlaması Üzerine 1995 Yılı Rehberini" uygulamalıdır.

1998 Raporu'nda alınan karar gereği, zararlı vergi uygulamalarına ilişkin olarak bir Forum oluşturulmuş ve bu Forum ile vergi cennetlerine yönelik çalışma kapsamında öncelikle 47 ülke belirlenmiştir. Ardından bu ülkelerle yapılan görüşmeler sonucunda 1998 Raporu'nda belirlenen kriterlere göre bu ülkelerin vergi cenneti olup olmadıkları incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda 35 ülkenin vergi cenneti olma özelliği taşıdığı sonucuna ulaşılmış ve bu ülkeler 2000 Raporu'nda oluşturulan bir liste ile dünya kamuoyuna açıklanmıştır¹¹⁰.

OECD 2000 Raporunda, ana ilke olarak, vergi cenneti ülkelere karşı ortak yaptırımların 31.12.2001 tarihinden önce yürürlüğe konulmaması kararlaştırılmış, ayrıca üye ülkelerin 2000 Raporunda yer alan liste yerine 31.12.2001 tarihine kadar hazırlanması öngörülen '**İşbirliğine Yanaşmayan Vergi Cennetleri**' listesinin yaptırım uygulanmasına esas alınması gerektiği benimsenmiştir¹¹¹.

2000 Raporunda 'İşbirliğine Yanaşmayan Vergi Cennetleri' ne karşı uygulanacak yaptırımlar da belirlenmiştir. Söz konusu ortak yaptırımların bazıları ise şöyledir¹¹²:

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

— İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili kapsamlı ve doğru ya da hiç bilgi verilmemesi durumunda ağır ceza hükümleri içeren bilgi akısı kurallarının uygulanması,

¹¹⁰ Saraç, **a.g.t.**, s:159.

¹¹¹ Eyüpgiller, **a.g.e.**, s.100.

¹¹² Öz, **a.g.m.**, s.53.

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

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

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

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

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

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

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

— İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen belirli işlemler üzerine işlem ücreti ya da vergisi konması, olarak belirlenmektedir.

OECD engelleme girişimi hakkındaki 2001 İlerleme Raporu, diğer raporlara göre oldukça dar kapsamlıdır. 2001 Raporu incelendiğinde dikkat çeken en önemli gelişme, vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlerle ilgili üç ilke kararının belirlenmiş olmasıdır¹¹³.

▪ Alınacak ortak tedbirler zararlı vergi uygulamalarının meydana getirdiği etkilerine göre ölçülendirilmeli ve sadece bu uygulamaların etkilerini nötralize etmeyi amaçlamalıdır.

▪ Üye ülkeler alınacak ortak tedbirlerin uygulanıp uygulanmamasında tamamen serbesttir.

¹¹³ OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, November 2001, s.13.

▪ Üye ülkeler zararlı vergi uygulamalarının kendisine vereceği potansiyel zararı belirlemede ve münferit önleyici tedbirler uygulamada serbesttir.

2004 İlerleme Raporu'nda engelleme girişiminin izlediği seyir bir adım daha ileri götürülmüş ve üye ülkelerin zararlı vergi rekabeti çerçevesinde kendi durumunu değerlendirebileceği bir “konsolide uygulama notu” oluşturularak OECD'nin internet sitesinde yayınlanmıştır¹¹⁴.

Ayrıca OECD'de de işbirliğine gitmeyen ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarına karşı alınabilecek çeşitli önlemleri 2004 yılı Raporunda aşağıdaki gibi belirtmiştir¹¹⁵:

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

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

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

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

— Yurt dışında ödenen vergilere istisna ya da mahsup yöntemi ile indirim olanağı sağlayan üye ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından elde edilen gelire düşük oranda vergi uygulamaları ya da hiç vergi uygulamamaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacına uygun olmadığından, bu tür istisna ya da indirimler kabul

¹¹⁴ OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, February 2004, s.6.

¹¹⁵ Öz, a.g.m., s.31.

edilmemelidir. Ayrıca mahsup edilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edileceği bir sistemde kurulabilir.

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

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

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

2. AB'nin Yaptığı Çalışmalar

Avrupa Birliği'nin amaçlarından birini malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç Pazar meydana getirmek olduğundan, 'serbest rekabet ilkesi' böyle bir sistemin temel ilkelerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği'nde vergi rekabeti olgusunun başlangıcı ve en önemli belirleyicisi sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıdır¹¹⁶.

Gerek Roma Antlaşması ve gerekse Avrupa Birliğinde daha sonradan kabul edilen değişik görüşler çerçevesinde, AB'nin amacı tüm yönleriyle ortak, tek bir devletler grubu yaratmak değildir. Buradaki ana amaç üye ülkelerin kendi kültürel, sosyal ve ekonomik zenginlikleriyle Birliğe güç ve çeşitlilik katarak, Birliğin refah seviyesinin artırılmasıdır. Bu amaçla Avrupa Birliğinde başlangıçtan beri öncelikli olarak Birlik içinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının ve eşit rekabet şartlarının oluşumuna yönelik çalışmalar yapılmıştır¹¹⁷.

1990 yılında Komisyon tarafından, işletme vergilendirilmesinin AB çapında uyumlaştırılması konusunu araştırmak üzere, Hollanda eski Maliye Bakanı Onno RUDİNG başkanlığında bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite görevlendirilmiştir.

¹¹⁶ Biçenel, a.g.t., s:76.

¹¹⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara, 2001, s:41, <www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, (Erişim: 15.09.2007).

Komisyon, Ruding Raporu'nda ulaşılan sonuçları şu şekilde deęerlendirmiřtir¹¹⁸: Komisyon'a göre, işletmelerin yatırım faaliyeti konusundaki kararları ve böylece rekabeti etkileyen ana nedenler;

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

Avrupa Birliği'nin zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye ilişkin alışmaları Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Kuralların (The Code of Conduct for Business Taxation) kabul edildiği 1 Aralık 1997 tarihine kadar gitmektedir. Kanun'un kabulünü takiben AB içindeki vergi rejimlerini değerlendirmek üzere özel bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kasım 2000'de AB Bakanları Birlik içindeki zararlı vergi uygulamalarını kaldırmak üzere anlaşmaya varmışlar ve vergi rekabetine ilikin bir rehber hazırlamışlardır. Bu rehberde yer alan kriterlere uyan finansal birimler, holding şirketleri ve is merkezlerine ilişkin rejimler zararlı olarak tanımlanmıřtır¹¹⁹.

AB tarafından kabul edilen kuralların (The Code of Conduct) odaklandığı konular řunlardır¹²⁰;

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

Son olarak 03.06.2003 tarihinde Lüksemburg'da yapılan ECOFIN AB Maliye Bakanları Toplantısında üç ana tedbirden oluşan bir paket benimsenmiştir. Bu paket su önlemlerden oluřmaktadır¹²¹:

- İşletmelerin vergilendirilmesinde haksız rekabetin nlenmesine yönelik kurallar (The code of conduct),

¹¹⁸ gt, a.g.m., s.220.

¹¹⁹ M.Yavuz ner, “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran, 2004, Sayı:11, <www.e-yaklasim.com.tr>, (Erişim: 10.06.2009).

¹²⁰ ner, a.g.m., <www.e-yaklasim.com.tr> .

¹²¹ Biçenel, a.g.t., s:80.

▪ Birbiri ile ilişkili işletmeler arasındaki faiz ve royalti ödemelerin vergilendirilmesi hakkında direktif: Yürürlük: 01.01.2004,

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

3. Uluslararası Standart Çalışmalar

Son yıllarda ülkelerin daha geniş çapta temsil edildiği uluslararası kuruluşlar tarafından vergi rekabetine yönelik çeşitli değerlendirme ve öneriler yapılmaktadır. UNCTAD tarafından 1996 yılında hazırlanan bir raporda vergi rekabeti konusu ele alınmış ve diğer vergi rekabetini engelleme girişimlerinden farklı olarak ülkeler arası uygulama farklılıklarının giderilmesinde vergi koordinasyonu önerisinde bulunulmuştur. UNCTAD raporunun vergi rekabetine yönelik yorumlarının genel hatları şu şekilde özetlenebilmektedir¹²²:

— 1980'lerden günümüze gerek DYY'lara teşvik veren ülkelerin sayısında, gerekse söz konusu teşviklerin kapsamında önemli artışlar bulunmaktadır.

— OECD dışındaki ülkeler genel olarak mali teşviklere yönelirken, OECD ülkeleri hükümetlere daha anlamlı bir idari esneklik sağladığından finansal teşvikleri kullanmaktadır.

— Yaşanan süreçte sadece birkaç ülke, teşvikleri önleme çabalarına yönelmektedir. Örneğin, Endonezya 1984 yılında vergi tatili uygulamalarını kaldırmasına rağmen 1997 yılında tekrardan bu uygulamalara yönelmiştir. Malezya ise uygulamakta olduğu ikili vergi sisteminden vazgeçerek yerli ve yabancı ayrımı yapmaksızın tüm firmalar için eşit vergi oranları belirlemiştir.

— Son yıllarda ülkelerin giderek artan bir bölümü belirli faaliyetlerin veya coğrafi alanların gelişmesi amacıyla teşvik uygulamalarına yönelmektedir.

— Mali teşvikler arasında en yaygın olanı kurumlar vergisi oranlarının indirilmesidir.

— OECD bünyesinde ise hızlandırılmış amortisman uygulamalarının yanı sıra çeşitli vergi indirimleri de kullanıldığı görülmektedir.

¹²² Saraç, a.g.t., s:176.

— Yatırım kararlarının belirlenmesinde en belirleyici faktör olmasalar da mali teşvikler önemli etkilere sahiptir. Mali teşvikler içinde ihracatın desteklenmesine yönelik olanları oldukça etkilidir.

— DYY'lara yönelik mali teşvikler hükümetlerin yatırımlara yönelik yaklaşımlarında bir yenilenmeye sebep olacaksa faydalı olabilirler.

— Bir ülkenin rekabetten kaynaklanan refahının diğer ülkelerin pahasına gerçekleştiği veya dünya refahını arttırdığı yönünde açık kanıtlar oluşturmak çok zordur.

— Bir ülke içinde de genellikle teşvikler arasında bir çatışma olduğu görülür. Bu bakımdan teşviklerin istenilmeyen etkilerini engellemek için devletin farklı düzeyleri arasında koordinasyon sağlanması oldukça önem kazanmaktadır.

B. ULUSAL ÇALIŞMALAR

Devletlerin vergi rekabeti ile mücadele etmek için yaptıkları çalışmalar başlıca iki kategoride toplanır.

Ekonomik kalkınma ve etkinlikten uzak olan vergi sistemlerinin reforme edilmesi yönünden hiçbir çaba gösterilmeyen savunmacı tepki, vergi rekabetinin niteliği itibariyle zarar verici olduğu önyargısından kaynaklanmaktadır. Bu politikaları uygulayan ülkeler ve kuruluşlar tarafından “zarar verici vergi rekabeti ile mücadele” politikaları olarak adlandırılır¹²³.

Vergi rekabetine yapıcı tepki, yabancı ülkelerin yaptıkları vergi reformlarından dersler çıkarmak ve ülke içinde kalkınmayı destekleyici vergi politikaları uygulamak olarak tanımlanmaktadır. Vergi koordinasyonunun bazı şekilleri, efektif vergi oranlarını birbirine yakın olacak şekilde düşük tutma yönünde uygulandığı takdirde, vergi rekabetine yapıcı etki gösterir.

İşletmelerin vergi rekabetlerine tepkileri ise üç ana başlık altında toplanmıştır:

— Faaliyet Merkezinin Değişmesi: Devletlerin vergi rekabeti uygulamalarına işletmelerin en yaygın olarak rastlanan tepki türü, kuruluş aşamasında veya faaliyeti bulunan alanlarda faaliyet aşamalarında işletmelerin faaliyet merkezini değiştirerek vergi cennetlerine veya tercihli vergi rejimi uygulayan yerlere taşıma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Fiziki mekân değiştirme, hızlandırılmış amortisman imkânlarının tanınması, araştırma, geliştirme ve benzeri faaliyetlere doğrudan gider kaydetme hakkı tanınması ve uluslararası şirketlerin koordinasyon, lojistik vb. hizmet şubelerine özel

¹²³ Eyüpgiller, (2002), a.g.e., s.25.

ayrıcılıklar tanınması şeklindeki tercihli vergi rejimleri uygulanması halinde sık rastlanmaktadır¹²⁴.

— Mali Yeniden Yapılanma: Vergi rekabetine ikinci işletme tepkisi, şirketlerin holding merkezlerini, pazarlama ve satış faaliyetlerini veya sigortacılık ve benzeri hizmetlerini diğer ülkeler üzerinden yürütme kararı almalarıdır. Temettü dağıtım politikaları, faiz, kira ödemelerini belirli ülkelerdeki şube veya iştirakler üzerinden geçirme tarzındaki yapılar da mali yapılandırma kapsamında düşünülebilir¹²⁵.

— Transfer Fiyatlaması: Birçok durumda şirket merkezinin veya belirli faaliyetlerin başka yerlere taşınması mümkün olmamaktadır. Bu durumda transfer fiyatlaması adı verilen yöntemle, kar marjlarını vergi rekabeti uygulayan ülkelerde oluşturma yöntemine yönelmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÜRESELLEŞEN DÜNYADA DEĞİŞEN KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI BAĞLAMINDA TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNDEKİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ ORTAMINDA TÜRKİYE'NİN DURUMU

Şirketler, mal ve hizmet alım satımlarının fiyatlarını ve ödünç para alış verişlerini emsallerine göre farklı göstererek, karını ortaklarına veya ilişkili buldukları üçüncü kişilere aktarabilmektedirler. Bu durumda kazanç, vergilendirilmesi gereken şirketten diğer bir şirket veya gerçek kişiye geçmektedir. Kazanç aktarılan şirket veya gerçek kişi düşük vergi oranı, istisna ve muaflik şartlarına sahip olma veya kazanç yetersizliği gibi nedenlerle vergi kaçırmaktadır. Böyle hallerde vergi ziyana sebep olunmaktadır. Bazı hallerde ise kazanç aynı nitelikteki başka bir kişi

¹²⁴ Eyüpgiller, a.g.e, 2002, s.26.

¹²⁵ Eyüpgiller, a.g.e, 2002, s.26.

veya şirkete aktarılmakla birlikte; kazanç aktarılan şirket bünyesinde de aynı oranda vergilendirilmektedir. Bu durumda ödenen vergi bakımından bir vergi ziyayı bulunmamakta, verginin mükellefi değişmektedir. Şirketler vergi dışı amaçlarla da fiyat ayarlamalarında bulunabilmektedirler. Ülkeler arasındaki kar transferlerindeki sınırları aşmak, mali tablolarını iyileştirmek, hissedarları bilgilendirmede manipülasyonlar yapmak, şirket içi birimlerin performanslarını değerlendirmek gibi vergi dışı amaçlarla fiyat ayarlamaları yapılabilmektedir. Vergi dışı amaçlarla mal ve hizmet fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımında vergi ziyayı meydana gelmese dahi ekonomi, işletme, muhasebe, ticaret hukuku, şirketler hukuku ve sermaye piyasası uygulamaları açısından sorunlar çıkmaktadır¹²⁶.

Bazı durumlarda çok uluslu şirketler dış ticaret üzerinden alınan vergilerin azaltılması, kota sınırlarının aşılması, döviz kontrollerinin elimine edilmesi, nakit ve kar transfer sınırlarının aşılması gibi nedenlerle fiyatlandırmalarda oynamalar yapabilmektedirler. Bazı hallerde de grup şirketleri arasındaki ilişkilerde piyasanın kontrol mekanizması olarak bulunmaması nedeniyle mal ve hizmet fiyatlandırılmasında gerçek piyasa fiyatından farklılıkların bulunmasının önüne geçilememektedir. Dolayısıyla çok uluslu şirketlerin mal ve hizmet fiyatlandırmasının, bir zorunluluk sonucu normal piyasa fiyatlarından ayrılması, mutlaka vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı anlamına gelmemektedir¹²⁷.

Diğer taraftan çok uluslu şirketlerin ülkeler arasındaki ticari işlemlerinde fiyat ayarlamaları yoluyla vergi yüklerini azaltabilmeleri, ülkede faaliyet gösteren yerli şirketler açısından rekabet eşitsizliklerine sebep olabilmektedir. Ülkeler arasındaki vergi oranları ve uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar da eşitsizliklere neden olmaktadır. Eşitsizlikleri giderebilmek gayesiyle çok uluslu şirketler, fiyatlandırma yolunu kullanarak küresel ölçekteki gelirlerini bölgeler arasında en uygun şekilde dağıtmak suretiyle toplam gelirini azamileştirme yolunu aramaktadırlar. İzledikleri yöntem firma karının azamileştirilmesi veya zararının asgariye indirilmesi bağlamından doğru bir yaklaşım olarak görülmektedir. Buna karşılık mal ve hizmet fiyatlarının oluşumu serbest piyasanın koşullarından uzaklaştığı için tüketiciler açısından toplam

¹²⁶ Hüseyin Işık, “Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye”, **Uluslararası Düzenlemeler Ve Uygulamalar İle Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması Ve Öneriler**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s:1.

¹²⁷ Işık, **a.g.r.**, s:3.

faydanın azalmasına sebebiyet vermektedir. Çok uluslu şirketlerin fiyatlandırma politikaları, yüksek fiyat konan ülkelerin tüketicilerine zarar vermektedir. Kaynaklar ekonomik olarak etkin bir şekilde dağılmamaktadır. Fiyatlandırma ülkelerin ithalat ve ihracat seviyelerini etkilediğinden ödemeler dengesi üzerinde de etki sahibi olmaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkileri ciddi tehlikelere maruz kalmakta, vergi gelirleri erozyona uğramaktadır¹²⁸.

Vergi politikalarını etkileyen en önemli faktörler şunlardır¹²⁹:

— Küreselleşme ve Ekonomik Trendler:

- Gümrük ve ticaret vergilerinin azaltılmasına yönelik artan baskılar ve eğilimler (Dünya Ticaret Örgütü vb.)
- Kurumlar vergisi uygulamalarındaki farklılıklar (vergi rekabeti sonucu dünyadaki yatırımların dağılımının değişmesi, global ticaretin vergiden kaçınmayı sağlaması.
- E-ticaret ve hizmet satışlarındaki artışla vergi toplanmasının zorlaşması.
- KDV'nin ve tüm harcama vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki artan önemi
- Doğrudan yabancı yatırımları ve portföy yatırımlarını çekmek için artan vergi rekabeti
- Gelir ve kurumlar vergisinde en yüksek vergi dilimi oranlarının aşağılara çekilmesi
- Vergi sistemlerinin bugün olduğu gibi yurtiçi gelirlerine öncelik verilerek oluşturulacak olması
- Bununla birlikte artan ülkeler arası ticari ve ekonomik faaliyetlerin vergi sistemlerin oluşturulmasında daha fazla göz önüne alınması gerekliliği
- Küreselleşme sonucu vergilemede ortaya çıkacak zorluklar (sermaye ve işgücü hareketliliği vb. gibi)
- Bölgesel işbirliğinin vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına sağlayacağı katkılar

¹²⁸ Işık, a.g.r., s:3.

¹²⁹ Mustafa Uysal, “Yeni Dönemde Türkiye'nin Maliye Ve Vergi Politikaları”, 22 Aralık 2004, Türkiye Giyim Sanayicileri Derneği Konferansı, <<http://www.vergikonsevi.org.tr/dosYayinlar/sunum19.ppt>>, (Erişim:25.05.2009).

— Vergi rekabeti

- Küreselleşmeyle birlikte artan vergi rekabeti sonucu vergi toplama olanaklarının azalması
 - Daha düşük gelir ve kurumlar vergisi oranları
 - Progressive (kademeli olarak artan) vergi yapılarının azalması
 - Artan rekabete bağlı olarak vergi tavizlerindeki (yatırım indirimi, vergi erteleme vb.) artış
- Ülkelerin vergi konularında işbirliğine ve ortak hareket etmeye yanaşmamaları.
 - Vergi oranlarını aşağıya düşürmesi
 - Devletin ekonomideki olumsuz etkilerinin azalması (Leviathan etkisi)
 - Daha adil ve daha verimli vergi sistemlerinin oluşumunu teşvik etmesi
 - Vergi tavizlerinin uluslararası sermaye ve firmalar üzerindeki vergi yükünü azaltması.
- Yatırım harcamalarına (makine, ekipman, fabrika vb.) verilen teşviklerin maliyetleri azaltıcı etki yaparak yeni yatırımları tetikleme.

— Vergilenemeyen kayıt dışı ekonominin büyüklüğü

- Ekonomik faaliyetleri arttırıcı lisans vb. uygulamaları ve banka kredilerinin kullanımını azaltması.
 - Ekonomik faaliyetleri karmaşık hale getirmesi.
 - Halka arz vb. finansman yöntemlerini dışarıda bırakması
 - Çöküntüye yol açan rüşveti yaygın hale getirmesi.
 - Kayıt içindeki mükelleflerin vergi külfetini arttırması.
 - Kayıt içi ekonomiye satış, hizmet verme vb. faaliyetleri kısıtlaması
 - Büyümeye engel olması
 - Bütçe gereksinimleri için kullanılacak vergi gelirlerini azaltması
 - Özellikle küçük sektörlerdeki şirketlerin istihdamını ve büyümesini daraltması

— Ekonomik büyüme stratejileri-yabancı yatırım stratejileri

- Girişimcilerin teşvik edilmesi için karın vergilendirilmemesi ya da düşük oranlarda vergilendirilmesi
- Yatırıma yönelik tasarrufu teşvik için gelirden çok harcamanın vergilendirilmesi
- Düşük gelirlilerin, harcayarak daha verimli ve üretken olmalarını sağlamak amacıyla, vergilendirilmemesi.

Küreselleşme sürecinin görülmeye başlandığı 1980’li yıllardan itibaren, gelişmiş ülkelerde kamu harcamalarının GSMH içindeki payı açısından değerlendirildiğinde devletin ekonomideki payı ortalama olarak %40’lardan %50’lere doğru artan bir seyir izlerken ülkemizde önemli bir değişme kaydedilmemiştir. Bu gelişme de göstermektedir ki, 1970’lerden itibaren neo-liberal politikalar dünyada çoğu ülkede uygulama alanı bulmuş olmasına rağmen, olumsuz etkileri öncelikle gelişmekte olan ülkelere yansımıştır. Bunun en önemli nedeni, gelişmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerine bağlı olarak dışa bağımlı olmalarıdır. Gelişmekte olan ülkelerin sermayelerinin 1980 sonrasında dünya kapitalist sistemiyle entegrasyonu, bu ülkelerde neo-liberal politikaların çok katı biçimde uygulanmasına yol açmıştır. Bu gelişimin vergi politikalarına yansımaları ise, sermayenin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi amacıyla vergi yapısında gerçekleştirilen dönüşümlerdir. Buna göre 1980 den sonra Türkiye’de dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru yönelimin gerçekleştiği görülmektedir¹³⁰.

A. ULUSLARARASI REKABET EDİLEBİLİRLİK AÇISINDAN TÜRKİYE

Toplam vergiler içinde adaletsiz olduğu bilinen KDV, akaryakıt tüketim vergisi, iletişim vergisi gibi harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2001’de % 59 iken 2002’de % 66’ya, 2005’te ise % 73’lere ulaşmıştır. Dolaylı vergilere verilen ağırlığın sonucu olarak, bu vergilerin milli gelire oranı % 17’ye yaklaşmıştır. Oysa bu oran AB ülkelerinde % 12’nin altında, ABD de ise % 4,2 gibi düşük düzeydedir¹³¹.

¹³⁰ Veli KARGI, H. Yasemin ÖZUĞURLU, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, *Yönetim Ve Ekonomi*, 2004, 14-1, s:280.

¹³¹ Kargı, Özüğurlu, *a.g.m.*, s:281.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi arz yönlü iktisat politikası uygulamalarının temel özelliğidir. 1985 yılında katma değer vergisinin uygulamaya konmasıyla birlikte dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığı artmıştır. Arz yanlı iktisat politikası temel olarak, dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla, emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmeyi öngörmektedir. Teorik temelini neo-klasik iktisat yaklaşımından alan arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde, Türkiye’de 1980 sonrası uygulanan vergi politikaları dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sisteminin oluşturulması yönünde gelişim göstermiştir. Buna göre 1985–2005 döneminde toplam vergi gelirleri içinde Gelir Vergisinin payı ortalama olarak %35, Kurumlar Vergisinin payı %10, KDV’nin payı yaklaşık %30 düzeyinde gerçekleşmiştir. Kurumlar Vergisi mükellefi olan büyük sermaye kesimleri üzerindeki dolaysız vergi yükünün düşürülmesi, kaçınılmaz olarak toplumun diğer kesimleri üzerindeki vergi yükü artısını gerektirmiştir. Vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin payının büyütülmesi yolu ile sermaye kesimleri üzerindeki vergi yükünün düşürüldüğü söylenebilir. Kurumlar Vergisi mükellefleri dışında diğer toplumsal sınıfların gelir vergisi ödediği bilinmektedir.

Gelir Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının Kurumlar Vergisine oranla sürekli olarak yüksek bir düzeyde seyrettiği görülmektedir. Buradan hareketle toplam vergi yükünün sermaye dışı kesimlere kaydırıldığı sonucuna varılabilir. Dolaysız vergiler arasında sermaye kesimi lehine gerçekleştirilen değişim, dolaylı vergilerin sistem içindeki ağırlığının artışı ile desteklemiştir. Buna karşın vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı bir yapıya dönüşmesi, iç talebin en önemli unsurunu oluşturan ücretlileri, kentsel-kırsal küçük girişimci kesimi ve en önemlisi dolaylı vergileri yansıtmaya olanağı bulunmayan toplumsal kesimleri önemli ölçüde reel gelir kaybına uğratmıştır¹³²

Vergi yapısında göze çarpan önemli bir gelişme de Kurumlar Vergisi oranındaki düzenlemelerdir. Kurumlar Vergisinin oranı 1981’de % 50’ye çıkarılmış ve vergi alacağı (1/2 oranında) sistemi uygulamaya konmuştur. 1983 yılından itibaren Kurumlar Vergisi oranı % 40’a vergi alacağı oranı da 1/3’edüşürülmüştür. Vergi alacağı sisteminin uygulanmasındaki güçlük nedeniyle 1985 yılında bu uygulanmadan

¹³² Kargı, Özügür, a.g.m., s:281.

vazgeçilmiş ancak 2004 yılına gelene kadar zaman zaman değişik oranlarda tekrar uygulanmıştır. 1986 yılından itibaren Kurumlar Vergisi % 46 olarak uygulanmış 2006 yılına gelindiğinde Kurumlar Vergisi oranı %20 ye indirilmiştir. Bu gelişmelerle birlikte, 1983 yılından itibaren yürürlüğe giren yeniden değerlendirme ve azalan bakiye amortisman yöntemi kurumlar lehine yeni kazanımlar sağlamıştır¹³³.

Sermaye kesiminin toplam vergi gelirlerine katkısı büyük ölçüde kurumlar vergisi ile ölçüldüğünden, bu katkının 1980'ler boyunca inanılmaz derecede düşük kaldığı ve teşvik mekanizmaları yolu ile sermaye kesimine geri döndüğü söylenebilir. Ancak bu tür bir transferin oluşturduğu yük, 1990'larda kamu maliyesince artık taşınamaz hale gelmiş ve kamu borçlanma gereğindeki hızlı artışı ardındaki en önemli nedenlerden birini oluşturmuştur¹³⁴.

Ancak 1980 sonrasında değişen vergi politikası çerçevesinde devlet dolaylı/dolaysız vergi tercihini değiştirmek yoluyla dengeyi sermaye lehine çevirmekle kalmamış, emek üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırarak uygulamalara girmiştir. Bu dönemde enflasyonla mücadele programı çerçevesinde uygulanan düşük ücret politikalarıyla birlikte, emek geliri elde eden toplumsal sınıfların milli gelirden aldığı pay giderek düşerken, ücret üzerindeki vergi yükü artış göstermiştir. 2001 yılında işgücünün milli gelirden aldığı pay %27,9 olarak gerçekleşirken ücretler üzerindeki vergi yükü %37 olarak gerçekleşmiştir. Geçmiş yıllarda daha da ağır olan bu yük biraz azaltılsa da dolaylı vergiler nedeniyle ücretlinin vergi yükü görece ağırlığını korumaktadır¹³⁵.

1989 yılında gerçekleştirilen finansal serbestleştirme ve 1980'li yıllar boyunca uygulanan vergi politikaları vergi gelirlerini azaltmıştır. Bunun sonucunda kamu açıkları kronikleşmiştir. Finansal serbestleşme, sermaye kesimi içinde mali sermayeyi güçlendirmiş ve 1990'lar boyunca kamu kesimi borçlanma gereğindeki artış yoluyla

¹³³ E. Yıldırım ve R. Yıldırım, (2001), "1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerine Etkileri", Türkiye'de 1980 Sonrası Mali Politikalar **XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F,Maliye Bölümü, Antalya, s:11.

¹³⁴ Erineç Yeldan, "Türkiye Ekonomisinde Finansal Serbestleştirme ve İktisadi Artışın Dağıtım Süreçlerinde Devletin Rolü", **Sol Meclis Paneli**, 2003, İstanbul, <www.stradigma.com>, (Erişim:08.06.2009).

¹³⁵ Kargı, Özügürlü, **a.g.m.**, s:283.

mali sermayenin taleplerine cevap verilmiştir. Aslında bu süreçte belirleyici olan temel unsur, liberal devletin gelişmekte olan ülkelerdeki ekonomik ve toplumsal yapıyı düzenleme biçimidir. Küreselleşme ulusal sermayenin dünya kapitalizmi ile bütünleşme çabasına destek olmuştur. Bu durum, spekülâtif sermaye hareketlerine yol açmış ve ekonominin sürekli kriz eğilimi içinde bulunmasına neden olmuştur. Bu istikrarsız yapı içinde devlet bütçesi sosyal hizmet üretme amacından tümüyle uzaklaşmış ve kamu kaynakları, vergi politikasındaki düzenlemeler yardımıyla spekülâtif sermaye hareketlerinin gerekleri doğrultusunda kullanılır hale gelmiştir¹³⁶

B. FİRMALARARASI VERGİ REKABETİ AÇISINDAN TÜRKİYE

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinin, kurumsal ya da özel tasarrufları azalttığı için yatırımlar üzerinde olumsuz bir etki yaptığı ya da yatırım hacmini kısıtladığı bilinen bir gerçektir. Özellikle yüksek oranlı bir vergilendirme durumunda bu etki daha da belirginleşmektedir. Kurumlar vergisinin özel yatırımlar üzerindeki bu olumsuz etkisini hafifletebilmek ya da tamamen ortadan kaldırmak için, gelişmiş ve özellikle gelişme yolunda olan ülkeler vergisel yatırım teşviklerini yaygın bir şekilde kullanmaktadırlar. Vergisel teşvikler içerisinde en yaygın kullanılanlar; vergi oranının yatırımın büyüklüğüne, bölgesine, yapılan faaliyete göre farklılaştırılması, hızlandırılmış amortisman uygulaması, yatırım ve istihdam kredisi ve yatırım indirimidir.

II. KÜRESELLEŞEN DÜNYADA DEĞİŞEN KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

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

Küreselleşme olgusunun ortaya çıkmasıyla birlikte ülkeler yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek için birçok vergi uyumlaştırma çalışması yapmıştır. Bu çalışmaların amaçları doğrultusunda ülke içi işletmelerin yurtdışı bağlantısı oluşturmak isteme sebeplerini en iyi açıklayan paradigmalardan biri OLI paradigmasıdır.

¹³⁶ Kargı, Özügürlü, **a.g.m.**, s:284.

OLI paradigması üç soruya yanıt verme girişiminde bulunmaktadır. Mülkiyet avantajları (ownership-O) “işletmeler neden yurt dışına giderler?”, yer avantajları (location-L) “hangi ülkede faaliyette bulunmalı?” ve organizasyonel avantajları (internalization-I) “nasıl giderler?” sorularına yanıt vermektedirler¹³⁷:

İşletmeler neden giderler sorusuna;

- Yeni ürünler, üretim süreçleri, pazarlama ve yönetim yetenekleri, sahip oldukları teknoloji birikimi ve AR-GE alt yapıları,
- Ölçek ekonomileri, ürün farklılaştırması, varlık ve risklerin uluslar arası çeşitlendirilmesi,
- Patentler, markalar ve kısıtlı doğal kaynaklara sahip olma gibi nedenlerden kaynaklanan piyasada monopol olma özellikleri yanıt vermektedir.

Nereye giderler sorusuna;

- Üretim kaynaklarının özel konumu, örneğin, bir ülkede petrol olması, gelir düzeyi ve pazarın büyüklüğü, uluslar arası ulaşım ve haberleşme gider maliyetleri,
- Fiziksel uzaklık, yabancı dil engelleri, sosyal ve kültürel farklılıklar,
- Politik istikrar, kamuoyu ve devlet kurumlarının ÇUŞ'lara yaklaşımı, vergi ve yabancı yatırım düzenlemeleri, ticaret engelleri gibi ekonomik, sosyal ve politik özellikler yanıt vermektedir.

Nasıl giderler sorusuna;

Lisans anlaşmaları, iş ortaklıkları ya da bağımsız işletme yapısı şeklinde yanıt vermektedir. ÇUŞ'ların yabancı pazara nasıl girdikleri ve zaman içerisinde faaliyetlerini nasıl genişlettikleri organizasyonel yapıyla ilgilidir. Pazarda var olan doğal eksiklikler ile ÇUŞ'lar tarafından yaratılan yapısal Pazar eksiklikleri, piyasaya girme yöntem ve koşullarını belirlemektedir.

A. KÜRESEL DEĞİŞİM

Tek Pazarın kurulma çabalarının yürütüldüğü 1990'lı yıllardan bu yana Avrupa Birliği'nde genel ekonomik durum oldukça değişmiştir. Tek Pazarın ve nihayet Parasal Birliğin kurulmasının yanı sıra, uluslararası şirket birleşmeleri, elektronik ticaretin ortaya çıkışı, üretim faktörlerinin hareketliliğinin artması gibi birçok nedenden dolayı üye devletlerin şirket karlarını vergilendirdikleri ortam değiştirmiştir. Avrupa

¹³⁷ Öz, a.g.e., (2005), s:207.

Birliği'nde tek bir ekonomi alanı olmasına karşın 15 üye ülkede ayrı kurumlar vergisi sistemi uygulanması ekonomik verimlilik kaybına, her bir sisteme uyumun getirdiği maliyet artışına ve şeffaflığın yok olmasına neden olmaktadır. İç Pazar ve Ekonomik ve Parasal Birliğin kurulmasıyla beraber, bir ülkede faaliyet gösteren şirketler sadece o ülke sınırları içinde değil, fakat bütün AB'yi faaliyette buldukları ortam ve pazar olarak görmektedirler. Bu tür bakış açısı da şirketleri yapısal değişime götürmekte ve AB çapında bir yeniden yapılanmaya yöneltmektedir. Yeniden yapılanma ise şirket birleşmeleri ve satın almaları ya da yurt dışı şubelerinin oluşturulması ile sağlanmaktadır. AB şirketleri ekonomik açıdan AB'yi bir bütün olarak algılamaya yönelirken vergilendirme sisteminin aynı bütünlüğü taşınamaması nedeniyle sorunlar yaşanmakta ve Tek Pazarın tam anlamıyla işlemleri gerçekleşmemektedir.

Tablo 6: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006
Kanada	14,9	11,3	13,6	11,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,5	11,0
Meksika										
A.B.D.	16,4	13,2	11,4	10,8	7,5	8,9	10,3	8,7	11,1	11,8
Avustralya	16,3	17,0	12,4	12,2	9,4	14,1	14,8	20,2	19,4	21,7
Japonya	22,2	26,3	20,6	21,8	21,0	22,4	15,9	13,8	15,5	17,0
Kore			8,9	11,0	11,4	13,5	12,3	14,1	16,0	14,3
Yeni Zelanda	20,7	17,8	11,8	7,8	8,3	6,5	11,9	12,4	16,8	15,8
Avusturya	5,4	4,4	4,3	3,5	3,5	3,6	3,3	4,6	5,2	5,2
Belçika	6,2	6,5	6,9	4,7	4,9	4,8	5,4	7,2	7,7	8,3
Çek Cumhuriyeti							12,2	9,8	12,0	13,0
Danimarka	4,5	2,7	3,2	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,6	8,7
Finlandiya	8,1	5,3	4,7	3,4	3,4	4,5	5,0	12,5	7,6	7,7
Fransa	5,3	6,3	5,2	5,1	4,5	5,3	4,9	6,9	5,5	6,7
Almanya	7,8	5,7	4,4	5,5	6,1	4,8	2,8	4,8	4,9	5,9
Yunanistan	1,8	1,6	3,4	3,8	2,7	5,5	6,3	12,1	10,3	8,5
Macaristan							4,5	5,7	5,7	6,3
İzlanda	1,8	2,0	2,6	2,5	3,1	2,8	3,0	3,3	4,9	5,8
İrlanda	9,1	8,8	4,8	4,5	3,2	5,0	8,5	11,7	11,2	12,0

İtalya	6,9	6,5	6,3	7,8	9,2	10,0	8,7	6,9	6,8	8,1
Lüksemburg	11,0	19,3	15,6	16,2	17,7	15,8	17,7	17,8	15,4	13,8
Hollanda	8,1	6,7	7,7	6,6	7,0	7,5	7,5	10,1	9,8	8,5
Norveç	3,8	3,3	2,9	13,3	17,2	9,0	9,2	20,9	27,0	29,4
Polonya							7,7	7,6	6,4	7,1
Portekiz						8,0	7,5	11,4	8,0	8,4
Slovak Cumhuriyeti								7,7	8,7	9,9
İspanya	9,2	8,2	6,9	5,1	5,1	8,8	5,4	9,1	10,9	11,5
İsveç	6,1	4,4	4,3	2,5	3,5	3,1	5,8	7,6	7,5	7,5
İsviçre	7,7	8,2	8,5	6,4	6,8	7,6	6,6	9,0	8,9	10,1
Türkiye	4,8	6,4	5,1	4,1	9,5	6,7	6,7	7,3	7,1	6,0
İngiltere	4,4	8,7	6,2	8,4	12,6	9,9	8,1	9,8	9,3	10,8
OECD Toplam	8,8	8,7	7,6	7,6	7,9	8,0	8,0	10,1	10,3	10,7
OECD Amerika Kıtası	15,6	12,2	12,5	11,2	7,9	8,0	9,2	10,5	10,8	11,4
OECD Pasifik Bölgesi	19,7	20,4	13,4	13,2	12,5	14,1	13,7	15,1	16,9	17,2
OECD Avrupa	6,2	6,4	5,7	5,9	6,9	6,7	6,9	9,2	9,1	9,5
AB 19	6,7	6,8	6,0	5,7	6,3	6,7	7,0	8,9	8,5	8,8
AB 15	6,7	6,8	6,0	5,7	6,3	6,7	6,8	9,3	8,5	8,8
KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2008 (TABLE 13)										

Kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin 1965-2006 yılları arasındaki gelişimini gösteren bu tabloya bakıldığında genel olarak ortalamalarda özellikle OECD ülkelerinde yaklaşık %2 oranında artışlar olduğu gözlenmektedir. Türkiye’de ise bu gelişim 1985 ve 2000 yıllarındaki yükseliş dışında OECD ortalamasına nazaran biraz daha düşük oranda artış gözlenmektedir.

Tablo 7: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı										
	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006
Kanada	3,8	3,5	4,3	3,6	2,7	2,5	2,9	4,4	3,5	3,7
Meksika										
A.B.D.	4,0	3,6	2,9	2,8	1,9	2,4	2,9	2,6	3,0	3,3
Avustralya	3,4	3,6	3,2	3,2	2,6	4,0	4,2	6,3	6,0	6,6
Japonya	4,0	5,2	4,3	5,5	5,7	6,5	4,3	3,7	4,2	4,7
Kore			1,3	1,9	1,9	2,5	2,4	3,3	4,1	3,8
Yeni Zellanda	5,0	4,6	3,4	2,4	2,6	2,4	4,4	4,2	6,3	5,8
Avusturya	1,8	1,5	1,6	1,4	1,4	1,4	1,4	2,0	2,2	2,2
Belçika	1,9	2,2	2,7	1,9	2,2	2,0	2,3	3,2	3,5	3,7
Çek Cumhuriyeti							4,6	3,5	4,5	4,8
Danimarka	1,4	1,0	1,2	1,4	2,2	1,7	2,3	3,3	3,9	4,3
Finlandiya	2,5	1,7	1,7	1,2	1,4	2,0	2,3	5,9	3,3	3,4
Fransa	1,8	2,1	1,8	2,1	1,9	2,2	2,1	3,1	2,4	3,0
Almanya	2,5	1,8	1,5	2,0	2,2	1,7	1,0	1,8	1,7	2,1
Yunanistan	0,3	0,3	0,7	0,8	0,7	1,4	1,8	4,1	3,2	2,7
Macaristan							1,8	2,2	2,1	2,3

İzlanda	0,5	0,6	0,8	0,7	0,9	0,9	0,9	1,2	2,0	2,4
İrlanda	2,3	2,5	1,4	1,4	1,1	1,6	2,7	3,7	3,4	3,8
İtalya	1,8	1,7	1,6	2,3	3,1	3,8	3,5	2,9	2,8	3,4
Lüksemburg	3,1	4,5	5,1	5,8	7,0	5,6	6,6	7,0	5,8	5,0
Hollanda	2,6	2,4	3,1	2,8	3,0	3,2	3,1	4,0	3,8	3,4
Norveç	1,1	1,1	1,1	5,7	7,3	3,7	3,8	8,9	11,8	12,9
Polonya							2,8	2,4	2,1	2,4
Portekiz						2,2	2,4	3,9	2,8	3,0
Slovak Cumhuriyeti								2,6	2,8	2,9
İspanya	1,4	1,3	1,3	1,1	1,4	2,9	1,7	3,1	3,9	4,2
İsveç	2,1	1,7	1,8	1,1	1,7	1,6	2,8	3,9	3,7	3,7
İsviçre	1,3	1,6	2,0	1,6	1,7	2,0	1,8	2,7	2,6	3,0
Türkiye	0,5	0,6	0,6	0,6	1,1	1,0	1,1	1,8	1,7	1,5
İngiltere	1,3	3,2	2,2	2,9	4,7	3,6	2,8	3,6	3,4	4,0
OECD Toplam	2,2	2,3	2,2	2,3	2,6	2,6	2,7	3,6	3,7	3,9
OECD Amerika Kıtası	3,9	3,5	3,6	3,2	2,3	2,5	2,9	3,5	3,3	3,5
OECD Pasifik Bölgesi	4,1	4,5	3,1	3,3	3,2	3,9	3,8	4,4	5,1	5,3
OECD Avrupa	1,7	1,8	1,8	2,0	2,5	2,3	2,5	3,5	3,5	3,7
AB 19	1,9	2,0	2,0	2,0	2,4	2,5	2,7	3,5	3,2	3,4
AB 15	1,9	2,0	2,0	2,0	2,4	2,5	2,6	3,7	3,3	3,4

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2008 (TABLE 12)

B. TÜRKİYE'DE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Kurumlar vergisinde yapılan önemli düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:

- %30 olan Kurumlar Vergisi oranı, 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %20'ye indirilmiştir. Türkiye'nin yatırım cazibesi bakımından birçok ülke karşısındaki rekabet gücünü büyük ölçüde artırması beklenen yeni düzenlemeyle temel olarak vergi yükünün azaltılması ve kayıt dışına yönelmelerin engellenmesi hedeflenmiştir. Bu oran indirimiyle birlikte kar payı üzerinden alınan vergi dahil toplam vergi yükü yerli yatırımcılar için %44'ten %34'e, yabancı yatırımcılar için %37'den %32'ye inmiş bulunmaktadır. Böylelikle Türkiye, OECD ülkeleri arasında en düşük vergi yüküne sahip ilk 5 ülke arasına girmiştir.

- Zararlı vergi rekabeti uygulamalarıyla mücadele ve kontrol edilen yabancı kurum kazançlarıyla ilgili vergisel düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda; tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri

titizlikle irdelenmiş, zararlı vergi rekabeti uygulamalarıyla mücadele ve kontrol edilen yabancı şirket kazançları konularında modern vergi kanunlarında yer alan müesseseler sistem kapsamında tesis edilmiştir.

- Transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin olarak OECD rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerekli yasal düzenleme yapılmıştır. Örtülü sermaye düzenlemeleri de OECD ülkelerindeki uygulamalarla paralel hale getirilmiş olup, konu ile ilgili ikincil mevzuat çalışmaları devam etmektedir.

- Yurt dışında elde edilerek Türkiye’de vergilendirilen kurum kazançlarından mükerrer vergi alınması önlenmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mekanizması geliştirilmiştir. Yurt dışındaki inşaat ve onarma işleri için ilgili ülke mevzuatı gereğince zorunlu olarak o ülkede kurulan şirketlerin (iştiraklerin) kazançları istisna kapsamına alınmıştır.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu da bütün olarak incelendiğinde; uluslararası boyut kazanan ekonomik faaliyetlerin dikkate alınarak yabancı sermayeye yönelik altyapı oluşturulmaya çalışıldığı, yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadeleye yönelik düzenlemeler getirildiği, yabancı sermayeyi çekmek ve iktisadi merkez olabilmek için vergisel önlemler alındığı ve mevzuatın anlaşılabilirliği ve sadeliği yönünde önemli adımlar atıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerden özellikle yabancı sermayeyi çekmeye yönelik olarak vergi oranlarının indirilmesinin beklenen sonuçları sağlayıp sağlamayacağı tartışmalıdır. Çünkü doğrudan yabancı yatırımcıların karar alma stratejisi içinde; pazara giriş olanakları, büyüme potansiyeli, büyüme istikrarı, siyasi istikrar gibi faktörler öncelikle dikkat edilen konular iken, *vergi düzenlemeleri ikinci planda kalmaktadır*. Çokuluslu şirketler ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları açısından yalnızca vergi düzenlemeleri yeterli olmayıp, tüm kamusal politikalar kullanılarak, etkin bir teşvik politikası ile yatırım ortamının iyileştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi düzenlemelerinin yanında, kamu altyapı yetersizliğinin giderilmesi, nitelikli emek gücünün yetiştirilmesi ve istihdamının teşviki, katma değeri yüksek üretim yapan sektörlerin revize edilmesi, bürokratik engellerin azaltılması, yasal düzenlemelerle kazançların garanti altına alınması büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla özellikle yabancı sermayeyi çekmek amacıyla vergi oranının

düşürülmesinin vergi hasılatında yol açabileceği azalmanın da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çünkü çeşitli nedenlerle azalan vergi hasılatı, dolaylı vergilerle telafi edilmeye çalışılmakta ve bu durum vergilemede adaletin bozulmasına neden olmaktadır¹³⁸.

III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNÜNDEN KURUMLAR VERGİSİNDEKİ DÜZENLEMELER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan yeni düzenlemeyle mükellefle idare arasında sürekli ihtilaf oluşturan örtülü sermaye örtülü kazanç konularına da açıklık getirilmiş Yasa 1 hükümler objektif ölçütlere bağlanmış uluslar arası standartlara uygun hale getirilmiştir.

A. ÖRTÜLÜ SERMAYE

Örtülü sermaye müessesesi ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununda iki ayrı maddede düzenleme yapılmıştır. Kanunun 11. Maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine göre, “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler”in, kurum kazançlarının tespitinde matrahtan indirilemeyeceği öngörülmektedir. Örtülü sermayeye ilişkin düzenlemeler ise, 5520 sayılı kanunun 12. maddesinde yapılmış ve 5422 sayılı kanundaki 16. maddede yer alan düzenlemeler önemli ölçüde değiştirilmiştir.

1. Örtülü Sermaye Kavramındaki Değişim

5520 sayılı kanunla Örtülü Sermaye ile ilgili önceki düzenlemeden kaynaklanan ve ihtilaflara neden olan belirsizlikler büyük ölçüde giderilmektedir.

Borcun kurumlarda devamlı olarak kullanılmasının neyi ifade ettiği, borcun öz sermayeye oranının emsaline göre bariz bir fazlalık göstermesinden ne anlaşılması gerektiği, kur farklarının faiz gibi değerlendirilip değerlendirilmeyeceği gibi belirsizlikler giderilmekte, öz sermaye tanımına açıklık getirilmekte, borç-öz sermaye oranı, ilişkili kişi ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar maddenin yeni halinde belirtilmektedir. Ayrıca maddede yer alan borcun kurumda devamlı kullanılması

¹³⁸ Fatih Saraçoğlu, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu: Yabancı Sermaye Ve Vergi Oranı”, 2006, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_20.pdf>, (Erişim: 12.07.2008), s:10.

ifadesi belirsizliklere yol açtığı için maddenin yeni halinde devamlılık kriteri madde metninden çıkarılmıştır¹³⁹.

Örtülü sermaye konusunda yapılan düzenlemeler, eski uygulamaya göre pek çok konuya açıklık getirmiş olmakla birlikte özellikle yeni bir düzenleme olmasından kaynaklanan pek çok sorun ve tereddüdü de beraberinde getirmektedir. Söz konusu sorunlar Platformumuzda detaylı olarak tartışılmış ve tartışılmakta olup, bu raporumuzda bu sorunlardan bazıları ele alınmaktadır. Diğer sorunlarla ilgili olarak çalışmalar devam etmekte olup daha sonraki sayılarımızda ele alınacaktır¹⁴⁰.

Tablo 8: 5422 ve 5520 Sayılı Kanunlar Arasındaki Farklar

¹³⁹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirlik Odası, “5520 Sayılı Kanunla Örtülü Sermaye Konusunda Yapılan Düzenlemeler”, 2006,
<<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/47.%20ortulu%20sermaye%20konusunda%20yapilan%20duzenlemeler.pdf>>, (Erişim: 24.08.2008),s:6.

¹⁴⁰ İYMMO, a.g.r., s:6.

Tablo: 5422 ve 5520 Sayılı Kanunların Karşılaştırılması

Konu	5422 Sayılı KVK	5520 Sayılı KVK
Borcun Kaynağı	İlişkili kişilerden alınan borçlar örtülü sermaye kabul edilmekteydi.	İlişkili kişilerin kapsamı belirlenmiştir (% 10'luk oy veya kar payı hakkı).
Borçlanma Süresi	Borcun sürekliliği esas koşulu mevcuttu.	Borcun sürekliliği esas kaldırılmıştır. Bir gün için bile örtülü sermaye sözkonusu olabilmektedir.
Borcun Tutarı	Borcun tamamı örtülü sermaye kabul edilmekteydi	Borcun özsermayenin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye kabul edilmiştir.
Faiz Giderleri	Borçlanmaya ilişkin tüm faiz giderleri KKEG kabul edilmekteydi.	Örtülü sermayeye isabet eden faiz giderleri KKEG kabul edilmekte ve kar payı sayılmaktadır.
Kur Farkları	Kur farklarının durumu ihtilaflıydı.	Kur farkı giderleri KKEG'ler kapsamına alınmıştır.
Diğer Benzeri Giderler	Bu konuda bir düzenleme yoktur.	Borç üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı giderleri yanında diğer giderlerde KKEG'ler kapsamına alınmıştır.
Borç Veren Açısından Yapılan Düzenlemeler	Borç veren açısından bir düzenleme yapılmamıştır	Kar dağıtım stopajı ve vergide düzeltme esası getirilmiştir.
İştirak Kazançları	İştirak kazancı istisnası tartışmalıydı.	İştirak kazancı istisna uygulaması getirilmiştir.
Örtülü Sermaye Sayılmayacak Haller	Örtülü sermaye sayılmayacak haller tanımlanmamıştı.	Örtülü sermaye sayılmayacak haller tanımlanmıştır.

Kaynak: Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, **Örtülü Sermayede Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutarının Hesaplanması**, www.muhasabetr.com, 2007.

Örtülü sermaye 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12.maddesinde düzenlenmiştir.

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

b) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

c) Bu maddenin uygulanmasında;

- Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

- Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,
ifade eder.

d) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

e) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

f) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

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

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

- 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 faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

g) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da

kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Kanuna göre, örtülü sermaye mukayesesinde aşağıdaki borçlar kapsam dahilinde değildir¹⁴¹.

- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların % 50'si.

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en çok % 10'a kadar ortak olduğu (veya bu orana kadar oy veya kar payı hakkına sahip olduğu) diğer bir kurumdan yapılan borçlanmalar.

- Ortağın hisse senetlerinin en çok %10'una kadarlık kısmını elinde bulunduran (veya bu orana kadar oy veya kar payı hakkına sahip olunan) gerçek kişi veya kurumdan yapılan borçlanmalar.

- Ortakla ilişki kurumun en çok %10'una kadarlık kısmını elinde bulunduran (veya bu orana kadar oy veya kar payı hakkına sahip olunan) gerçek kişi veya kurumlardan yapılan borçlanmalar.

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

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

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

- 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 faktoring şirketleri

¹⁴¹ Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, "Örtülü Sermayede Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutarının Hesaplanması", 2007, <www.muhasibetr.com>, (Erişim: 23.10.2008).

ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

B. ÖRTÜLÜ KAZANÇ

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiş olup, 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

1. Örtülü Kazanç Uygulamasındaki Düzenlemeler

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, gerçek kişi ve kurumların ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Kurumların veya gerçek kişilerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için¹⁴²;

- Bir kurum veya gerçek kişi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun veya gerçek kişinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların veya gerçek kişilerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

¹⁴² Ali İhsan Esmeroğlu, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", 2007, <<http://www.batiymm.com.tr/5/2007/07-28.html>>, (Erişim: 05.03.2009).

2. İlişkili Kişi Ve Emsallere Uygunluk İlkesi

7. Maddenin birinci fıkrasında, "kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." denilmiş ve ilişkili kişi kavramı maddenin yine üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi tanımı da maddenin dördüncü fıkrasında yapılmıştır¹⁴³:

Buna göre ilişkili kişi, "kurumların kendi ortakları, ortakların 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 eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır" biçiminde tanımlanmıştır. Fıkra da geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. (Maddenin vergi cennetleriyle mücadeleyle ilgili kısmı burasıdır)

Maddenin birinci fıkrasında geçen "mal veya hizmet alım veya satımı" ifadesinin; alım, satım, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerinin de her halükarda mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirileceği, maddenin ikinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir.

¹⁴³Burhan Gündoğdu, "Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele", 2007, <http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm>, (Erişim: 21.01.2009).

Maddenin dördüncü fıkrasında "emsallere uygunluk ilkesi"nin tanımı yapılmıştır. OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılan bu tanım, "emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder" şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

3. Yeni Kurumlar Vergisi Yasasındaki Yöntemler

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiç birisi yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede 4 üncü yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kıstası, "işlemin niteliğine en uygun yöntem"dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır. Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için

belirlenen yöntemler, **karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir**¹⁴⁴.

- **Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi**, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

- **Maliyet artı yöntemi**, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

¹⁴⁴Gündoğdu, a.g.m., <http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm>.

- **Yeniden satış fiyatı yöntemi**, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri" ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden

yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.

IV. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLAR AÇISINDAN KURUMLAR VERGİSİ

Vergi literatürümüzde, tam mükellef kurum olarak ifade edilen yerli kurumların gerek yurtiçinde ve gerekse yurtdışında elde etmiş olduğu tüm kazançların Türkiye’de beyan edilmesi ve vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Ancak yurtdışında bir şirket kurulduğunda, ayrı bir tüzel kişilik olduğundan bu yabancı şirket karını dağıtmadığı sürece kazancı Türkiye ile ilişkilendirilememekteydi. Bu durum, özellikle vergi cenneti olarak nitelendirilen, vergi alınmayan veya çok düşük oranlı vergi uygulamasına sahip, çoğunlukla kar dağıtımını uygulaması olmayan ülkeler göz önüne alındığında, yerli şirketlere önemli bir fırsat yaratmaktaydı. OECD tarafından vergi cenneti olarak nitelendirilen Malta , San Marino , Cayman Adaları , Bahama , Bahreyn , Isle of Man , Virjin Adaları , Jersey , Lihtenştayn gibi ülkelerde , kurulacak şirketin gerçek bir ekonomik faaliyet ile uğraşması zorunlu değildir. Ayrıca kambiyo kontrolü , sermaye kısıtlaması gibi uygulamalar bulunmamakta ve ticari gizlilik ön planda tutulmaktadır. Bu zararlı vergi rekabetini, önlemek için getirilen bir düzenleme olan “Kontrol Edilen Yabancı Kurum” uygulaması ise, 5520 sayılı KVK ile mevzuatımıza girmiştir. Bu düzenleme ile kurumlar kendi kazançlarının yanı sıra, kontrolü altında bulundurdukları yabancı kurumların kazançları için de vergilendirileceklerdir. Yeni KVK kapsamında tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak “**ayrı ayrı ya da birlikte**”, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerinin kurum kazançları dağıtılsın ya da dağıtılmasın, çalışmamızda

açıklanan şartların “birlikte” gerçekleşmesi halinde Türkiye’de Kurumlar Vergisine tabi olacaktır¹⁴⁵.

A. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARA İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER

21.06.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile Türk vergi sistemine dahil edilen yeniliklerden biri de “kontrol edilen yabancı kurum” ile ilgili düzenlemedir. Bu düzenlemenin nedeni, bazı ülkelerin yabancı sermaye yatırımlarını kendi ekonomilerine kazandırmak amacıyla, diğer ülkelerin çıkarlarına ters düşen, haksız rekabete dayalı zararlı vergilendirme rejimlerine sahip olmalarıdır. Modern bir vergi sistemine sahip olmayan söz konusu vergilendirme rejimlerine karşı kendi vergileme hakkını korumak isteyen ülkeler, kontrol edilen yabancı kurum (**Controlled Foreign Company-CFC**) ile ilgili düzenlemeleri vergi sistemlerine dahil etmektedirler¹⁴⁶.

KVK’ ya yerleştirilen bu müessese ile vergiden kaçınmak amacıyla sıfır veya oldukça düşük oranlı efektif vergi yükü taşıyan, haksız vergi rejimlerini kuruluş yeri olarak seçen finansal yatırımlar niteliğinde olup; ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını düşük vergi oranlı ülkelere kaydıran mükellefler ile bunların aksine yatırımlarını Türkiye’de değerlendiren mükellefler arasındaki vergi eşitsizliği ile uygulamanın bir vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasını engellemek amaçlanmaktadır.

Kurumlar vergisi sistemimiz, kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen kazançları, söz konusu iştirakin elde ettiği kazancın kar dağıtmasına bağlı olarak vergilendirme konusu yapmaktadır. Genel kural bu şekilde olmasına rağmen; sıfır veya düşük oranlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kar dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmaması nedeniyle, bu ülkelerdeki kurumlar veya hakim ortak kar dağıtımını yapmadığı için, oluşan kazançların vergilenmesinin ertelenmesi için çok uygun bir ortam bulunmaktadır.

¹⁴⁵ Burçin Bozdoğanoglu, “Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, 2006, <www.muhasibetr.com>, (Erişim: 10.04.2009).

¹⁴⁶ Deloitte, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, <www.deloitte.com.tr>, (Erişim: 16.06.2009).

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri ile, haksız vergi rekabeti ile mücadele amacıyla, yurtdışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin bu iştiraklerindeki karları dağıtılsın veya dağıtılmasın, vergi uygulamaları açısından elde edilmiş sayılarak bu iştiraklere atfedilen kazançları Türkiye’de kurumlar vergisi kapsamına alınmaktadır. Yeni düzenleme ile tam mükellef kurumların; sermayesinin, kar payının ya da oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak koşuluyla, kontrol ettikleri yabancı kurum kazançlarının fiilen dağıtılmaması durumunda bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması uygulaması getirilmiştir¹⁴⁷.

1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum – Şirket Kazancı

Kontrol edilen yabancı kurum veya şirket kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştirakleri ifade etmektedir. Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır. Yurtdışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurtdışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurtdışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır¹⁴⁸.

2. Yurt Dışı İştirakin Kurum Kazancının Türkiye’de Kurumlar Vergisine Tabi Tutulabilmesine İlişkin Şartlar

Yurtdışı iştirakin kurum kazancının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar şunlardır:

- Yurtdışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi 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,

¹⁴⁷ Bozdoğanoglu,a.g.m., www.muhasabetr.com.

¹⁴⁸ Levent Özer, **Vergilemede Global Eğilimler**, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009, s:135-137.

- Bu koşulla, ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır. Yurtdışındaki kurumun gelirlerinin hem aktif nitelikli hem de pasif nitelikli olması halinde, pasif nitelikteki gelirlerin gayri safi hasıllata oranına bakılacaktır¹⁴⁹.

- Yurtdışı iştirakin taşınması gereken vergi yükü, urtdışında kurulu iştirakin kurum kazancı üzerinden % 10'dan az oranda Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. Vergi yükü, Kurumlar vergisi kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanımına göre tespit edilecektir¹⁵⁰.

- Yurtdışı iştirak kazancınının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması. Vergi yükü hesabında ise, yurtdışı iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerde dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir¹⁵¹.

3. Yurt Dışı İştirakin Asgari Gayri Safi Hasılat Tutarı

Yurtdışındaki iştiraklerin "kontrol edilen yabancı kurum" çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre yurtdışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasıllatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Madde kapsamına giren yurtdışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olacaktır. Diğer bir anlatımla ilgili yurtdışı iştirakin hesap dönemi sonu itibariyle gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır¹⁵².

¹⁴⁹ Bumin Doğrusöz, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergilendirilmesi", 2008, <http://www.muhasabenet.net/mh_3103_kontrol%20edilen%20yabanci%20kurumun%20vergilendirilmesi.html>, (Erişim: 09.05.2009), s:1.

¹⁵⁰ Özer, a.g.e., s:139.

¹⁵¹ Özer, a.g.e., s:139.

¹⁵² Doğrusöz, a.g.m., s:2.

Bu koşulların gerçekleşmesi halinde yurtdışındaki iştirakin elde etmiş olduğu vergi öncesi kârın Türkiye'deki kurumun bu Şirkette ilgili hesap dönemi sonunda sahip olduğu hisse oranındaki kısmı, yurtdışındaki Şirketin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle, Türkiye'deki kurumun Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilecektir. Bu maddenin uygulanmasında yurtdışındaki iştirakin demiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler, yurtdışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye'de hesaplanan Kurumlar Vergisi'nden mahsup edilebilecektir.

B. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARDA VERGİLEME

Kontrol edilen yabancı kurumlarda vergilemenin nasıl yapıldığını öğrenmek için bu konuda hangi kazançların bu vergi konusunu oluşturacağına kanun maddeleri dahilinde karar vermek gerekmektedir.

1. Tam Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Matrahına Dahil Edilecek Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Yurtdışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurtdışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye kar payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurtdışında kurulu Şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır¹⁵³.

Kontrol edilen yabancı kurum Şartlarının gerçekleşmesi halinde yurtdışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kar, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına hisseleri oranında dahil edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun

¹⁵³ zer, a.g.e., s:142.

bulunduğu ülkede on iki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurtdışındaki şirketin hesap dönemi takvim yılı olarak dikkate alınacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmamaktadır¹⁵⁴.

2. İştirakin Kar Paylarını Dağıtması Durumunda Vergileme

Yurtdışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının yurtdışındaki kurum tarafından daha sonra dağıtılması halinde, elde edilen kar paylarının önceden Türkiye’de vergilendirilmiş bölümü ayrıca vergilendirilmeyecek; sonraki yıllarda, Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş kazancının fazlası kar payı olarak dağıtılsa, fazla kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3. İştirakin Yurt Dışında Ödediği Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddesine göre iştirakin bulunduğu ülkede ödenmiş olunan vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarından mahsup edilecektir.

4 Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Önceki Dönem Kazançlarının Durumu

Kontrol edilen yabancı kurumun iştirak ettiği kurumların 01.01.2006 tarihinden önceki hesap dönemlerine ilişkin geçmiş yıl karlarının, bu tarihten sonra kontrol edilen yabancı kuruma dağıtılması halinde, kar dağıtımının yapıldığı tarih itibariyle kazanç elde edilmiş olduğundan, söz konusu kazançların kontrol edilen yabancı kurum kazancının hesabında dikkate alınması gerekmektedir¹⁵⁵.

5. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Açısından Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye’nin “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme

¹⁵⁴ Özer, a.g.e., s:142.

¹⁵⁵ Özer, a.g.e., s:145.

hakkını sınırlandırmamaktadır. Diğer bir anlatımla, diğer devlet mukimi bir kurum tarafından Türkiye’de mukim bir gerçek kişiye kâr payı dağıtılsın ya da dağıtılmasın Gelir Vergisi Kanununun “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümleri uygulanacaktır. Ancak, diğer bir devlette mukim olan kurum tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş olan kazancın, kâr payı olarak Türkiye’de mukim bir gerçek kişiye dağıtıldığı durumlarda, Anlaşmalarda yer alan “Temettüleri”in vergilendirilmesi ve “Çifte vergilemenin önlenmesi” ile ilgili hükümler normal şekilde uygulanacaktır. Kaynak ülke tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden bir vergileme yapılması ve bu kâr paylarının Türkiye’de gelir vergisinden istisna edilmemiş olması durumunda, kâr payının, elde edildiği yıl gelir vergisine tabi tutulması ve bu kâr payı ile ilgili olarak diğer ülkede ödenen vergilerin Anlaşma ve Gelir Vergisi Kanununun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuyla ilgili hükümleri çerçevesinde mahsup edilmesi, bu mahsup sonrasında arta kalan bir tutarın mevcut olması halinde, daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulmuş bulunan kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen gelir vergisinin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup edilemeyen kısım, kâr payının Türkiye’ye getirilmiş olması kaydıyla iade edilebilecektir. İlgili anlaşma hükümlerinin, dağıtılan söz konusu kâr payının Türkiye’de istisna edilmesini öngörmesi halinde ise kâr payının dağıtılp Türkiye’ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kâr payı tutarına isabet eden kısım iade edilebilecektir¹⁵⁶.

V. TÜRKİYE’DE VERGİ CENNETİ BAĞLANTILARI VE KURUMLAR VERGİSİ

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın Türkiye’ye yurt dışından gelecek yurt dışı sermaye ile ilgili olarak 12. maddesinde, dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye’de şirket kurmak, mevcut ve kurulacak şirketlere iştirak etmek ve şube açmak suretiyle yatırım yapmaları ve her türlü mal ve hizmet üretimine yönelik faaliyetlerde bulunmaları ile irtibat bürosu açmaları Yabancı Sermayeyi Teşvik

¹⁵⁶İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş., “Menkul Sermaye Gelirlerinin 2009 Yılı Vergi Rehberi”, 2009, <<http://www.isyatirim.com.tr/taxguide/2009VergiRehberi.pdf>>, (Erişim: 02.06.2009).

Kanununa göre gerekli izni almak, verilen izinler çerçevesinde faaliyette bulunmak ve öngörülen sermayeyi getirmek kaydıyla serbest olduğu yönünde düzenleme bulunmaktadır.

Aynı kararın, Türkiye’den yurt dışına gidecek yerli sermayeyle ilgili olarak 13. maddesinde de, Türkiye’de yerleşik kişilerin, yurt dışında veya Türkiye’deki serbest bölgelerde yatırım yapmak veya ticari faaliyette bulunmak üzere şirket kurmaları, ortaklığa katılmaları ve şube açmaları için, 5 milyon ABD doları veya eşiti dövize kadar nakdi sermayeyi bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla, aynı sermayeyi ise gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde ihraç etmeleri serbest olup, 5 milyon ABD dolarını aşan nakdi ve / veya aynı sermaye ihracına Bakanlıkça (Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu) izin verileceği yönünde düzenleme yer almaktadır.

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında irtibat bürosu temsilcilik ve benzerlerini kurmaları ve bunların kuruluş masrafları ile faaliyet giderlerinin bankalar ve özel finans kurumlarınca transferi serbesttir.

Yurt dışına ve Türkiye’deki serbest bölgelere sermaye ihraç eden Türkiye’de yerleşik kişiler, sermaye ihracından itibaren bir yıl içinde yurt dışında oluşturdukları şube, şirket ve ortaklıklarla ilgili olarak; yerel resmi makamlardan alınmış izin belgelerini, ana sözleşmelerini, işe başlama tarihi ve faaliyette buldukları adresi, yıllık faaliyet raporlarını, yurda getirilen karları ile sermaye yapısı ve / veya miktarlarındaki değişiklikleri ve faaliyetin sona ermesi halini belgeleyerek Müsteşarlığa bildirirler.

Ayrıca, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda yer alan bu düzenlemeler, genel düzenlemeler olup, yalnızca vergi cennetlerine yönelik düzenlemeler değildir. Türk Vergi sisteminde, vergi cennetlerine yönelik özel düzenlemeler mevcut değildir. Bağlı işletmelerin yurt dışında elde ettikleri karların zorunlu olarak Türkiye’ye getirilmesine yönelik yurt dışı kontrollü kurum, vergi cennetleri listesi yayınlanması ve bu ülkelerde dolaylı ya da dolaysız bağlı işletmeleri bulunan şirketlerin faaliyetlerinin öze incelemeye alınması gibi vergi güvenlik müesseseleri bulunmamaktadır¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Öz, a.g.e., s:313-315.

A. TÜRKİYE’NİN VERGİ CENNETİ BAĞLAMINDAKİ KONUMU

Vergi cennetleriyle mücadele kapsamına alınacak ülkeler, Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamadığı ülkeler arasından seçilecek olup, Bakanlar Kurulu’nca vergi cenneti olarak görülen ülkeler olarak ilerleyen günlerde ilan edilecektir. İlan edilecek ülkelerin OECD tarafından vergi cennetleri olarak kara listeye (black list) aldığı ülkeler olması beklenmektedir. Bu ülkeler aşağıda sayılmış olup toplam sayısı şu an itibariyle 35’dir. Anguilla, Andora, Antigua, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virjin Adaları, Cook Adaları, Dominika, Gibralter, Granada, Guernsey/Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Marşal Adaları, Monako, Monserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, St. Vincent, Seyşeller, Tonga, Turks and Caicos Adaları, Amerikan Virjin Adaları, Vanuatu and Batı Samoa. Yukarıda sayılan ülkeler, çoğunluğu Karayipler ve Güney Pasifik Okyanusu’nda bulunan küçük ada devletleri olup, buralardaki şirketleşme düzeyi de fiili yapılanmadan çok posta kutularından ibarettir. Sayılan ülkelerin haricinde, her ne kadar vergi cenneti ülkelere has özelliklere sahip olsalar da, Bermuda Adaları, Cayman Adaları, Kıbrıs, Malta, Mauritius ve San Marino OECD ile yaptıkları ikili anlaşmalarla kara liste dışında kalmışlardır. Ancak bu ülkelerin de Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek listeye dahil edilmesi yerinde olacaktır¹⁵⁸.

B. VERGİ CENNETİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Vergi cennetlerine yönelik yapılan düzenlemelerden bazıları kıyı bankacılığı rejimi ve ayrımcı vergi politikalarıdır.

1. Kıyı Bankacılığı Rejimi

Bir vergi cenneti, genellikle düşük vergi oranlarına sahip bir ülke olarak tanımlanır. Vergi cennetleri ya çok düşük vergi uygulanan veya hiç uygulanmayan devletler için kullanılan bir terimdir. Yine vergi cennetleri, yabancı yatırımları çok düşük vergi oranları ile vergileyen ülkelerdir. Örneğin uluslar arası yatırım yapan ABD firmaları için en önemli vergi cennetleri Bahamalar, Hollanda Antilleri, Bermuda, Panama, Hong Kong, Lüksemburg ve İsviçre’dir. Günümüzde globalleşme ile birlikte

¹⁵⁸ Gündoğdu, a.g.m. <http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm>.

sermayenin coğrafi mobilitesi de giderek artmaktadır. Giderek artan globalleşme eğilimleri ile vergi matrahı daha hareketli olduğundan yatırım ve finansman kararları vergi farklılıklarından daha fazla etkilenmektedir. Günümüzde uluslararası ilişkilerin ve buna bağlı olarak insan, sermaye ve mal varlığı gibi unsurlardaki mobilitenin hızla artması, ticari fonların “mali cazibe kanunu” denilebilecek bir gücün etkisiyle vergilemenin ağır olduğu ülkelerden daha hafif bulunan diğerlerine kayması sonucunu doğurmuştur. Aslında vergi türleri bakımından birçok ülke bir diğerine kıyasla vergi cenneti durumunda olabilir¹⁵⁹.

Vergi cenneti ülkeler aynı zamanda yabancı sermaye yatırımlarını da ülkelerine çekme özelliği dolayısıyla ülkenin kalkınması açısından, gerekli olan sermaye birikimini, ileri teknolojileri ve çağdaş girişimci mantığını da aynı yolla sağlayabilmektedirler. Bu durum, tabi ki gelişmiş ülkelerin vergi cennetlerine yönelmesi sırasında her iki ülkenin de birlikte bir takım avantajlar sağladığı durumlarda gerçekleşecektir. Ancak böylesi vergi cennetlerinde, mevduat toplamak üzere kurulan ve diğer bankalara göre daha yüksek faiz getirisi sağlayan, henüz gelişmekte olan ülkeler tarafından kurulan off-shorebank'lara yönlendirilen büyük miktarlardaki fonların böylesi bir transferi, bir önceki durumda olduğu gibi çokta olumlu sonuçlar doğurmayacağı oldukça açıktır¹⁶⁰.

Kıyı bankacılığı denilen olgu 1960'lı yıllardan itibaren, genellikle vergi cennetleri denilen ülkelerde oluşmaya başlamıştır. Bu ülkeler sağladıkları vergi avantajları ve denetimsizlik ile fon yatırımları ve finansal hizmetler bakımından bir cazibe merkezi oluşturmuşlardır. Vergi cennetlerinde gelir ve sermayeden vergi alınmamasının yanında, banka ve ticari sırların korunması, aktif bir banka sektörü altyapısı bulundurulması, iyi bir iletişim ağı ve teknolojisine sahip olunması, istikrarlı bir politik ve ekonomik görüntü sergilenmesi, temel belli başlı özelliklerindedir. Kıyı bankacılığı, genellikle hem alacaklının hem de borçlunun yabancı olduğu işlemlerin uygulandığı bir bankacılık türüdür. Kıyı bankacılığı merkezleri temelde, belirlenen amaçlara hizmet edecek fonların uluslar arası transferine önyak olmaktadır. Bu işlemleri yaparken kıyı bankaları, uluslar arası bankacılık işlemlerinde, yabancıların birbirleri arasındaki sınırsız para transferine olanak sağlayan bir düzenlemeye sahip

¹⁵⁹Ali Cimat, Mahir Taş, “Türkiye’de Ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları Ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2004, Yıl 7, Sayı 80.

¹⁶⁰Cimat, Taş, **a.g.m.**, www.mevzuatdergisi.com.

oldukları gibi, çok düşük oranlarda vergilendirmeye ve göreceli olarak çok daha az karşılık ayırma hakkına sahiptir.

Özellikle serbest bölgelerde bankacılık olarak tanımı yapılabilen kıyı bankacılığı, döviz cinsinden mevduat toplama işlemi başta olmak üzere bankacılık işlemi, faiz, kanuni ihtiyatlar bakımından; kendi ülkelerinde öngörülen vergi, resim, harç ve döviz rezerv karşılığı tutma yükümlülüklerini bu bölgelerde en aza indirilmiş olması bakımından önem taşımaktadır. Daha net olarak ifade etmek gerekirse serbest bölgelerdeki bankacılık off-shore bankacılık olarak ta isimlendirilir. Kıyı bankacılığı işlemleri, milli bankacılık sisteminin kapsamı dışında tutulmaktadır. Kıyı bankacılığı yerel vergilerden, yedek akçe ve diğer hukuki kısıtlamalardan kurtulmak, yabancı para ve sermaye piyasalarına girebilme, uluslar arası bankacılık hizmetlerini genişletme bakımından önem taşır¹⁶¹.

Kıyı Bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullandırılması, uluslar arası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin kapsamı dışında tutularak, getirilen mali ve hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür¹⁶².

Ülkemizde kıyı bankacılığı konusunun, Bankalar Kanunu'nda ilk yer alışı, serbest bölge çalışmaları sonucunda olmuş, kıyı bankacılığı ve serbest bölge bankacılığı hakkında, Serbest Bölgeler Kanunu'nda yer alması düşünülen bir madde, 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun da o günlerde TBMM'de görüşülüyor olması nedeniyle bu kanuna 74. madde olarak ilave edilmiştir. Türkiye'de kıyı bankacılığı faaliyetlerinin yapılabilmesi için serbest bölgelerin seçilme nedeni, serbest bölge mevzuatının uygunluğu ve getirdiği kolaylıklardır. Çünkü, kıyı bankacılığı faaliyetleri ile serbest bölgelerde yapılan ticari faaliyetler arasında önemli benzerlikler vardır. Bir ülkenin ticari serbest bölgesine gelen mallar, o ülkenin ithalatı sayılmaz. Bu mal hareketinden dolayı herhangi bir gümrük vergisi alınmaz, tekrar yurtdışına gittiğinde de ihracat sayılmaz. Ancak mallar, serbest bölgeden ev sahibi ülkeye girdiğinde, yurt dışından gelen diğer mallar ile benzer işlemlere tabi tutulurlar. Kıyı bankacılığı faaliyetlerinde

¹⁶¹ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

¹⁶² Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

ise, malların yerini par almakta, söz konusu para, kolaylıkla dışarıdan gelip dışarıya itmekte, ancak ev sahibi ülkeye girerken, yurt dışındaki bankadan gelen para gibi işlem görmektedir. Bunun nedeni, yurt içindeki bankaların olumsuz etkilenmesini ve rekabet gücünün azalmasını önlemektir. Bu nedenle kıyı bankacılığı faaliyetleri ve serbest bölge faaliyetleri benzer bir anlayış ve mevzuat çerçevesinde kolaylıkla uygulanabilmekte, serbest bölgeler için getirilen teşvikler, kıyı bankacılığı için gerekli teşviklerin çoğunu bünyesinde taşımakta, bu nedenle de serbest bölgelerde kurulan bankalar, kolaylıkla başarılı olabilmektedir¹⁶³.

1985 yılı, kıyı bankacılığı ve serbest bölgelerin kurulması konusunda önemli atılımların yapıldığı bir yıl olmuş, serbest bölgeler konusunda toplanan özel ihtisas komisyonu bu bölgelerde yapılacak kıyı bankacılığı için öncelikle gerekli olan hususların vergi, resim, harç muafiyeti ve dövizle işlem yapılması olduğunu belirlemiş ve Serbest Bölgeler Kanunu'nda bu esasların yer almasında büyük katkıda bulunmuştur. Ancak, kredi limitleri, karşılık yükümlülükleri, bankaların denetimi gibi konularda söz konusu ihtisas komisyonu, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ile TCMB Başkanlığında bu konuda yapılan çalışmalar nedeniyle, bir öneri geliştirme yerine ilgili kuruluşlarca yapılan çalışmaların gelişmesini beklemeyi ve çalışma sonuçlarının kolaylıkla uygulamaya geçebilmesi için yukarıda sözü edilen 74. maddeyi yeterli bulmuştur¹⁶⁴.

1990 yılı, serbest bölgelerdeki deneyimin gözden geçirildiği ve yeni atılımların gerçekleştiği bir yıl olmuştur. Ülkemizde, serbest bölgelerde ilk bankacılık faaliyeti, Mersin Serbest Bölgesinde 28.03.1988'de T.Garanti Bankası tarafından gerçekleştirilmiş olup, halihazırda serbest bölgelerde faaliyet gösteren banka sayısı 12'dir. Serbest bölgelerde yapılan bankacılık faaliyetlerinin geçen iki yıl içerisinde elde ettiği birikimi ve ihtiyaçlarını değerlendirmek üzere Şubat 1990'da Mersin'de ve daha sonra da Ankara'da bir seri toplantılar yapılmış ve bu toplantılarda Bankalar Birliği Koordinatörlüğünde, kıyı bankacılığı dahil serbest bölgede yapılacak bankacılık faaliyetlerinin esaslarının belirlenmesi istenilmiştir¹⁶⁵.

¹⁶³ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

¹⁶⁴ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

¹⁶⁵ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

Bu çalışmalar yapılırken ortaya çıkan Körfez krizi ve bu bölgede yer alan ülkelerin daha önceleri önemli kıyı bankacılığı merkezleri olmaları ve uzun zamandır Türkiye'nin dünya ticaret ve bankacılık merkezlerinden biri haline getirilmesi konusundaki ülke politikası sonucu, bu konuda gelen taleplerden hareketle, kıyı bankacılığı konusu tekrar büyük önem kazanmış, kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunacak bankalara uygulanması gereken esaslara, diğer serbest bölgelerde ve ülkenin geri kalanında faaliyet gösteren bankalara göre daha fazla serbesti getirilmesi düşüncesiyle, ayrı bir mevzuat hazırlanmış ve bu faaliyetin yapılabilmesi için diğer serbest bölgelerin kullanılması yerine tamamen yeni bir serbest bölge kurulmasına karar verilmiştir¹⁶⁶.

20 Ekim 1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 18.09.1990 tarih ve 90/999 sayılı karar gereğince, kıyı bankalarının kuruluşları 3182 sayılı Bankalar Kanunu'na tabi olmaksızın Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlığın iznine tabidir. Bu bankalar, bankacılık işlemlerinde Bankalar Kanunu'na tabi değildirler. Ayrıca, Türkiye'de yerleşik kişilerden (bankalar hariç) mevduat kabul edemez, bono, tahvil ve benzeri kıymet ihraç etmek suretiyle ödünç toplayamazlar. Bu bankalar, menkul değer alıp, satabilecekler ancak borsa üyesi olamayacak ve sermaye piyasasında aracılık faaliyetlerinde bulunamayacaklar. 6.12.1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 30.10.1990 tarih ve 90/1210 sayılı kararda da, İstanbul Ataköy Turizm Kompleksi'nde bulunan Galleria Ünitesi'nin C Blok 1. ve 2. katlarındaki ilgili bölümlerin kıyı bankacılığı faaliyetlerinin yürütülmesi için Serbest Bölge olarak ilan edildiği belirtilmektedir. 9.12.1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 1 nolu tebliğde de banka kuruluş şartları belirtilmiştir. Buna göre, kıyı bankacılığı faaliyetlerinde bulunmak üzere kurulacak bankaların¹⁶⁷;

- a) Anonim şirket şeklinde kurulmaları,
- b) Ortaklardan birinin Türkiye'de veya yurt dışında kurulmuş bir banka veya finans kurumu olması ve kurulacak bankanın sermayesinin en az % 40'ına sahip bulunması,
- c) Hisse senetlerinin tamamının nakit karşılığı çıkarılması,
- d) Başlangıçta ödenmiş sermayesinin 1 milyon \$'ı ve muadili konvertibl döviz karşılığı Türk lirasından az olmaması,

¹⁶⁶ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

¹⁶⁷ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

e) Ana sözleşmelerinin mevzuata aykırı hükümler taşımaması, şarttır.

Son olarak 22.01.1991 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan tebliğ ise, kıyı bankalarının yurt dışında yerleşik kişilerden ve Türkiye’de kurulu bankalardan kabul ettikleri mevduat nedeniyle, mevduat munzam karşılık ve umumi dispoñibilite yükümlülüğüne tabi bulunmadıklarını belirtmektedir.

Diğer bir husus da, serbest bölgelerde yapılan bankacılık faaliyetleri ile kıyı bankacılık merkezinde yürütülecek bankacılık faaliyetlerinin, her iki mevzuat incelendiğinde farklı olan hususlarının bulunmasıdır.

Kıyı bankaları, yapılacak bankacılık işlemlerinde Bankalar Kanunu’na tabi olmamaları, bu bankaların Türkiye’nin diğer yörelerinde ve Türkiye’nin diğer yörelerindeki bankaların da kıyı bankacılığı merkezinde faaliyet gösterememeleri, açacakları nakdi ve gayri nakdi krediler açısından herhangi bir sınırlamaya tabi olmamaları, hesap ve kayıt düzeni, denetim, faaliyet izninin iptali gibi hususlarının Bankalar Kanunu’nda yer almaması gibi konularda serbest bölge bankacılığından farklılık gösterirler ¹⁶⁸.

2. Kıyı Bankacılığından Elde Edilen Mevduat Faizleri

Off-Shore Bankalarından Elde Edilen Mevduat Faizlerinin Beyanı¹⁶⁹:

- Beyanı zorunlu menkul sermaye iradı: Off- shore hesaplardan elde edilen menkul sermaye iradı üzerinden vergi kesintisi yapılmadığından elde edilen iradın 2005 yılında 800,00 YTL’ yi, 2006 yılında 875,00YTL’ yi aşmaması halinde beyan edilmesi söz konusu değildir. Bu miktarın aşılması halinde tamamı beyan edilip vergilenecektir (GVK madde 86).

- Off-Shore hesapların beyanında karşılaşılabilecek sorunlar

a) Genel olarak: Normal koşullarda off-shore hesaplardan elde edilen menkul sermaye iradının beyanı konusunda ihtilafa neden olabilecek herhangi bir belirsizlik söz konusu değildir.

¹⁶⁸ Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com .

¹⁶⁹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirlik Odası, “Off-Shore Bankalardan Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, 2006, <<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/49.%20off-shore%20bankalarından%20elde%20edilen%20menkul%20sermaye%20iratlarının%20vergilendirilmesi.pdf>>, (Erişim: 10.09.2008). s:25-27.

b) Fona aktarılan bankalardaki mevduatların (özellik arz eden bazı offshore hesaplar dahil) ve nemalarının ödenmesi: 2003 yılında bankacılık faaliyetlerine son verilen bir banka nezdinde bulunan tasarruf mevduatlarının Mevduat Sigorta Fonunca Ödenmesine ilişkin usul ve esaslar; 2003/6668 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiştir (R.G.'nin 03.01.2004 tarih ve 25335 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.) Kararnameye göre brüt tutarı 10 bin YTL'yi aşmayan mevduatların tamamının, aşanların 10 bin YTL'lik kısmının 23.07 2003 tarihi itibarıyla ödenmesini kararlaştırmıştır. Bu miktarın üstünde mevduatı olanların bu alacaklarının vadelere yayılarak ödenmesi öngörülmüştür. Kararnamenin 7 nci maddesine göre 10.000,00 YTL'nin üzerinde alacağı olanların 5 bin YTL'si 3 ay vadeli, 5 bin – 15 bin YTL arası kısmı 12 ay vadeli, 15 bin -30 bin YTL lik kısmı 18 ay vadeli, 30 bin -60 bin YTL arası 24 ay vadeli, 60 bin – 170 bin YTL arası 30 ay vadeli, 170 bin YTL ve üzeri için 36 ay vadeli bir mevduat hesabı açılmıştır. 3 ay vadeli olan hesaplar anapara ve faizleriyle ödenmiştir. Diğer hesapların faizlerinin altı ayda bir nakden veya hesaben ödenmesi karar altına alınmıştır.

El konulan banka aracılığıyla açılmış bulunan off-shore hesapların sahiplerine Fon tarafından herhangi bir ödeme yapılmamıştır. Dolayısıyla bankaya el konulmadan önce bu hesap sahiplerinin geçmiş yıllar için nakden veya hesaben elde edilmiş olan menkul sermaye iradı, daha sonra anapara batmış olsa dahi, beyana tabi olacaktır.

Ancak batık banka aracılığıyla off- shore bankada hesap açtıran mevduat sahiplerinin bir kısmı için Kararnameye özel bir düzenleme getirilmiştir. Kararnamenin 3 üncü maddesinin (a) fıkrasının 1 inci bendine göre “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun Bankanın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme iznini kaldırdığı tarihten geriye doğru bir ay içinde 03/06/2003 tarihi dahil), kıyı bankalarındaki hesapları Fon'ca sağlanan mevduat güvencesi kapsamına almak amacıyla Bankanın yurt içi kaynaklarına muhabir bankaca karşılığı nakden veya bankanın dışındaki bir başka banka aracılığıyla ödenmeksizin aktarıldığı tespit edilen hesaplar” için Fon'un bir ödeme yapmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer bir anlatımla batık banka kanalıyla off-shore bankalarda hesap açanların bir kısmının bu hesapları, bankaya el konulduğu tarihten geriye doğru bir ay içinde yurtiçi mevduata dönüştürülerek mevduat güvencesi kapsamına alınmak istenmiştir. Bakanlar Kurulu Kararıyla mevduat güvencesi kapsamına alınmak istenen bu hesapların Fon tarafından

ödenmesi engellenmiştir. Ancak mevduat sahipleri konuyu yargıya intikal ettirmişler ve lehlerine kararlar almışlardır. Bunun üzerine yayımlanan 03.07.2006 tarih ve 2006/10727 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla (Resmi Gazetenin 03.08.2006 tarih ve 26248 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.), önceki Kararnamenin 3 üncü maddesiyle, off-shore hesaptan yurtiçi mevduat hesabına dönüştürülen ve tasarruf mevduatı güvencesi kapsamı dışında tutulan hesapların da ödenmesine karar verilmiştir. Mevduat hesabına dönüştürülen bu hesapların sahiplerince elde edilen iratlar banka mevduat hesabı kabul edildiği için ödeme senasında gelir vergisi stopajına tabi tutulmuşlardır.

aa - 2006/10727 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, Batık Banka Tarafından Mevduata Dönüştürülen Off- Shore Hesapların Tasfiyesi İçin Getirilen Koşul

Bahsi geçen Kararnamenin 3 üncü maddesine göre “Bu Karara istinaden ödenecek tutarlarla ilgili olarak hak sahiplerinin, 2003/6668 sayılı Kararnamenin eki Kararın 5’inci maddesinde belirtilen belgelerin yanında ayrıca kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri için ilgili vergi dairesinden vergi ilişkisinin olmadığına dair belgenin, ödemeyi yapacak görevli bankaya ibrazı zorunludur.”

Bu düzenlemeye göre yurt içi mevduat hesabına dönüştürülerek mevduat güvencesi kapsamına alınan off-shore hesapların 2006 yılında anapara ve faizinin ödenmesine başlanmıştır. Ancak bahsi geçen kişilerin bankaya el konulmadan önce off-shore bankalarda mevduat olarak tuttıkları tasarrufları için elde ettikleri iratları beyan edip vergilerini ödemiş olmaları koşuluyla bunların anapara ve gelirleri ödenebilecektir. Uygulamada;

- 2006 yılında tahsil edilecek birikmiş faiz geliri, ödeme esnasında gelir vergisi kesintisine tabi tutulacağından beyanı söz konusu değildir.

- Ancak 2006/10727 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine göre sözü edilen bankaya el konulmadan önceki dönemde off-shore hesaplarından gelir elde edenlerin bu gelirlerini beyan ettiklerini ve vergisini ödediklerini, vergi idaresinden alacakları bir belge ile kanıtlamaları istenmektedir.

bb - Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığının vergi dairelerine yayımladığı 05.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.05.71/7103 -303/68937, 303/68938 sayılı yazılarında “Kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleriyle ilgili vergi ilişkisi olmadığına dair belge verilebilmesi” koşullarından bahsetmektedir. Yazıya göre “Kıyı bankacılığında (off shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleriyle

ilgili vergi ilişiği olmadığına dair belge verilebilmesi için hak sahiplerinin kıyı bankacılığından elde edilen faiz gelirlerini beyan edip vergilerini ödemeleri gerekmektedir. Ancak mükellefler tarafından elde edilen gelirlerin beyan edilip edilmediği, beyan edilmiş ise bu beyanların doğru olup olmadığının araştırılması gerekmekte olduğundan konu inceleme elemanlarınca incelenmektedir. Bu araştırmanın sağlıklı ve hızlı biçimde yapılması ve mükelleflere ilişik kesme belgesi verilmesi ile ilgili olarak” yapılması gereken işlemler bu genelgede anlatılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda isimleri açıkça belirtilmese de kanunun 30. madde 7. fıkrasında vergi kaybına neden olan konuları vergi kapasitesi ve bilgi değişimi kavramlarıyla belirterek veri sistemi içine bu konuları dahil etmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, 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 yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü demeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır¹⁷⁰.

Anılan ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında bulunmaktadır. Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak kar payı demeleri Kanunun 30. maddesinin 7. fıkrasına göre değil, kar dağıtımına bağlı vergi kesintisinin düzenlendiği genel hükümlere göre yapılacaktır. Bakanlar Kurulunca belirlene ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine, kapsam dışında olan bir ülke üzerinden ödeme yapılması halinde de vergi kesintisi uygulanacaktır. demeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterlidir. Vergi kesintisi kapsamında olup mükellef açısından gider niteliğinde olan demeler, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir¹⁷¹.

¹⁷⁰ zer, a.g.e., s:166.

¹⁷¹ zer, a.g.e., s:167.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmayacak, finans kuruluşları dışındakileri bu mahiyette yapılan ödemeler ise vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade etmektedir. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir¹⁷².

Bu kapsamda vergi kesintisine tabi olacak ödemelerin yapılacağı ödemelerin Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilmesi gereklidir. Bakanlar Kurulu kararı ile bu ülkelerin Türk vergi sistemi kadar vergilendirme kapasitesi yaratıp yaratmadığını dikkate alacaktır. Bakanlar Kurulunun hangi ülkeleri vergi cenneti olarak ilan etmesi sırasında OECD kaynaklarından yararlanması beklenmektedir. Bu çerçevede, OECD zararlı vergi rekabeti konusunda son on yıl içerisinde muhtelif raporlar yayımlanmış olup, bu raporlarda öncelikle üye ülkelerin vergi sistemleri belirli sektörler itibariyle zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalar bakımından ele alınmış ve bu konudaki gelişmeler aktarılmıştır. Diğer taraftan vergi cenneti olarak nitelenebilecek ülkeler belirlenmiş ve bu ülkeler ile diyaloga girilerek özellikle bilgi değişimi alanında işbirliği imkanları ele alınmıştır. OECD tarafından vergi cennetlerinin belirlenmesinde o ülkede vergileme olmaması Ya da düşük oranda vergileme olması yanında “etkin bilgi değişimi” ve “açıklık” ölçütleri de önem arz etmektedir. OECD tarafından vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler aşağıdaki gibidir: Andora, Anguilla, Antigua & Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Belize, Bermuda, British Virgin Islands, Cayman Islands, Cook Islands, Cyprus, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Malta, Marshall Islands, Mauritius, Monaco, Montserrat, Nauru, Netherlands Antilles, Niue, Panama, Samoa, San Marino, Seychelles, St Kitts & Nevis, St Lucia, St Vincent & Granadines, Turks & Caicos Islands, US Virgin Islands, Vanuatu¹⁷³.

¹⁷² Özer, a.g.e., s:168.

¹⁷³ Özer, a.g.e., s:169-170.

VI. SERBEST BÖLGE UYGULAMASI

Serbest bölgeler yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti arttırmak, yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan girdi temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerine katkıda bulunmak, ihracata dönük sanayilerin gelişmesini teşvik ederek ihracatı arttırmak, döviz girişini arttırmak, yeni iş nimetleri yaratarak istihdam sorununun çözümüne yardımcı olmak, gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin yurtdışından ülkeye getirilmesiyle ekonomik standartları yükseltmek amacıyla kurulurlar.

Serbest bölgeler genellikle uluslar arası bir deniz veya hava limanı yakınlarında kurulan, ülkelerin siyasal hudutları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında kalan ve ekonomik faaliyetlerin gümrük, vergi ve kambiyo mevzuatı dışında bırakılarak teşvik edildiği ticaret ve üretim mahalleridir. Türkiye’de serbest bölge kurulması konusundaki ilk girişimler ise 22.6.1927 tarihli ve 1132 sayılı Serbest Mıntıka Kanunu ile başlamıştır. Ancak bu çalışmalardan olumlu bir sonuç alınamamış, açılan serbest bölgelerde kapatılmıştır. Sonrasında ise, 6.6.1985 tarihinde bir daha serbest bölge denemesine girilmiş ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanuna göre Türkiye’de serbest bölgeler; ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak amacıyla kurulmaktadır. Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmayacak ve bu bölgelerdeki işleticiler ve kullanıcılar Bakanlar Kurulunca belirlenecek çeşitli teşviklerden faydalandırılacaklar¹⁷⁴.

Cumhuriyetin ilânından sonra ilk serbest bölge 22.06.1927 tarihinde Serbest Mıntıka Kanunu paralelinde İstanbul-Tophane ’de kurulmuş, bu serbest bölgede Ford Motors Corp. kısa bir süre faaliyette bulunmuştur. 1946 yılında İstanbul-Eminönü ’de Denizcilik Bankasınca açılan antrepodan istenilen sonuç elde edilememiştir. 21.12.1953 tarihinde 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu ve Tüzüğü çıkarılmıştır. 1957 yılında İskenderun Limanına TCDD tarafından 4600 m²’lik bir serbest bölge açılmış fakat buradan da istenilen sonuç elde edilememiştir. 1980 sonrası serbest bölge kurulmasına, yeni ekonomik sisteminde katkısı ile yeniden hız verilmiş ve 3218 sayılı Serbest

¹⁷⁴Cimat, Taş, a.g.m., www.mevzuatdergisi.com.

Bölgeler Kanunu 15.06.1985 tarih ve 17785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve zaman içinde ülkemizde birçok serbest bölge kullanıma açılmıştır¹⁷⁵.

Türkiye’de serbest bölgelerin yerlerini, sınırlarını, kurucu ve işleticilerini belirlemek Bakanlar kurulunun yetkisindedir. Yer olarak özel veya kamu arazisi belirlenebilmekte, kurucu ve işleticiler ise kamu kurumları veya yerli-yabancı gerçek ve tüzel kişiler olabilmektedir. İlk kurulan serbest bölgelerin arazi ve alt yapı finansmanı kamu tarafından sağlandı. Fakat zamanla altyapı finansmanı yanında bölge arazisi sahipliği, tesislerin mülkiyeti ve işletmecilik de özel sektöre bırakılmaya başlandı. Serbest bölgelerde faaliyet göstermek isteyen firmalar faaliyet ruhsatı almak için DPT ye bağlı Serbest Bölgeler Başkanlığına başvurumaktadırlar. Projelerinin GSMH (Gayrisafi Millî Hâsılaya katkı düzeyleriyle yabancı sermaye girişi sağlamaları, değerlendirmelerde esas teşkil eden prensiplerin başında gelmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren girişimcilerin, bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri her türlü vergiden, bölgelere yurt dışından getirilen her türlü mal da gümrük vb. ödemelerden muaf tutulmaktadır. Serbest bölgelere Türkiye’den ithal edilen mallarda Türkiye’nin ihracat fiyatlarıyla temin edilebildiğinden daha düşük maliyette olmaktadır. Serbest bölgelerdeki firmalar, kazançlarını istedikleri ülkeye transfer edebilmekte; Türkiye’nin diğer kesimlerine getirilen kazançlar vergiden muaf tutulmaktadır. Bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar ve serbest bölge bankaları da bu teşviklerden aynen faydalanabildikleri için, çok uygun şartlarda döviz kredileri ve Kaynak Kullanımı Destek Fonu Kredileri temin edebilmektedirler. İşlemlerin konvertibl dövizler cinsinden yapılması enflasyonun etkisini ortadan kaldırmaktadır. Teşviklerde yerli-yabancı firma ayırımı yapılmamaktadır. Bu avantajlar yanında işçi ücretlerinin vergi dışı tutulması, grev ve lokavtın bölgenin kurulmasından itibaren 10 yıl süreyle yasaklanması, hammadde ve ana girdilerin oldukça ucuza temin edilebilmesi, her türlü bürokrasinin asgarî düzeye indirilmeye çalışılması, iş sahibi firmaların devir hakkına sahip olmaları gibi faktörler de Türkiye serbest bölgelerinin diğer ülke serbest bölgelerine karşı rekabet edebilmesi için avantaj sağlamaktadır.

¹⁷⁵ Soner Yavaş, “Dünya’da Ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimine Kısa Bir Bakış”, 2005, <http://www.turkhukuksitesi.com/makale_197.htm>, (Erişim:15.11.2007).

Türkiye serbest bölgelerinde bankacılık faaliyetlerine imkân veren kanuni düzenlemeler 1985te başlatıldı. Ancak kıyı bankacılığı için çalışmalar 1990 yılından itibaren başladı. Serbest bölge bankacılığı; Türkiye’de fiilen bankacılık faaliyetlerinde bulunmamakla beraber, sadece serbest bölgelerle sınırlı bankacılık işlemleri yapmak üzere şube açılması veya müstakil banka kurulması şeklinde gerçekleşmektedir. Kıyı bankacılığı ise, temelde ülke dışından sağlanan fonların yine ülke dışında kullanılmasını amaçlayan, dıştan dışa bankacılık olarak da tanımlanan ve genelde millî bankacılığı düzenleyen kânun ve yönetmeliklerden bağımsız olan bir bankacılık türüdür. Serbest bölgelerin ülke ekonomilerine sağlayabileceği katkılar arasında Türkiye ekonomisi açısından ihracata ve döviz gelirlerine olumlu etkileri ön plânda yer almakta; yabancı sermayeyi cezbetme özelliği ve kıyı bankacılığı faaliyetleri sayesinde iç yatırımlara milletlerarası piyasalardan finansman sağlanması avantajı da büyük önem taşımaktadır.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 1 Ocak 1996 tarihinde oluşturulan Gümrük Birliği çerçevesinde yeniden düzenlenen gümrük mevzuatında, Serbest Bölgeler; Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, gümrük vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen; serbest dolaşımda olmayan malların herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmamak ve serbest dolaşıma girmemek kaydıyla konulduğu, serbest dolaşımdaki malların ise ihracat rejimi hükümlerine tabi tutularak konulduğu yerler olarak tanımlanmıştır. Serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesindeki temel amaçlar¹⁷⁶;

- İhracat için yatırım ve üretimi artırmak,
- Yabancı sermaye yatırımlarını ve teknoloji girişini sağlayarak dış ticareti artırmak,
- Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak,
- Yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan ve düzenli şekilde girdi temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerine katkıda bulunmak,
- İhracata dönük sanayilerin gelişmelerini teşvik suretiyle ihracatı artırmak,
- Döviz girişini artırmak,

¹⁷⁶ Vikipedi, “Serbest Bölgeler”, İnternet Ansiklopedisi, <<http://tr.wikipedia.org/wiki/>>, (Erişim:02.06.2009)

- Yeni iş imkanları yaratarak istihdam sorununun çözümüne yardımcı olmak,
- Gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin yurt dışından ülkeye getirilerek ekonomik standartları yükseltmek,

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları tarafından yapılan incelemeler sonrası hazırlanan rapora göre, Ocak 2003 itibariyle serbest bölgelerde toplam 3.412 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmaların 2.854'ü yerli, 558'i yabancısıdır. 3.412 firmanın sadece 502'si (%15) serbest bölgelerde üretim yapmaktadır ve yabancı firmalar bölgelere üretim için gelmemektedir. Serbest bölgelere beklenen oranda yabancı sermaye girişi de sağlanamamış ve 2001 sonuna kadar bölgelerdeki yabancı yatırım tutarı 110 milyon USD civarında kalmıştır.

Serbest bölgeden yararlanabilecek işletmeler;

- Bürokrasiden kurtulmak isteyen firmalar,
- İthal girdi kullanarak ürettiği ürünleri dış pazarlara satan firmalar,
- Emek yoğun sektörlerde faaliyette bulunan firmalar,
- Transit ticaret, reeksport ve takas ticareti faaliyetinde bulunan firmalar,
- Dövizle işlem yapmak isteyen üreticiler, toptancılar, bankalar, ve sigortacılar,
- Alt yapısı hazır modern iş ortamı arayan firmalar.

Ülkemizdeki serbest bölgeler şu şekildedir: Antalya, Mersin, Adana-Yumurtalık, İzmit-Nemrut, İzmir-Gazimur, İzmir-Aliğa, İstanbul Atatürk Hava Limanı, Trabzon, İstanbul-Trakya, Ataköy-Galeria-Kıyı Bankacılığı, İstanbul Deri Serbest Bölgesi, Filyos Serbest Bölgesi, Mardin, Doğu Anadolu (Erzurum), İMKB-Uluslararası MK Serbest Bölgesi, Samsun, Kayseri, Rize, Menemen Deri, Gaziantep, İpekyolu Vadisi, TÜBİTAK, Denizli, Bursa.

Tablo 9: Türkiye’de Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler ve Geçiş Yılları

Türkiye’de Halen Ticari Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler ve Faaliyete Geçiş Yılları

Serbest Bölgeler	Faaliyete Geçiş Yılları
Mersin, Antalya	1987
Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı	1990
Trabzon	1992
İstanbul Deri ve Endüstri, Doğu Anadolu, Mardin	1995
İMKB Uluslar arası Menkul Kıymetler	1997
İzmir Menemen Deri, Rize, Samsun, İstanbul Trakya, Kayseri	1998
Avrupa, Gaziantep, Adana-Yumurtalık	1999
Bursa, Denizli, Kocaeli	2001
Tübitak-MAM	2002
Sakarya İpekyolu	2007

Kaynak: İbrahim Organ, “Serbest Bölgelerde Vergisel Uygulamalar”, Pamukkale Üniversitesi 2009, <<http://iibf.pau.edu.tr/belgeler/organ.ppt>>, (Erişim: 10.06.2009).

Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik Ve Avantajlar¹⁷⁷;

- Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve gelirler hiç bir izne tabi olmaksızın yurt dışına veya Türkiye’ye transfer edilebilir. Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından, serbest bölgeler ile Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye’den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye’ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye’den ihraç fiyatına (KDV’siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz.

- Serbest bölgeye getirilen Türkiye veya AB menşeli ya da buralarda serbest dolaşımda bulunan malların, serbest dolaşımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye’ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların

¹⁷⁷ T.C. DTM, Dış Ticaret Mevzuatı, “Serbest Bölgeler Mevzuatı – Teşvikler”.

Türkiye veya AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez. Ancak, serbest bölgeden Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesi'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.

- Serbest bölgeler "Türkiye-AB Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi"nin parçası sayıldığından; serbest bölgelerden Türkiye veya AB menşeli ürünler ile Türkiye'de serbest dolaşım durumunda bulunan ürünler A.TR Belgesi düzenlenerek AB' ye gönderilebilir. Üçüncü ülke menşeli ürünler ise Ortak Gümrük Tarifesi'nde belirtilen oran üzerinden serbest bölge gümrük müdürlüğüne gümrük vergisi ödenerek serbest dolaşıma geçirildikten sonra A.TR Belgesi düzenlenerek AB' ye gönderilebilir.

- Serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı bütün firmalar eşit olarak yararlanır.

- Mallar serbest bölgede süre sınırlaması olmaksızın kalabilir.

- Fiyat, kalite ve standartlarla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına verilen yetkiler serbest bölgelerde uygulanmaz.

- Serbest bölgedeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler dövizle yapılır.

- Serbest bölgelerden Türkiye'ye yönelik mal satışına ve serbest bölge ile diğer ülkeler arasında yapılacak takas ticaretine kısıtlama getirilmemiştir.

- Başvuru ve faaliyet süresince her türlü bürokrasi en aza indirilmiştir. Serbest bölgeler özel sektör şirketlerince işletilmektedir.

- Serbest bölgeler; AB ve Orta Doğu pazarlarının yakınında, Akdeniz, Ege ve Karadeniz'deki büyük limanlara, uluslararası havaalanlarına, karayolu ağlarına, kültür, turizm ve eğlence merkezlerine yakın yerlerde kurulmuştur.

- Serbest bölgelerin altyapısı gelişmiş ülkelerdeki benzerleri ile aynı standarttır. Açık ve kapalı alan kiralari diğer ülkelere göre düşüktür.

VII. KURUMLAR VERGİSİNDE TEŞVİKLER BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

Yapılan düzenlemelerin birkaçı şu şekildedir:

Kurumlar Vergisi Oranı ve Uygulanmakta Olan Tevkifat Oranları

13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile % 30 olarak uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı % 20'ye indirilmiştir. Başta telif ve patent haklarının satın alınması esnasında yapılan ödemeler nedeniyle uygulanan tevkifat olmak üzere, kurumlar vergisi oranından yüksek olan tevkifat oranları kurumlar vergisi oranı seviyesine çekilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimlere paralel olarak birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde %5 olan tevkifat oranı %3 olarak yeniden belirlenmiştir. (KVK m.15, 30, 32 2006/11447 s. B.K.K.)

Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

01/01/2004 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, kurumlar vergisi mükelleflerinin 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı "Özel Öğretim Kurumları Kanunu" kapsamında işlettikleri okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde ettikleri kazançlara uygulanacaktır. İstisnadan yararlanmak isteyenlerin, faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. (KVK m.5/1(1), KVKGT 1)

8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. (KDVK m.17/2-b)

Ar-Ge İndirimi

Mükelleflerce işletme bünyesinde gerçekleştirilen yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilecektir. (KVK m.10/1(a); 5228 s. Kanun Geçici m. 5, KVGT 1/10-2)

Yatırım İndirimi İstisnası

5479 sayılı Kanunla 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış olup, geçiş dönemi uygulamaları bu Kanuna eklenen Geçici 69. madde ile düzenlenmiştir. Buna göre;

- Önceki yıllarda kazancın yetersiz olması nedeniyle 1/1/2006 tarihinden önce indirilemeyen istisna tutarları,
- GVK'nın 4842 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki Ek 1.-6. maddeleri çerçevesinde başlanılan yatırımlarda, 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapılacak yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplanacak istisna tutarları,
- GVK 19. maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz etmek şartıyla bu tarihten sonra yapılacak yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplanacak istisna tutarları yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılabilecektir.

SONUÇ

Günümüze kadar özellikle iletişim ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmeler, küreselleşme kavramını da beraberinde getirmiştir. Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki ulaşım ve iletişim maliyetleri azalmıştır. Bu gelişmelerden en çok etkilenen alanların başında vergiler gelmektedir.

Vergi rekabeti kavramı, son yıllarda uluslararası vergileme problemlerinin en çok tartışılan konularından biri olmuştur. Sermaye ve işgücü alanındaki hareketlilik ve artan teknolojik olanaklar, ülkeleri vergi politikalarını yeniden düzenlemeye itmekte ve yeni vergi politikaları da çeşitli problemleri beraberinde getirmektedir. Özellikle bazı vergi teşvik uygulamaları, diğer ülkelerin vergi sistemleri ve gelirleri üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Bununla birlikte vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi, istisna ve muafiyetlerin kapsamı genişletilerek matrahın daraltılması ve vergilendirilecek alanların sınırlandırılması gibi çeşitli düzenlemelerle, yatırım ve sermayenin yönü değişmektedir. Hareketli sermayeyi çekebilmenin yarattığı bu politikalar, ülkeleri haksız rekabete itmekte; bu durum ise, bazı ülkelerin vergi tabanlarında aşınmalara yol açarak mali yapılarını bozmaktadır. Özellikle küresel sermayeyi çekmek isteyen gelişmekte olan ülkelerde kurumlar vergisi oranları azalırken, emek ve dolaylı vergi oranları artış göstermektedir. Çeşitli ülkelerdeki bu kurumlar vergisi uygulamalarını uyumlaştırmak amacıyla da AB Kurumlar Vergisi Direktifleri hazırlanmıştır. Ülkemizde de şirketler arasında kurumlaşma oranının çok düşük olması, toplam vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisinin payının düşüklüğü, istisna ve muafiyetlerin çokluğu AB mevzuatıyla ülkemiz kurumlar vergisi mevzuatının uyumlaştırılmasında öncelik verilecek konular arasına alınmıştır.

Küreselleşmenin oluşturduğu rekabet sürecinde devletler, küresel rekabet faktörlerini kendi alanlarına çekme yönünde sahip oldukları vergi sistemlerini bir araç olarak kullanmaktadır. Bu ise, diğer devletlerin benzer eğilimlere yönelmesi durumunda bir vergi rekabeti ortamı oluşmasına yol açmaktadır. Oluşan bu etkiler ise, rekabetin doğası gereği taraflar açısından olumlu ve olumsuz sonuçlar çıkarabilmekte ve gerçekliğin bir sorunsal olarak nitelendirilmesine yol açmaktadır.

Vergi rekabetinin amacı, hareketli üretim faktörlerinden daha fazla pay almaktır. Çünkü küreselleşme sürecinde sermaye hareketleri başta olmak üzere serbestleşme uygulamalarının hakim olması, küresel piyasaların oluşmasına neden olmakta ve süreç, ulusal ekonomileri bu piyasadan daha fazla pay alma yönüne çevirmektedir.

Küresel vergi rekabetinin etkileri incelendiğinde ise, ortaya çıkan etkilerin ülkeden ülkeye değiştiği ve bunun rekabet sürecinin çıktıları açısından normal olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi rekabetinin etkili olduğu alanların başında kamu maliyesi gelmektedir. Çünkü vergilendirme alanında ortaya çıkan rekabet yönlü değişim, öncelikli olarak bu alanı etkilemektedir. Vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerindeki etkileri konusunda dikkate alınan en önemli değişken ise, rekabet-gelir ilişkisidir. Buna göre, ulusal vergi gelirleri üzerinde ortaya çıkacak etkiler “vergi oranı etkisi” ve “vergi matrahı etkisi” ile değerlendirilmektedir.

Vergi rekabeti ortamında hangi ülke grubunun avantajlı olduğu, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımına gidilerek ortaya konulabilmektedir. Esasen rekabetin taraflar açısından ortaya çıkardığı sonuçların farklılaşması böyle bir sorgulamayı desteklemektedir. Gelişmişlik seviyeleri arasındaki farklılıklar ülkelerin vergi rekabeti karşısındaki konumlarını ve rekabetin olası etkilerini farklılaştırmaktadır. Çünkü gelişmiş ülkelerin taşıdığı özellikler rekabetçi vergi politikalarına yönelme tercihini kısıtlamaktadır. Gelişmekte olan ülkeler açısından değerlendirildiğinde ise, vergi rekabeti sermaye birikimi sağlamanın ve bu yolla kalkınmanın bir aracı olabilmektedir. Vergi rekabeti ortamında gelişmekte olan ülkeler avantaja sahiptir. Çünkü bu ülkelerin makro ekonomik özellikleri gelişmiş ülkelere farklı olarak rekabetçi vergi politikalarının izlenmesine imkan kazandırmaktadır.

OECD ve AB'nin bu konuda birçok çalışması ve raporu yayınlanmış ve gerekli alanlarda bunlardan bahsedilmiştir. Ayrıca uluslar kendi özlüklerinde de bir takım uyumlaştırma ve iyileştirme çalışmaları yapmış ve uygulamışlardır. Türkiye’de ise değişim teorik olarak birinci bölümde kurumlar vergisinde, pratik olarak ise üçüncü bölümde ince ayrıntılarıyla incelenmiştir. Görmekteyiz ki her ülke gibi Türkiye’de bu konuda gerekli çalışmaları ve düzenlemeleri yapmıştır.

Özetlemek gerekirse; Kurumlar vergisi oranı ülkemizde çok yüksekte seyrederken son yapılan düzenlemeyle % 20' ye düşürülmüştür. Ayrıca zararlı vergi rekabeti uygulamalarıyla mücadele ve kontrol edilen yabancı kurum kazançlarıyla ilgili vergisel düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda; tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme koşulları incelenmiş olup zararlı vergi rekabeti uygulamalarıyla mücadele ve kontrol edilen yabancı şirket kazançları konularında modern vergi kanunlarında yer alan müesseseler sistem kapsamında tesis edilmiştir. Transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin olarak OECD rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerekli yasal düzenleme yapılmıştır. Yurt dışında elde edilerek Türkiye'de vergilendirilen kurum kazançlarından çifte vergi alınması önlenmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mekanizması geliştirilmiştir. Yurt dışındaki inşaat ve onarma işleri için ilgili ülke mevzuatı gereğince zorunlu olarak o ülkede kurulan şirketlerin kazançları istisna kapsamına alınmıştır.

1 Ek 1: TÜRKİYE’NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Türkiye’nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları tarih sırasına göre aşağıda yer aldığı gibidir.¹⁷⁸

Düğer Devlet	Akit	İmza Tarihi	Anlaşmanın Yayınılandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Uygulama Tarihi
Avusturya		03.11.1970	01.08.1973 – 14612	24.09.1973	01.01.1974
Norveç		16.12.1971	21.12.1975 – 15445	30.01.1976	01.01.1977
Güney Kore		24.12.1983	02.10.1985 – 18886	25.03.1986	01.01.1987
Ürdün		06.06.1985	15.07.1986 – 19165	03.12.1986	01.01.1987
S. Arabistan(*)		11.01.1989	02.07.1990 – 20566	09.08.1990	01.01.1987
Tunus		02.10.1986	30.09.1987 – 19590	28.12.1987	01.01.1988
Romanya		01.07.1986	21.08.1988 – 19906	15.09.1988	01.01.1989
Hollanda		27.03.1986	22.08.1988 – 19907	30.09.1988	01.01.1989
Pakistan		14.11.1985	26.08.1988 – 19911	08.08.1988	01.01.1989
İngiltere		19.02.1986	19.10.1988 – 19964	25.10.1988	01.01.1989
Finlandiya		09.05.1986	30.11.1988 – 20005	30.12.1988	01.01.1989
K.K.T.C.		22.12.1987	26.12.1988 – 20031	30.12.1988	01.01.1989
Fransa		18.02.1987	10.04.1989 – 20135	01.07.1989	01.01.1990
Almanya		16.04.1985	09.07.1986 – 19159	31.12.1989	01.01.1990
İsveç		21.01.1988	30.09.1990 – 20651	18.11.1990	01.01.1991
Belçika		02.06.1987	15.09.1991 – 20992	08.10.1991	01.01.1992
Danimarka		30.05.1991	23.05.1993 – 21589	20.06.1993	01.01.1991
İtalya		27.07.1990	09.09.1993 – 21693	01.12.1993	01.01.1994
Japonya		08.03.1993	13.11.1994 – 22110	28.12.1994	01.01.1995
BAE		29.01.1993	27.12.1994 – 22154	26.12.1994	01.01.1995
Macaristan		10.03.1993	25.12.1994 – 22152	09.11.1995	01.01.1993
Kazakistan		15.08.1995	08.11.1996 – 22811	18.11.1996	01.01.1997
Makedonya		16.06.1995	07.10.1996 – 22780	28.11.1996	01.01.1997
Arnavutluk		04.04.1994	05.10.1996 - 22778	26.12.1996	01.01.1997
Cezayir		02.08.1994	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1997

¹⁷⁸ Tablo Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün <www.gelirler.gov.tr> sitesinden alınmıştır.

Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1997
Ç.H.C.	23.05.1995	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1997
Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1994
Malezya	27.09.1994	30.12.1996 – 22863	31.12.1996	01.01.1997
Mısır	25.12.1993	30.12.1996 – 22863	31.12.1996	01.01.1997
Polonya	03.11.1993	30.12.1996 – 22863	01.04.1997	01.01.1998
Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 – 23018	24.06.1997	01.01.1998
Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 – 23032	01.09.1997	01.01.1998
Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 – 23111	17.09.1997	01.01.1998
Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 – 23103	30.09.1997	01.01.1998
ABD	26.03.1996	31.12.1997 – 23217	19.12.1997	01.01.1998
Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 – 23321	29.04.1998	01.01.1999
Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 – 23321	29.04.1998	01.01.1999
İsrail	14.03.1996	24.05.1998 – 23351	27.05.1998	01.01.1999
Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 – 23890	27.05.1998	01.01.1999
Rusya	15.12.1997	17.12.1999 – 23909	13.12.1999	01.01.2000
Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 – 23835	02.12.1999	01.01.2000
Endonezya	25.02.2000	15.02.2000-24045	18.05.2000	01.01.2001
Litvanya	24.11.1998	10.05.2000-24045	17.05.2000	01.01.2001
Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000-24045	18.05.2000	01.01.2001
Moldova	25.06.1998	25.07.200-24120	28.07.2000	01.01.2001
Singapur	09.07.1999	18.07.2001-24466	27.08.2001	01.01.2002
Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001-24611	20.12.2001	01.01.2002
Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001-24620	26.12.2001	01.01.2002
Sudan	26.06.2001	17.09.2003-25232	14.10.2003	01.01.2004
Çek Cum.	12.11.1999	15.12.2003-25317	16.10.2003	01.01.2004
Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003-25317	23.12.2003	01.01.2004
Letonya	09.01.1998	22.12.2003-25324	23.12.2003	01.01.2004
İspanya	05.07.2002	18.12.2003-25320	18.12.2003	01.01.2004
Slovenya	19.04.2001	23.12.2003-25325	23.12.2003	01.01.2004

2 ek 2: TÜRKİYE’NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ İŞ YERİ TESPİT SÜRELERİ

Türkiye’nin bugüne kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan iş yeri tespit süreleri aşağıda yer aldığı gibidir.¹⁷⁹

ÜLKE ADI	SÜRE	FAALİYETİN KAPSAMI
Avusturya	ay	İnşaat ve montaj şantiyesi
Norveç	ay	İnşaat ve montaj şantiyesi
Güney Kore	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
Ürdün	ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Tunus	ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Romanya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve danışmanlık hizmetleri
Hollanda	ay	İnşaat şantiyesi, montaj, yapım veya kurma projesi
Pakistan	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
İngiltere	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
Finlandiya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
K.K.T.C	ay	İnşaat, yapım, onarım, montaj şantiyesi veya projesi
Fransa	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
Almanya		İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya

¹⁷⁹ Tablo Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün <www.gelirler.gov.tr> sitesinden alınmıştır.

	ay	bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
İsveç	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
Belçika	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bunlarla bağlantılı gözetim Faal.
Danimarka	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
İtalya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj projesi veya bunlarla ilgili kont. Faal. ile danış. Hizmetleri
Japonya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bu faal. İlgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
B.A.E.	ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Macaristan	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
Kazakistan	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
Makedonya	4 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faal.
Arnavutluk	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Cezayir	ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
Moğolistan	4 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlara ilişkin gözetim faal.
Ç.H.C	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj, veya kurma projesi ile bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
Hindistan	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ve bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
Malezya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım montaj veya kurma projesi ile bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Mısır	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
Polonya		İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi

	2 ay	
Türkmenistan	5 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Azerbaycan	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Bulgaristan	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Özbekistan	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bu faaliyetlerle ilgili gözetim faal.
A.B.D	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
Beyaz Rusya	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Ukrayna	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile bu faaliyetlerle ilgili gözetim faal.
İsrail	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Kuveyt	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, veya kurma projesi
Rusya	8 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Slovakya	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
Endonezya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma ve montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Litvanya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma ve montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Hırvatistan	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, tesis ve montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
Moldova	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, veya kurma projesi
Singapur	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
Kırgızistan		İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi

	5 ay	
Tacikistan	4 ay	Kurma, montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim
Çek Cum	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti
Bangladeş	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi
Letonya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj, kurma projesi veya bunlarla ilişkin kontrol faaliyetleri
İspanya	ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyeti
Sudan	8 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
Slovenya	2 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi

3 ek 3: TÜRKİYE’NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ TEMETTÜLERE İLİŞKİN TEVKİFAT ORANLARI

Türkiye’nin bugüne kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan temettülere ilişkin tevkifat oranları aşağıda yer aldığı gibidir.¹⁸⁰

TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)
AVUSTURYA	25’den fazla ise	25
	25’den az ise	35
NORVEÇ	25’den fazla ise	25
	Türkiye’de Norveç’de	
	25’den az ise	30
	Türkiye’de Norveç’de	
GÜNEY KORE	25’den fazla ise	15
	25’den az ise	20
ÜRDÜN	25’den fazla ise	10
	25’den az ise	15
TUNUS	25’den fazla ise	12
	25’den az ise	15
ROMANYA	–	15
HOLLANDA (*)	25’den fazla ise	15
	25’den az ise	20
PAKİSTAN	25’den fazla ise	10
	25’den az ise	15
İNGİLTERE	25’den fazla ise	15
	25’den az ise	20
FİNLANDİYA	25’den fazla ise	15
	25’den az ise	20
KKTC	25’den fazla ise	15
	25’den az ise	20
FRANSA	10’dan fazla ise	15
	10’dan az ise	20
ALMANYA	10’dan fazla ise	15
	10’dan az ise	20
İSVEÇ	25’den fazla ise	15
	25’den az ise	20
BELÇİKA (Ğ)	10’dan fazla ise	15
	10’dan az ise	20

¹⁸⁰ Tablo Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün <www.gelirler.gov.tr> sitesinden alınmıştır.

DANİMARKA	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
İTALYA	-	15
JAPONYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
B.A.E (G*)	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	12
MACARİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
KAZAKİSTAN	-	10
MAKEDONYA	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	10
ARNAVUTLUK	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
CEZAYİR	-	12
MOĞOLİSTAN	-	10
Ç.H.C	-	10
HİNDİSTAN	-	15
MALEZYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
MISIR	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
POLONYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
TÜRKMENİSTAN	-	10
AZERBAYCAN	-	12
BULGARİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
ÖZBEKİSTAN	-	10
A.B.D	10'den fazla ise	15
	10'den az ise	20
BEYAZ RUSYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
UKRAYNA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
İSRAİL	-	10
KUVEYT	-	10
RUSYA	-	10
SLOVAKYA	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	10
ENDONEZYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
LİTVANYA	-	10
HIRVATİSTAN	-	10
MOLDOVA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15

SİNGAPUR	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	10
KIRGIZİSTAN	-	10
TACİKİSTAN	-	10
ÇEK. CUM.	-	10
BANGLADEŞ	-	10
LETONYA	-	10
İSPANYA	Türkiye için; - 25'den fazla ise -Diğer durumlarda	5 15
	İspanya için; - 5'den az ise -Diğer durumlarda	5
SUDAN	-	10
SLOVENYA	-	10

(*) Protokol hükümleri uyarınca, Hollanda mukimi bir şirket tarafından Türkiye mukimi bir şirketten elde edilen temettü Hollanda'da vergilendirilmediği sürece, % 15'lik vergi oranı Hollanda için %5, Türkiye için % 10'a indirilecektir.

Ğ) Protokol hükümleri uyarınca, Belçika mukimi bir şirket tarafından Türkiye mukimi bir şirketten elde edilen temettü Belçika'da vergilendirilmediği sürece, % 15'lik vergi oranı Belçika için %5, Türkiye için % 10'a indirilecektir.

(Ğ*) Temettüler, temettünün diğer Devletin Hükümeti veya tamamı bu Devlete, politik alt bölümlerine veya mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşundan elde edilmesi durumunda azami % 5 oranında vergilendirilecektir.

BİBLİYOGRAFYA

KİTAPLAR

Açıköğretim Fakültesi Yayını, **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, A.Ü. Web-Ofset Tesisi, Eskişehir, Temmuz 2006.

BLANKART, Charles B., “A Public Choice View of Tax Competition”, **Public Finance Review**, Volume 30, No 5, September 2002.

KEPENEK, Yakup, “Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret”, Elektronik Ticaret içinde Der. Veysel Bozkurt, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul, Mayıs 2000.

KOVANCILAR, B., MİYNAT, M., BURSALIOĞLU, S., **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ÖZ, Semih, **Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

ÖZER, Levent, **Vergilemede Global Eğilimler**, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009.

TIEBOUT, Charles M., “A Pure Theory of Local Expenditures”, **The Journal of Political Economy**, Volume 64, Issue 5, October 1956.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, YERELİ, Burçin, **Türk Vergi Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2004.

WILDASIN, David E., “Fiscal Competition: An Introduction”, **Journal of Public Economic Theory**, Vol.5, Issue.2, 2003.

YELDAN, Erinç, (2003 a), **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, 8.baskı, Ankara.

MAKALELER VE TEBLİĞLER

ARIKAN, Zeynep, AKDENİZ, Ahmet, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, **Review of Social, Economic & Business Studies**, Vol.5/6, 285 – 338.

CANGIR, Niyazi, “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 1998.

CHARLTON, Andrew, “Incentive Bidding for Mobile Investment: Economic Consequences and Potential Responses”, **OECD Development Centre Working Paper**, No.203, January 2003.

CİMAT, Ali, TAŞ, Mahir, “Türkiye’de Ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları Ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2004, Yıl 7, Sayı 80.

ÇAK, Murat, Uluslar arası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme, **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı**, Ankara, 2008.

EYÜPGİLLER, Saygın, “Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, 2002.

GİRAY, Filiz, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:260, Nisan, 2003.

GOODSPEED, Timothy J., Çeviren: İsa SAĞBAŞ, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, **Maliye Dergisi**, Sayı 139, Ocak-Nisan 2002.

GROPP, Reint, KOSTIAL, Kristina, “FDI and Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?”, **Finance & Development**, Jun 2001,38,2.

GÜNAYDIN, İhsan, “Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, 1999.

GÜNAYDIN, İhsan, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?”, **Vergi Sorunları**, Sayı:206, Kasım, 2005.

GÜNAYDIN, İhsan, BENK, Serkan, “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi”, **XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 2004, ANTALYA.

İŞİK, Hüseyin, “Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye”, **Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin**

Karşılaştırılması ve Öneriler, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005.

KARACA, Yüksel, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2001.

KARGI, Veli, ÖZUĞURLU, H. Yasemin, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, **Yönetim Ve Ekonomi**, 2004, 14-1.

LILICO, Andrew, “Can ‘Tax Competition’ Be Harmful?”, **European Journal**, Summer 1998.

MITCHELL, Daniel J., “Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief”, **Background**, No 1443, 22 May 2001.

OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, Paris 1998.

OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, November 2001.

OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, **Organisation for Economic Cooperation and Development**, February 2004.

OMAN, Charles, “Policy Competition for Foreign Direct Investment”, **OECD Development Centre**, 2000.

ÖNCEL, Yenal, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 41. Seri**, Yıl 2002, İ.Ü. Yayın No: 4375, İktisat Fakültesi Yayın No: 571, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 86, İstanbul 2003.

ÖZ, Semih, “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 141, Eylül, 2004.

ÖZ, Semih, “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karsı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:143, Kasım, 2004.

PALAMUT, Mehmet, “Devlerin Vergi Savaşı”, **Kent Gazetesi**, (03.12.2007).

POWELL, Benjamin, “Tax Competition is Benifical, not Harmful”, **Research Reports by American Institute for Economic Research**, Volume 68, No 15, August 13, 2001.

T.C. DTM, Dış Ticaret Mevzuatı, “Serbest Bölgeler Mevzuatı – Teşvikler”.

TEKİN, Cem, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2006, Sayı:210.

WILDAVSKY, Aaron, “A Double Security: Federalism as Competition”, **Cato Journal**, Volume 10, No 1, Spring-Summer 1990.

YELDAN, Erinç, “Türkiye Ekonomisinde Finansal Serbestleştirme ve İktisadi Artığın Dağıtım Süreçlerinde Devletin Rolü”, **Sol Meclis Paneli**, 2003, İstanbul, <www.stradigma.com>, (Erişim:08.06.2009).

YETKİNER, Erkan, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:235, Mart, 2001.

YILDIRIM, E., YILDIRIM, R., “1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerine Etkileri”, **Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F,Maliye Bölümü, Antalya, 2001.

YILDIZ, Habib, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:225, Kasım, 2002.

ZODROW, G.R., “*Tax Competition and Tax Coordination in the European Union*” **International Tax and Public Finance**, Issue 10, 2003, pp. 654-655. J. Gorter, R. Mooji, **Capital Income Taxation in Europe: Trends and Trade-Offs**, CPB&Sdu Uitgevers, 2001.

TEZLER

BİÇENEL, Yudum, “Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2006.

SARAÇ, Özgür, “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirilmesi”, **Doktora Tezi**, İzmir, 2006.

TÜRKAN, Ercan, “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri”, Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993, **DPT Uzmanlık Tezi**, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf>>, (Erişim:15.07.2008).

İNTERNET KAYNAKLARI

AKKAYA, Hakan, “Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Nevi Değişikliği, Devir Esasları Ve Vergi Hukuku Açısından Boyutu” , 2009,

<http://www.muhasabenet.net/makale_hakan%20akkaya-denetci-sermaye%20sirketlerinde%20birlesme.html> , (Erişim: 17.06.2009).

AKTAN, Coşkun Can, VURAL, İstiklal Y., “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:22, Ocak-Haziran, 2004 <<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi22/ccanaktan.pdf>> ,Erişim:22.03.2008).

AYDOĞANOĞLU, Erkan, “Uluslararası Emek Göçü, Yasadışı Göç Ve Göçmen İstihdamı 1”, 2007, <<http://www.emekdunyasi.net/tr/article.asp?ID=32>>, (Erişim: 13.12.2008).

BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, 2006, <www.muhasabetr.com>, (Erişim: 10.04.2009).

DELOÏTTE, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, <www.deloitte.com.tr>, (Erişim:16.06.2009).

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergilendirilmesi”, 2008, <http://www.muhasabenet.net/mh_3103_kontrol%20edilen%20yabanci%20kurumun%20vergilendirilmesi.html>, (Erişim: 09.05.2009).

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara, 2001, <www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, (Erişim: 15.09.2007).

ESMEROĞLU, Ali İhsan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, 2007, <<http://www.batiymm.com.tr/5/2007/07-28.html>>, (Erişim: 05.03.2009).

GİRAY, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, Akdeniz İİBF Dergisi, Sayı:09, 2005, <www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayi09/10Giray.pdf>, (Erişim:10.02.2007).

GÜNDOĞDU, Burhan, “Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele”, 2007,

<http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm>, (Erişim:01.01.2009).

GÜNEŞ, İsmail, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, <<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/323>> , (Erişim: 20.02.2009).

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ODASI, “5520 Sayılı Kanunla Örtülü Sermaye Konusunda Yapılan Düzenlemeler”, 2006, <<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/47.%20ortulu%20sermaye%20konusunda%20yapilan%20duzenlemeler.pdf>>, (Erişim: 24.08.2008).

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ODASI, “Off-Shore Bankalardan Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, 2006, <<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/49.%20off-shore%20bankalarindan%20elde%20edilen%20menkul%20sermaye%20iratlarinin%20vergilendirilmesi.pdf>>, (Erişim: 10.09.2008).

İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ő, “Menkul Sermaye Gelirlerinin 2009 Yılı Vergi Rehberi”, 2009, <<http://www.isyaticirim.com.tr/taxguide/2009VergiRehberi.pdf>>, (Erişim: 02.06.2009).

KARAPINAR, Aydın, BAYIRLI, Rıdvan, “Örtülü Sermayede Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutarının Hesaplanması” , 2007, <www.muhasibetr.com>, (Erişim:23.10.2008).

OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2008, <www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_13.xls.htm>, (Erişim: 10.09.2009).

OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2008, <www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_12.xls.htm>, (Erişim: 10.09.2009).

OECD Veritabanı Tablo II.I

<<http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls>>, (Erişim Tarihi:15.09.2009).

OECD Tax Data Base,

<www.oecd.org/document/60/0,2340,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#trs>, (Erişim Tarihi:15.09.2009).

ORGAN, İbrahim, “Serbest Bölgelerde Vergisel Uygulamalar”, Pamukkale Üniversitesi 2009, <<http://iibf.pau.edu.tr/belgeler/organ.ppt>>, (Erişim: 10.06.2009).

ÖNER, M. Yavuz, “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran, 2004, Sayı:11, <www.e-yaklasim.com.tr>, (Erişim: 10.06.2009).

SARAÇOĞLU, Fatih, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu: Yabancı Sermaye Ve Vergi Oranı”, 2006, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_20.pdf>, (Erişim: 12.07.2008).

SÖĞÜT, Semih, “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti”, **Vergi Sorunları**, Sayı 176, Mayıs 2003.

TBMM, Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006, <<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5520.html>>, (Erişim: 04.05.2008).

T.C. BAŞBAKANLIK HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, “Doğrudan Yabancı Yatırım Raporu”, 2005, (Erişim: 17.12.2008), <http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/YBC%20YATIRIM%20RAPOR.pdf>

TİRYAKİOĞLU, Bilgin, “Doğrudan Yabancı Yatırımlara İlişkin Uluslararası Düzenlemeler”, <<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/dogrudanyabyatirimci.doc>>, (Erişim:10.05.2009).

UYŞAL, Mustafa, “Yeni Dönemde Türkiye’nin Maliye Ve Vergi Politikaları”, 22 Aralık 2004, **Türkiye Giyim Sanayicileri Derneği Konferansı**, <<http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum19.ppt>>, (Erişim:25.05.2009).

Vikipedi, “Serbest Bölgeler”, İnternet Ansiklopedisi, <<http://tr.wikipedia.org/Wiki/>>, (Erişim:02.06.2009)

YAVAŞ, Soner, “Dünya’da Ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimine Kısa Bir Bakış”, 2005, <http://www.turkhukuksitesi.com/makale_197.htm>, (Erişim:15.11.2007).

YILMAZ, Kamil, “Türkiye İçin Doğrudan Yabancı Yatırım Stratejisine Doğru”, 2007, <<http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/Yayinlar/Pages/DYYStratejiRaporu.aspx>>, (Erişim:03.10.2008), <www.gelirler.gov.tr>