

T.C.  
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



VERGİLENDİRME ÜZERİNE ÜÇ DENEME

DOKTORA TEZİ

Özgür KIZILTOPRAK

Uluslararası Ticaret Anabilim Dalı

Uluslararası Ticaret Programı

Temmuz 2019

T.C.  
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



VERGİLENDİRME ÜZERİNE ÜÇ DENEME

DOKTORA TEZİ

Özgür KIZILTOPRAK  
Öğrenci No : 154236003

Uluslararası Ticaret Anabilim Dalı  
Uluslararası Ticaret Programı

Tez Danışmanı: Prof.Dr. Ensar YILMAZ

Temmuz 2019

14/06/2019



T.C.  
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ  
DOKTORA TEZ ONAY BELGESİ

Enstitümüz Uluslararası Ticaret Doktora Programı 154236003 numaralı öğrencisi Özgür KIZILTOPRAK'ın "Vergilendirme Üzerine Üç Deneme " adlı doktora tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 08/05/2019 tarih ve 2019/10 sayılı kararı ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği ile Doktora tezi olarak ..kabul edilmiştir.

	Unvan- Ad-Soyad	İmza
Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ensar YILMAZ	

Jüri Üyeleri	Unvan- Ad-Soyad	İmza
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Hasan A.KARADUMAN	
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Ümit BOZOKLU	
Üye	Prof.Dr.Metin TAŞ	
Üye	Prof.Dr.Murat ÇAK	
Üye	Doç.Dr.Burcu YAVUZ TİFTİKÇİGİL	

Tezin Savunulduğu Tarih : 14/06/2019

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ve ..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Süha ATATÜRE  
Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

## YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “*Vergilendirme Üzerine Üç deneme*” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (10/07/2019)

Özgür KIZILTOPRAK

## **ÖNSÖZ**

Çalışmanın hazırlanmasında bilimsel bilgi birikimini paylaşarak yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Ensar YILMAZ'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmada yardımları esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi. Hasan KARADUMAN hocama, tez izleme komitesinde yer alan Dr. Öğr. Üyesi Ümit BOZUK'a katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Doktora eğitiminde bilimsel araştırmaya ayırdığım zaman sürecinde gösterdiği katkı ve sabırdan dolayı sevgili eşime ayrıca teşekkür eder, bugünlere ulaşmamda büyük pay sahibi olan ve eğitim hayatım boyunca beni destekleyen babam, annem ve kardeşlerime sonsuz şükranlarımı sunarım.

**Temmuz 2019**

**Özgür KIZILTOPRAK**

## İÇİNDEKİLER

<b>TABLolar</b> .....	v
<b>ŞEKİLLER</b> .....	vi
<b>ÖZET</b> .....	vii
<b>ABSTRACT</b> .....	viii
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1 TÜRKİYE’DE VERGİ UZLAŞMASI</b> .....	3
1.1 Giriş .....	3
1.2 Vergide Uzlaşma Kavramı ve Gelişimi .....	4
1.2.1 Vergi uzlaşmasının ortaya çıkma nedenleri .....	5
1.2.2 Vergi uzlaşmasına stratejik yaklaşım .....	6
1.2.3 Gelişmiş ülkelerde vergi uzlaşması .....	16
<b>1.3 Türkiye’de Vergi Uzlaşması</b> .....	22
1.3.1 Uzlaşma talebi ve süreci .....	24
1.3.2 Uzlaşma komisyonları ve yetki sınırları .....	25
<b>1.4 Türkiye’de Vergi Uzlaşmasının Ampirik Boyutu</b> .....	29
1.4.1 Türkiye 2007-2016 uzlaşma sonuçlarının analizi .....	30
1.4.2 İstanbul iline ilişkin betimleyici değerlendirme .....	33
1.4.3 Türkiye ve seçilmiş ülkelerde vergi uzlaşması uygulamaları .....	36
1.5 Sonuç .....	39
<b>2 ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ</b> .....	41
2.1 Giriş .....	41
2.2 Uluslararası Vergi Rekabeti .....	43
2.3 Vergi Rekabetinde Teorik Yaklaşımlar .....	44
2.4 Vergi Rekabetinin Gelişimini Sağlayan Faktörler .....	48
2.4.1 Küreselleşme .....	49
2.4.2 İktisadi ve mali etkenler .....	49
2.5 Uluslar arası Vergi Rekabetinin Dinamikleri .....	51
2.5.1 Vergi rekabetinde hedef değişkenler .....	52
2.5.2 Vergi rekabetinde kullanılan araçlar .....	58
2.5 Vergi Rekabetiyle Mücadele .....	77
2.6 Türkiye’de Vergi Rekabeti .....	83
2.6.1 Türkiye’de vergi rekabeti araçları .....	83
2.6.2 Türkiye’de doğrudan yabancı yatırımlar .....	86
2.6.3 Türkiye kurumlar vergisi kanununda vergi rekabetiyle mücadele .....	89
<b>3 TÜRKİYE’DE VERGİ ADALETİ</b> .....	91
3.1 Giriş .....	91
3.2 Vergi Adaleti ve Karşılaştırmalı Bir Analiz .....	93
3.2.1 Vergi adaletinde teorik yaklaşım .....	94
3.2.2 Dağıtım adaletine ilişkin yaklaşımlar .....	98
3.3 Dağıtım Adaletinin Belirleyicileri .....	105
3.3.1 Artan oranlı vergileme ve dağıtım adaleti .....	107

3.3.2 Dolaylı vergiler ve dağıtım adaleti.....	111
3.3.3 Rekabetçi vergisel uygulamalar ve dağıtım adaleti.....	114
3.4 Türkiye’de Vergi Adaleti.....	119
3.4.1 Türkiye’de dağıtım adaletini etkileyen faktörler.....	121
3.4.2 Türkiye vergi sisteminde dağıtım adaletini sağlamaya yönelik araçlar .....	128
3.4.3 Etkin dağıtım adaleti için öneriler.....	132
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>135</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>144</b>



## TABLolar

<b>Tablo 1. 1 :</b> Fransa’da Aracılık Başvuruları (2010-2014).....	17
<b>Tablo 1. 2 :</b> Birleşik Krallık’ta Arabuluculuk İle (ADR).....	21
<b>Tablo 1. 3 :</b> Birleşik Krallık Vergi Uyuşmazlıkları Değerlendirme Sonuçları .....	22
<b>Tablo 1. 4 :</b> Vergi Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları .....	28
<b>Tablo 1. 5 :</b> 2007-2016 Türkiye Uzlaşma Verileri Gelişimi .....	31
<b>Tablo 1. 6 :</b> Taşra ve Merkez Uzlaşma İndirim Oranları .....	33
<b>Tablo 1.7 :</b> İstanbul İlindeki 1024 Uzlaşma Vakası içinde Sektörel Dağılım .....	35
<b>Tablo 1. 8 :</b> Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Uzlaşması.....	38
<b>Tablo 2. 1 :</b> Bazı Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Bilgiler.....	54
<b>Tablo 2. 2 :</b> 2014 ABD Kökenli Çok Uluslu Şirketlerin Yoğunlaştığı Ülkeler .....	55
<b>Tablo 2. 3 :</b> Uluslar arası Doğrudan Yatırımlar (1990-2016) .....	56
<b>Tablo 2. 4 :</b> Küresel DYY Stokunda İlk 8 Ülke .....	57
<b>Tablo 2. 5 :</b> Offshore Hesaplardaki Finansal Varlıklar .....	67
<b>Tablo 2. 6 :</b> İrlanda Ar-Ge Kredisi Teşviği.....	73
<b>Tablo 2. 7 :</b> DYY Stoku/ Milli Gelir Oranı En Yüksek Üç Ülke .....	75
<b>Tablo 2. 8 :</b> 2014 Yılı İtibariyle Hollanda’daki Çok Uluslu Şirketler .....	77
<b>Tablo 2. 9 :</b> Gri Liste (Vergi Cennetleri).....	82
<b>Tablo 2. 10 :</b> Kara Liste .....	82
<b>Tablo 2. 11 :</b> Türkiye’de Doğrudan Yabancı Yatırımlar .....	86
<b>Tablo 2. 12 :</b> Türkiye ve Bazı Ülkelerde DYY ve Vergi .....	87
<b>Tablo 2. 13 :</b> 2014 Yılı İtibariyle Türkiye’de Çok Uluslu Şirketler.....	88
<b>Tablo 2. 14 :</b> Ülkeler İtibariyle Türkiye’nin İç ve Dış DYY Stoku.....	88
<b>Tablo 3. 1 :</b> Seçilmiş Ülkelerde Vergi Öncesi ve Sonrası Gini Katsayısı .....	106
<b>Tablo 3. 2 :</b> Çeşitli Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları .....	109
<b>Tablo 3. 3 :</b> Seçilmiş Ülkelerde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin .....	112
<b>Tablo 3. 4 :</b> Seçilmiş Ülkelerde KDV İndirimleri.....	114
<b>Tablo 3. 5 :</b> 2014 Yılı İtibariyle Offshore Hesaplardaki Finansal Varlıklar .....	119
<b>Tablo 3. 6 :</b> Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Gelirleri/Milli Gelir.....	130
<b>Tablo 3. 7 :</b> Türkiye’de Emek Üzerinden Alınan Vergi (2015-2017) .....	124
<b>Tablo 3. 8 :</b> Çeşitli Ülkelerde Emek üzerinden .....	125
<b>Tablo 3. 9 :</b> İndirimli KDV Oranı Uygulanan Mal ve Hizmetler .....	127



## ŞEKİLLER

Şekil 1. 1 : ABD’de Toplam Uzlaşma Kabul Edilme Oranı (2006-2016).....	19
Şekil 1. 2 : Ağaç Formunda Vergi Uzlaşması .....	15
Şekil 1. 3 : Vergi Uzlaşma Sürecinin Şematik Gösterimi .....	24
Şekil 1. 4 2007-2016 Vergi Uzlaşması Sayısı .....	32
Şekil 1. 5 İstanbul İlinde Gerçekleşmiş Toplam Uzlaşma İçinde.....	34
Şekil 1. 6 Uzlaşma Ana Sektör Dağılımı .....	36
Şekil 2. 1 Vergi Rekabeti Yaklaşımlarının Şematik Gösterimi .....	44
Şekil 2. 2 Vergi Rekabetinin İşleyişine ilişkin Şematik Gösterim.....	51
Şekil 2. 3 Kurumlar Vergisi Oranı ve Doğrudan Yabancı Yatırımların .....	59
Şekil 2. 4 Dünyada ve AB’de Ortalama Kurumlar Vergisi Oranı 1998-2017.....	61
Şekil 2. 5 Transfer Fiyatlandırması Vergiden Kaçınmaya Şematik Gösterim.....	71
Şekil 2. 6 Türkiye ve Dünyada Kurumlar Vergisi .....	84
Şekil 3. 1 : Vergi Adaleti Yaklaşımlarının Şematik Gösterimi .....	98
Şekil 3. 2 : Seçilmiş Ülkelerde Marjinal Gelir Vergisi Oranı (1930-2017).....	108
Şekil 3. 3 : Emek Geliri ve Sermaye Kazancı Üzerinden Toplanan Vergilerin .....	116
Şekil 3. 4 : Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Gini Katsayısı (2015 Yılı) .....	120
Şekil 3. 5 : Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Gelir Vergisi/Milli Gelir.....	122
Şekil 3. 6 : Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde 2002-2016 döneminde Gini .....	123
Şekil 3. 7 : Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Dolaylı Vergilerinin Payı .....	126
Şekil 3. 8 : 2017 Yılı İtibariyle Çeşitli Ülkelerin Offshore/Milli Gelir .....	128
Şekil 3. 9 : Türkiye’de Marjinal Gelir Vergisi Oranı 1960-2018.....	130

## VERGİLENDİRME ÜZERİNE ÜÇ DENEME

### ÖZET

Vergilerin temel misyonu kamunun finansmanıdır. Fakat günümüzde bu temel misyon geçerliliğini korumakla birlikte, vergilerde fonksiyonel çeşitlenme söz konusudur. Vergiler, klasik işlevini sürdürmekle birlikte, sosyal, ekonomik ve hatta kültürel işlevleri olan çok fonksiyonlu bir yapıya dönüşmüştür. Vergiler günümüzde, kamunun finansmanı, gelirin yeniden dağılımı, dış ticaret dengesinin sağlanması, fiyat istikrarı ve küresel sermayeyi teşvik gibi birçok fonksiyonu bulunan önemli bir değişken haline gelmiştir. Dolayısıyla bu çalışma ile söz konusu değişkenin dağıtım adaleti ve rekabetçi uygulamalardaki rolü irdelenecektir.

Vergi politikaları küreselleşme ve yabancı sermaye stokundaki artışla birlikte daha da rekabetçi olmaya başlamıştır. Cari açığı, borçlanma gibi maliyetli bir yöntem yerine, doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile kapatmak rasyonel bir tercihtir. Bu rasyonelitenin bir sonucu olarak doğrudan yabancı sermaye yatırımları cari açık sorunu olan ülkeler için önemli bir fırsat haline gelmiştir. Fakat bununla birlikte rekabetçi vergi politikalarının pozitif etkileri kadar offshore hesaplar ve ikili vergi sistemleri gibi gelir dağılımı eşitsizliklerini arttırıcı negatif etkileri de bulunmaktadır.

Ayrıca vergi politikaları etkileşime ve müzakere edilebilir hale gelmiştir. Dolayısıyla, vergisel işlemlerin çoğu oyun teorik metodolojisi ile irdelenmeye uygun hale gelmiştir. Vergi uzlaşması da oyun teorik metodolojisine uygun vergisel işlemlerden biridir. Çünkü bu işlemdeki temel unsur etkileşimdir. Rekabetçi ve müzakere temelli maliye politikalarının rasyonel hale geldiği günümüzde, kurumlar vergisindeki dibe doğru yarış stratejisinin irasyonel bir strateji haline geldiğini söylemek mümkündür.

**Anahtar Kelimeler** : Vergi Adaleti, Vergi Uzlaşması, Vergi Rekabeti

## THREE ESSAYS ON TAXATION

### ABSTRACT

The basic mission of taxation is the financing of public. But today, along with maintaining its basic mission valid, there is a functional diversification at the taxation. While maintaining its classic function, taxes have evolved into a multifunctional structure with social, economic and even cultural functions. Taxes have become an important variable with many functions such as public finance, redistribution of income, foreign trade balance, price stability and promotion of global capital. Therefore, this study will examine the role of this variable in distribution justice and competitive practices.

Tax policy has become more competitive with globalization and increase of global capital stocks. It has become a rational strategy to close the current account deficit with foreign investments rather than a costly method of borrowing. Therefore, foreign direct capital flows have become an opportunity for the countries that have current account deficit. However, competitive tax policies have negative effects as well as positive effects, such as increasing inequalities in income distribution by offshore accounts and binary income tax system.

Moreover, tax policies have become interactive and negotiable. So the most of tax treatments have become available to be examined with the methodology of game theory. Tax compromise is the one of the tax treatments that available to the methodology of game theory. Because, interaction is the main factor in this treatments. Nowadays, competitive and negotiation-based fiscal policies become rational and it is possible to say that race to the bottom strategy for corporate tax rates has become an irrational strategy.

**Keywords** : Justice of Taxation, Tax Compromise, Tax Competition

## GİRİŞ

Vergiler, klasik işlevinin (finansal kaynak sağlama) yanında, sosyal ekonomik ve hatta kültürel işlevleri olan çok fonksiyonlu bir yapıya evrilmiştir. Kamunun finansmanı, gelirin yeniden dağılımı, dış ticaret dengesinin sağlanması, fiyat istikrarı, büyüme ve küresel sermayeyi teşvik gibi birçok parametre üzerinde belirleyici rolü bulunmaktadır. Özellikle dış ticaret açığı veren ülkelerin cari açık sorunsalında vergiler önemli bir değişkendir. Bu değişken gerek dış ticaretin vergilendirilmesi gibi doğrudan bir yöntemle gerekse doğrudan yatırım sahibi çok uluslu şirketlere düşük vergi yükü uygulamak suretiyle dış ticaret açığı gibi bir çok makro ekonomik parametre üzerinde etkin olabilmektedir. Bir çok fonksiyonu bulunan vergilerin bu çalışmada; yabancı yatırımların yönelimindeki etkisi, gelir dağılımı eşitsizliklerini önleyici etkisi yönünden irdelenmesi gerçekleştirilecektir. Ancak vergilerin yatırımlar ve gelir dağılımı üzerindeki etkisini irdelemeden önce öncelikle vergilerin uzlaşma temelli belirleniminin irdelenmesi gerçekleştirilecektir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde verginin uzlaşma ile belirlenimi konusu tartışma konusu yapılmıştır. Verginin salınması ve tahsiline ilişkin birbirine alternatif olan farklı yol ve yöntemlerin her biri makroekonomik parametreler üzerinde farklı sonuçlar doğurabildiğinden ödenmesi gereken verginin zorla ve tek taraflı belirlenimine karşılık uzlaşma ile tespiti konusu irdelenmiştir. Bu irdeleme kapsamında vergi uzlaşması müessesinin çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde uygulamaları ile bu uygulamalara ilişkin verilerin karşılaştırılmalı analizi yapılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergilerin doğrudan yabancı sermaye yatırımları üzerindeki etkisi irdelenmiştir. Tasarruf açığı bulunan ülkeler için doğrudan yabancı sermaye yatırımları borçlanma gibi maliyetli alternatif için rasyonel bir stratejidir. Bu anlamda doğrudan yabancı yatırımları çekmek için uygulanan vergisel teşvik politikaları vergi rekabeti olarak nitelenerek irdelenmiştir. Bu irdeleme kapsamında çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde rekabetçi vergi politikaları ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları karşılaştırılmalı olarak analiz edilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise vergilerin gelir dağılımı eşitsizlikleriyle mücadeledeki rolü irdelenmiştir. Bu irdeleme kapsamında vergi öncesi ve vergi sonrası Gini katsayısı temel referans alınarak çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde karşılaştırmalı olarak çeşitli vergisel belirleyiciler yönünden irdelenmiştir.



# 1. TÜRKİYE’DE VERGİ UZLAŞMASI

## 1.1 Giriş

Temel varlık nedeni kamu harcamalarını finanse etmek olan vergiler fonksiyonel çeşitlilikteki artışa paralel olarak ekonomi politikalarının önemli araçlarından biri haline gelmiş, harcanabilir gelir, toplam talep, enflasyon, deflasyon, sosyal adalet gibi bir çok makro ekonomik ve sosyal parametrelerin belirleniminde etkin rol üstlenmiştir. Bu değişkenler üzerindeki rolü vergilerin iktisadi analizlerdeki etkinliğinin daha da artmasına sebep olmuştur.

Verginin salınması ve tahsiline ilişkin birbirine alternatif olan farklı yol ve yöntemlerin her biri makroekonomik parametreler üzerinde farklı sonuçlar doğurabilmektedir; vergi oranlarındaki değişim, verginin adil olup olmaması veya sosyal uzlaşma ile tahsil edilip edilmemesi gibi birçok faktör toplam vergi gelirlerini ve sosyal adalet dengesini etkileyebilmektedir. Vergi uzlaşması da toplam vergi gelirini etkileyen birçok faktörden biridir. Ödenmesi gereken verginin zorla ve tek taraflı belirlenimine karşılık uzlaşma ile tespiti, mükellef odaklı hukuk devleti olgusunun gelişimiyle birlikte önem kazanan bir olgu olmuştur. Dolayısıyla vergi birçok yönüyle iktisatçıların çalışma alanı olmaya başlamıştır.

Hukuk devleti olgusundaki gelişmeyle birlikte önem kazanan vergi uzlaşması müessesesi mükellefleri ve devleti karşılıklı bir etkileşim haline sokmuştur. Tarafların karşılıklı etkileşiminin olduğu vergi uzlaşma görüşmelerinde temel stratejiler belirlenirken oyun teorik metodolojiden faydalanmak mümkündür. Bir tür pazarlık oyunu olan vergi uzlaşma görüşmelerinde hakkında cezalı vergilendirme işlemi yapılan vergi mükelleflerinin ve vergi kaybını önlemeye çalışan idarenin etkileşim temelli tercihlerinin konumlanmasında oyun teorisinin kavram ve metodolojisinden yararlanarak soyutlaştırmak mümkündür. Bu bağlamda çalışmada oyun teorisinin kavram setinden faydalanarak vergi uzlaşma görüşmelerindeki optimum stratejilerin belirlenmesine yönelik irdelemeler vergi uzlaşması olgusunun teorik literatürüne ayrıca katkı sağlayacaktır.

Türkiye’de vergi uzlaşması olgusunu incelemeden önce vergi uzlaşmasının çeşitli ülkelerdeki uygulamasının irdelenmesi karşılaştırılabilir bir analize imkan tanıyacaktır. Bu nedenle tarafların karşılıklı diyaloguna dayanan müzakere ve gönüllü uyum temelli vergi uzlaşması olgusuna ABD, Birleşik Krallık ve Fransa gibi çeşitli ülkelerde farklı isimlerle de olsa rastlamak mümkündür. Bu ülkelerdeki uzlaşma uygulamaları ile bu uygulamaları ilişkin veriler ve Türkiye uzlaşma uygulamalarının karşılaştırılması çalışmayı daha da anlamlı kılacaktır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığından (GİB) elde edilen 2007-2016 dönem aralığına ilişkin vergi uzlaşma verilerinin sistematik hale getirilerek analiz edilebilir değişkenler haline getirilmesi vergi uzlaşması uygulamasını ampirik yönden irdelenmeye uygun hale getirecektir.

## **1.2 Vergide Uzlaşma Kavramı ve Gelişimi**

Ulusların egemenlik yetkisine dayanılarak salınan, karşılıksız ve zora dayalı bir yükümlülük olarak bilinen vergi ve vergileme teknikleri zaman içinde değişime uğramıştır. Özellikle demokrasinin bireylere hukuki otoriteyi seçimle belirleme yetkisini vermesi ile birlikte hukuki otoritenin vergilendirme alanındaki mutlak yetkisi iktidarların devamı doğrultusunda toplumsal uzlaşmaya odaklı bir yapıya dönüşmüş; vergi ve vergilendirmeye ilişkin politikaların belirleniminde toplumsal uzlaşma, gönüllü uyum ve mükellef odaklılık gibi kavramlar ön plana çıkmaya başlamıştır. Modern vergi sistemlerinde gerek vergi politikalarının oluşturulmasında gerekse bu politikaların uygulanmasında uzlaşma önem kazanan bir olgu haline gelmiştir. Dolayısıyla bu olgunun öncelikle tanımlanması önemli ve gereklidir.

Türk Dil Kurumuna göre mutabakat ve konsensüs kelimeleriyle eş anlamlı olarak kullanılan uzlaşma kavramı her hangi bir konudaki uyuşmazlığın birden çok gerçek veya tüzel kişi arasında gerçekleştirilen müzakereler sonucunda mutabık kalınan bir sonuç karşılığında sonlandırılmasıdır.

Vergi uzlaşması ise vergilendirme alanındaki uyuşmazlıkların ortadan kaldırılarak ödenmesi gereken vergi konusunda anlaşmaya varma anlamını ifade etmektedir. Vergi hukukunda uzlaşma, verginin hızlı tahsiline imkan tanıyan ve idare ile mükellef arasında ödenmesi gereken verginin miktarına ilişkin ortaya çıkmış uyuşmazlıkların sonlandırılmasına yönelik gerçekleştirilen müzakere temelli görüşmelerdir (Şenyüz, 2012). Vergi uzlaşması özel hukukta dava öncesi öngörülen

tahkime benzetilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nin vergi toplamakla görevli idaresi İç Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service (IRS)). IRS'e göre ise vergi uzlaşması; vergi idaresi ve mükellefin anlaşarak vergi borcunun azaltması işlemidir.

### **1.2.1 Vergi uzlaşmasının ortaya çıkma nedenleri**

Devlet otoritesi tarafından ekonomik bireylerden zorla ve karşılıksız alınan kazanç veya varlıklar vergi olarak nitelendirilmektedir. Buna göre vergilerde öne çıkan önemli iki nitelikten biri karşılıksız olması diğeri ise zora dayanmasıdır. Vergilendirmede esas olan cebirlik ve karşılıksızlık olduğuna göre devletin ekonomik birimlerle bir nevi pazarlık yaparak potansiyel tahsilatın altında gelir sağlaması rasyonel olmayan bir davranış olarak nitelendirilebilir. Bu nedenle vergi ülkede kazanç sağlayan kişi, kurum ve şirketlerden zorla ve karşılıksız toplanabildiğine göre uzlaşarak vergi toplamının rasyonel bir strateji olup olmadığına ilişkin sorunun cevabının vergi uzlaşmasını meşru kılan sebeplerde aranması gerekmektedir.

#### **i) Hukuk Devletine Evrilme**

Feodal ve monarşik devlet yapısından hukuk devleti yapısına geçişle birlikte devlet otoritesinin mutlak vergilendirme yetkisi hem hukuki hem de siyasal anlamda denetim altına alınmıştır. Bu değişimin bir sonucu olarak gerek ulus anayasalarında gerekse Uluslar arası antlaşmalarda vergilendirme yetkisini kısıtlayan birçok hüküm yer almıştır. Özellikle hukuk devleti ilkesinin evrensel kural haline gelmesiyle birlikte devlet erkinin mutlak gücü her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da kısıtlanmış ve hatta birçok ulus anayasasında vergi gibi yükümlülüklerin yasayla düzenlenebileceğine dair katı anayasal hükümler yer almıştır. Ayrıca idarenin her türlü işlem ve eylemi yargı denetimine tabi tutulmuş, bunun sonucunda mükelleflere salınan vergileri hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu etme ve bunu mahkeme kararlarıyla iptal ettirme imkânı ortaya çıkmıştır.

#### **ii) Vergi Tahsilatındaki Güçlükler**

Vergi tahsilatındaki güçlükler uzlaşma kültürünün gelişme sebeplerden bir diğeridir. Özellikle hukuk devleti ilkesinin benimsenip anayasal güvenceye kavuşmaya ile birlikte hukuki otoritenin birçok işlemi yargı denetimine tabi tutulmuştur. Bu kapsamda vergilendirmeye dair işlemler de hukuki denetime tabi tutulmaya başlamış; mükelleflere haklarında yapılan cezalı vergilendirme işlemlerini dava etme imkânı



sağlanmıştır. Cezalı vergilendirme işlemlerinin iptal davasına konu edilmesiyle uzun süren yargılama süreci vergi gelirlerinin hazineye intikalinde gecikmeye ve olası iptal kararları ise vergi gelirlerinde belirsizliğe sebep olmuştur. Sonuç olarak başlangıçta uzlaşıyla tahsil edilebilir bir liralık verginin kesinleşmemiş iki liradan daha değerli olduğu kabul edilebilir. Bu nedenle tahsilat ve iptal risklerine karşın vergi uzlaşma kültürünün yerleşip yaygınlaşması hem vergi idaresinin tahsilat ve işlem maliyetlerinin düşmesine hem de hukuki idare ilkesinin benimsenmesine katkı sunmuştur.

### iii) Gönüllü Uyum ve Mükellef Odaklılık

Beyan esasının geçerli olduğu modern vergi sistemlerinde vergi gelirlerinin miktarını belirleyen temel unsur vergi mükelleflerinin özgür beyanlardır. Yapılacak vergi denetimi ve vergi incelemelerinde yanlış veya eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde cezai yaptırım hakkı saklı kalmak üzere mükelleflerin beyanına bağlılık söz konusudur. Mükelleflere müşteri odaklı bir yaklaşım sergilenerek diyalog içerisinde olmak, mükellef odaklılık olarak nitelendirilmektedir. Mükellef odaklılık ile karşılıklı uyumun artırılması amaçlanır (Kahrıman, 2016). Mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir ifade ile vergi ile ilgili görevlerini gönüllü olarak ve isteyerek yerine getirmeleri gönüllü uyum olarak ifade edilir (GİB, 2017). Mükellef odaklı yaklaşım vergilendirme işlemlerinde tek taraflılık yerine karşılıklı müzakere temelli vergilendirme tekniklerinin vergi sistemlerine yerleşmesini sağlamıştır. Ödenecek vergi ile mükellefin ödeme gücü hakkında mükellefe ve idareye doğrudan iletişim ve müzakere olanağı sağlayan vergi uzlaşması, mükellef odaklı yaklaşımın önemli yansımalarından biridir.

### 1.2.2 Vergi uzlaşmasına stratejik yaklaşım

Alternatif bir vergileme tekniği olarak da nitelendirilebilen vergi uzlaşması hakkında literatürde sınırlı sayıda çalışma olduğu söylenebilir. Bu durumun doğal sonucu olarak bu olgu hakkındaki teorik tartışmaların oldukça sınırlı kaldığı anlaşılmaktadır. Sınırlı sayıdaki çalışmalarda ise vergi uzlaşması, vergiden kaçınma fiiline olan etkileri yönünden irdelenmiştir. Bu nedenle teorik çerçevede vergi uzlaşması olgusunun, vergiden kaçınma fiilinin bağımsız değişkeni olmaktan öteye geçemediğini söylemek mümkündür.

Her ne kadar teorik çerçevede vergi uzlaşması oyun teorik kavramlar ile irdelenmemiş ise de bu tartışmaların tamamında oyuk teorik durumun varlığına işaret eden karşılıklı etkileşim durumu, tarafların kazanımları ve bunun dışsal etkileri tartışma konusu edilmiştir. Asıl itibariyle bir tür pazarlık görüşmesi olan vergi uzlaşmasına ilişkin teorik yaklaşımlardaki optimal durum çözümlenmesine yönelik tartışmaların oyun teorisinin metodolojisiyle uyumlu olduğu söylenebilir. Bu nedenle oyun teorik kavramlarla vergi uzlaşmasını irdelemeye geçmeden önce etkileşim temelli teorik yaklaşımların irdelenmesi önemlidir.

Vergi uzlaşmasını sonuçları yönünden irdeleyen yaklaşımların temelinde vergi uzlaşma görüşmeleri sonrasındaki mükellef davranışlarının yönelimi yatmaktadır. Söz konusu yönelim, uzlaşma sonrası vergiden kaçınma fiillerinde artış gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine ilişkindir. Vergi uzlaşması ve vergiden kaçınma olgusu ilişkisi üzerine odaklanan Finley (2019), mükellefin vergi yükünü azaltan vergi uzlaşmaları sonucunda vergiden kaçınma fiillerinde artış olacağını ancak mükellefe vergisel indirim imkânı sağlanmayan mükellefler açısından ise vergiden kaçınma fiilinde önemli bir değişiklik olmayacağını ileri sürmüştür. Ayrıca Finley (2019)'e göre vergiden kaçınma fiilleri küçük firmalar arasında daha fazla gerçekleşmektedir. Zira vergi idaresi ile etkileşimi kısıtlı olan ve vergi konusunda danışmanlık hizmetinden nispeten az faydalanan küçük çaplı mükelleflerin lehlerine sonuçlanan vergi uzlaşma görüşmelerinden sonra vergiden kaçınma fiillerine daha fazla yöneldikleri kabul edilmektedir.

Vergi incelemesi yapılmayacağı yönünde algı oluşması halinde vergiden kaçınma fiillerinde artış olacağını iddia eden Finley (2019)'e göre; vergi uzlaşmasından yüksek fayda sağlayan mükelleflerde tekrar vergi incelemesi yapılmayacağı yönünde algı oluşacaktır. Dolayısıyla bu algı nedeniyle söz konusu mükellefler tarafından gerçekleştirilen vergiden kaçınma fiillerinde artış olacaktır. Ters durumda ise yani mükellefe vergisel indirim imkânı sağlanmayan vergi uzlaşmaları sonrasında vergiden kaçınma fiillerinde artış olmayacağı aksine bazı durumlarda mükelleflerin ek düzeltici vergi beyanlarında bulunarak ödenecek vergi miktarını arttıracığı ileri sürülmüştür.

Gemmen ve Ratto (2012) tarafından Birleşik Krallık'ta yapılan çalışma Finley (2018)'in bulgularını doğrular niteliktedir. Birleşik Krallık uzlaşma verileri dikkate alınmak suretiyle yapılan bu çalışmada vergi uzlaşması sonrası avantajlı indirimler

sağlayan mükellefler ve vergi uzlaşmasından indirim sağlayamayan mükellefler olmak üzere iki ayrı mükellef grubu vergiden kaçınma fiilleri yönünden irdelenmiştir. Söz konusu çalışmada da vergi uzlaşması sonrası avantajlı indirimler sağlayan mükelleflerin vergiden kaçınma fiillerinde artış olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Bu bulgulara göre vergi uzlaşmasının cezaların caydırıcılığı etkisini azaltmaktadır. Zira vergi uzlaşması ile cezai yaptırımlardan kurtulan mükelleflerde cezai yaptırımlardan kurtulmanın mümkün olduğu yönünde algı oluşabilmektedir.

Li ve diğerleri (2018) tarafından Çin Halk Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisine ilişkin şirketler bazında yapılan çalışma da ise Finley (2019) ve Gemmen ve Ratto'nun (2012) bulgularından farklı bulgulara ulaşılmıştır. Söz konusu çalışmaya göre kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uzlaşma antlaşmalarından sonra vergiden kaçınma fiillerinde azalma olduğu gözlenmiştir. DeBacker (2015)'in çalışması hem Finley (2019) ve hem de Li ve diğerlerinin (2018) bulgularını doğrular niteliktedir. DeBacker (2015)'a göre vergi uzlaşmasından sonraki mükellef davranışlarında zamana göre bir ayrışma söz konusudur. IRS vergi uzlaşma verileri üzerindeki bu çalışmada mükelleflerin vergi uzlaşmasından sonraki davranışları vergiden kaçınma fiilleri yönünden incelenmiştir. Çalışmadaki bulgular vergi uzlaşmasından sonraki birkaç yıl içinde vergiden kaçınma fiillerinde artış olduğunu ve ancak sonraki yıllarda ise vergi kaçınma fiillerinde azalış olduğunu göstermiştir.

Bauer ve Klassen (2017)'in çalışması, DeBacker (2015)'dan farklı olarak mükellefler aleyhine olan vergi uzlaşmalarının sonuçlarına odaklanır. Mükelleflere uygun indirimler sağlamayan ve vergi yükünü arttıran vergi uzlaşmalarına karşı mükellefler tarafından verilen tepkiler gözlem konusudur. Mükellefle vergi idaresi arasında ödenmesi gereken vergi ve cezanın belirlenimine ilişkin gerçekleştirilen görüşmelerde üzerinde uzlaşma sağlanmakla birlikte mükelleflerin beklentilerini aşan ölçüdeki vergi kayıpları gözlem konusudur. Bu görüşe göre olumsuz vergi uzlaşmaları mükellef gruplarının vergileme sürecine ilişkin algılarını negatif yönde etkilemekte, mükellefler olumsuz vergi uzlaşmasından kaynaklanacak yüksek vergi risklerine karşın daha fazla hasılatı ihtiyaç duymaktadır.

Vergi uzlaşmasına ilişkin teorik yaklaşımların tamamında etkileşimli bir süreç söz konusudur. Zira vergi uzlaşması mükellef ve vergi idaresinin karşılıklı etkileşimine dayanan müzakere odaklı bir süreçtir. Tarafların tercihleri fayda düzeylerinin belirleniminde temel faktördür. Bu nedenle bu olgunun oyun teorisinin bize sunduğu

kavram setinden faydalanarak irdelenmesi mümkündür. Bu amaçla tarafların stratejik konumlanma süreci, oyun teorik kavram setinden faydalanılarak açıklanacaktır.

Rasyonel davranışlardan önemli sapmalar davranışsal iktisadın gelişiminde önemli rol oynamıştır. Ekonomik etkileşimin modellenmesinde ise davranışsal iktisadın yetersiz kalışı oyun teorik metodolojinin gelişiminde önemli bir etken olmuştur. Karma stratejilerin değerlendirilmesine temel sağlamak amacıyla beklenen faydada aksiyomatik yaklaşımın (kanıtlanmamış olmakla birlikte doğruluğu kabul edilen değerler) benimsenmesi bu olgunun modellenmeye uygunluğunu daha da arttırarak yaygınlaşmasında etkili olmuştur (Eichberger, 2018). Sonuç olarak günümüzde oyun teorisi; ekonomi, siyaset bilimi, evrimsel biyoloji ve bilgisayar bilimleri gibi etkileşimin olduğu birçok alanda yaygın olarak kullanılmaya başlanan analitik yaklaşım aracı haline gelmiştir (Auman, 2017). Uygulama alanındaki çeşitliliğin bir sonucu olarak siyasal hayattan politik ekonomiye, emek piyasalarından endüstriyel organizasyonlara uzanan geniş bir yelpaze içinde yaygın olarak kullanılmaya başlayan oyun teorisi; Rubinstein ve Osborne (1994) tarafından karar vericilerin etkileşimlerinin anlaşılmasını sağlayan analitik araçlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Teorinin modelleri ise gerçek yaşam şartlarının soyut temsili olarak nitelendirilmektedir. Tarafların iyi tanımlanmış dışsal hedefler peşinde olmaları ve her bir strateji tercihinde karşılıklı bilgi ve beklentilerin dikkate alınması teorinin temel varsayımlarıdır.

Karşılıklı etkileşim temelli pazarlık görüşmeleri oyun teorik metodoloji ile modellenen birçok alandan biridir. Pazarlık görüşmelerinin önemli bir kısmı tam bilgili dinamik oyun modellemesine uygun özelliktedir. Tam bilgili dinamik modellenmeye uygun pazarlık görüşmeleri yapılandırılmış oyun olarak nitelendirilmektedir. Yapılandırılmış oyunlarda tarafların teklifi, görüşmenin sonlanması gibi birçok işlem önceden belirlenmiş kurallara göre gerçekleşmektedir (Smith ve diğerleri, 2018). Tipik bir pazarlık oyununda ardışık rasyonelite söz konusudur. Diğer bir ifade ile her bir bilgi setinde tarafların tercihleri rasyonel olduğu gibi her bilgi setindeki strateji tercihleri ise tarafların inançlarından bağımsızdır (Siniscalchi, 2018). Ayrıca pazarlık oyununda asimetrik bilgi söz konusu olmayıp aksine bilgi, ortak bilgi niteliğindedir. Dolayısıyla ardısal karar sürecinin olduğu bir tür pazarlık oyunu türü olan vergi uzlaşması görüşmelerinin tam bilgili dinamik oyun olarak modellenmesi mümkündür.

Oyun teorik yaklaşım yönünden ise vergi uzlaşmasının bir tür pazarlık oyunu olduğu söylenebilir. Vergi uzlaşma görüşmelerinde hakkında cezalı vergilendirme işlemi yapılan vergi mükellefleri, belli bir sürede bu vergilendirme işlemine karşı bir strateji belirlemek zorundadırlar. Mükellefler vergiyi ödemek, itiraz etmek, uzlaşmak veya hiç ödememe gibi birçok stratejiden birini seçerek optimum stratejide konumlanmaya çalışırlar. Mükellefler rasyonel hareket ederek kendisine en yüksek faydayı veren stratejiyi seçmek isteyeceklerdir. Konu vergilendirme işlemi olduğuna göre buradaki en yüksek fayda en az ödenen vergi olarak anlaşılmalıdır. Vergilendirme işlemi yapan vergi idaresi için ise en az vergi kaybı optimum fayda düzeyini temsil eder. Vergi idaresi ise cezalı vergilendirme işlemi tamamlayıp bunu mükellefe bildirdikten sonra daha sınırlı stratejilere sahiptir. Mükellefle uzlaşmak veya zora dayalı tahsil işlemlerini başlatmak gibi daha sınırlı stratejilere sahiptir.

Ortak bilginin ve ardışık rasyonelitenin söz konusu olduğu uzlaşma görüşmelerinde dinamik bir süreç söz konusudur. Sırayla gerçekleşen kararlar silsilesinde rasyonel optimalite hali vardır. Kararlar aynı anda alınmaz, biri karar verip buna ilişkin teklifini sunduktan sonra karar sırası diğer tarafa geçer. Ardılsal karar sürecinin geçerli olduğu bu tür oyunlarda, bir oyuncu hareket ettiğinde diğer oyuncu oyunda ne olduğu bilgisine sahip olur. Her oyuncu her zaman oyun ağacının neresinde olduğunu bilir. Teklif edilen tutar ve bu tutara belli süre içinde kabul veya karşı teklif sunma gibi bilgilerin tamamı taraflar tarafından bilinir. Bu da oyunun tarihinin tamamen biliniyor olması demektir.

Dinamik formundaki vergi uzlaşması ağaç formunda ifade edilebilir. Ağaç formu bir başlangıç noktası ile başlar, dallar halinde genişleyerek ilerler. Her dal bir hareketi (*seçim veya stratejiyi*) ifade eder. Sonuçta ağacın en son dalının ucuna gelindiğinde oyun biter. Ağaç formunda geriye doğru çıkarsama yöntemiyle; oyunun sonundan başlayarak optimal davranış bulunmaya çalışılır. Amaç optimal stratejiyi belirlemektir. Ayrıca modelde oyuncuların rasyonel hareket ettikleri kabul edilir. Geriye doğru çıkarsama algoritmasında temel fikir, oyunda daha önce alınan hareketler ileride harekette bulunacak oyuncuların optimal davranışlarını dikkate alarak şimdiden optimal davranışta bulunmaktır (Yılmaz, 2016). Vergi uzlaşmasında mükellef ve uzlaşma komisyonu gibi iki aktörün karşılıklı etkileşimi ve bu etkileşim sonucunda ortaya çıkan ödenmesi gereken vergi tutarı (*oyun teorik modelde fayda, kazanç veya çıktı*) söz konusudur. Uzlaşmak veya uzlaşmamak vergi uzlaşmasındaki

en temel stratejilerdir. Bir tür pazarlık oyunu olan vergi uzlaşmasında oyuncuların tercihi tarafların refahını etkilediğinden karşılıklı etkileşim söz konusudur. Uzlaşma komisyonu daha yüksek bir tutarda uzlaşmayı hedeflerken uzlaşmanın diğer aktörü olan mükellef daha düşük bir tutarda uzlaşmayı sağlamayı hedefler. Dolayısıyla tarafların nihai teklifi birbirinin refahını etkiler. Rasyonel karar verme teorisine göre, her oyuncu mevcut hareket kümesi içinde kendisine en yüksek fayda veren hareketi seçmektedir.

Oyun teorisinin kavram setinden faydalanılarak ağaç formunda gösterilebilen bir vergi uzlaşması görüşmesinde oyunu başlatan yani vergi uzlaşması talep eden taraf vergi mükellefidir. Dolayısıyla ilk teklif sahibi ve 1. oyuncu olarak nitelendirilen taraf vergi mükellefidir. Hakkında cezalı vergilendirme işlemi yapılan vergi mükellefinin uzlaşma talep etmek, uzlaşma talep etmeyerek ödemek veya uzlaşma talep etmeyerek dava etmek gibi üç stratejisi bulunmaktadır. Mükellefin uzlaşma talep etmemesi halinde uzlaşma görüşmeleri başlamayacak ve böylece “öde” veya “dava et” gibi iki stratejiden biri tercih edilerek oyun sonlanacaktır. “Uzlaşma talep et” stratejisinin tercih edilmesi halinde ise artık karar sırası 2. oyuncu olarak nitelendirilen vergi idaresi uzlaşma komisyonundadır. Vergi uzlaşma komisyonunun “indirim teklif et” ve “indirim teklif etme” şeklide iki ayrı stratejisi bulunmaktadır. Vergi uzlaşma komisyonunca bu iki stratejiden hangisi tercih edilirse edilsin karar sırası tekrardan mükellefe geçecektir. Vergi uzlaşma komisyonunun “indirim teklif etme” stratejisini tercih etmesi halinde karar sırası kendisine geçen mükellef “öde” veya “dava et” gibi iki stratejiden birini tercih ederek oyunu sonlandıracaktır. Vergi uzlaşma komisyonunun “indirim teklif et” stratejisini tercih etmesi halinde ise karar sırası kendisine geçen mükellef “uzlaş” veya “uzlaşma (öde veya dava et)” stratejilerinden birini tercih ederek oyunu sonlandıracaktır.

Şekil 1.2’de oyun teorisinin kavram setinden faydalanılarak vergi uzlaşmasında optimal stratejinin belirlenimine ilişkin algoritmanın işleyişi ağaç formu yardımı ile gösterilmiştir. Söz konusu şekilde oyuncuların bir birlerine verdiği en iyi tepki olarak ifade edilen nash dengesine, vergi uzlaşmasının temel mekanizmaları da dikkate alınarak ulaşılmıştır. Rasyonalitenin veri olduğu algoritmada geriye çıkarsama yöntemiyle optimal stratejinin belirlenimine ilişkin açıklamalara geçmeden önce şekil 1.2’deki notasyonların ve fonksiyonların tanımlanması gerekmektedir. Vergi

uzlaşmasına ilişkin optimal stratejilerin soyutlandırılmasına ilişkin algoritmadaki notasyonları aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz;

$\pi_m^n$  = “n” karar noktasında mükellefin fayda fonksiyonu,  $\pi_d^n$  = “n” karar noktasında vergi idaresinin fayda fonksiyonu temsil etmek için kullanılmaktadır. *İndirimsiz Ödenen Vergi* “v” ile temsil edilmektedir. *İndirimsiz Ödenen Vergi (v)* uzlaşma görüşmelerine konu tutar olup kapsamına tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezaların tamamı girmektedir. *İndirimli Vergi Miktarı ise* “u” ile temsil edilmekte olup vergi uzlaşma komisyonunun mükellefe teklif ettiği indirimli vergi ve ceza toplamından oluşan tutardır.

Uzlaşma talebi ile uzlaşma görüşmelerinin başladığı tarih arasında mükellefin vergisini geç ödemesi sebebiyle işleyecek gecikme faizi “f” ile temsil edilmektedir. Zira uzlaşma talebinin vergi idaresine yapıldığı tarih ile uzlaşma görüşmelerinin gerçekleştirildiği tarih farklı olduğundan bu aradaki zaman için işleyen faizi “f” temsil etmektedir. Dava süresince işleyecek gecikme faizi ise “d” ile temsil edilmektedir. *Dava Masrafı ise* “m” ile temsil edilmekte olup, mükellefin dava yoluna gitmesi halinde davayı kaybeden tarafın ödemek zorunda kaldığı avukatlık ücreti ve yargı harçları dahil bütün dava giderlerinden oluşmaktadır.

Dava Ret Olasılığı “1-p”, Dava Kabul Olasılığı ise “p” ile temsil edilmektedir. Mükellefin hakkındaki vergilendirme işlemini dava etmesi sonucunda dava konusu vergilendirme işleminin iptali (dava kabul) veya iptal isteminin reddi (dava ret) yönünde çıkacak kararların fayda değerini temsil etmektedir.

Tam bilgili bir oyun niteliğinde olan ağaç formunda oyuncuların her stratejiye ilişkin fayda düzeyleri bilinmektedir. Bu nedenle rasyonelitenin ve tam bilginin veri olduğu Şekil 1.2’deki ağaç formunda oyuncular tarafından tüm fayda düzeyleri ve birbirlerinin rasyonel tercihleri dikkate alınarak geriye çıkarsama yöntemiyle nash dengesine ulaşılabacağından, vergi uzlaşmasının ağaç formundaki her stratejisine (*her dal bir stratejiyi temsil etmektedir*) ilişkin fayda değerlerinin tanımlanması gerekmektedir. Sonuç olarak ağaç formundaki vergi uzlaşmasına ilişkin fayda değerlerini aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz.

“x” karar noktasında mükellefin (1. oyuncu ) “uzlaşma talep etme” stratejisini seçtiği durum, vergi uzlaşmasının başlamadan sonlandığı bir durumu ifade etmektedir. Bu durumda (*uzlaşma talep etmediğinde*) mükellefin “xx” karar

noktasında “öde” veya “dava et” şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. Mükellef tarafından “xx” karar noktasındaki “ödeme” stratejisinin tercih edilmesi halinde, tarafların fayda değeri : “ $\pi_m^1 = -v$ ”, “ $\pi_d^1 = v$ ”

Mükellefin “x” karar noktasında “dava et” stratejisini seçtiği durumlarda ise tarafların tercihinden bağımsız olarak mahkemenin dava ret veya dava kabul kararına göre ortaya çıkan olasılık temelli fayda değerleri söz konusu olacaktır (Bu durum ağacın “dava et” stratejisini temsil eden tüm dalları için geçerlidir). Mahkeme kararının dava kabul veya dava ret şeklindeki iki olasılıklı sonucuna göre tarafların fayda değerleri değişebilmektedir. Dolayısıyla “dava et” stratejisinin değer fonksiyonunu  $E\Pi = (1-p) (-v-m-d) + p.0$  şeklinde tanımlamak mümkündür. Sonuç olarak mükellef tarafından uzlaşma talep edilmeyerek “xx” karar noktasında “dava et” stratejisinin tercih edilmesi ve “dava ret” yönünde karar çıkması halinde tarafların fayda değeri : “ $\pi_m^2 = (1-p) (-v - d - m)$ ”, “ $\pi_d^2 = (1-p) (v + d)$ ” Mükellef tarafından uzlaşma talep edilmeyerek “dava et” stratejisinin tercih edilmesi ve “Dava kabul” yönünde karar çıkması halinde tarafların fayda değeri : “ $\pi_m^3 = 0$ ”, “ $\pi_d^3 = (-v-m)$ ”

“y” karar noktası; 1. oyuncunun “x” karar noktasında “Uzlaşma Talep Et” stratejisini seçmesi halinde karar sırasının 2. oyuncu olan vergi idaresine geçtiği aşamayı ifade eder. Vergi uzlaşma görüşmelerinin başladığı bu aşamada 2. oyuncunun (vergi idaresinin) “indirim teklif etme” veya “indirim teklif et” şeklindeki iki stratejiden birini tercih etmesiyle birlikte karar sırası tekrar mükellefe geçmektedir. Vergi idaresinin “indirim teklif etme” stratejisini seçmesi halinde; “yy” karar noktasında mükellefin “öde” veya “dava et” şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. Mükellef tarafından “yy” karar noktasında, “ödeme” stratejisinin tercih edilmesi halinde tarafların fayda değeri : “ $\pi_m^4 = (-v-f)$ ” “ $\pi_d^4 = v+f$ ” Mükellefin “yy” karar noktasında “dava et” stratejisini seçmesi halinde ve “dava ret” yönünde karar çıkması halinde fayda değeri : “ $\pi_m^5 = (1-p) (-v-f-d-m)$ ” “ $\pi_d^5 = (1-p) (v + f + d)$ ” Mükellefin “yy” karar noktasında “dava et” stratejisini seçmesi halinde ve “Dava kabul” yönünde karar çıkması halinde fayda değeri : “ $\pi_m^6 = p.0$ ”, “ $\pi_d^6 = p. (-v-m)$ ”

“z” karar noktası; 2. oyuncunun “y” karar noktasında “indirim teklif et” stratejisini seçmesi halinde karar sırasının 1. oyuncu olan mükellefe geçtiği aşamayı ifade eder.



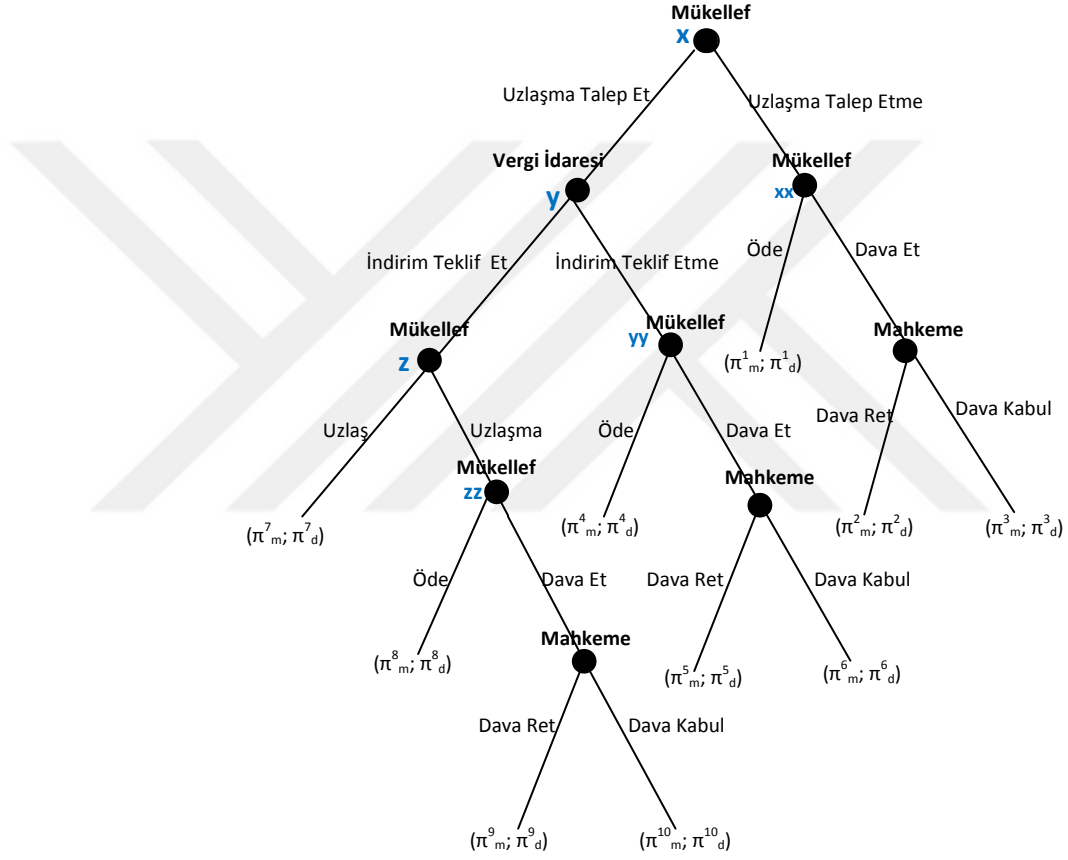
Bu aşamada vergi idaresi uzlaşma için indirim teklifinde bulunmuştur. İndirim teklifi karşısında mükellefin “uzlaş” veya “uzlaşma” şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. Vergi idaresinin indirim teklifinin mükellef tarafından kabul edildiği uzlaşma durumu halinde üzerinde anlaşılan indirimli vergi borcunu kabul eden mükellef aynı zamanda dava hakkından da vazgeçmiş sayılmaktadır. “z” karar noktasında; mükellef tarafından “uzlaş” stratejisinin tercih edilmesi halinde fayda değeri : “ $\pi_m^7 = -u-f$ ”, “ $\pi_d^7 = u+f$ ” şeklindedir. Mükellefin “z” karar noktasında “Uzlaşma” stratejisini seçmesi halinde; mükellefin “zz” karar noktasında mükellefin “öde” veya “dava et” şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. Mükellef tarafından “zz” karar noktasında, “öde” stratejisinin tercih edilmesi halinde fayda değeri : “ $\pi_m^8 = (-v-f)$ ”, “ $\pi_d^8 = v+f$ ” Mükellefin “zz” karar noktasında “dava et” stratejisini seçmesi halinde ve “dava ret” yönünde karar çıkması halinde fayda değeri : “ $\pi_m^9 = (1-p) (-v-f-d-m)$ ”, “ $\pi_d^9 = (1-p) (v + f + d)$ ” Mükellefin “zz” karar noktasında “dava et” stratejisini seçmesi halinde ve “Dava kabul” yönünde karar çıkması halinde fayda değeri : “ $\pi_m^{10} = p.0$ ”, “ $\pi_d^{10} = p. (-v-m)$ ” şeklindedir.

1. oyuncu olan mükellefin fayda değerleri;  $\pi_m^7 > \pi_m^1 > \pi_m^4 = \pi_m^8$  iken 2. oyuncu olan vergi idaresinin fayda değerleri ise  $\pi_d^4 = \pi_d^8 > \pi_d^1 > \pi_d^7$  şeklindedir. Öde stratejisini temsil eden ( $\pi_m^1 > \pi_m^4 = \pi_m^8$  ve  $\pi_d^4 = \pi_d^8 > \pi_d^1$ ) noktalarda fayda değerlerinin farklı olmasının nedeni gecikme maliyeti farkıdır. Zira “x” karar noktası ile “y”, “w” ve “z” noktaları arasında zaman farkından dolayı gecikme maliyeti farkı bulunmaktadır. Ayrıca  $\pi_m^4 = \pi_m^8$  ve  $\pi_d^4 = \pi_d^8$  olmasının sebebi ise belirtilen fayda değerleri arasında gecikme maliyet farkının bulunmamasıdır. Zira uzlaşma görüşmelerinin tek oturumluk olması nedeniyle indirim teklif edilmemesi (“y” ve “w” karar noktaları) veya teklif edilen indirimin kabul edilmemesi (“z” karar noktası) stratejileri arasında gecikme maliyet farkı bulunmamaktadır.

Şekil 1.2’deki denge noktası  $\pi_m^7 = -u-f > (1-p) (-v-m-d) + p.0$  ise “Uzlaş” stratejisidir. Bu stratejinin tercih edilmesi ile birlikte hem birinci oyuncunun hem de ikinci oyuncunun kazancı sırasıyla  $\pi_m^7$  ve  $\pi_d^7$  olacaktır. Terminal noktalarından bir önceki karar noktasından başladığında “z” karar noktasında 1. oyuncu (mükellef) uzlaş’ı seçerse hem birinci hem de ikinci oyuncunun kazancı  $\pi_m^7$  ve  $\pi_d^7$  olacaktır. Zira 1. oyuncu ödemesi gereken vergiden daha düşük vergi ödeyecek, 2. oyuncu ise ödememe belirsizliği ve dava riskinden kurtulmuş olacaktır. Dolayısıyla bu son karar aşamasından bir önceki “y” ve “w” karar aşamalarında ise uzlaş seçeneğinin

tarafına  $\pi^7_m$  ve  $\pi^7_d$  kazandıracağını bilen ve 1. oyuncunun rasyonel olarak en çok kazandıracak tercihi (uzlaş) seçeceğini bilen 2. oyuncunun da (vergi idaresi) indirim teklif ederek oyunu sürdürmesi en rasyonel tercihtir. Zira indirim teklif etmez ise 1. oyuncunun kendisine en çok kazandıracak “öde” stratejilerini ( $\pi^4_d, \pi^8_d, \pi^1_d$ ) tercih etmeyeceğini bilmektedir. Zira “öde” stratejilerini temsil eden tüm fayda düzeylerinde 2. oyuncunun kazancı maksimum düzeylerde iken ( $\pi^1_d, \pi^4_d, \pi^8_d$ ) iken,

Şekil 1. 1 Ağaç Formunda Vergi Uzlaşması



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

1. oyuncunun kazancı ise bu fayda düzeylerinde minimum düzeydedir. (*İndirimsiz vergi ve gecikme faizi ödemek zorunda kalacaktır*). Dolayısıyla 2. oyuncu da rasyonel hareket ederek (1. oyuncunun “öde” stratejisi yerine dava stratejisini tercih edeceğini bildiğinden) indirim teklif edecektir. Bunu bilen 1. oyuncu “x” karar noktasında uzlaşma talep ederse kazancının  $\pi^7_m$  olacağını hesap ederek uzlaşma talebinde bulunmayı tercih eder. Uzlaşma talep etmez ise 1. oyuncunun kazancı (uzlaşma ile vergi indirim hakkından vazgeçecek ancak daha az gecikme faizi ödemesi nedeniyle)  $\pi^1_m$  olurken, 2. oyuncunun kazancı ise  $\pi^1_d$  olacaktır. Uzlaşma

talep etmeksizin dava yolunun tercih edilmesi halinde ise taraflar için dava kabul veya dava ret olmak üzere iki olasılıklı fayda düzeylerinin ortaya çıkacağı bir durum söz konusudur. Dolayısıyla Şekil 1.2'deki denge noktası olasılıklı fayda fonksiyonunun alacağı değere göre belirlenmektedir. Zira olasılıklı fayda fonksiyonunun  $\pi_m^7 = -u-f > (1-p) (-v-m-d) + p.0$  olması halinde “uzlaş stratejisi” denge noktası olmaktadır.

### 1.2.3 Gelişmiş ülkelerde vergi uzlaşması

Demokrasi kültürünün geliştiği toplumlarda uzlaş kültürü toplumun her alanında olduğu gibi devlet yönetiminde de özümsemiş olduğundan söz konusu özümsemenin izlerine idarenin eylem ve işlemlerinde rastlamak mümkündür. Vergilendirme işlemi de mali nitelikte bir idari işlem olduğu için demokrasi kültürüne öncülük eden ülkelerde devlet idaresi ile vergi mükelleflerinin ödenecek miktarına ilişkin belirsizliklerin çözümü konusunda görüşmeler gerçekleştirmesi olağan bir durum haline gelmiştir. Dolayısıyla demokrasi kültürünün geliştiği ülkelerde farklı isimlerle de anılsa vergi uzlaşmasının temel prensiplerine rastlamak mümkündür. Bu nedenle İngiltere ve Fransa gibi ülkelerde vergi uzlaşmasına ilişkin uygulamalar irdelendiğinde; ülkeler arasında uygulamada farklılıklar olmakla birlikte vergi uzlaşmasının temel prensibi olan tarafların ödenecek vergi miktarının belirlenimine ilişkin iddia ve itirazların değerlendirildiği diyalog temelli iletişimin söz konusu ülkelerin tamamında bulunduğu anlaşılmaktadır.

Uzlaşma kültürünün öncü ülkelerinden Fransız vergi sisteminin müzakere odaklı yapısını ve buna hizmet eden diyalog sürecini söz konusu ülke hukuk sisteminde görmek mümkündür. Çünkü vergi uzlaşması müessesinden ayrı olarak Fransa vergi sisteminde danışman ve arabuluculuk uygulaması da bulunmaktadır. Gerek danışmanlık gerekse arabuluculuk uygulamasında mükellefin hakkındaki vergilendirme işlemi hakkında pazarlık ve itiraz imkânı bulunmaktadır. Yargı yoluna başvurmadan önceki barışçıl çözüm yollarından biri de danışmana başvurdur. Danışmana başvuru yönteminde mükellefin kendisi hakkında hazırlanan vergi inceleme raporuna karşı vergi idaresine itiraz imkânı tanınmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma olarak nitelendirilen bu aşamada ilk hesaplamalar üzerinden tespit edilen vergi ve buna ilişkin faiz tutarı mükellefe bildirilmektedir. Karşılıklı düzeltme prosedürü (procédure de rectification contradictoire) olarak nitelendirilen bu süreçte vergi idaresince mükellefe hakkında ek vergilendirme işlemi yapıldığına dair

bildirim yapılır. Bu bildirimle mükellefe itiraz ve iddialarını yapmak için 30 günlük cevap hakkı verir. Vergi idaresine 30 gün içinde sunulacak bilgi, belge ve açıklamalara göre ek tarhiyat işlemini iptal edebileceği gibi tarhiyat işlemine devam edebilmektedir (Jacquot ve diğerleri, 2018). Bu kapsamda, hakkında işlem yapılan mükellefler vergi incelemesinden sonra yapılan vergilendirme işlemine karşı üst birimlere itiraz başvurusu yapabilmektedirler. Üst birimdeki danışman olarak kişi İtirazı değerlendirirken mükellefin temel hakları ile vergi incelemesi usul ve kurallarına uygun inceleme yapılıp yapılmadığını kontrol eder (Durmuş, 2016).

Vergi mükellefinin karşılıklı düzeltme prosedüründeki talebinin reddine ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içinde ilgili uzlaşma komisyonuna hem vergi idaresince hem de mükellef tarafından başvurulabilmektedir. Büyük ölçekli mükelleflerin vergi uyuşmazlıkları ulusal uzlaşma komisyonunda değerlendirilirken küçük ölçekli mükelleflerin ve bireylerin vergi uyuşmazlıkları bölgesel uzlaşma komisyonlarında değerlendirilmektedir. Yasaların suiistimali nedeniyle vergi kaybına sebep olunması halinde ise yapılan cezalı vergilendirme işlemlerine karşı yargıç ve mükellef temsilcilerinden oluşan hukuk komitesine başvurulabilmektedir. Gerek uzlaşma komisyonları kararları gerekse hukuk komitesi kararları öneri niteliğindedir (Jacquot ve diğerleri, 2018). Zira vergi idaresinin komisyon kararlarına uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak konunun yargıya intikal ettirilmesi halinde komite kararlarına uymayan vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinin hukukiliğini (haklılığını) ispat yükümlü bulunmaktadır.

**Tablo 1. 1 Fransa’da Aracılık Başvuruları (2010-2014)**

Yılı	Toplam Başvuru	Kabul Edilen	Başka Merciyeye Yönlendirilen
2010	3308	1893	1397
2011	3410	1974	1389
2012	4049	2053	1996
2013	4225	1865	2197
2014	4906	1956	2836

Kaynak: Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı 2014 yılı Aracılık Raporu  
[www.economie.gouv.fr/files/directions\\_services/mediateur/rapports/rapport\\_mediateur\\_2014.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport_mediateur_2014.pdf)  
(Erişim Tarihi : 03.02.2019)

Arabuluculuk ise verginin hesaplanmasında yapılan hesap hataları ile ilgili olarak idareyle irtibata geçmesiyle başlayan bir süreci ifade eder. Danışmana itiraz aşamasından sonuç elde edemeyen mükellef arabulucuya başvurabilir. İtiraz

değerlendirme sonuçları, cezalara ilişkin indirim taleplerinin reddi işlemleri ile borçların vadelenirilmesi dair bir çok işlem arabuluculuk başvurusuna konu edilebilir. Arabuluculuğun gittikçe yaygınlaştığı Fransa’da Ekonomi ve Maliye Bakanlığı (2015) verilerine göre 2014 yılında 4906 adet aracılık başvurusunun yapıldığı anlaşılmıştır. Diğer yıllarla kıyaslandığında 2014 yılındaki aracılık başvuruları 2013 yılına göre %16 (4225 adet başvuru), 2010 yılına göre ise %48 (3308 adet başvuru) oranında artmıştır. Bu dönem aralığında (2010 - 2014) yapılan başvuruların %60’dan fazlasının kısmen ya da tamamen başvuranların lehine sonuçlandığı anlaşılmıştır.

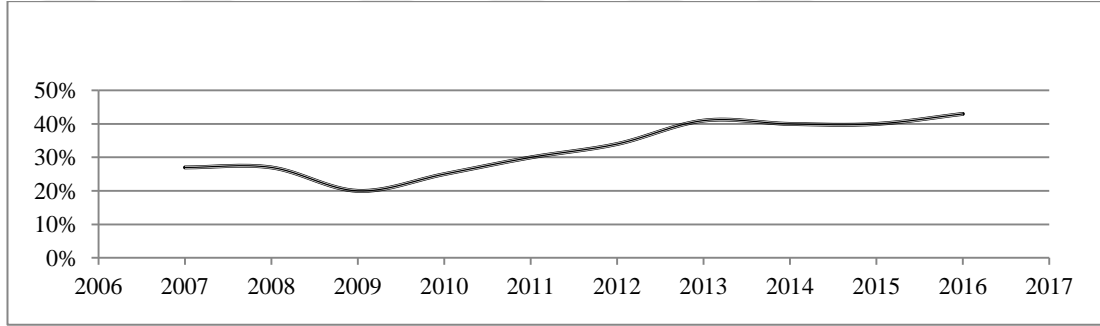
ABD vergi sisteminde uzlaşma kıta Avrupa’sındaki uygulamadan daha farklıdır. Mükellefin toplam borcunun azaltılmasına ilişkin olarak vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleştirilen antlaşma vergi uzlaşması ile nitelendirilmektedir. IRS, etkin vergi yönetimi hedefi doğrultusunda, mükellefin potansiyel ödeme gücünün aşılması veya toplam vergi yükünün mükellefin varlık toplamından fazla olması gibi nedenlerle ödeme güçlüğü içinde bulunan mükelleflerle borcun azaltılması konusunda anlaşabilmektedir (IRS, 2018). Ancak uzlaşma talebinin kabulü birçok şarta bağlanmıştır.

Ödeme gücü kriteri bu şartlardan biridir. Öncelikle uzlaşmak isteyen vergi mükelleflerinin cari yıla ilişkin tüm beyannamelerinin eksiksiz beyan edilmesi ve cari yıla ilişkin hesaplanmış vergilerin tamamen ödenmiş olması gereklidir. Ayrıca ödeme gücü kriterine göre uzlaşma teklifleri tutarlarının makul tahsilat potansiyelinin altında bulunmaması gerekmektedir. Mükelleflerin ödeme potansiyelinin göstergesi olarak kabul edilen otomobil, menkul ve gayrimenkul varlıklar ile banka hesapları ve gelecek gelirlerine dayanılarak oluşturulan makul tahsilat potansiyelinin altındaki uzlaşma teklifleri reddedilir. Ödeme gücü kriteri mükelleflerin gelir düzeyinin uzlaşmayla belirlenen tutarı karşılayacak düzeyde olmasını gerektirmektedir. Söz konusu kriterle tahsil imkânı kalmayacağı anlaşılan vergilerin pazarlıkla ödenebilecek düzeye indirilmektedir. Söz konusu indirimin sonucunda hem zor durumdaki mükelleflerin vergi yükü hafifletilmekte hem de hazineye gelir sağlanmaktadır. Ayrıca uzlaşma talebinde bulunacak mükellefin iflas halinde bulunmaması gerekmektedir. İflas halinde olan mükelleflerin herhangi bir şekilde ödeme gücü olmadığı gibi ticari faaliyetinin tasfiye işlemleri ile sınırlı olması nedeniyle uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur.

Ayrıca uzlaşma teklifi kabul edilen mükellefin vergi yasalarını ihlal etmemesi gerekmektedir. Uzlaşma teklifi kabul edilen mükelleflerin vergi yasalarına uyumlu hareket ederek vergi ödevlerine dair herhangi bir ihmalde bulunmaması gerekmektedir. Tahsilat veya etkin vergi yönetimi kapsamında yapılan uzlaşma tekliflerinde teklif kabul tarihinden itibaren beş yıl boyunca tüm beyannamelerini ve ödemeleri süresinde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Söz konusu şartların ihlali halinde uzlaşma geçersiz sayılmaktadır.

Diğer taraftan uzlaşma başvurularının standart ücrete tabi olması uzlaştırma talebinde bulunmayı zorlaştıran bir diğer sebep olarak gösterilebilir. Ayrıca mükellefin uzlaşma teklifiyle birlikte teklif edilen miktarın en az %20'sini ödeme zorunluluğu bu yöntemin gelişimini sınırlandıran başlıca nedenlerdendir ( Form 656, 2018).

Şekil 1. 2 ABD’de Toplam Uzlaşma Taleplerinin Kabul Edilme Oranı (2006-2016)



Kaynak: IRS Data Book , Offers In Compromise, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/16databk.pdf> (Erişim Tarihi 13.03.2019)

IRS tarafından yayımlanan 2017 yılı faaliyet raporuna göre ülke genelinde 2007 yılında %27 civarında olan uzlaşma oranı 2016 yılı itibariyle %43 seviyesine ulaşmıştır. Söz konusu rapordaki verilerden uzlaşma oranlarının 2007-2016 döneminde artış eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. IRS faaliyet raporundan elde edilen verilerden yararlanılarak oluşturulan tablo 1.1 ABD’de 2007-2016 dönem aralığında vergi uzlaşma oranlarının gelişimini göstermektedir. Tablo 1.1’e göre ABD’de uzlaşma oranlarının (2009 yılı hariç) artış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2009 yılındaki düşüşün sebebinin ise bu yılda yaşanan küresel ekonomik kriz olduğu söylenebilir. 2007 yılında %27 civarında olan uzlaşma oranı 2016 yılı itibariyle %43 seviyesine ulaşmıştır. Örneğin 2016 yılında, 63.000 uzlaşma talebinden 27.000’ni uzlaşmayla sonuçlanmıştır. Ayrıca Vergi Mükellefi Avukatlık Servisi’nin kongreye sunduğu 2010 yılı raporuna göre IRS tarafından, gecikmiş borca sahip her bir 290 vergi mükellefinden biriyle uzlaşma gerçekleştirildiği yönündeki sonuç ABD’de

uzlaşma taleplerinin ve buna paralel olarak uzlaşma kabul oranlarının düşük olduğunu doğrular niteliktedir(IRS Data, 2016).

ABD sisteminde uzlaşma teklifinin 2 yıl içinde kabul veya ret edilmemesi halinde teklif otomatikman kabul edilmiş sayılmaktadır. Reddedilen uzlaşma teklifi kararlarına karşı 30 gün içinde itiraz edilebilmekte olup itiraz talepleri IRS bünyesinde kurulmuş komisyonlarca karara bağlanmaktadır. Ancak komisyonun kararlarına karşı yargı yoluna gidilememektedir.

Birleşik Krallık 'ta vergi uzlaşması ABD sisteminden çoğu yönüyle farklıdır. Birleşik Krallık Vergi İdaresince (HMRC) yayımlanan 2017 yıllık faaliyet raporuna göre uygulamada pek az uyuşmazlık yargı organlarına intikal etmekte, vergilendirme işlemleri çoğunlukla tarafların uzlaşmasıyla çözümlenmektedir. Birleşik Krallık'ta ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının çözümlenmesine yönelik birçok uygulama bulunmaktadır. Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (Alternative Dispute Resolution (ADR) ) bunlardan biridir.

Arabulucuların merkezi rol oynadığı ADR pazarlık temelli vergi uzlaştırması niteliğindeki temel çözüm birimidir. ADR'de mükellef ile vergi idaresinden bağımsız olarak bulunan arabulucu taraflar arasında uzlaşmayı sağlamaya yönelik faaliyette bulunmaktadır. Bu anlamda arabulucu, taraflar arasından diyalog kanalını açık tutarak tarafların bir araya gelmesini ve sonuç olarak ortak faydada uzlaşma sağlanmasını amaçlamaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yönetim kuralına (2017) göre ADR'ye konu uyuşmazlıklar teknik nitelikte olmayıp olgusal niteliktedir. Yani mükellefin ve vergi idaresinin vergi kanunlarının işleyişi ve yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar ADR görüşmelerindeki temel konudur. Görüşmelere mükellefle kanuni temsilcileri veya mali müşavirlerinin de katılabildiği ADR sisteminde işlem maliyetinin de diğer yöntemlere kıyasla oldukça düşük olduğu bilinmektedir. ADR Birleşik Krallık vergi sisteminde mükellef ile vergi idaresinin arabulucu tarafından karşılıklı müzakeresine dayanan ve birden çok görüşme veya oturumda da sonlanabilen müzakere temelli uyuşmazlık çözüm kanalıdır (HMRC, 2018).

**Tablo 1. 2 Birleşik Krallık'ta Arabuluculuk ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü (2016-2018)**

Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR)	2017-2018	2016-2017
Toplam Başvuru Sayısı	1.411	1.265
Değerlendirmeye alınan Başvuru/ Kısmen veya Tamamen Kabul Edilen Başvuru	82%	79%

Kaynak: HMRC raporundan faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.  
Annual Report And Accounts 2017/2018, <https://assets.publishing.service.gov.uk> (Erişim tarihi: 01.02.2019)

Tablo 1.2'de ADR yöntemiyle 2016-2017 ve 2017-2018 dönemlerine ilişkin faaliyetleri gösterilmektedir. Uyuşmazlıkların ADR yöntemiyle çözümü için 2017-2018 döneminde bir önceki döneme kıyasla daha az başvuru yapıldığı anlaşılmaktadır. HMRC (2018) tarafından yayımlanan yıllık vergi raporuna göre 2016-2017 döneminde ADR tarafından olumlu sonuçlandırılan vergi uzlaşma tutarı 25,1 milyon sterlin iken bu tutarın 2017-2018 döneminde 40,7 milyon sterlin olarak gerçekleştiği belirtilmiştir.

ADR dışındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine yönelik diğer araçlar ise vergi uyuşmazlıklarını değerlendirme birimleridir. Söz konusu uzlaşma yönteminde tarafların karşılıklı müzakeresi yerine sunulan belgeler üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin değerlendirme birimlerinde uyuşmazlık konusu tutara ve konuya göre hiyerarşik temelli bir yapılanma söz konusudur. Hiyerarşik temelli yapının tepe noktasında üç HMRC üyesinden oluşan komisyon bulunmakta olup komisyon vergi stratejisini etkileyen önemli uyuşmazlıkları ve 100 milyon sterlin üzeri uyuşmazlıkları karara bağlayan en yetkili birimdir.

HMRC komisyonundan sonra yetkili olan birimler sırayla; vergi uyuşmazlık çözüm kurulu, Mükellef Uyuşmazlık Çözüm Kurulu ve itiraz değerlendirme birimidir. Örneğin 2018 yılında 5 milyon sterline kadar olan vergi uyuşmazlıkları yerel itiraz değerlendirme birimlerince karara bağlanırken 5 milyon sterlin – 100 milyon sterlin arası uyuşmazlıklarda yetkili mercii Mükellef Uyuşmazlık Çözüm Kuruludur. Özellikle konularda ve 100 milyonu aşan uyuşmazlıklarda yetkili mercii ise vergi uyuşmazlık çözüm kurulu ve HMRC yönetimindeki üç komisyon üyesinden oluşan kurulca karara bağlanabilmektedir. Ayrıca söz konusu komisyonlarda mükellef



haricinde uzlaşma konusuna göre değişen ve alanında uzman ve taraflardan bağımsız sektör temsilcileri de bulunmaktadır (HMRC, 2018).

**Tablo 1. 3 Birleşik Krallık Vergi Uyuşmazlıkları Değerlendirme Sonuçları 2017/2018**

Uzlaşma Birimi	Başvuru sayısı	Kabul	Ret	Komisyon sevk
İlk Derece Uzlaşma Birimi	34.114	17.421	16.668	
Mükellef Uyuşmazlık Çözüm Kurulu (CCG DRB)	94	20	66	8
Vergi Uyuşmazlık Çözüm Kurulu (TDRB)	41	6	3	32
HMRC Komisyonu	40	21	19	
<b>Toplam</b>	34.289	17.468	16.756	40

Kaynak: HMRC raporundan faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. Annual Report And Accounts 2017/2018, <https://assets.publishing.service.gov.uk> (Erişim tarihi : 22.04.2019)

HMRC (2018) tarafından yayımlanan yıllık vergi raporuna göre HMRC komisyonları tarafından 2016-2017 ve 2017-2018 dönemlerinde sırasıyla olumlu sonuçlandırılan görüşmelerde 3,9 ve 2.07 milyar sterlin vergi ödenmesi konusunda uzlaşıldığı rapor edilmiştir. Ayrıca tablo 1.3'te gösterilen faaliyet sonucu raporuna göre HMRC uyuşmazlık çözüm birimlerine (ADR hariç) 2017/2018 döneminde 34.114 başvuru yapıldığı ve bu başvurulardan 17.468'inin kısmen veya tamamen mükellefin talebi doğrultusunda olumlu sonuçlandırıldığı ve bunun sonucunda vergilendirme işleminin kısmen veya tamamen kaldırıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca söz konusu tablodan ilk derece itiraz birimi dışındaki kurul ve komisyonlar tarafından oldukça sınırlı sayıda uyuşmazlığın karara bağlandığı anlaşılmaktadır. Bu durum vergi uyuşmazlıklarında ilk derece itiraz birimi olan yerel vergi idarelerinin daha etkin olduğunu göstermektedir.

### 1.3 Türkiye'de Vergi Uzlaşması

Beyan dışı bırakıldığı tespit olunan vergiler ve buna ilişkin cezalar hakkında vergi idaresi ve mükellef arasında gerçekleşen pazarlık görüşmeleri vergi uzlaşması olarak tanımlanır. Vergi idaresine hızlı ve etkin tahsilat imkanı sağlayan mükelleflere ise yargılama sürecindeki uzunluk ve belirsizliğin yarattığı maddi ve manevi yükten kaçınma imkanı sağlayan vergi uzlaşması; Türkiye vergi sistemine ilk olarak 1963 yılında 205 sayılı kanunla dâhil olmuştur. Vergi uzlaşmasında beyan dışı bırakıldığı tespit olunan vergi ve buna ilişkin ceza söz konusudur. Mükellefe hakkında cezalı

vergilendirme işlemi yapıldığına dair tebligatın yapılması üzerine uzlaşma talep süreci başlar. Mükellef 30 gün içinde birer seçimlik hak niteliğinde olan; uzlaşma talebinde bulunabilir, dava açabilir veya vergiyi ödemeyi tercih edebilir. Mükellefin uzlaşma talebi üzerine ilgili vergi idaresi mükellefin uzlaşma talebini değerlendirerek uzlaşma gününü belirler. Belirlenen gün ve saatte uzlaşma görüşmeleri tarafların katılımı ile başlar.

Türk vergi sisteminde vergi uzlaşması 213 sayılı Vergi Usul Kanunuyla (VUK) düzenlenmiştir. Söz konusu kanun uzlaşmanın ana çerçevesini çizmiş geriye kalan ayrıntılar yönetmelikle düzenlenmiştir. Uzlaşmanın ana çerçevesini oluşturan hüküm Vergi Usul Kanununun ek birinci maddesiyle düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu Ek 1. maddesinde; ilgili vergi kanunlarının yeterince anlaşılabilmesi veya vergi kanunlarının uygulaması aşamasında yanılmak yada hataya düşmek suretiyle vergi kaybına sebep olunması halinde vergi kaçakçılığı nedeniyle kesilen cezalar hariç olmak üzere tarh<sup>1</sup> edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yoluna gidilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Yasa metninden (Ek 1 madde) uzlaşmanın beyana dayalı vergiler için olmadığı anlaşılmaktadır. Mükelleflerin beyanı sonrasında (Pişmanlıkla veya yasal süresinden sonra verilen düzeltme beyanları hariç) ortaya çıkan birikmiş vergi borçları uzlaşmaya konu olamamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma talebine ancak mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları tespit edilen vergiler ve buna ilişkin cezalar konu edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunuyla asıl olarak tarhiyat sonrası uzlaşma türü ön görülmüş olmakla birlikte yasayla Maliye Bakanlığına tarhiyat öncesi uzlaşma yapabilme yetkisi de verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca yayımlanan tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğiyle mükelleflere inceleme aşamasında tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı verilmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmakla birlikte uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanma imkânı bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesini yapan vergi denetim kurulu bünyesinde oluşturulan kurullardan oluşurken tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefin bağlı bulunduğu gelir idaresi başkanlığına bağlı birimler

---

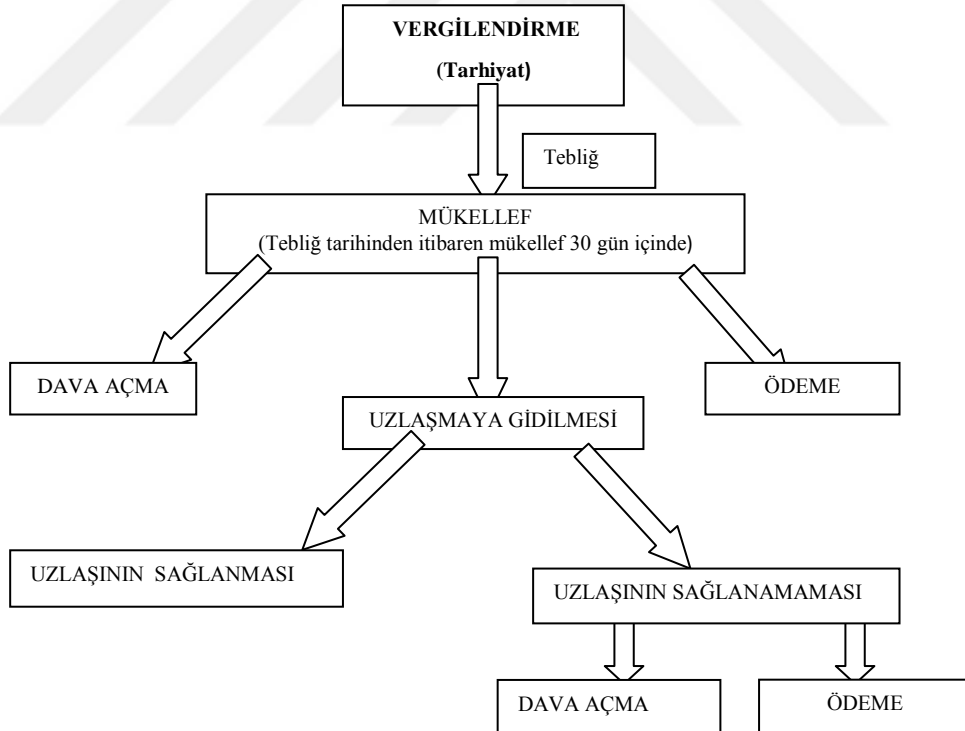
<sup>1</sup> Tarhiyat; vergiye tabi kazanç (vergi matrahına) yasayla belirlenmiş vergi oranının uygulanarak verginin hesaplanmasıdır. Vergi dairelerince yapılan idari işlem niteliğindedir. Vergi tarh edilmesi verginin kesinleşmesi için yeterli değildir. Tarh edilen vergi aynı zamanda usulüne uygun tebliğ edilip ihtilafsız (ihtilafa konu edildiyse dava sonucuna göre) kesinleşmesi gerekir.

(uzlaşmanın tutarına göre bağlı olduğu vergi dairesi, vergi dairesi başkanlığı veya gelir idaresi başkanlığınca oluşturulan uzlaşma komisyonları) yetkisinde olmaktadır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına özel usulsüzlük cezaları da dâhil iken tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına özel usulsüzlük cezaları girmemektedir (GİB, 2017). Uzlaşma komisyonlarının teşekkülü ve özel usulsüzlük cezası dışında uzlaşma süreci ve sonuçları her iki uzlaşma biçiminde de aynıdır. Bu nedenle çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yasa ile vergi sisteminde asıl öngörülen ve daha yaygın olan tarhiyat sonrası uzlaşma irdelenecektir.

### 1.3.1 Uzlaşma talebi ve süreci

Uzlaşma, mükellef için zorunlu olmayan seçimlik bir hak niteliğindedir. Haklarında cezalı vergilendirme işlemi yapılan mükelleflere bu işlemin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde; vergiyi ödemek, uzlaşmak veya dava açmak gibi üç seçimlik hak sağlanmıştır.

Şekil 1. 3 Vergi Uzlaşma Sürecinin Şematik Gösterimi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ödeme opsiyonunu seçen mükellefe tarh edilen cezalarda  $\frac{1}{4}$  oranında indirim imkânı sağlanmış iken dava yolunun tercih edilmesi halinde, mükellef hakkında dava

sonuçlanıncaya kadar borç kesinleşmediğinden her hangi bir takip (ödeme emri, haciz gibi) işleminin yapılmaması esası söz konusudur.

Vergi davası sonucunda davaya konu cezalı tarhiyatın tamamı iptal edilebilir, hukuka uygun bulunarak iptal edilmeyebilir veya kısmen iptal edilebilir (GİB,2018). Dava sonucunda iptal edilmeyen vergi aslına ayrıca gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla dava yolu birtakım belirsizliklerle birlikte risk de içeren bir tercih niteliğindedir. Vergi uzlaşmasına ilişkin aşağıdaki şematik gösterim uzlaşma sürecini anlaşılır kılmak adına önemlidir.

Uzlaşmada mükellefin idare ile pazarlık yaparak vergi idaresi nezdinde kendisini borçlandırarak tutarı minimumlaştırma hedefi söz konusudur. Vergi uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya konu tutarın artması söz konusu değildir. Ancak uzlaşmaya konu tutarın uzlaşma görüşmeleri sonucunda indirilmesi mümkün olduğu gibi herhangi bir indirim gerçekleştirilmemesi de mümkündür. Ancak ampirik sonuçlar vergi uzlaşması görüşmelerinde uzlaşmaya konu tutarın büyük oranda azaltıldığını göstermektedir.

### **1.3.2 Uzlaşma komisyonları ve yetki sınırları**

Maliye Bakanlığına bağlı kuruluş niteliğindeki Gelir İdaresi Başkanlığı çatısı altında taşra ve merkez uzlaşma komisyonları bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının oluşumu ve işleyişi ve yetkilerinin şekillenmesi Gelir İdaresinin örgütlenme biçimine paralel bir gelişim göstermiştir. Türkiye’de vergi ve diğer kamu gelirlerinin tahsili ile görevli Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinden oluşmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, merkez ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir. Başkanlığın merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca taşra teşkilatı, 29 ilde örgütlenmiş 30 vergi dairesi başkanlığı ile 52 il defterdarlıkları bünyesinde yer alan gelir birimlerinden oluşmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıkları; grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı ile vergilendirmeye ve vergi tahsiline yetkili bir organizasyon olarak Maliye ve Hazine Bakanlığı’na bağlı bir kuruluş niteliğindedir (GİB, 2017).

Taşrada vergi dairesi başkanlıkları ve başkanlıklara bağlı vergi dairesi müdürlükleri bulunmaktadır. Vergi potansiyeli küçük illerde ise başkanlık şeklinde örgütlenme bulunmamaktadır. Yalnızca vergi dairesi müdürlükleri biçiminde örgütlenme vardır. Bununla birlikte gerek vergi dairesi başkanlığı kurulan gerekse kurulmayan illerde bazı küçük ilçelerde vergi dairesi müdürlükleri kurulmadığından vergiye ilişkin fonksiyon il defterdarlıklarına bağlı mal müdürlükleri tarafından yerine getirilmektedir.

Merkezi uzlaşma komisyonları ve taşra uzlaşma komisyonları olmak üzere iki tür uzlaşma komisyonu bulunmaktadır. Merkezdeki uzlaşma komisyonları Ankara'da bulunan ve doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonundan oluşmaktadır. Bu uzlaşma komisyonlarının başkan ve üyeleri gelir idaresi başkanlığı idarecilerinden oluşmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının geniş örgütsel yapısına paralel olarak uzlaşma komisyonlarının karmaşık bir görünüm sergilediği söylenebilir. Bu nedenle uzlaştırma komisyonlarına ilişkin örgütlenme biçimini daha anlaşılır kılmak için Tablo 1.5'ten faydalanmak mümkündür. Söz konusu şekilde uzlaşma komisyonları hiyerarşik yapı temelli yetki sınırlarına göre sıralanmıştır.

Tablo 1.5'in ilk sırasında bulunan Merkezi Uzlaşma Komisyonu 3 milyon üzeri uzlaşma taleplerini sonuçlandırmakla yetkili iken 2. sırasında bulunan vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu taşra uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşmakla birlikte 3 milyona kadar uzlaşma taleplerini görüşmeye yetkilidir.

Taşra uzlaşma komisyonları Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan illerde Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve vergi dairesi kurulmayan ilçelerde mal müdürlüğü uzlaşma komisyonları olmak üzere kategorize edilmiştir.

Tablo 1.4'ün 3. sırasında taşra uzlaşma komisyonları arasında yer alan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı<sup>2</sup> kendi mükelleflerinin 2 milyona kadar olan

---

<sup>2</sup> Toplam vergi tahsilatının önemli bir parçasını oluşturan ve ekonomide belirli bir ağırlığı olan işletmelere sunulacak hizmetlerin düzeyi ve kalitesinin diğer mükelleflere sunulmanın üzerinde olması ve bu firmalar için toplam vergi tahsilatının önemli bir parçasını oluşturan ve ekonomide belirli bir ağırlığı olan işletmelere sunulacak hizmetlerin düzeyi ve kalitesinin diğer mükelleflere sunulmanın üzerinde olması ve bu firmalar için özel uygulama ve işlemler geliştirilmesi gereği 2007 yılında

uzlaşma taleplerine yetkili iken, üzerindeki uzlaşma talepleri yetki sınırına göre sırasıyla 2. ve 1. sırasında yer alan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu yetki alanına girmektedir. İl bazında ise komisyonlar vergi potansiyeline göre kategorize edilmiştir. Tablo 1.5'ten de anlaşılacağı üzere vergi potansiyeli yüksek illerin yetki sınırı nispeten düşük illere kıyasla yüksek tutulmuştur.

Bu anlamda taşra uzlaşma komisyonları bazında İstanbul ili başkanlık komisyonun yetki sınırı 900 bin ile ilk sırayı almaktadır. Buna göre İstanbul ilinde 35 bin TL'ye kadar vergi daireleri uzlaşma komisyonları yetkiliyken bu tutarı aşan ve 900 bini aşmayan uzlaşma talepleri ise (35.000 – 900.000) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonunca değerlendirilmektedir. Örneğin İstanbul'daki bir vergi mükellefinin il yetki sınırını aşan (900 bin üzeri) uzlaşma taleplerinden 3 milyona kadar olan uzlaşma görüşmelerine yetkili birim Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu yetkili iken, 3 milyonu aşan uzlaşma görüşmelerinde ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu uzlaşmaya yetkili olmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu 1 – 2 milyon arası uzlaşma taleplerini sonuçlandırmakla yetkilendirilmişken, Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları uzlaşma miktarı açısından aralarında ayrıca farklı derecelendirilmiştir. Örneğin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu 35.000 – 900.000 TL arası uzlaşma taleplerini değerlendirmekle yetkili iken Ankara, İzmir gibi I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları 12.500 - 750.000 arası uzlaşma taleplerini sonuçlandırmakla yetkilidir. II. grup vergi dairesi başkanlıkları 600 bin, III. gruptakiler 450 bin ve son olarak IV. grup illerdeki vergi dairesi başkanlıklarında yetki sınırı 300 bin olarak belirlenmiştir. Uzlaşmaya konu vergi ve ceza toplamının büyüklüğüne göre uzlaşma komisyonlarının farklılaştığı anlaşılmaktadır.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğlerle güncellenmektedir. Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma konusu tutara göre değişkenlik gösteren yetki sınırları 2018 yılı itibariyle 352 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

---

Bakanlar Kurulu tarafından İstanbul'da kurulup uygulamaya geçmiştir. Vergi matrahı ve bilanço büyüklüğü gibi kriterler doğrultusunda Türkiye'de ilk sıralarda yer alan büyük vergi mükelleflerinin toplandığı vergi dairesidir.

**Tablo 1. 4 Vergi Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları**

<b>1- Merkezi Uzlaşma Komisyonu</b>	<b>3.000.000 TL'yi aşan</b>
<b>2- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</b>	<b>3.000.000 TL'ye kadar</b>
<b>3- Büyük Mükellefler V. Dairesi Bşk. Uzlaşma Komisyonu</b>	<b>2.000.000 TL'ye kadar</b>
<b>4- Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları</b>	
<b>4-1) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu</b>	<b>900.000 TL'ye kadar</b>
<b>4-2) I.Grup; Ankara İzmir V.D. Bşk. Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>750.000 TL'ye kadar</b>
<b>4-3) II.Grup; Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli Mersin Konya V.D. Bşk. Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>600.000 TL'ye kadar</b>
<b>4-4) III.Grup; Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Hatay Gaziantep Kayseri, Manisa, Muğla Samsun, Tekirdağ V.D. Bşk. Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>450.000 TL'ye kadar</b>
<b>4-5) IV.Grup; Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Sakarya, Trabzon, K.Maraş,Ş.Urfa,Zonguldak V.D. Bşk. Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>300.000 TL'ye kadar</b>
<b>5. Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonları (İl Merkezi)</b>	
<b>5-a) İstanbul İlindeki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>35.000 TL'ye kadar</b>
<b>5-b) I.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İl Merkezlerindeki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>12.500 TL'ye kadar</b>
<b>5-c) II.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İl Merkezlerindeki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>7.500 TL'ye kadar</b>
<b>5-d) III.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İl Merkezlerindeki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>5.000 TL'ye kadar</b>
<b>5-e) VI.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İl Merkezlerindeki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>3.000 TL'ye kadar</b>
<b>5. Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonları (İl Merkezi Dışındaki)</b>	
<b>5-1) I.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerde İl Merkezi Dışındaki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>30.000 TL'ye kadar</b>
<b>5-2) II.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerde İl Merkezi Dışındaki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>25.000 TL'ye kadar</b>
<b>5-3) III.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerde İl Merkezi Dışındaki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>20.000 TL'ye kadar</b>
<b>5-4) VI.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerde İl Merkezi Dışındaki Vergi Dairelerinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları</b>	<b>15.000 TL'ye kadar</b>

**Tablo 1. 4 (Devam) Vergi Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları**

<b>6. Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Vergi Uzlaşma Komisyonları</b>	
<b>6-1)</b> I.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerdeki Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları	<b>6.000 TL'ye kadar</b>
<b>6-2)</b> II.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerdeki Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları	<b>5.000 TL'ye kadar</b>
<b>6-3)</b> III.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerdeki Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları	<b>4.000 TL'ye kadar</b>
<b>6-4)</b> VI.Grup Vergi Dairesi Bşk. olan İllerdeki Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları	<b>3.000 TL'ye kadar</b>
<b>7. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmamış İllerde</b>	
<b>7.1</b> Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları	<b>50.000 TL'ye kadar</b>
<b>7.2</b> İl Merkezindeki Vergi Daireleri Uzlaş. Kom.	<b>3.000 TL'ye kadar</b>
<b>7.3</b> İl Merkezi Dışındaki Vergi Daireleri Uzlaş. Kom.	<b>15.000 TL'ye kadar</b>
<b>7.4</b> Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları	<b>3.000 TL'ye kadar</b>

Kaynak: GİB verilerinden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

#### **1.4 Türkiye’de Vergi Uzlaşmasının Ampirik Boyutu**

Teoride vergi uzlaşması ile taraflara seçimsiz haklar sağlanarak verginin uzlaşısıyla belirlenimi ve düşük vergilendirme maliyeti ile kısa sürede tahsili hedeflenmiştir. Ancak yalnızca teorik bağlamdaki vergi uzlaşması varsayımsal sınırlar içinde kalacağından konu hakkında değerlendirme ve analiz imkânı oldukça kısıtlı olacaktır. Ancak çalışmanın temel amacı doğrultusunda uzlaşma görüşmelerine ilişkin verilerin sağlanması önemli ve gereklidir. Bu nedenle vergi uzlaşması olgusunu teorik tartışma konusu olmaktan öteye taşıyacak verilere erişim sağlanarak vergi uzlaşmasının pratik sonuçlarının analizi mümkün kılınmıştır. Bu anlamda 2007-2016 dönem aralığında Türkiye vergi uzlaşma sonuçları analiz edilerek değerlendirilmiştir. Analize konu veriler 2007-2016 yıllarıyla ilgili olarak her yıla ilişkin uzlaşma verileri Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporları ile vergi dairesi başkanlıkları yayınları kaynaklarından derlenerek analiz edilebilir veri şekline dönüştürülmüştür. Vergi uzlaşması uygulama sonuçlarının yıllar itibariyle eğilimi,



karşılaştırılması ve mükelleflerin uzlaşma görüşmelerinde elde ettikleri vergi indirim oranları gibi önemli ampirik bilgilerle çalışma daha da anlam kazanacaktır.

#### **1.4.1 Türkiye 2007-2016 uzlaşma sonuçlarının analizi**

Bu kısımda Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden faydalanarak 2007-2016 periyodunda vergi uzlaşma sonuçları değerlendirilmiştir. GİB'in 2007 öncesi uzlaşma verilerine erişim sağlanamaması nedeniyle gözlem aralığı 2007-2016 ile sınırlı kalmıştır. Bu kapsamda vergi uzlaşma sayısının yıllar itibariyle gelişimi, toplam uzlaşma talebi içinde gerçekleşen uzlaşma sayısı gibi veriler karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Uzlaşma öncesi ve sonrası tutarların belli bir periyottaki karşılaştırmalı gelişimi çalışmaya ilişkin analizin somut veriler ışığında değerlendirilmesini mümkün kılacaktır. Bu kapsamda analiz konusu dönemlerde vergi aslı ve cezalar ayrıştırılarak her biri için gerçekleşen indirim oranı yıllar itibariyle gözleme uygun hale getirilmiştir.

Tablo 1.5'te 2007-2016 yılları arasında Türkiye geneli taşra ve merkez komisyonlarının yıllar itibariyle vergi uzlaşması sonuçları gösterilmiştir. Vergi uzlaşmalarının %90'nın uzlaşmayla sonuçlandığı anlaşılmaktadır. Bu tabloya göre her 100 uzlaşma görüşmesinin 90'ında uzlaşıldığını göstermektedir. Uzlaşma görüşmelerinde vergi ve cezalar için ayrı teklifler sunulduğundan vergi aslı ile buna ilişkin ceza her yıl itibariyle farklı sütunlarda gösterilmiştir. Örneğin 2007 yılında 1.437.196.000 TL tutarındaki uzlaşma konusu vergide uzlaşının sağlanması neticesinde, toplam vergi aslının %62'si oranında indirimle uzlaşma sağlanmış olup vergi aslı 545.908.000 TL'ye düşürülmüştür. Aynı yılda (2007 yılında) 1.565.552.000 TL değerindeki uzlaşma konusu cezada uzlaşının sağlanması neticesinde, toplam cezaya %97,50'i oranında indirim uygulanarak uzlaşma sağlanmış olup, vergi cezası 32.078.000 TL'ye düşürülmüştür.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya konu ceza ve vergi aslından indirim teklifi konusunda yetkileri sınırsız olduğu halde komisyonlarca uzlaşma konusu cezada daha çok indirim yapıldığı anlaşılmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının yetkilerini kısıtlayıcı herhangi bir yasal düzenleme olmadığı halde 2007-2016 yılları arasında uzlaşma görüşmelerinde vergi cezalarına daha fazla indirim uygulandığı görülmektedir. Zira söz konusu gözlem aralığında (2007-2016) vergide ortalama %60 indirim sağlanmışken cezada ise %97 gibi yüksek bir oranda indirim sağlandığı

anlaşılmaktadır. Uzlaşmaya konu vergi ve ceza toplamı üzerinden ise ortalama %78'e varan indirim sağlandığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile uzlaşmanın taraflarından devlet, toplam alacağının %78'inden vazgeçmiş iken mükellef ödemesi gereken verginin %22'si olduğu yönündeki idare teklifini kabul ederek borcun tamamından kurtulmuştur.

Diğer taraftan Tablo 1.5'teki indirim oranlarının çalışma konusu gözlem aralığında dalgalanmadığı anlaşılmaktadır. Zira 2007-2016 dönem aralığında vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin ortalama indirim oranlarında (%60 ve %97) önemli bir sapmanın gerçekleşmediği gözlenmektedir. Vergi aslına ve vergi cezasına ilişkin ortalama indirim oranlarındaki stabil seyrin en önemli sebeplerinden biri idarenin uzlaşma konusundaki teamülüdür. Zira vergi uzlaşmasında indirim yetkisine ilişkin yasal bir kısıtlama olmasa da uzlaşma görüşmeleri ve bu görüşmelerdeki indirim tekliflerine ilişkin bir kısım teamüllerin oluştuğu ve bu teamüllere göre standart tekliflerin verilebildiği bilinmektedir.

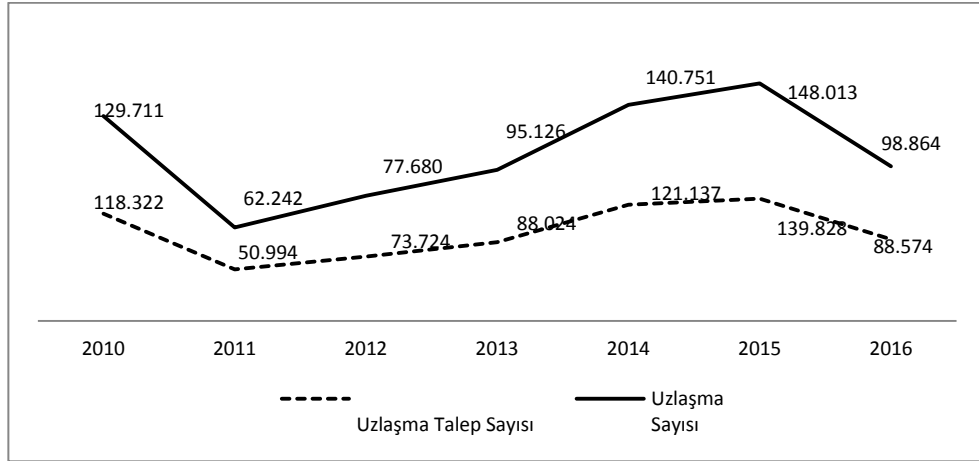
**Tablo 1. 5 2007-2016 Türkiye Uzlaşma Verileri Gelişimi**

Yıl	Uzlaşma Talep Sayısı	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı	Uzlaşmaya Konu Vergi Aslı (Bin TL)	Uzlaşılan Vergi (Bin TL)	Vergi İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Ceza (Bin TL)	Uzlaşılan Ceza (Bin TL)	İndirim Oranı
2007	137.503	124.951	91%	1.437.196	545.908	62%	1.565.552	32.078	97,50%
2008	145.621	133.050	91%	1.413.458	526.161	63%	1.875.078	38.443	97,50%
2009	38.559	32.999	86%	701.974	353.982	50%	1.072.222	33.582	96,87%
2010	129.824	118.409	91%	1.666.110	305.952	82%	1.587.255	24.376	98,46%
2011	62.351	51.069	82%	1.129.619	140.133	88%	1.616.020	11.364	99,30%
2012	77.754	73.787	95%	337.762	201.867	40%	526.369	21.393	96,00%
2013	95.232	88.092	93%	494.246	315.616	46%	652.336	30.602	95,50%
2014	140.943	121.282	86%	931.471	457.116	51%	1.313.777	42.879	96,75%
2015	148.226	139.987	94%	1.802.638	799.642	56%	2.215.336	52.446	97,70%
2016	99.039	88.668	90%	1.155.722	388.826	66%	1.688.942	81.803	95,00%
<b>2007-2016 Ortalaması</b>			90%			<b>60%</b>			97,06%

Kaynak: GİB verilerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yıllar itibariyle toplam uzlaşma vaka sayısı ile uzlaşma sağlanan toplam görüşme sayısının gelişim eğilimini gözlemlemek Şekil 1.4'ten faydalanılmıştır. Tablo 1.4'teki toplam uzlaşma sayısının yıllar itibariyle gelişimini daha anlaşılabilir kılmak için Şekil 1.4'te grafiksel gösterimden faydalanılmıştır. Söz konusu şekilden de anlaşılacağı üzere 2007-2016 dönem aralığında uzlaşma sayısının dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir.

Şekil 1. 4 2007-2016 Vergi Uzlaşması Sayısı



Kaynak: GİB verilerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 1.4’de görüldüğü üzere uzlaşma talep sayısının dip yaptığı yıllarda hem uzlaşma sayısında hem de uzlaşma tutarlarında düşüşler olmuştur. Vergi afları diye nitelendirilen ve 2009, 2011 ve 2016 yıllarında uygulanan vergi yapılandırılmalarındaki yüksek katılımın uzlaşma sayısı ve tutarındaki dalgalanmaların (düşüşlerin) temel sebebi olduğu düşünülmektedir. Vergi afları ile ilgili dönemlerde vergi uzlaşmasına konu birçok kamu alacağının vergi affı kapsamına alınması neticesinde vergi uzlaşma sayısında önemli ölçüde düşüşler gerçekleşmiştir.

Tablo 1.6’da ise taşra ve merkez uzlaşma komisyonları 2007-2016 yılları uzlaşma sonuçları kategorize edilmiştir. Merkezi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmayla sonuçlanan vakalarda 2007-2016 arasında indirim ortalaması %87 iken taşra uzlaşma komisyonlarının ortalama indirim oranı %73’tür. On yıllık periyotta taşra uzlaşma komisyonlarının uzlaşma oranı %90 iken, merkezi uzlaşma komisyonların uzlaşma oranı ise %68’dir. Bu duruma göre taşra uzlaşma komisyonlarının uzlaşma oranının daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Merkezi uzlaştırma komisyonlarının indirim oranı daha yüksek olduğu halde, yani merkezi komisyonlar tarafından uzlaşma masasında taşra komisyonlarına kıyasla daha fazla indirim teklifi sunulduğu halde uzlaşma oranının taşra komisyonlarının uzlaşma ortalamasının altında kalması rasyonel görünmeyebilir. Bu durum ilk bakışta tezat gibi görünse de bunun ardında farklı bir neden yatmaktadır. Uzlaşma konusu miktar arttıkça uzlaşma oranı düşmektedir. Merkezi uzlaşma komisyonları yüksek miktarlı uzlaşma taleplerinde yetkili iken taşra komisyonları nispeten düşük miktarlı uzlaşmalar taleplerinde

yetkilidirler. Sonuç olarak uzlaşmanın sağlanıp sağlanmayacağı hususunda uzlaşma görüşmelerine konu tutarın önemli belirleyicilerden biri olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bu gözleme göre; uzlaşma konusu miktar yükseldikçe uzlaşma oranının azaldığı, uzlaşma konusu miktar düştükçe ise uzlaşma oranının yükseldiği anlaşılmaktadır.

**Tablo 1. 6 Taşra ve Merkez Uzlaşma İndirim Oranları**

<b>Komisyon Türü</b>	<b>Uzlaşma Öncesi Vergi Miktarı</b>	<b>Uzlaşma Sonrası Vergi Miktarı</b>	<b>Uzlaşma Sonucu İndirim Oranı</b>	<b>Ortalama Uzlaşma Oranı</b>
<b>Taşra</b>	8.824.786	2.359.900	%73	%90
<b>Merkez</b>	16.358.306	2.044.277	%87	%68

Kaynak: GİB verilerinden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

#### **1.4.2 İstanbul iline ilişkin betimleyici değerlendirme**

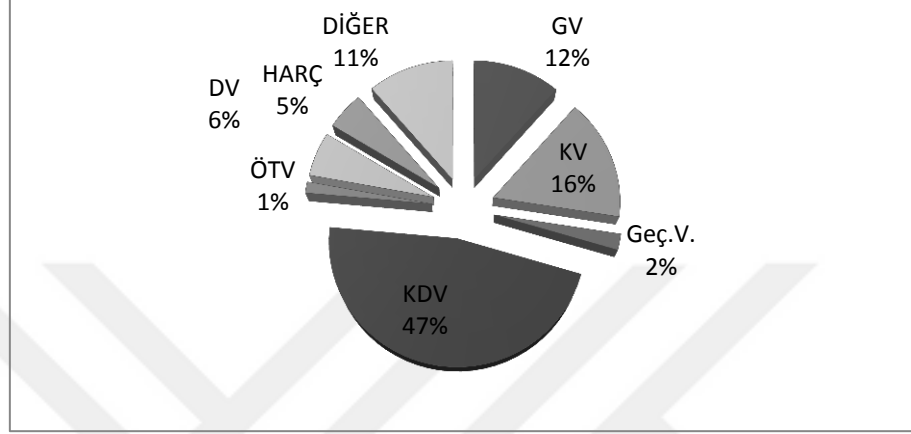
İstanbul ilinde Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu ve vergi daireleri uzlaşma komisyonu olmak üzere iki tür uzlaşma komisyonu bulunmaktadır. Bu kısımda Şekil 1.5 ile İstanbul ilinde bulunan uzlaşma komisyonlarınınca 2015-2016 yıllarında sonuçlandırılan uzlaşmalar içinde vergi türlerinin payı, Tablo 1.7 ile ise İstanbul Vergi Dairesi Başkanlık uzlaşma sonuçlarının sektörel anlamda analizi yapılacaktır. Vergi gelirlerinin hemen hemen yarıya yakınının toplandığı İstanbul ili bu yönüyle önemlidir.

Şekil 1.5 2015-2016 yılları içindeki 6360 uzlaşma vakasında vergi türlerinin oranı gösterilmektedir. Katma değer vergisinin uzlaşma görüşmelerindeki vergi türleri içinde %47 gibi yüksek bir payla ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Katma değer vergisini %16 oranı ile kurumlar vergisinin ve %11 oranı ile gelir vergisinin takip ettiği anlaşılmaktadır.

Vergi türlerinin payının gösterildiği Şekil 1.5'e göre KDV'nin en çok uzlaşmaya konu olan vergi türü olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye vergi sisteminde sahte fatura kullanma fiili çok yaygın olduğundan bu durum en çok katma değer vergisinin beyan dışı bırakılmasına ve dolayısıyla KDV'nin uzlaşma görüşmelerine daha fazla konu olmasına yol açmaktadır. Zira sahte fatura kullanımı katma değer vergisinden kaçınmak için tercih edilmektedir. Bu kapsamda yapılan vergi incelemelerinde sahte fatura kullanımında bulunulduğunun tespiti halinde cezalı vergilendirme yoluna gidilmektedir. Bu yaygın eğilimin doğal sonucu olarak vergi incelemelerinde en

fazla matrah farkı KDV’de ortaya çıkmaktadır<sup>3</sup> (VDK, 2016). Bunun sonucunda beyan dışı bırakıldığı tespit olunan cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarındaki artışları vergi uzlaşmalarındaki yüksek KDV payının tek sebebi olarak açıklamak mümkündür.

Şekil 1. 5 İstanbul İlinde Gerçekleşmiş Toplam Uzlaşma İçinde Vergi Türlerinin Payı (2015-2016)



Kaynak; GİB verilerinden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.  
DV: Damga vergisi, ÖTV: Özel Tüketim Vergisi, KDV: Katma Değer Vergisi  
KV: Kurumlar Vergisi, GV: Gelir Vergisi

Tablo 1.7’de 2015-2016 yılları arasında İstanbul ilinde gerçekleşmiş 1024 uzlaşma vakasının sektörel analizi gösterilmektedir. Söz konusu şekle göre uzlaşmaya giren mükellefler faaliyet türüne göre hizmet, sanayi, ticaret ve inşaat olmak üzere dört ana sektör şeklinde tasnif edilmiştir. Ana sektör grupları ise kendi içinde ayrıca faaliyet alanına göre alt sektör gruplarına ayrılmıştır. Örneğin hizmet sektörü bilişim, danışmanlık, eğitim gibi 9 alt başlık şeklinde kategorize edilmiştir. Yine aynı şekilde sanayi sektörü de enerji, kimya ve tekstil gibi 8 alt başlık şeklinde kategorize edilmiş olup sayılan alt sektör gruplarının hiçbirine girmemekle birlikte sanayi alanında faaliyet gösteren mükellef grupları diğer alt başlığı altında gösterilmiştir. Ticaret sektörü ise gıda otomotiv ve diğerleri olarak kategorize edilmiştir.

Söz konusu 1024 uzlaşma görüşmesi İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı başkanlık uzlaşma komisyonu verilerine ilişkin olduğundan analize konu uzlaşma görüşmelerinin 35 bin – 900 bin tutarları arasında değişkenlik gösterdiği anlaşılmaktadır.

<sup>3</sup> Matrah; gelir ve kazançtan maliyet, sair gider ve indirimler düşüldükten sonra gelir veya kazanç ilişkili verginin hesabında yasal vergi oranının uygulandığı kazanç veya gelir tutarı

**Tablo 1.7 2017 Yılı İstanbul İlindeki 1024 Uzlaşma Vakası İçinde Sektörel Dağılım (1.000 TL)**

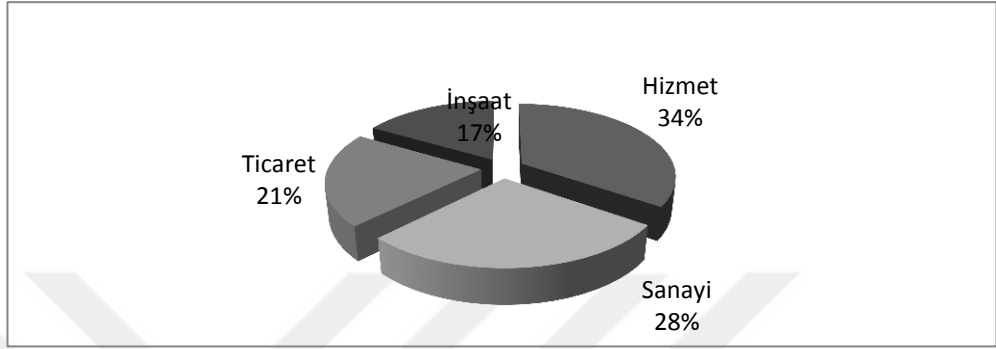
SEKTÖRÜ	Uzlaşmaya Konu Vergi Aşlı (1000 TL)	Uzlaşılan (1000 TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza 1000 TL	Uzlaşılan Ceza 1000 TL	Uzlaşma İçindeki Oranı
HİZMET	35.218	25.158	35.417	1.787	35%
Bilişim	3.717	2.660	3.738	194	4%
Danışmanlık	3.004	2.133	3.030	159	3%
Eğitim	1.642	1.215	1.642	66	2%
Finans	431	306	443	23	1%
Medya, İletişim ve Yayıncılık	2.314	1.643	2.324	123	2%
Sağlık	2.778	1.972	2.807	142	3%
Teknik Hizmetler	8.538	6.062	8.591	424	8%
Turizm, Konaklama	3.942	2.849	3.974	210	4%
Ulaştırma, Lojistik ve Haberleşme	8.852	6.318	8.868	447	9%
SANAYİ	28.497	20.366	28.649	1.434	28%
Elektrik, Elektronik	2.630	1.868	2.661	133	3%
Enerji	2.618	1.859	2.633	136	3%
İmalat	4.260	3.024	4.260	230	4%
Kimya, Petrol, Lastik ve Plastik	2.486	1.765	2.486	124	2%
Metal	2.947	2.092	2.969	162	3%
Mobilya	1.110	788	1.110	54	1%
Montaj Sanayi	3.063	2.175	3.063	156	3%
Tekstil, Hazır Giyim Deri	9.725	6.942	9.841	511	10%
TİCARET	21.158	15.023	21.272	1.070	21%
Dış Ticaret	2.937	2.085	2.959	147	3%
Perakende Ticaret	18.222	12.937	18.313	923	18%
Gıda	5.191	3.686	5.201	264	5%
Otomotiv	5.063	3.595	5.096	255	5%
Diğer	7.968	5.657	8.016	404	8%
İNŞAAT	16.935	12.100	17.025	881	17%

Kaynak: GİB verilerinden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Uzlaşmayla sonuçlanan toplam 1024 uzlaşma görüşmesi içinde sektörel çeşitliliğin fazla olduğu söylenebilir. 4 ana sektör ve 22 alt sektör olmak üzere her ticari faaliyet alanından uzlaşma görüşmelerine katılımın sağlandığı anlaşılmaktadır. Toplam uzlaşma içinde hizmet sektörü %34'lük pay ile başı çekerken alt sektörler içinde ise en başta perakende ticaret olmak üzere sırasıyla tekstil, ulaştırma ve teknik hizmetler sektörlerinde faaliyet gösteren mükelleflerin yüksek paya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

1024 uzlaşma vakasına ilişkin ana sektör bazlı dağılımda ise şekil 1.6 verilerinden yararlanmak mümkündür. Buna göre; hizmet sektörü %34 ile başı çekerken sanayi sektörünün %28, ticaret sektörünün %21 ve inşaat sektörünün ise %17'lik bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Şekil 1. 6 Uzlaşma Ana Sektör Dağılımı



Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

#### 1.4.3 Türkiye ve seçilmiş ülkelerde vergi uzlaşması uygulamaları

Vergi uzlaşması asıl itibariyle masum mükellefiyet ihlallerini korumaya yönelik bir uygulama niteliğindedir. Vergilendirme işlemlerinin önemli kısmı birtakım hesaplamaları içeren karmaşık yapıdır. Vergi ödevleri ifa edilirken birçok tereddüt ve yorum farklılığının ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle vergi kanunlarının somut olaylara uygulanması sırasında yoruma açık birçok vergilendirme işlemi ortaya çıkmaktadır. Yasaların öngöremediği veya muğlak olduğu bu gibi durumlara birçok vergilendirme sisteminde rastlamak mümkündür. Bu gibi durumlarda idare ile mükellefin talepleri mevcut kurallar çerçevesinde uzlaşma prosedürü ile çözülebilmektedir.

Nitekim Türkiye vergi sisteminde uzlaşmaya ilişkin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesinde vergi uzlaşmasının ancak kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369' uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya kanunun 116, 117 ve 118' inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi hallerinde uzlaşılabilineceği belirtilmiştir. Benzer durum İngiliz ve Fransız vergi sistemlerindeki uzlaşma prosedürleri için de geçerlidir. Amaç tartışmalı vergisel işlemlerin yargıya intikal ettirilmeksizin çözümüdür.

Türkiye uygulaması ile karşılaştırıldığında gerek ABD gerekse Birleşik Krallık vergi sistemlerinde mükellefin ve vergi idaresinin karşılıklı pazarlığına dayanan müzakere temelli uzlaşma söz konusu değildir. Değerlendirme ilgili komisyonlarda dosya üzerinden yapılmaktadır. Bununla birlikte gerek Birleşik Krallık gerekse ABD vergi sisteminde uzlaşma yaygın bir uygulama niteliğinde değildir. Zira ABD'deki uygulamada uzlaşma sadece ödeme güclüğü içinde bulunan vergi mükelleflerinin toplam vergi borcunu ödenebilir düzeye çekme şeklindedir. Dolayısıyla ABD sisteminde vergi uzlaşması Avrupa ve Türkiye uygulamasında olduğu gibi çekişmeli vergilendirme işlemlerinin çözümü niteliğinde değildir. İhtilafli vergilendirme işlemleri ancak dava yolu ile çözümlenebilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kararları gerek idare gerekse mükellef için bağlayıcıdır. Bunun tek istisnası Fransa'daki uygulamadır. Fransa'da uzlaşma komisyonu kararlarına vergi idaresinin uyma zorunluluğu bulunmadığı gibi dava yolundan önce uzlaşma yoluna gitmek zorunludur. Ancak Türkiye'de uzlaşma komisyonu kararları kesin ve bağlayıcıdır.

Türkiye'de diğer ülkelere kıyasla, uzlaşma görüşme sayısı ve uzlaşmayla sonuçlanan vaka fazlalığı söz konusudur. Bu durum çeşitli ülkeler ve Türkiye'ye ilişkin uzlaşma verilerinin yer aldığı Tablo 1.8'den anlaşılmaktadır. 2015 yılı itibariyle Türkiye'de uzlaşma vakası 148.226 iken bunların 139.987'nin (%90'nın) uzlaşma ile sonuçlandırıldığı görülmektedir. Ancak ABD'de bu uzlaşma vakasının 63.000, uzlaşma oranının ise %42, Birleşik Krallık'ta ise 34.144 ve %52 olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Türkiye'nin uzlaşma vakası ve uzlaşma oranındaki sayısal çoğunluğu ilk bakışta pozitif bir durumun varlığına işaret etmektedir. Ancak uzlaşma vaka ve oran fazlalığının ardındaki nedenleri irdelediğimizde Türkiye'de vergi uzlaşmasının diğer ülke uygulamalarına kıyasla hedefinden sapmış bir uygulama niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır.

Zira vergi uzlaşmasına konu uyuşmazlıklar irdelendiğinde daha çok sahte fatura kullanma veya çeşitli vergiden kaçınma fiilleri nedeniyle yapılan cezalı vergi tarhiyatlarının uzlaşma görüşmelerine konu edildiği anlaşılmaktadır. Ancak vergi uzlaşmasına asıl itibariyle vergilendirme konusundaki görüş veya yorum farkından kaynaklanan çekişmeli vergisel işlemlerin konu edilmesi gerekirken bu yöndeki masum mükellefiyet ihlallerinin toplam uzlaşma içindeki payının oldukça az olduğu anlaşılmıştır. Bu durum vergilerin adil dağılımını olumsuz etkilediği gibi haksız fayda edinimine de sebep olmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Zira mevcut uzlaşma



uygulamasıyla Türk vergi sisteminde vergi ödevlerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefler aleyhine bir durumun ortaya çıktığını söylemek mümkündür.

**Tablo 1. 8 Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Uzlaşması**

Ülke	Uzlaşmaya Başvuru Zorunluluğu	Uzlaşma Kararlarının Niteliği	Toplam Başvuru Sayısı	Toplam Uzlaşma Sayısı	Uzlaşma Oranı	Uzlaşma Yolu İçin Gereken Şartlar
Türkiye	İhtiyari	Bağlayıcı	148.226	139.987	90%	Vergi Kaçakçılığı Fiili Olmamalı
Birleşik Krallık	İhtiyari	Bağlayıcı	34.144	17.421	51%	Vergi Kaçakçılığı Fiili Olmamalı
Fransa	Zorunlu	Öneri				Vergi Kaçakçılığı Fiili Olmamalı
ABD	İhtiyari	Bağlayıcı	63.000	27.000	42%	1-Ödeme Gücü Kriteri 2-İflas Halinde Olmama 3-Başvuru Ücreti 4-Peşin Ödeme

Kaynak: GİB, HMRC ve IRS Yıllık Vergi Faaliyet Raporlarından faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ayrıca vergi uzlaşması Birleşik Krallık ve ABD’de işlem dosyası üzerinden değerlendirilirken Türkiye’de ve Fransa’da mükellef ve vergi idaresinin bir araya geldiği uzlaşma görüşmesinde bir nevi pazarlık söz konusudur. Uzlaşma görüşmeleri tek oturumluk görüşmelerdir. Oturum sonucunda uzlaşmanın sonuçlanması kesindir. Ancak Birleşik Krallık ve ABD uygulamasında uzlaşma tekliflerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması daha uzun sürmektedir. Uzlaşma değerlendirme sürecinin uzamasının bir sonucu olarak ortaya çıkan göreceli belirsizliklerin gecikme maliyetini arttırdığı söylenebilir. Bu nedenle gecikme maliyetinin Birleşik Krallık ve ABD uzlaşma sistemlerine göre Türkiye ve Fransa uzlaşma sistemlerinde daha düşük olduğunu belirtmek mümkündür.

Vergi uzlaşmasını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 1. maddesinden de anlaşılacağı üzere Türkiye’de vergi uzlaşmasıyla tartışmalı vergilendirme işlemlerinin mükelleflerle karşılıklı diyalog temelli çözümü amaçlanmıştır. Ancak uygulamada bu sürecin bir nevi hak doğuran matbu indirim prosedürü olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Farklı ülke uygulamaları ile karşılaştırıldığında, örneğin 2017/2018 döneminde Birleşik Krallık ’ta vergi uzlaşma komisyonlarınca mükelleflerin haklı görüldüğü 14.992 vergilendirme işlemi geri alınarak iptal edilmiş

iken aynı dönemde Türkiye uygulamasında vergi uzlaşma görüşmelerinde bu yönde vergilendirme iptallerinin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Türkiye vergi sisteminde vergi uzlaşması ile sadece vergide indirim imkânı sağlanmakta olup haksız veya hukuksuz olduğu tespit edilen vergilendirme işlemlerinin komisyonlarca iptali söz konusu değildir.

Sonuç olarak Türkiye’de vergi uzlaşma komisyonlarının asıl işlevinden uzak bir görünüm sergilediği söylenebilir. Uzlaşma komisyonlarının yetkileri kapsamındaki uyuşmazlıkları vergi kanunları ve diğer normlar çerçevesinde değerlendirilerek tamamen iptal etmesini (talep edilen alacağı sıfırlaması) sınırlandıran her hangi bir yasal engel bulunmadığı halde bu yönde kararlar alınmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumun aksine vergi uzlaşma prosedürü genel bir indirim mekanizması olmaktan öteye geçemediği gibi vergi kaybına sebep olmuş mükellefler için indirim hakkı doğurucu bir süreç haline gelmiştir. Uzlaşma komisyonları ise teamül haline gelmiş matbu indirim tekliflerini sunan bir yapı haline bürünmüş olup her uyuşmazlığa özel hukuki değerlendirme yapmaktan uzak bir görünüm sergilemişlerdir.

## **1.5 Sonuç**

Vergi kanunlarının vergilendirilebilir gelire uygulanması karmaşık bir süreci gerektirdiği için birçok vergi sisteminde ödenmesi gereken verginin belirlenimine ilişkin olarak mükellefler ile vergi idaresi arasında görüş farklılıklarının ortaya çıkması sıkça rastlanan bir durum haline gelmiştir. Hukuk devleti ve demokratik yönetim yaklaşımlarının önemli bir yansıması olarak vergi sistemlerinde yer bulmaya başlayan vergi uzlaşması ile taraflara doğrudan iletişim ve müzakere olanağı sağlanarak bu tür uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeksizin çözümü sağlanmıştır.

Uygulamada farklılıklar olmakla birlikte vergi uzlaşması bu yönüyle günümüz modern vergi sistemlerinde kabul görmüş yaygın bir uygulama niteliğindedir. Ancak bununla birlikte ABD’deki vergi uzlaşmasının kıta Avrupası’ndaki vergi uzlaşmasından farklı olduğu söylenebilir. Zira ABD’deki vergi uzlaşması tahsilat odaklı bir görünüm sergilemekte, sadece ödeme güçlüğü içinde bulunan mükelleflere belli şartlarda toplam borçtan indirim imkânı sağlayan bir uygulama olup kıta Avrupa’sındaki gibi tartışmalı vergilendirme işlemlerinin uzlaşmaya konu edilemediği bir uygulama niteliğindedir.

Türkiye'deki vergi uzlaşması Kıta Avrupası uygulamasıyla benzerlik göstermektedir. Türkiye ve Kıta Avrupa'sında vergi uzlaşmasının asıl misyonunun masum mükellefiyet ihlallerini korumaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede uzun ve masraflı yargı yolu yerine, vergi uzlaşması ile iyi niyetli mükelleflere iddia ve itirazlarını vergi idaresine karşı sunma fırsatı verilmekte ve ortak bir zeminde çözüm imkânı sağlanmaktadır. Ancak Türkiye vergi sisteminde vergi uzlaşması prosedürünün rutin bir indirim mekanizması olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Zira Türkiye'de vergi uzlaşmasının diğer ülke uygulamalarına kıyasla hedefinden sapmış bir uygulama niteliğinde olduğu söylenebilir. Gerek Türkiye'deki uzlaşma görüşmelerine konu uyuşmazlıkların niteliği gerekse uzlaşmaya konu vaka sayısı fazlalığı bu tespiti doğrular niteliktedir.

Zira Türkiye'deki vergi uzlaşmasına konu uyuşmazlıklar irdelendiğinde daha çok sahte fatura kullanma veya çeşitli vergilerden kaçınma fiilleri nedeniyle yapılan cezalı vergilendirme işlemlerinin uzlaşma görüşmelerine konu edildiği anlaşılmaktadır. Ancak vergi uzlaşmasına asıl itibarıyla vergilendirme konusundaki yorum veya uygulama farklılığından kaynaklanan çekişmeli vergisel işlemlerin konu edilmesi gerekirken bu yöndeki masum mükellefiyet ihlallerinin toplam uzlaşma içindeki payının oldukça az olduğu anlaşılmıştır. Bu durum vergilerin adil dağılımını olumsuz etkilediği gibi haksız fayda edinimine imkân sağlamakta, vergi ödevlerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefler aleyhine vergi yükü dağılımına sebep olması kaçınılmaz olmaktadır.

Türkiye'de vergi uzlaşmasının etkinliğini azaltan unsurlardan biri uzlaşma tekliflerindeki aşırı standardizasyondur. Uzlaşma komisyonlarının görüşmelerdeki tekliflerini sınırlandıran her hangi bir yasal engel olmadığı halde uzlaşma komisyonlarınca bu yetkiler tam olarak kullanılamamaktadır. Uzlaşma görüşmelerindeki indirim teklifleri teamüllere belirlenmekte olduğu için bu durum komisyonların etkinliğini sınırlamaktadır.

Oysa ki uzlaşma komisyonlarının her uzlaşma görüşmesine konu olayın gerçek mahiyetini esas alarak teklif ve değerlendirmelerde bulunması gerekmektedir. Uzlaşmaya konu vergilendirme işleminin hukukiliği, vergi mükellefinin ödeme gücü, iyi niyetliliği gibi unsurların uzlaşma değerlendirme ve tekliflerinde dikkate alınması önemlidir.

## 2. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ

### 2.1 Giriş

Vergilerin temel misyonu yönetim erkinin finansmanı olmakla birlikte, günümüzde vergilerde fonksiyonel çeşitlenme söz konusudur. Vergiler, klasik (finansal kaynak sağlama) işlevinin yanında, sosyal ekonomik ve hatta kültürel işlevleri olan çok fonksiyonlu bir yapıya evrilmiştir. Kamunun finansmanı, gelirin yeniden dağılımı, dış ticaret dengesinin sağlanması, fiyat istikrarı ve küresel sermayeyi teşvik gibi birçok fonksiyonu bulunan vergiler, bu çalışmada küresel sermayeden pay alma işlevi yönünden irdelenecektir.

Sanayi devrimini izleyen süreçte ivme kazanan küreselleşme olgusu, II. Dünya Savaşından sonra kurulan uluslar arası finansal örgütlenmeler, savaş ekonomisinden ticaret ekonomisine geçiş, iletişim ve bilişim teknolojisindeki gelişmeler gibi birçok faktör ekonomik paradigmanın değişimini kaçınılmaz kılmıştır. Bu paradigma değişiminin bir sonucu olarak ortaya çıkan küresel sermaye pastası vergi rekabeti olgusunu doğurmuştur. Küresel sermayeden pay kapma yarışı olarak da tanımlanabilecek vergi rekabetinde iki veya daha fazla ülkeden oluşan aktörlerin karşılıklı etkileşimi ve bu etkileşim sonucunda ortaya çıkan kazanç söz konusudur.

Özellikle işlem maliyetlerindeki düşüş ve sermaye önündeki engellerin kaldırılması sermaye hareketlerinin maliye politikalarına olan duyarlılığını daha da arttırmıştır. Bu duyarlılığın farkında olan aktörler vergi indirim ve istisnalarını optimum oranda belirlemekten uzaklaşmaya başlamışlardır. Bu süreç dünya ülkeleri arasında vergi oranlarında dibe doğru yarışı başlatmıştır. Pareto etkin durumun<sup>4</sup> söz konusu olduğu bu durum; bir ülkenin küresel doğrudan yabancı sermaye (DYY) pastasından aldığı payın artabilmesi için en az bir ülkenin DYY payının azalması gerektiği durumu ifade etmektedir.

---

4 Pareto etkin durum: Bir ülkenin DYY stokunun arttırılabilmesi için başka bir ülkenin DYY stokunun azaltılması gerektiği durumu ifade eder

Vergi rekabeti konusunda literatürde yapılmış çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Ancak vergi rekabeti sürecinin dinamik bir süreç olması nedeniyle güncellenmesi önemli ve gereklidir. Özellikle vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda odaklanılan kurumlar vergisi indirimi, ikili vergi sistemi, serbest bölge uygulamaları gibi klasik temel vergi rekabeti araçları günümüzde etkinliğini kaybetmeye yüz tutmuştur. Bunun yerine ulusal vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanan daha komplike ve teknik yöntemlere dayalı vergi rekabeti teknikleri geliştirilmiştir. Vergi rekabeti tekniklerinin gelişimi ile birlikte söz konusu yöntemlere karşı kasıtlı olarak önlem almayan ulusal vergi otoritelerinin bu politikalarını pasif vergi rekabeti stratejileri olarak nitelemek mümkündür.

Literatürde genellikle konumuna göre yatay, dikey vergi rekabeti veya sonuçlarına göre zararlı veya faydalı vergi rekabeti diye kategorize edilerek analiz edilen vergi rekabeti, bu çalışmada benzer bir metodoloji kullanılmaksızın bir bütün olarak incelenecektir. Vergi rekabeti asıl itibariyle dinamik nitelikli bir süreçtir. Bu sürecin tüm dinamikleri ile incelenmesi önemli ve gereklidir. Bu anlamda çalışmada vergi rekabetinin dinamikleri olan hedef değişkenler ve vergi rekabetinde kullanılan araçların çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde karşılaştırmalı olarak irdelenmesi gerekmektedir. Bu anlamda vergi rekabetinde hedef değişken olarak çeşitli ülkeler ile Türkiye'nin DYY stoku vergisel teşvik uygulamaları ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

Bu anlamda vergisel teşvik araçlardan en önemlisi olan kurumlar vergisi ile hedef değişken olan doğrudan yabancı yatırımlar arasındaki ilişkinin varlığına dair yapılmış çeşitli ampirik çalışmalardan da faydalanarak korelasyon analizi gerçekleştirilecektir. Kurumlar vergisine ilişkin analiz ve değerlendirmeden sonra günümüzde etkin olarak kullanılan diğer rekabetçi vergi teşvik mekanizmaları incelenecektir. Bu kapsamda offshore hesaplar, ikili vergi sistemi, transfer fiyatlandırması, Ar-Ge Kredisi gibi rekabetçi vergi teknikleri irdelenecektir. Söz konusu rekabetçi vergi teşvik yöntemlerinin somut örneklerle analiz ve değerlendirilmesi literatürün güncellenmesi ve iktisadi bakış açısıyla değerlendirilmesi açısından önemlidir.

## 2.2 Uluslararası Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, küreselleşme süreciyle etki alanı genişleyen ve ilgi çeken bir konu olsa da, kavramın ortaya çıkışı 1950'li yıllara kadar uzanmaktadır. Konunun, ekonomi literatürüne girmesi, Tiebout'un 1956 yılında yapmış olduğu, federal yapı çatısı altında yerel yönetimlerce kamu mallarının sunumuna ilişkin çalışmasına dayanmaktadır. Yerel otoriteler arasındaki rekabete ilişkin bir çalışma ile literatüre girmiş olan vergi rekabeti, 1980 sonrası gelişmelerle birlikte artık küresel ölçekte ele alınan bir konu haline gelmiştir.

Vergi rekabetinin odağında ülkeler arası etkileşim vardır. Bir ülkenin vergi alanındaki regülatif adımları başka bir ülkenin regülatif adımını tetiklemektedir. Dolayısıyla Dietsch (2015)'in bağımsız devletlerin işbirlikçi olmayan etkileşimli vergi stratejileri tanımını vergi rekabetinin etkileşim yönüne vurgu yapmaktadır. Icriet (2016) tarafından yapılan çalışmada ise vergi rekabeti küresel sermayeden pay kapma yarışı olarak da tanımlanmakta, ülkeler arasındaki karşılıklı etkileşime vurgu yapılmaktadır. Buna göre vergi rekabetinde iki veya daha fazla ülkeden oluşan aktörlerin karşılıklı etkileşimi ve bu etkileşim sonucunda ortaya çıkan kazanç söz konusudur. Ulusların, hem içerdeki sermayenin yurt dışına çıkışını önlemek hem de yabancı sermayenin ülkeye akışını sağlamak için vergi oranlarını düşürücü veya vergi muafiyeti sağlayıcı düzenlemelerin karşılıklı etkileşiminin tetikleyicisi olarak gösterilmektedir.

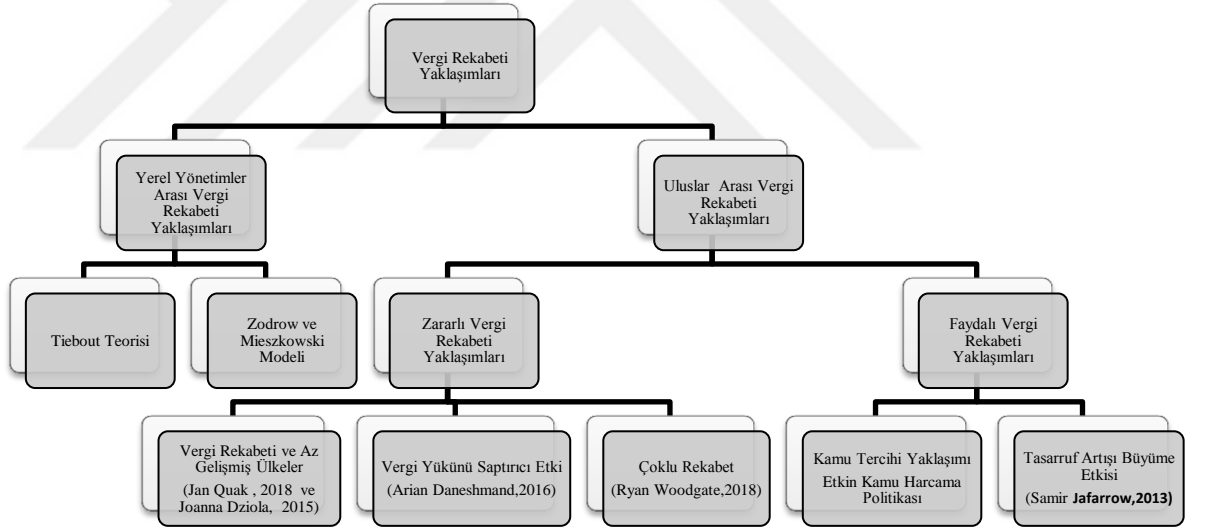
Sonuç olarak vergi rekabetinin birçok yönüyle irdelenmesi mümkündür. Bu nedenle literatürde konuyla ilgili çok yönlü çalışmalar bulunmaktadır. Ancak vergi rekabeti literatürde ağırlıklı olarak zararlı sonuçları yönünden irdelenmiştir. Vergi rekabetinin zararlı sonuçları üzerine odaklanan Wilson (2005) vergi rekabetini, ülkelerin vergi oranlarını indirmek suretiyle birbirlerinin vergi matrahlarını erozyona uğratması olarak tanımlamıştır.

Mitchell (2000) ise konuyu çok farklı bir noktadan ele alarak, vergi rekabetini küreselleşme sürecinin doğal bir sonucu olarak görür. Üretimin, düşük vergi yükünün olduğu coğrafyalara kaymasını sağlayan temel mekanizmanın küreselleşme olduğunu ifade eder. Üretimin düşük vergili yerlere kayması nedeniyle ülkelerin vergi hasılatlarını azaltan bu oluşumu vergi rekabeti olarak tanımlar .

### 2.3 Vergi Rekabetinde Teorik Yaklaşımlar

Vergi rekabetine ilişkin literatürde birçok yaklaşım bulunmaktadır. Söz konusu yaklaşımları yerel yönetimler ve Uluslar arası vergi rekabeti teorileri olarak sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan birincisi klasik yaklaşım olup vergi rekabeti teorisine yönelik ilk yaklaşım niteliğindedir. Buna göre yerel yönetimler arası vergi rekabeti yaklaşımlarının temeli niteliğindeki iki model söz konusudur. Bunlar; 1956 yılındaki çalışmasıyla Tiebout Teorisi, diğeri ise 1986 yılında ortaya konmuş olan Zodrow ve Mieszkowski Modelidir. Ancak günümüzde küreselleşme ile birlikte vergi rekabeti olgusu daha çok ülkeler arasında gerçekleşen bir olgu haline gelmiştir. Dolayısıyla ülkeler arası vergi rekabetine odaklanan yaklaşımları Uluslar arası vergi rekabeti yaklaşımları olarak nitelemek gerekmektedir.

Şekil 2. 1 Vergi Rekabeti Yaklaşımlarının Şematik Gösterimi



Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Klasik vergi rekabeti teorileri olarak nitelendirilen Charles Tiebout ve Zodrow-Mieszkowski Modelleri yerel idareler arasındaki vergi rekabetine odaklanan yaklaşımlardır. Charles Tiebout (1956) tarafından yerel idarelerle ilgili yapılan çalışma vergi rekabeti alanında ilk teoremdir. Bu teoriye göre yerel idarelerin gelirleri nüfusa dayalı olduğundan daha fazla yerleşimciyi belediye sınırlarına

çekmek için hem vergiler hem de kamu hizmetleri teşvik aracı olarak kullanılmaktadır.

Yerel yönetimler arası taşınma maliyetinin sıfır olduğu, bireyler arasında tam bilginin ( yerel yönetimlerin kamu hizmetleri ve uyguladıkları vergilere ilişkin bilginin bilindiği) veri olduğu bu modelde maksimum refahı sağlayan yerleşim yerinin mutlak tercih sebebi olduğu varsayılmaktadır. Modele göre göreceli olarak daha kaliteli kamu hizmeti ile düşük vergi yükü vaat eden yerel yönetimlerin daha çok nüfus çekeceği kabul edilmektedir. Bu nedenle yerel yönetimler arasında hem kamu hizmeti kalitesi hem de vergi indirimi yönünden rekabet söz konusu olacaktır.

Yerel yönetimlere ilişkin bir diğer önemli vergi rekabeti teorisi Zodrow ve Mieszkowski modelidir. Söz konusu modelde yerel yönetimler arasında ortaya çıkan vergi rekabetinin sonuçlarına odaklanılmaktadır. Bu modelde yerel yönetimlerce yapılan vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün mobil olmayan faktörler üzerinde kalacağı ileri sürülmektedir. Basit vergi rekabeti teorisi olarak da adlandırılan bu modele göre nihai denge noktasında mobil sermayeye düşük vergi uygulanırken, emek gibi mobil olmayan hareketsiz faktörlere ise yüksek oranlı vergi uygulanmaktadır.

Zodrow ve Mieszkowski (1986) modelinde çok sayıda ve homojen yapıya sahip vergilendirme otoritesinin bulunduğu, tam rekabetin geçerli olduğu, bireylerin zevk ve tercihleri ile gelirlerinin benzer olduğu, üretilen mal ve hizmetlere ilişkin dışsallıklarının olmadığı, baş vergisi ve servet vergisi olmak üzere iki çeşit vergi olduğu varsayılmaktadır. Modelin temel belirleyici varsayımı; sermayenin, idareler arasında serbestçe dolaşabilmesi varsayımıdır. Bu varsayımlar altında, serbestçe hareket edebilen sermayeyi çekmek için yerel idarelerin servet vergilerini düşürmesi, diğer idarelerce takip edilmekte ve nihai olarak servet vergilemesi tamamen ortadan kalkarak vergi yükü, hareketli olmayan faktörlerin üzerine yüklenmektedir.

Uluslar arası vergi rekabeti yaklaşımlarında ise esas odak noktası devletler arasındaki vergi rekabetidir. Devlet arası vergi rekabetini farklı yönlerden ele alan birçok Uluslar arası vergi rekabeti yaklaşımı bulunmaktadır. Ancak vergi rekabeti sonucunda ülkelerin en az birinin zarar göreceğini kabul eden zararlı vergi rekabeti yaklaşımı literatürdeki hâkim görüş niteliğindedir. Bu temel yaklaşıma göre;



yatırımların optimal dağılımını saptırarak ülkelerin vergi matrahını aşındıran vergi rekabetinin bu yönüyle zararlı olduğu kabul edilmektedir.

Zararlı vergi rekabeti birçok yönüyle çeşitli çalışmalara konu edilmiştir. Bu çalışmalardan biri de çoklu rekabet halidir. Woodgate (2018)'e göre vergi rekabeti ancak çoklu rekabet halinde zararlı olabilecektir. Çoklu rekabet teorisine göre, tek ülke tarafından uygulanan rekabetçi vergi politikaları rasyonel strateji olarak nitelendirilmekte ancak birden çok ülkenin rekabetçi vergi stratejisi uygulaması halinde ise rekabetçi vergi stratejileri irrasyonel ve hatta zararlı olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle çoklu rekabette daha kötü bir fayda düzeyinde denge durumunun söz konusu olacağı kabul edilmektedir. Zira çoklu rekabet halinde ülkeler arasında ardısal vergi indirim sarmalı (vergi oranlarında dibe doğru yarış) vergi oranlarının optimum orandan uzaklaşmasına yol açarak vergi hasılatında azalmaya sebep olacaktır.

Çoklu rekabet teorisinin temel argümanı üzerine temellenmekle birlikte vergi rekabetinin az gelişmiş ülkeler üzerindeki zararlı etkilerini irdeleyen yaklaşımlar da bulunmaktadır. Quak (2018) tarafından yapılan çalışma bunlardan biridir. Söz konusu çalışmaya göre az gelişmiş ülkelerin vergi rekabetinden daha çok zarar gördüğü sonucuna ulaşılmıştır. Vergi gelirlerinin önemli bir kısmı kurumlar vergisi gelirlerinden oluşan bu ülkelerde vergi rekabeti sürecinde kurumlar vergisinde dibe doğru yarış stratejisinin toplam vergi gelirlerinde önemli ölçüde azalışa sebep olacağı ileri sürülmüştür. Toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payının az gelişmiş ülkelere kıyasla daha az olması nedeniyle aynı durumun gelişmiş ülkelerde gerçekleşmeyeceği kabul edilmiştir.

Vergi rekabetinin az gelişmiş ülkelerdeki etkileri üzerine odaklanan çalışmasında Dziola (2015)'a göre rekabetçi vergi politikaları, vergi oranlarında dibe doğru yarışı tetiklemektedir. Bu nedenle rekabetçi vergi politikalarının vergi tabanına, bütçe dengesine ve gelirin yeniden dağıtımına negatif yansımaları bulunmaktadır. Üstelik söz konusu negatif yansımadan en çok az gelişmiş ülkeler etkilenmektedir. Sonuç olarak Dziola (2015)'nin çalışmasında vergi rekabetinin gelişmiş ülkelere kıyasla az gelişmiş ülkelere daha çok zarar verici etkileri olduğunu kabul etmekte ve az gelişmiş ülkeleri çoklu rekabetin gerçekleştiği piyasalar dışında kalmasını önermektedir. Rekabetçi vergi politikalarının az gelişmiş ülkeler üzerindeki negatif

etkileri IMF tarafından da kabul edilmektedir. IMF (2015)'ye göre az gelişmiş ülkelerdeki vergi rekabetine yönelik birçok teşvik politikası vergi tabanını eriten uygulamalar niteliğindedir.

Bu nedenle az gelişmiş ülkelerdeki vergi teşviklerinin kar maliyet analizine göre belirlenmesi gerekmektedir. Klemm ve Van Parys (2012) tarafından az gelişmiş Latin Amerika ve Afrika ülkelerine yönelik çalışma IMF (2015) ve Dziola (2015) tarafından yapılan çalışmaları doğrular niteliktedir. Zira az gelişmiş Latin Amerika ve Afrika ülkelerinde vergi tabanını daraltıcı vergi teşviklerinin bu ülkelerdeki toplam yatırımları ve büyümeyi attırmadığı sonucuna ulaşmıştır (Klemm ve Van Parys 2012). Bu ülkelerde vergisel teşvikler DYY artışına sebep olmuşsa da ülke içindeki yerli sermayenin ülke dışına çıkışı DYY artışını nötrleştirici etki yaptığı tespit olunmuştur.

Daneshmand (2016) ise çoklu rekabetçi varsayım altında, vergi yükünü saptırıcı etkisi nedeniyle vergi rekabetinin vergi adaletsizliğine sebep olacağını ileri sürmektedir. DYY akışını sağlamak için ülkelerin mobil sermaye üzerindeki vergilerde indirim yapması kaçınılmaz bir durum olarak nitelenmektedir. Mobil sermaye üzerindeki vergi oran indirimi sonucunda ise azalan vergi gelirlerini ikame etmek için mobil olmayan gelir unsurları (emek üzerinden alınan vergi) ile tüketim vergilerinin (satış vergilerinin) artacağı ileri sürülmektedir. Bu nedenle vergi rekabeti, başka ülkelerin vergi matrahını aşındırarak vergi gelirlerinin azaltan ve aynı zamanda vergi yükünün sermaye üzerinden diğer gelir unsurları üzerine kaymasına sebep olan bir olgu olarak nitelenmektedir.

Literatürde temel görüş çoklu rekabet temelli zararlı vergi rekabeti yaklaşımları olmakla birlikte vergi rekabeti ve büyüme ilişkisini irdeleyen çok sayıda çalışmaya da rastlamak mümkündür. Birey ve kurumların harcanabilir gelirini, dolayısıyla yatırım ve büyüme gibi önemli değişkenleri pozitif yönde etkileyen rekabetçi vergi politikalarının (vergi yükünü azaltması nedeniyle) faydalı olduğunu ileri süren kamu tercihi teorisi bu yaklaşımların temel dayanağı niteliğindedir. Rekabetçi vergi politikalarıyla birlikte vergi oranlarında düşüş gerçekleşeceği ve bu düşüş sonrasında birey ve kurumların vergi yükünün de azalacağı kabul edilmektedir. Vergi yükü azalışının ise yatırımlarda artışa sebep olacağı ve yatırım artışının ise büyüme ile

sonuçlanacağı tezinden hareketle vergi rekabeti ve büyüme arasında pozitif bir ilişkinin varlığına işaret edilmektedir.

Bu görüşün temsilcilerinden olan Jafarrow (2013)'a göre vergi rekabetinin büyüme, yatırım gibi çok değişken üzerinde pozitif etkileri bulunmaktadır. Söz konusu pozitif etki tasarruf artışını sağlamasıyla ortaya çıkar. Yatırımlar ve tasarruflar üzerindeki yüksek vergi oranlarının hem yatırımı ve tasarrufları azaltmakta hem de emek arzını azaltıcı etkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla emek üzerindeki vergi yükünün fazla olması hem işveren maliyetini arttırdığından hem de ücretliler açısından çalışmayı daha az çekici hale getirdiğinden vergi oranlarında düşüşe sebep olacak rekabetçi vergi politikalarının büyüme üzerindeki etkileri pozitif olacaktır.

Kamu tercihi yaklaşımına göre vergi rekabeti, devleti daha etkin bir ölçüğe getirecek ve kamu hizmetlerinin daha verimli kullanılmasına olanak sağlayacaktır. Rekabetin piyasa için ortaya çıkardığı pozitif etkilerin altını çizen bu yaklaşım, hükümetler arasındaki rekabetin de benzer şekilde olumlu sonuçlar doğuracağını kabul etmektedir (Blankart, 2002). Kamu tercihi teorisyenleri, yüksek vergilerin, ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkileri dikkate alındığında, vergi rekabetinin, ekonomik büyümeye katkı sağlayacağını ileri sürmektedirler. Vergi oranlarının düşürmenin vergi hasılatı kaybı yaratmayacağını belirten yaklaşım, gelir etkisinin doğduğu koşullarda düşük vergilerin, vergi hasılatına katkı yapacağını savunmaktadırlar.

#### **2.4 Vergi Rekabetinin Gelişimini Sağlayan Faktörler**

Vergi rekabetinin gelişmesinde ve yaygınlaşmasında birçok faktörün etkisi bulunmaktadır. Ancak vergi rekabetinin birçok vergi sisteminde etkin olarak uygulanan bir politika haline gelmesinde küreselleşmedeki gelişmenin büyük rolü olmuştur. Vergi rekabeti daha da serbestleşmiş küresel piyasalarda birçok ekonomik sistem için temel strateji haline gelmiştir. Gerek mali gerekse ekonomik istikrar ve sürdürülebilirlik için geliştirilmesi gereken vergisel teşvik politikası olmanın ötesine geçmiştir. Dolayısıyla gittikçe önem kazanan bu olgunun hızla gelişiminde temel rol oynayan başta küreselleşme olmak üzere iktisadi ve mali faktörleri irdelemek gerekmektedir.

### **2.4.1 Küreselleşme**

Mitchelle (2000) vergi rekabetini küreselleşme sürecinde kendiliğinden ortaya çıkan bir olgu olarak nitelemiştir. Küreselleşme, vergi yükümlülerinin üretim faaliyetlerinde yer seçimlerini düşük vergi yükü bulunan ekonomilere kaydirmalarına olanak sağlamaktadır. Güvenç (2015)'e göre ise küreselleşmenin tanımlarına ilişkin literatürde bir fikir birliğinden söz etmek oldukça güç görünmektedir. Sermaye, teknoloji, insanlar, fikirler ve hizmetlerin entegrasyonu eş anlamda kullanılan küreselleşme; hangi alanda olursa olsun sanattan bilime, iletişimden ekonomiye, akla gelebilecek başka bir etkinlikte, üretim faaliyetinde, imalde, dünya genelinde kabul görmüş, saygınlığı olan, yenilikçiliğe sahip ilkelerin hesaba katılması ya da etkin bir forma sokulması, kökselleştirilmesi, ülke sınırlarını aşarak bölgeselliğin, millete özgü değerlerin yok sayılmaksızın dışına çıkılmasıyla evrenselliğin ilişkilendirilmesi, bütünleştirilmesi diye tanımlanabilir.

Ekonomi dünyasındaki küreselleşme; dış ticaret ve küresel sermayedeki liberalizasyon dalgasının iletişim ve bilişim teknolojilerindeki gelişme ile desteklenmesi ile daha da yoğun etkileşim içine girmiştir. Birey, ülke ve hatta toplumların etkileşimini sağlayan bir olgu olarak küreselleşme, ulusal vergi politikalarının da etkileşimine sebep olmuştur. Bu etkileşim süreci vergi rekabeti olgusunun gelişimindeki en temel etken olmuştur.

### **2.4.2 İktisadi ve mali etkenler**

Yabancı sermaye, düşük tasarruf ve yatırım oranına sahip ekonomilerin enflasyon veya işsizlik gibi makroekonomik sorunlarla mücadelesinde önemli bir değişkendir. Yatırım sorunsalında borçlanma gibi maliyetli bir araç yerine yabancı sermayenin tercih edilmesi rasyonel bir tercihtir. Ayrıca rekabetçi vergi stratejisi makroekonomik dengesizliklerle mücadelede kullanıldığı gibi aynı zamanda büyüme ve daha fazla zenginleşme için de kullanılabilir. Gelişmiş ülkelerin rekabetçi vergi stratejileri büyüme ve daha fazla zenginleşme odaklıdır. Az gelişmiş ülkelerde ise gelişme odaklıdır. Sonuç olarak rekabetçi vergi stratejisi gerek gelişmiş gerekse gelişmemiş tüm ülkeler için bir kazanım fırsatı sunmaktadır.

Ülkeleri, küresel sermayeyi çekmeye yönelten birçok iktisadi ve mali faktör bulunmaktadır. Bunların en önemlilerinden biri düşük tasarruf oranıdır. Düşük

tasarruf oranı bir ülkeyi vergi rekabetinde bulunarak ülke içine yabancı tasarrufları çekmeye yönelten önemli bir faktördür. Tasarruf oranının düşük (Tasarruf/Milli Gelir) olması düşük yatırımlara neden olur. Arttırılamayan yatırımlar; cari açık, potansiyel büyüme oranı, işsizlik, enflasyon, milli gelir gibi birçok makroekonomik değişkeni negatif yönde etkiler. Tasarruf oranındaki yetersizliğine bağlı olarak ekonomide ortaya çıkan dengesizliklerle mücadelede tasarruf oranının arttırılması zorunludur. Bu nedenle düşük tasarruf oranına sahip ülkelerdeki düşük yatırım düzeyi, yabancı sermaye ile ikame edilmeye çalışılmaktadır. Yetersiz yatırım oranını ikame eden yabancı sermayeyi teşvik edici rekabetçi vergi politikalarının uygulanması kaçınılmaz olmaktadır.

Ödemeler dengesi açığı ise bir diğer faktördür. Dış ticaret açığı veren ülkeler, cari açık sorunsalına bağlı problemlerle mücadele için yabancı sermayeye ihtiyaç duyarlar. Rekabetçi vergi stratejilerinin de aralarında bulunduğu bir kısım teşviklerle yabancı sermaye yurt içine çekilmeye çalışılır. Yabancı sermayenin cari açık sorunu yasayan ülkeye akması ödemeler dengesini pozitif yönde etkilerken aynı zamanda döviz kurunun istikrar kazanmasında etkili olur.

Kronik bütçe açıkları ise vergi rekabetine teşvik eden bir diğer yapısal faktördür. Kronik bütçe açıkları veren ekonomiler, vergi tabanının kısıtlı olması nedeniyle gider bütçesi gelir bütçesinden göreceli olarak fazla olan ekonomilerdir. Bütçe açığının büyük olduğu ekonomilerde maliye politikası da göreceli olarak etkisizdir. Yabancı sermayeye tanınan teşviklerle yabancı yatırımların artması ve böylece vergi tabanının genişletilmesine bağlı olarak bütçe gelirlerinin artması hedeflenir.

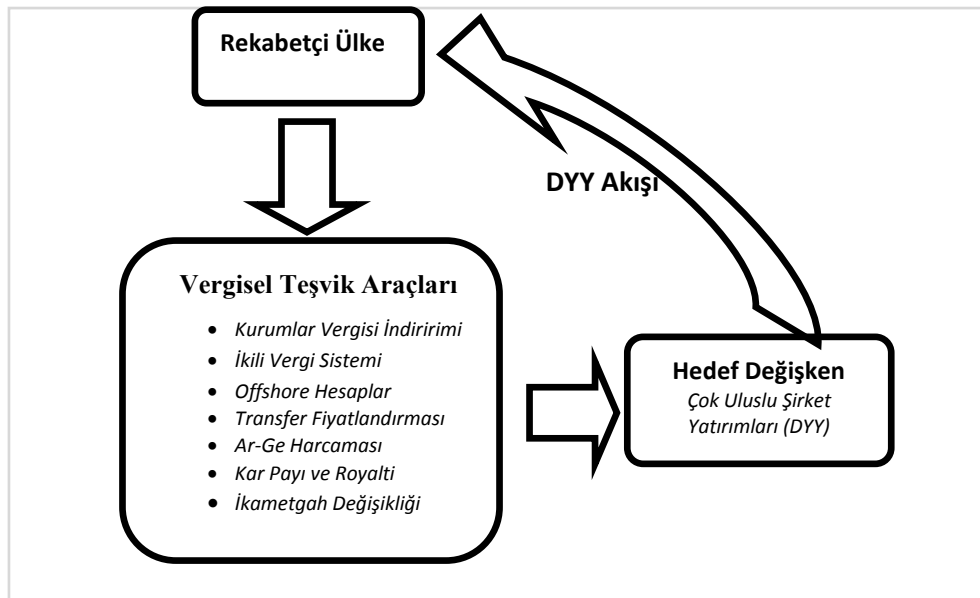
Bazen arz yönlü iktisadi uygulamaların da sonuç itibariyle rekabetçi vergi politikalara neden olduğu durumlara rastlamak mümkündür. Arz yönlü ekonomi yaklaşımı ilk ortaya atan ABD'li iktisatçı Arthur Laffer'e göre vergi oranı indirimi vergi hasılatını arttıracaktır. Zira yüksek olan vergi oranlarındaki indirim gerek emek gerekse diğer gelir unsurları üzerindeki vergi yükünü azaltacağından insanların daha fazla çalışmasını teşvik edecektir. Bu durum vergiden kaçınma fiillerini azaltarak vergi gelirlerinde artışa sebep olacaktır. Arz yönlü iktisatçılara göre enflasyonla mücadelede talep temelli politikalar yerine toplam arzı arttırıcı politikalar yürürlüğe sokulmalıdır.

Arz yönlü iktisadi uygulamalarında birincil amaç üretim artışıdır. Birincil amaç hedefi doğrultusunda vergi oranlarındaki düşüş sonuç itibarıyla rekabetçi bir vergi politikasına neden olabilmektedir. Bu nedenle her vergi indirimin ardında vergi rekabet olgusunun yattığı söylenemez. Vergi indirimi bazen sosyal bazen de ekonomik amaçlarla yapılabilmektedir. Arz yönlü iktisadi uygulamalarında olduğu gibi vergi indirimiyle rekabet yerine, asıl amaçlanan üretim artışıdır. Üretim artışının hem milli geliri arttıracığı hem de fiyatlar genel düzeyini baskılayacağı gerekçesiyle 1980’li yıllarda yaygın uygulama alanı bulmuş bir iktisadi akım niteliğindeki arz yönlü iktisat uygulamalarına günümüzde de rastlamak mümkündür. Arz yönlü iktisadi uygulamalarla, toplam arzda artış hedeflenmekte ise de genel vergi oran indirimlerinin rekabetçi vergi politikalarının oluşumuna imkân sağlaması kaçınılmaz olmaktadır.

## 2.5 Uluslar arası Vergi Rekabetinin Dinamikleri

Küresel DYY stokundan pay alma yarışı olarak tanımlanan vergi rekabetinde dinamik bir süreç söz konusudur. DYY stokundan pay almak için çeşitli vergisel teşvikler uygulayan ülkeler ile kar maksimizasyonu odaklı yatırım kararı veren DYY sahibi çok uluslu şirketler bu dinamik süreçteki temel değişkenlerdir. Şekil 2.2’deki şematik gösterimde vergi rekabeti dinamiğinin temel değişkenleri ve akış süreci açıklanmaktadır.

Şekil 2. 2 Vergi Rekabetinin Dinamikleri ve İşleyişine ilişkin Şematik Gösterim



Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 2.2’de görüldüğü üzere vergi rekabeti süreci, rekabetçi ülkenin vergisel teşvik araçlarını kullanarak çok uluslu şirketlere düşük vergi yükü taahhüdü sunması ile başlamaktadır. Düşük vergi yükü karşısında çok uluslu şirket yatırımlarının rekabetçi ülkeye yöneldiği bu durum birçok makroekonomik değişkenin pozitif yönde etkilendiği rekabetçi ülke için hedeflenen bir durumu ifade etmektedir.

Vergi rekabetinde DYY payını arttırmak isteyen ülkeler için DYY hedef değişken niteliğindedir. Dolayısıyla bu noktada DYY sahibi çok uluslu şirketler de hedef değişkenin yönelimindeki karar verici birimdir. Bu nedenle hedef değişken olarak çok uluslu şirketlerin ve sahibi oldukları yatırımların dağılımında etkili olan faktörlerin hedef değişken olarak incelenmesi gerekmektedir. Bu anlamda bu bölümde öncelikle çok uluslu şirketler ile sahip oldukları yatırımların (DYY) küresel çaptaki dağılımı inceleme konusu yapılarak rekabetçi merkezler tespit edilecektir. Söz konusu tespitlerden hareketle DYY stokunda ön plana çıkan rekabetçi merkezlerin DYY çekim merkezleri olmasında etkili olan vergisel teşvik mekanizmaları güncel veriler ve örneklerle somutlaştırılacaktır. Bu nedenle öncelikle hedef değişken olarak DYY sahibi çok uluslu şirketlerin, sonrasında ise söz konusu hedef değişkeni etkilemeye yönelik olarak geliştirilmiş rekabetçi vergisel teşvik araçlarının irdelenmesi gerçekleştirilecektir.

### **2.5.1 Vergi rekabetinde hedef değişkenler**

Vergi rekabetinde hedef değişken niteliğindeki çok uluslu şirketler ve DYY’ler ayrıştırılması mümkün olmayan bir bütünün parçaları gibidir. Zira rekabetçi ülkeler için hedef değişken DYY olmakla birlikte DYY’nin sahibi ve hatta yönelimindeki yetkili otorite çok uluslu şirketlerdir. Çok uluslu şirket yatırımları DYY kapsamındaki yatırımların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda öncelikle çok uluslu şirketlerin ve sonrasında ise doğrudan yabancı yatırım stokunun çeşitli veriler ışığında irdelenmesi gerçekleştirilecektir.

### *i. Çok Uluslu Şirketler*

Vergi rekabetinin temel değişkenlerinden çok uluslu şirketler, belirli bir merkezden yönetilen ve birden çok ülkede faaliyette bulunan dev firmalardır. Küresel ekonomideki önemi ve etkinliği oldukça fazla olan çok uluslu şirketler gerek istihdam ve vergilendirme kapasiteleri gerekse yüksek ciroları, gelişmiş teknolojileri ve üretim teknikleri ile yatırım yaptıkları coğrafyalar için önemli bir fırsattır. Bu fırsatın farkında olan ekonomiler çeşitli rekabetçi vergisel tekniklerle bu değişkeni etkilemeye çalışırlar. Ancak kar güdüsü söz konusu değişkenin temel belirleyicisi durumundadır. Toplam kazancın daha az vergilendirilmesine sebep olan rekabetçi vergisel uygulamalar kar maksimizasyonu odaklı hareket eden çok uluslu şirketler için önemli bir teşvik mekanizmasıdır. Bu amaçla çok uluslu şirketler düşük vergi yükü vaat eden coğrafyalara kayma eğilimindedirler. Vergiden kaçınma<sup>5</sup> olarak nitelendirilecek bu rasyonel strateji sermaye yönelimindeki en önemli faktörlerden biridir.

Merkezinin bulunduğu ülke dışında da tesis ve varlıkları bulunan şirketlerin faaliyette buldukları ülkelere önemli katkıları bulunmaktadır. Yönelindiği ülkenin milli geliri, ödemeler bilançosu ve hatta istihdam kapasitesi gibi makroekonomik değişkenlerini pozitif yönde etkileme kapasitesi nedeniyle her ülke için istenilen yatırım haline gelmişlerdir. Bazı çok uluslu şirketlerin ciroları birçok ülkenin milli gelirini geride bırakacak kadar büyümüştür. Bu nedenle söz konusu şirketlerin üretim hacmi, yatırım tutarı, istihdam sayısı ve vergilendirilebilir tabanı gibi bir çok bileşenindeki büyüklük vergi rekabetindeki önemlerini daha da arttırmıştır. Örneğin 2016 yılı itibariyle perakende sektörünün lider şirketlerinden Walmart 2,3 milyon kişilik istihdam hacmi ve 482 milyar dolarlık hasılatı ile birçok ülkeyi geride bırakacak kadar büyük ölçekli küresel şirketlerden biridir (Fortune, 2016).

Tablo 2.1’de Walmart dışında Apple, Amazon, Microsoft gibi çok uluslu şirketlerin de hasılat değerlerine yer verilmiştir. Tablodaki veriler söz konusu şirket

---

<sup>5</sup>Vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin vergi matrahını azaltma veya tamamen matrahı sıfırlama şeklinde vergiye karşılık olarak verdikleri tepkilerdir. Vergi kanunlarında vergiden kaçınma suç değildir ve bunun için bir cezai yaptırım bulunmamaktadır. Vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı ise vergi kanunlarını ihlal ederek vergi matrahını azaltma veya yok etme sonucunu doğuran fiil veya eylemsizlik hali olarak nitelendirilir. Vergi kaçakçılığı suçtur ve bunun için cezai yaptırım söz konusudur.



yatırımlarının yöneldiği ekonomilere yapacağı katkı konusunda bir fikir verebilmektedir.

**Tablo 2. 1 Bazı Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Bilgiler**

Şirket	Gelir (milyon \$)	Kar (milyon \$)	Varlıklar (milyon \$)	Ödenen Vergi (milyon \$)
Walmart	482.130	14.694	199.581	6.558
Apple	233.715	53.394	290.479	19.121
Amazon.com	107.006	596	65.444	1.568
Microsoft	93.580	12.193	176.223	6.314
Facebook	17.928	3.688	49.407	2.506
Google	74.984	16.348	147.461	3.303
Coca-Cola	44.294	7.351	90.093	2.239

Kaynak:Fortune Global (2016) <http://fortune.com/fortune500/> (Erişim tarihi 17.06.2018)

Global Fortune (2016) tarafından yapılan araştırmaya göre küresel ölçekte faaliyet gösteren en büyük 500 şirketin her birinin 20 Milyar dolardan daha fazla gelir elde ettiği tespit edilmiştir. Söz konusu yüksek hasılat verileri, rekabetçi ülkelerin yatırım stoku ve milli geliri gibi birçok makroekonomik parametresi için önemli bir potansiyel olduğunu göstermektedir. Bu nedenle gerek yatırım miktarını gerekse istihdam oranını arttırmak isteyen birçok ekonomi için çok uluslu şirket yatırımlarına yönelmenin rasyonel bir strateji haline geldiğini söylemek mümkündür.

Bilindiği üzere çok uluslu şirketlerin büyük bir kısmı ABD merkezlidir. Dolayısıyla ABD kökenli çok uluslu şirketlere ilişkin Tablo 2.2'den yararlanarak çok uluslu şirketlerin yatırım yönelimini gözlemlemek mümkündür. OECD verilerinden faydalanılarak hazırlanan Tablo 2.2'de 2014 yılında ABD kökenli çok uluslu şirketlerin (Hizmet sektörü hariç) en fazla ciro elde ettiği faktör fiyatları ile en fazla katma değer ve istihdam sağladığı ekonomiler büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Tabloda dikkati çeken ülkeler İrlanda, İsviçre, Hollanda ve Singapur'dur. Çünkü tabloda yer alan Kanada, Birleşik Krallık, Almanya ve Çin ABD'nin en büyük ticari partnerleridir.

Bu ülkelerle ABD arasında çok uluslu şirket yatırımlarının gerçekleşmesi aradaki ticaretin yoğun olmasından kaynaklanabilir. Ancak İrlanda ve Singapur gibi ülkelerin ABD kökenli çok uluslu şirket için çekim merkezi olmasının nedeni ticaret yoğun bir gerekçeye dayandırılmaz. Zira İrlanda gibi ticari kapasitesi sınırlı ülkeye ticaret kapasitesiyle oransız bir şekilde çok uluslu şirket yatırımlarının yoğunlaştığı

görülmektedir. Bunun önemli bir sebebi İrlanda vergi sisteminin sunduğu vergisel teşviklerdir. 2014 yılında 4,7 milyon nüfus ve 227 milyar dolar milli gelire sahip İrlanda'da; ABD kökenli şirketler, 122,1 milyar dolar katma değer 250,5 milyar dolar ciro imkânı sağlarken 171.000 kişiye de istihdam olanağı sağlamıştır.

**Tablo 2. 2 2014 Yılında ABD Kökenli Çok Uluslu Şirketlerin Yoğunlaştığı Ülkeler**

ÜLKE	Sağladığı Katma Değer (Milyon \$)	Ciro (Milyon \$)	Sağlanan İstihdam Sayısı
Kanada	211.006	482.618	1.483.900
Birleşik Krallık	233.588	451.165	1.659.600
Singapur	65.141	236.176	269.600
Almanya	142.878	358.786	1.063.100
İrlanda	122.123	250.575	171.600
Çin	105.290	309.618	2.424.600
İsviçre	69.300	139.046	142.100
Hollanda	53.322	182.838	351.100
Meksika	77.219	213.184	1.997.600
Japonya	64.435	144.664	417.800
Fransa	82.652	209.989	671.100
Brezilya	71.663	198.155	1.039.700
Avustralya	74.960	130.449	422.200
Belçika	39.091	128.606	193.300
Hong Kong	25.219	65.776	172.400
İtalya	45.713	94.894	314.900

Kaynak: OECD Verilerinden yararlanılarak Yazar tarafından hazırlanmıştır. (OECD, 2017)

Ayrıca Tablo 2.2'de, İrlanda'nın katma değer ve ciro yönünden aldığı pay oldukça fazla olmasına rağmen istihdamdan aynı oranda pay almadığı görülmektedir. Bu durum Çin gibi ülkelere ucuz iş gücü için yönelen yabancı yatırımların İrlanda'ya ucuz iş gücü için yönelmediğini göstermektedir. Sonuç olarak Ar-Ge (Araştırma-Geliştirme) alanındaki vergisel teşvikleri göz önünde bulundurulduğunda İrlanda'ya yönelen ABD kökenli yatırımların teknoloji yoğun ve katma değeri yüksek ürünlere ilişkin yatırımlar olduğunu söylemek mümkündür.

## ii. Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Çok uluslu şirketlerin dağılım ve yönelimi ancak doğrudan yatırımlarıyla birlikte değerlendirilebilir bir veri sağlayabilir. Bu nedenle vergi rekabetiyle hedeflenen

temel değişken olan doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin değerlendirmenin de bu kapsamda gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Giriş yaptıkları ekonomide başta yatırım stoku olmak üzere birçok makroekonomik değişkeni pozitif yönde etkileyen DYY'ler gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan her ekonomi için hedeflenen değişken haline gelmiştir. Çeşitli vergisel teşviklerin yanında ücretsiz yatırımlık arsa temini, finansal transferler, yatırımcılar için vatandaşlık kolaylaştırması gibi birçok teşvik mekanizması ülkeler arasındaki DYY yarışının daha da şiddetlendiğini göstermektedir.

Küreselleşmedeki gelişme ve buna paralel olarak sermayenin önündeki engellerin kalkması ile birlikte DYY stoku hızla artmıştır. Söz konusu küresel DYY stokundaki artış Tablo 2.3'ten daha da iyi anlaşılmaktadır. Birleşmiş Milletler Kalkınma Raporu (2017)'nden yararlanılarak oluşturulan Tablo 2.3'e göre 1990'da 205 milyar dolar olan doğrudan yatırım girişleri sürekli artmıştır. 1990'da 205 milyar dolar olan doğrudan yatırım girişleri 2016 yılı itibariyle 1.746 milyar dolar seviyesine ulaşmıştır. DYY kümülatif stoku ise 2016 yılı itibariyle 26.728 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Küresel DYY stokundaki bu artış, rekabetçi vergisel uygulamalardaki çeşitliliği arttırarak rekabetçi vergisel politikaların birçok vergi sisteminde yer bulmasına sebep olmuştur.

**Tablo 2. 3 Uluslar arası Doğrudan Yatırımlar 1990-2016 (Milyon Dolar)**

	1990	2005-2007 Ortalaması	2014	2015	2016
<b>Doğrudan Sermaye Girişleri</b>	205	1.426	1.324	1.774	1.746
<b>Doğrudan Sermaye Çıkışları</b>	244	1.459	1.253	1.594	1.452
<b>Doğrudan Sermaye Girişi Stoku</b>	2.197	14.496	25.108	25.191	26.728
<b>Doğrudan Sermaye Çıkışı Stoku</b>	2.254	15.184	24.686	24.925	26.160

Kaynak: "World Investment Report 2017" UNCTAD verilerinden faydalanılarak Yazar tarafından hazırlanmıştır (UNCTAD, 2017).

Sınırlarına DYY akşını sağlamak için rekabetçi ülkeler tarafından başta vergisel teşvikler olmak üzere yatırım arsası tahsisi, vatandaşlık vaadi gibi çok yönlü teşvik mekanizmaları geliştirilmiştir. Bu yönüyle DYY akışını sağlamak için geliştirilen teşviklerden en önemlileri kazanç üzerinden alınan kurumlar vergisidir. Bu

kapsamda çok uluslu şirketlerin kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi oranları ve DYY stokunu gösteren Tablo 2.4 verilerini irdelemekte fayda vardır. Çünkü Doğrudan yatırımların yöneliminde en temel değişken kurumlar vergisi oranıdır. Hines (2016)'e göre kurumlar vergisi oranları ile DYY arasındaki negatif bir korelasyon bulunmaktadır. Bu nedenle DYY'yi etkileyen vergi dışı faktörlerin sabit olduğu varsayımı altında, kurumlar vergisi oranı düşük veya sıfır olan ekonomilerde DYY akışının daha fazla olması beklenir.

Hines (2016)'in bu varsayımının Tablo 2.4 verileriyle örtüşmediği söylenebilir. Ancak 2015 yılı itibariyle en çok doğrudan yatırım çeken 10 ülke ve bu ülkelerin nominal kurumlar vergisi oranlarının yer aldığı Tablo 2.4'te kurumlar vergisi oranı ile DYY arasında negatif bir korelasyon gözlenememesinin en önemli nedeni nominal kurumlar vergisi oranları ile efektif kurumlar vergisi oranının farklı olmasıdır. Çünkü DYY için asıl önemli olan efektif kurumlar vergisi oranlarıdır.

**Tablo 2. 4 Küresel Sermaye Stokunda İlk 8 Ülke**

	ÜLKE	2015 Yılı İtibariyle DYY Stoku (Milyon Dolar)	Kurumlar Vergisi Oranı		ÜLKE	2015 Yılı İtibariyle DYY Stoku (Milyon Dolar)	Kurumlar Vergisi Oranı
1	Hollanda*	3.939.415	20, 25	5	İngiltere	1.554.303	19
2	Lüksemburg**	3.271.769	15-19-27	6	Hong Kong	1.394.580	16.5
3	ABD	3.134.199	40	7	Singapur	869.572	17
4	Çin*	2.579.564	20, 25	8	İrlanda	866.218	12.5

Kaynak: World Investment Report 2017'' Unctad ve KPMG.com ve IMF verilerinden faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır (IMF, 2015).

Not: \*İki oranlı Kurumlar vergisi oranı söz konusudur. \*\*Üç oranlı Kurumlar vergisi oranı söz konusudur.

Tablo 2.4'e göre en fazla DYY stokuna sahip Hollanda'da kurumlar vergisi oranının (%20 – 25) ortalama dünya kurumlar vergisi oranına göre rekabetçi olduğu söylenemez. Dolayısıyla Tablo 2.4'teki nominal kurumlar vergisi oranları ile DYY arasında negatif korelasyonun saptanamamasına ilişkin tespit Hines (2016)'in iddiasını değerlendirmeye uygun veri niteliğinde değildir. Zira Hollanda'da nominal kurumlar vergisi oranı %20-%25 olduğu halde çeşitli rekabetçi vergisel uygulamalarla (inovasyon teşvik paketi, kar payları ve gayri maddi haklar (royalti) kazançlarına uygulanan vergi istisnaları gibi) yabancı sermayeye ilişkin efektif kurumlar vergisi oranının nominal oranın oldukça altında gerçekleştiği

anlaşılmaktadır. Daha da önemlisi, Hollanda'daki efektif kurumlar vergisi oranlarının bazı yabancı yatırım kazançları için sıfır olduğu bilinmektedir.

### **2.5.2 Vergi rekabetinde kullanılan araçlar**

Vergi rekabetinde DYY'yi teşvik için kullanılan en temel araç vergi oran indirimleridir. Küreselleşmeyle birlikte ulusal ekonomiler arasındaki etkileşimin daha da yoğunlaşmasıyla birlikte ülkeler arasındaki sermaye hareketliliğinin vergisel alandaki düzenlemelere olan duyarlılığı artmış, sermaye kazançlarını doğrudan vergilendirmesi nedeniyle kurumlar vergisi vergi rekabetindeki en temel vergi türü olarak ön plana çıkmıştır.

Ancak günümüzde DYY teşvikinde uygulanan vergisel teşvik mekanizmaları oldukça çeşitlenmiştir. Küreselleşmedeki gelişme ve buna paralel olarak sermayenin önündeki engellerin kalkması ile birlikte DYY stokundaki hızlı artış ülkeler arasındaki rekabetçi mücadeleyi daha da şiddetlendirmiştir. Bunun sonucunda doğrudan vergi oranlarını indirmek şeklinde olan klasik vergi rekabeti yöntemlerinin yerine günümüzde daha komplike vergi rekabeti modelleri tercih edilmeye başlanmıştır. Günümüzde vergi otoritelerince doğrudan genel bir vergi oranı indirimi yerine, vergi matrahının azaltılmasını sağlayan selektif nitelikli mekanizmalar tercih edilmeye başlanmıştır. Bu anlamda selektif nitelikli birçok rekabetçi vergilendirme aracı ortaya çıkmıştır. İkili vergi sistemi, offshore hesaplar, iş merkezi değişikliği, transfer fiyatlandırması, Ar-Ge harcamaları, kar payı ve royalti gibi çeşitli hasılat unsurlarına istisnalar tanıyan teknikler en yaygın rekabetçi vergilendirme araçlarıdır. Sonuç olarak rekabetçi vergi politikalarında son dönemde çeşitlilik söz konusu olsa da en temel rekabetçi vergi politikası aracı olan kurumlar vergisinden başlayarak çeşitli rekabetçi vergi teşvik araçlarını irdelemek gerekmektedir.

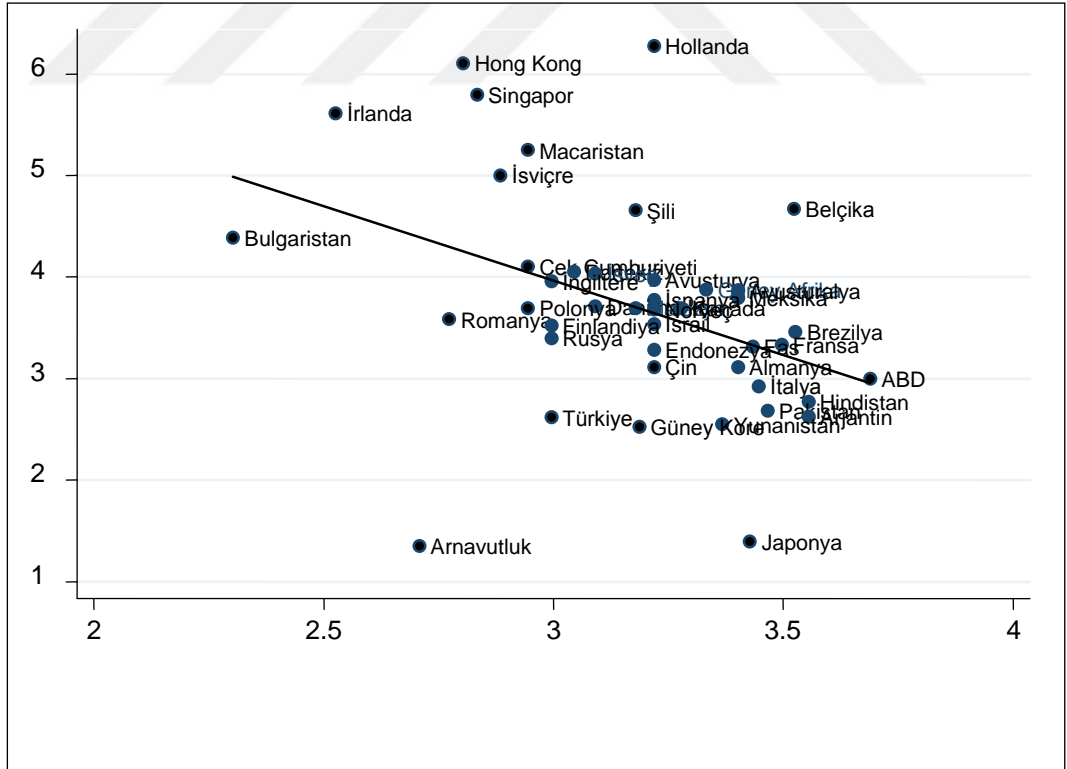
#### *i. Kurumlar Vergisi İndirimi*

Kurum kazancının ne kadarlık kısmının vergilendirileceğini belirleyen kurumlar vergisi oranı, kar güdüsüyle hareket eden küresel aktörlerin yatırım kriterlerinden en önemlilerindedir. Kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler ile efektif vergi yükünün azaltılarak Uluslar arası yatırımların ülkeye çekilmesi amaçlanmaktadır. Servet vergileri ve gelir vergisi gibi vergilerin de vergi rekabetinde rolü olmakla birlikte kurumların doğrudan karını etkilemesi nedeniyle kurumlar vergisi sermaye

hareketlerinin yöneliminde ve dolayısıyla vergi rekabetindeki en önemli vergi türüdür.

Kurumlar vergisi oranları ile DYY arasında negatif bir ilişki olduğunu ortaya koyan birçok çalışma bulunmaktadır. De Mooij ve Ederveen (2008) tarafından yapılan çalışma bunlardan biridir. Söz konusu çalışmaya göre kurumlar vergisi oranındaki % 1'lik bir azalmanın DYY girişlerini yaklaşık olarak % 3 artırdığı tespit edilmiştir. Aynı çalışmada DYY'lerin vergi indirimlerine olan duyarlılığının ise artış eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Hines (2006) tarafından DYY ile kurumlar vergisi oranı arasındaki negatif ilişkinin varlığına dair gerçekleştirilen çalışmada ise vergi politikalarının, doğrudan yabancı yatırımın hacmini ve gideceği ülkeyi ya da bölgeyi çok yakından etkileyip etkilemediği incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda vergi oranlarındaki %10'luk bir düşüşün, %6 daha fazla doğrudan yabancı yatırım çektiği tespit edilmiştir.

Şekil 2. 3 Kurumlar Vergisi Oranı ve Doğrudan Yabancı Yatırımların Milli Gelirdeki Payı (DYY/Milli Gelir) Arasındaki İlişki (2018 Yılı)



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Doğrudan yabancı yatırım ile kurumlar vergisi arasındaki negatif korelasyon Hines (2006) ve De Mooij ve Ederveen (2008) gibi bir çok çalışmada tespit edilmiş ise de

söz konusu ilişkiyi korelasyon katsayısı analiziyle irdelemek bu noktada çalışmayı daha da somutlaştıracaktır. Bu nedenle 43 ülkeyi kapsayan basit bir korelasyonla bu ilişkiyi saptamaya çalıştık. Bunun için öncelikle 2016 yılına ait 43 ülkeyi kapsayan kesitler arası veriden hareketle DYY/Milli Gelir ve kurumlar vergisi oran değişkenlerindeki uç değer sorunundan kurtulmak ve makul bir ölçeklendirme yaratabilmek için söz konusu değişkenlerin doğal logaritması (ln) alınarak korelasyon katsayısı analiziyle doğrudan yabancı yatırımların milli gelire oranının kurumlar vergisi esnekliği tahmin edilmiştir. Logaritmik değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı -0.4053 olarak tahmin edilmiştir. İşareti beklendiği gibi negatiftir. Ayrıca korelasyon katsayısı istatistiksel olarak %1’de bile anlamlıdır (p-değeri= 0.007). Çalışmamızdaki bu bulgular konu hakkındaki daha önceki çalışmalarını teyit eder nitelikte olup şekil 2.3’teki grafikte de ayrıca görülmektedir.

Sonuç olarak DYY’lerin kurumlar vergisine olan duyarlılığına ilişkin çalışmamızdaki korelasyon analizi ile Hines (2007), De Mooij ve Ederveen’nin (2008) bulgularının örtüştüğü anlaşılmaktadır. Bu nedenle gerek DYY üzerindeki etkisi gerekse ticari kazancı doğrudan vergilendirerek net kazancı belirlenimindeki rolü nedeniyle kurumlar vergisini vergi rekabetindeki en önemli politika aracı olarak nitelenebilir.

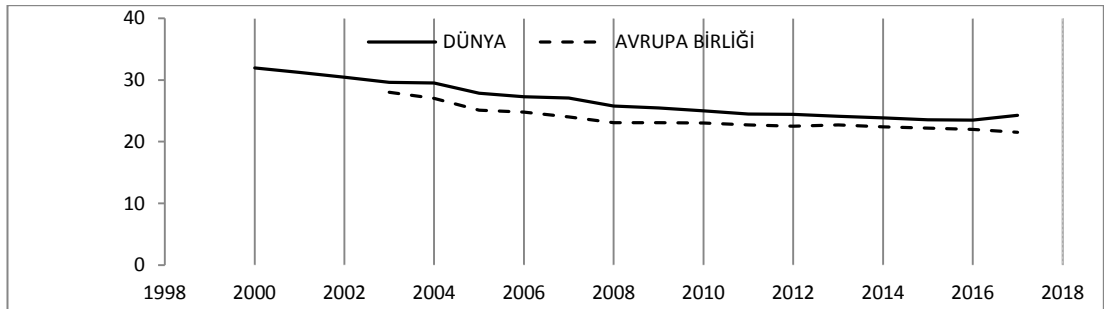
Kurumlar vergisi vergi rekabetinde en temel belirleyici araç olmakla birlikte dibe doğru yarış stratejisiyle önemini yitirdiği söylenebilir. Dibe doğru yarış stratejisi vergi rekabeti sürecindeki ülkelerin karşılıklı oran indirimlerini ifade eder. Vergi rekabetinin ortaya çıktığı yıllarda karşılıklı vergi oran indirimleri dibe doğru bir yarışa sebep olmuştur. Yabancı sermayeyi çekmek için uygulamaya konulan indirim yarışları vergi oranlarının optimum seviyeden uzaklaşmasına sebep olmuştur. Söz konusu fiili durumdan hareketle dibe doğru yarış stratejisinin vergi gelirlerinde azalmaya sebep olarak faydadan çok zarara neden olduğu söylenebilir. Yabancı sermayeyi çekmek için vergi oranlarında karşılıklı indirim yarışları, ülkelerin optimal vergi oranından uzaklaşmasına ve bunun sonucunda gelir kaybına sebep olması muhtemeldir. Vergi oranlarında indirim stratejisi, diğer kaynak ülkelerin bu duruma uyum sağlayarak aynı şekilde vergi oranlarını indirme yoluna gidemedikleri durumunda etkili olabilmektedir. Diğer ülkelerin aynı vergi indirimini gerçekleştirmek suretiyle misillemede bulunmaları durumunda her iki taraf için de daha kötü bir denge durumu söz konusu olabilmektedir (Julie, 2007).

Bu nedenle günümüzde kurumlar vergisi oranındaki düşüş trendinin durduğunu söylemek mümkündür. Tablo 2.4'ten görüldüğü üzere günümüzde kurumlar vergisi oranlarının %20 - % 25 marjında sabitlendiği, kurumlar vergisinde %20 oranının eşik değer haline geldiği görülmektedir. Bu durum rekabetçi vergi politikalarında genel bir oran indiriminden vazgeçilerek selektif indirim stratejisinin benimsendiğini göstermektedir.

Şekil 2.4'te ise dünya ve Avrupa Birliği kurumlar vergisi ortalamalarının trendi yer almaktadır. Buna göre her iki değişkenin de düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. 2000'li yılların başında dünya kurumlar vergisi ortalaması %32 civarında iken 2016 yılı itibariyle bu ortalamanın %24 seviyesine düştüğü anlaşılmaktadır. Aynı düşüş trendi Avrupa Birliği ortalaması içinde de geçerlidir. 2003 yılında %29 civarında olan AB kurumlar vergisi ortalaması 2016 yılında %22'ye düşmüştür. 1998-2017 yılları arasında dünya ve AB ortalama kurumlar vergisi oranı gösterilmektedir. Her iki değişkenin de 1998-2017 yılları periyodunda düşüş trendinde olduğu ancak AB kurumlar vergisi oran ortalamasının dünya ortalamasının altında seyrettiği görülmektedir. Buna göre AB kurumlar vergisinin dünya ortalamasına göre daha rekabetçi olduğu söylenebilir.

Kurumlar vergisi oranının düşme eğiliminin durduğunu göstermesi açısından anlamlıdır. 2015 yılına kadar istikrarlı şekilde düşen kurumlar vergisi oranı bu yıldan itibaren yatay seyir izlemeye başlamıştır. Bu durum vergi oran indirimlerindeki dibe doğru yarış stratejisinin günümüz itibariyle tercih edilmeyen bir strateji olduğunu doğrulamaktadır. Dibe doğru yarış stratejisi günümüzde yerini modern rekabetçi vergileme tekniklerine bırakmıştır.

Şekil 2. 4 Dünyada ve AB'de Ortalama Kurumlar Vergisi Oranı 1998-2017



Kaynak: OECD, GİB, KMPG verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.



## ii. İkili Gelir Vergisi Sistemi

Genser (2006) ikili gelir vergisini sermaye ve emek gelirlerini farklı vergilendirme temeline dayanan bir gelir vergisi türü olarak tanımlamaktadır. İkili gelir vergisi sisteminde, üniter gelir vergisi sisteminden farklı olarak farklı gelir unsurlarının toplamından oluşan bir matrah değil, emek ve sermaye faktörlerinden elde edilen gelirler ayrıştırılarak vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Noord (2000)'a göre hareketli olan üretim faktörlerinin gelirleri olan; faiz, kar payı ve sermaye kazançlarından daha düşük ve düz oranlı bir vergi alınırken, emek gelirlerinin artan oranlı şekilde vergilendirilmesi öngörülmektedir. Yani ikili gelir vergisi sisteminde, sermaye üzerindeki vergi yükü düşürülürken, emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün artırılması söz konusu olmaktadır.

Vergi sistemlerinde sermaye gelirlerinin düşürülmesine yönelik ilk deregülatif hareket küreselleşme hareketinin hız kazandığı 1980'lerin sonuna doğru Norveç'te gündeme gelmiştir. Sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün düşürülmesine yönelik bu hareket 1992 yılı itibariyle tam olarak ikili gelir vergisinin ilk uygulaması niteliğindedir. Buna göre sermaye faktöründen elde edilen gelirlerin düz oranlı düşük bir vergiye tabi tutulması, emek gelirlerinin ise daha yüksek olarak artan oranlı bir vergiye tabi tutulması öngörülmüştür. Norveç'in yanında Danimarka, İsveç, Finlandiya ve takip eden yıllarda Hollanda gibi ülkelerde de benzer yönde reform çalışmaları gözlenmiş ancak söz konusu ülkelerdeki uygulamalar Norveç'teki gibi saf ikili gelir vergisi uygulaması şeklinde ortaya çıkmamıştır.

İkili gelir vergisi sisteminde elde edilen gelir, sermaye ve diğer gelirler olmak üzere ayrıştırıldığından kişilerin sermaye kazancı dışındaki gelirlerinde vergi yükü artışı söz konusudur. Bu durum gelir üzerindeki yüksek vergi yükünden kaçınmak isteyen bireyleri göreceli olarak daha düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelere veya bölgelere göç etmeye teşvik etmektedir. Gerek küreselleşmenin gerekse AB gibi entegrasyonların sağladığı mobilite artışıyla bireylerin düşük vergili bölgelere yönelimi daha da kolaylaşmıştır. Vergi yükünden kaçış amacıyla ülkeler ve bölgeler arasında ikamet amaçlı gerçekleşen bu göçler dikkat çekici boyuta ulaştığından mali literatürde buna ilişkin çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Vergi ve göç gibi iki ayrı değişken arasındaki ilişkiyi çeşitli yönlerden inceleme konusu yapan bu çalışmalarda bu değişkenler arasında doğrudan bir ilişkinin varlığına dair çeşitli bulgulara

rastlanmıştır. Ancak söz konusu çalışmalardaki bulgular aynı zamanda inceleme konusu değişkenler arasındaki bağlantının çok kuvvetli olmadığını da göstermiştir.

Konu hakkındaki önemli çalışmalardan biri Sanandaji (2012) tarafından 153 ülkedeki 1.625 milyarderin 1996-2010 dönem aralığına ilişkin göç eğilimleri üzerine yapılan çalışmadır. Çalışmada milyarderlerin ülkeler arası göçünde vergilerin etkili olduğuna dair bulgulara rastlanmakla birlikte vergi ve milyarderlerin Uluslar arası göçü arasındaki ilişkinin çok kuvvetli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Zira gözlem konusu 1.625 milyardenden çok az bir kısmının vergiler karşısında göç ettiği tespit edilmiş olup 1.625 milyarderin sadece %13'nün zenginleştiği ülke dışına yerleştiği tespit edilmiştir.

En çok milyarderin bulunduğu ABD'ye 60 milyarder göç etmişken 13 milyarder ise ABD dışına göç etmiştir. Toplam milyarder göçlerinin 3'te biri ise vergi cenneti diye tanımlanan merkezlere yönelmiştir. Vergi cenneti olarak kabul edilen bu merkezlere yönelik milyarder göçü; İsviçre'ye 23, Hong Kong'a 20, Monako'ya 8 ve Singapur 6 şeklindedir. Sonuç olarak anılan çalışmada, milyarderlerin ülkeler arası göçünde vergilerin de etkisi kabul edilmekte birlikte göç edilen ülkenin coğrafi, kültürel ve siyasi yakınlık düzeyi ile ticaret potansiyeli gibi faktörlerin daha belirleyici olduğu ortaya çıkmıştır.

Bakija ve Slemrod (2004) tarafından yapılan çalışmada ise miras ve emlak vergilerinin ABD'deki zenginlerin göçü üzerinde tespit edilebilir ancak küçük bir etkisi olduğuna yönelik bulgulara rastlanmıştır. Kleven ve diğerleri (2013) tarafından 1980-2008 yılları arasında 14 Avrupa ülkesine ilişkin yapılan çalışmada ise özellikle 1995 yılından sonra transfer piyasasını daha da liberalize eden Bosman kurallarının da etkisiyle Avrupa'daki futbolcuların vergi oranlarına olan duyarlılığının arttığı tespit edilmiştir. Bu tespitten hareketle Avrupalı futbolcuların profesyonel kariyer tercihlerine ilişkin değerlendirme süreçlerinde göreceli olarak düşük vergili ülkeler önemli bir faktör olarak öne çıkmaya başlamıştır. Bu bulgulardan hareketle gelir vergisi yükündeki artışın kişilerin Uluslar arası mobilitesini arttırdığı ve ancak söz konusu mobilite de göç edilen ülkenin coğrafi, kültürel ve siyasi yakınlık düzeyi ile ticaret potansiyeli gibi faktörlerin daha etkili olduğunu söylemek mümkündür.

### *iii. Kıyı Ötesi Bankacılık (Offshore Hesaplar)*

Kıyı ötesi bankalar, yurt içinde faaliyette bulunan mevduat bankalarına özgün bir kısım yükümlülüklerin dışında tutularak bulunduğu ülke dışındaki yerleşiklerden mevduat kabul eden finansal kurumlardır. Kıyı bankaları da normal bankalar gibi mevduat, kredi, fon yönetimi gibi çok çeşitli hizmetler sunan kredi kurumu niteliğinde ise de bazı kıyı ötesi bankalar kara para aklama merkezi haline gelmiştir.

Dünya milli hasılasının %10'luk kısmını barındıran kıyı ötesi bankacılığının kökeni 1920'lere kadar dayanmaktadır. Anavatanı İsviçre olmakla birlikte 1980'li yıllardan sonra birçok offshore merkez ortaya çıkmıştır. Unger (2017)'e göre çoğu gelişmiş ülke tarafından özel sınırlarında veya arka bahçesi durumundaki ada devletlerinde, mali şeffaflıktan kaçınmak ve bir takım mali işlemlerini peçelemek için birçok bölge offshore merkez haline dönüştürülmüştür. Bu anlamda mesela İngiltere Bermuda, Virgin ve Channel Adalarını kıyı ötesi bankacılık için kullanırken, Fransa Monako'yu, Almanya ise Jersey'i kıyı ötesi bankacılık için kullanmaktadır. Murphy (2004)'e göre çoğu gelişmiş ülkeler tarafından yönetilen 95 offshore merkezi bulunmaktadır. Bu merkezlerin ilk üç sırasında Bahamalar, Bermuda, Cayman Adaları gelmektedir. Ayrıca 95 merkezlik listede; Kıbrıs Rum Kesimi 10, İsviçre 19, İrlanda 25, Monako 27, Birleşik Krallık 48, ABD 62, Fransa 69, Almanya 70 ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti 91. sırada yer almaktadır.

Küresel sermayeyi rekabetçi vergi politikaları ile çeken offshore merkezlerdeki finansal varlık stokuyla ilgili birçok çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmaların, offshore merkezlerdeki finansal sermaye stokuna ilişkin verilerinde değişkenlik söz konusu olsa da konu hakkındaki çalışmaların tamamında bu merkezlerdeki finansal sermaye stokunun gittikçe arttığı anlaşılmaktadır. Konu hakkında OECD (2010) tarafından yapılan çalışmaya göre 2007 yılı itibariyle offshore merkezlerde 5-7 trilyon dolar finansal varlık bulunduğu tespit edilmişken; Palan, Murphy and Chavagneux (2013) tarafından yapılan araştırmada ise 2010 yılında 12 trilyon dolar finansal varlığın bulunduğu saptanmıştır.

Diğer taraftan offshore merkezler arasında İsviçre'nin ayrı bir yeri ve önemi bulunmaktadır. Gerek offshore merkezlerin anavatanı olması gerekse offshore merkezler içindeki yüksek payı nedeniyle İsviçre'nin offshore merkezler içinde öne

çıkıldığı anlaşılmaktadır. Zira Alstadsæter (2017) tarafından yapılan çalışmaya göre offshore merkezler içinde İsviçre'nin payında zaman içinde önemli bir azalma gözlenmiş ise de halen önemli bir aktör olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Zira bu çalışmada 2017 yılı itibariyle İsviçre bankalarındaki yabancı varlık miktarının 2,3 trilyon dolar olduğu tespit edilmiştir. Dünya offshore varlığında İsviçre'nin 2001'deki payı %40 iken 2006-2007 yıllarında %45-50'lik paya ulaşmış ancak takip eden yıllarda %30'a gerilemiştir. İsviçre'nin ardından Hong Kong 2015 yılı itibariyle ikinci en fazla finansal varlık barındıran offshore merkezi haline gelmiştir (Alstadsæter, 2017).

Offshore merkezlerde faaliyette bulunan bankalara sağlanan imkânlar bu merkezleri cazip hale getirmiştir. Toplanan mevduata, karşılık ayırma zorunluluğu olmayan bu tür merkezlerde gizlilik en önemli unsurlardan biridir. Ayrıca faaliyette bulunduğu ülkedeki bir kısım hukuki ve mali düzenlemenin dışında tutulan bankalar, mevduata yüksek faiz ve düşük vergi stopajıyla muadil bankalara karşı haksız bir üstünlük elde ederler. Örneğin toplam mevduat içinde %25'i bulan emanet hesaplar İsviçre offshore bankacılık sisteminde vergiden kaçınmak için kullanılan vergisel teşvik mekanizmasıdır.

Johannesen (2014) tarafından emanet hesaplarla ilgili yapılan çalışmada bu hesaplara yatırılan paraların İsviçre dışındaki para piyasaları fonlarına aktarıldığı ve ülke dışında bu fonlardan elde edilen faiz kazancının İsviçre'deki %35'lik vergi kesintisine tabi tutulmayarak avantaj sağlandığı saptanmıştır. Çünkü emanet hesap işlemlerine aracılık eden bankalar bir nevi emanetçi olarak değerlendirildiğinden bu bankalarda ve dolayısıyla İsviçre'de fiilen elde edilmiş kazanç olarak değerlendirilmemektedir. Avrupa Birliği tarafından vergi cennetlerinde kişilerin elde edilen faiz kazançlarına 2005 yılında vergi uygulamaya başlaması ile birlikte kişi bazındaki offshore hesaplar vergi kesintisine tabi olmayan paravan şirket hesaplarına kaydırılmaya başlamıştır. Bu durum offshore bankalardaki paravan hesap sayısı ile bunlara yatırılan varlıkların büyük oranda artmasını sağlamıştır.

Annette'nin (2017) offshore merkezlerdeki paravan şirket hesapları üzerine yaptığı çalışmaya göre; sadece HSBC İsviçre bünyesinde 30.412 müşteri bazında hesap bilgileri ortaya çıkmış olup söz konusu müşterilerin toplam varlıklarının 118,4 milyar dolar olduğu tespit edilmiştir. Daha da önemlisi birçok hesabın paravan şirket adına

olduğu ve ancak söz konusu paravan şirketlerin asıl sahiplerinden farklı olduğu ortaya çıkmıştır. HSBC İsviçre'nin ülkedeki birçok offshore bankadan biri olduğu dikkate alındığında offshore hesapların paravan şirketler için önemli bir liman olduğunu göstermektedir. Offshore merkezleri kayıtlarından sızdırılan Paradise Belgeleri ile aralarında birçok siyasetçi ve iş adamının olduğu 120.000'den fazla kişi ve şirketin vergiden kaçınmak için offshore merkezlerde yer aldığı anlaşılmıştır.

Ayrıca ulusal bankacılık sisteminden bir sızıntı niteliğinde olan offshore hesaplar genelde gizli olduğundan bir nevi kayıt dışı olup menşei ülke için sızıntı niteliğindedir. Dolayısıyla offshore hesaplar ulusal yatırım ve tasarruf stokundan bir kayıp diye nitelendirilebilir. Global ekonomiden sızıntı niteliğindeki offshore hesapların 2014 yılındaki payı göz ardı edilmeyecek kadar büyüktür. Gabirel Zucman (2015) tarafından yapılan çalışmada, 2014 yılında offshore hesapların 7,6 trilyon doları bulduğu hesaplanmıştır. Zira 95,5 trilyon dolarlık kümülatif küresel finans akımından 7,6 trilyon dolarlık bir sızıntı global ekonomi için büyük bir kayıp niteliğindedir. Bu nedenle offshore merkezlerdeki varlıkları ilgili menşei ülkelerin toplam yatırımından bir kayıp olarak nitelemek mümkündür.

Kıyı ötesi banka mevduatları içinde bölge ve ülke paylarının gösterildiği Tablo 2.5'e göre offshore hesaplara en çok gelişmiş ülkelerden sızıntı gerçekleşmiştir. Ancak bu merkezlere ülke finansal sermayesi/sızıntı anlamında en fazla sızıntı ise az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere olmuştur. Zira ABD'den offshore hesaplara sızan 1.200 milyar dolar ABD'nin toplam finansal sermayesinin %4'nü oluşturduğundan toplam finansal sermaye stokunun az bir kısmı offshore merkezlere sızmış olmaktadır. Ancak Rusya'nın 200 milyar dolarlık sızıntısı ise toplam finansal sermayesinin %52'sini oluşturduğundan bu sızıntı miktarı Rusya'nın toplam finansal sermaye stokundan önemli bir kayıp niteliğindedir. Aynı durum Afrika ve Körfez ülkeleri için de geçerlidir.

Ayrıca Tabloya göre 2015 yılı itibarıyla global düzeydeki sızıntılar nedeniyle menşei ülkelerde 190 milyar dolarlık vergi kaybı gerçekleşmiştir. Offshore merkezlerdeki varlıkların menşei ülkesinde ödenmesi gereken 190 milyar dolar ilgili ülke vergi gelirlerinden bir kayıp niteliğindedir. Dolayısıyla bu tutarın oldukça önemli bir kayıp olduğu anlaşılmaktadır.

**Tablo 2. 5 Offshore Hesaplardaki Finansal Varlıklar**

Bölge	Offshore Hesaplardaki Finansal Varlığı (Milyar Dolar)	Offshore Hesaplardaki Sızıntının Toplam Finansal Varlık İçindeki Payı	Offshore Hesaplara Sızıntı Nedeniyle Vergi Kaybı (Milyar Dolar)
Avrupa	2.600	%10	78
ABD	1.200	%4	35
Asya	1.300	%4	34
Latin Amerika	700	%22	21
Afrika	500	%30	14
Kanada	300	%9	6
Rusya	200	%52	1
Körfez Ülkeleri	800	%57	0
TOPLAM	7.600	%8	190

Kaynak: (Zucman, 2015)

Tabloda dikkati çeken diğer husus ise özellikle tasarruf kısıtlığı yaşayan bölgelerden offshore hesaplara akan “Toplam Finansal Sermaye/Sızıntı” oran yüksekliktir. Özellikle Afrika gibi tasarruf kısıtlığı yaşayan bölgelerden offshore hesaplara finansal sermayenin sızması ekonomik kalkınmalarının önündeki kısır döngünün önemli bir bileşeni olarak nitelenebilir. Diğer bir dikkati çeken husus ise petrol gelirlerinin büyük bir kısmı körfez ülkeleri tarafından yatırım yerine offshore hesaplara transfer edilmesidir. Finansal sermayenin offshore merkezlere yöneliminin temel sebebi rekabetçi vergisel uygulamalar ve çeşitli teşvik mekanizmaları olmakla birlikte bazı ülkelerdeki siyasi, ekonomik ve hatta hukuki riskler de belli ölçüde finansal sermayenin yöneliminde etkili olabilmektedir.

Küresel refah kaybına sebep olan kıyı ötesi bankalara karşı vergi rekabeti ve kara parayla mücadele kapsamındaki atılan adımların etkili olmaya başlamasıyla söz konusu bankaların hesap gizliliği prensibi çatlamağa başlamıştır. Özellikle ABD'nin İsviçre'deki gizli hesapların erişime açılması ile ilgili olarak İsviçre'ye yaptığı baskılar ve son dönemde ifşa olan Panama ve Paradise Papers belgeleriyle bu uygulamalarda gizlilik ilkesi etkinliğini kaybetmeye başlamıştır. Bu gelişme sonucunda başta İsviçre olmak üzere Lüksemburg, Hong Kong ve Channel Adaları gibi önemli offshore merkezler 2016 yılından itibaren bankacılık sistemlerinde

bulunan yabancı varlıklarını ülkeler itibariyle Uluslar arası ödemeler bankası (BIS) erişimine açmaya başlamışlardır.

Uluslar arası ödemeler bankası verileriyle birlikte hangi ülke yerleşiklerinin ne kadar varlığının bulunduğu ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu verilerden faydalanılarak Zucman (2015) tarafından oluşturulan Tablo 2.5'e göre offshore merkezlerdeki varlıkların ülkeler itibariyle dağılımı heterojen bir görünüm sergilemektedir. Çünkü İskandinav ülkelerinin offshore merkezlerdeki varlıklarının milli gelirine oranı %2-5'i bulurken, bu oranın kıta Avrupa ülkelerinde %15, Rusya Federasyonu, körfez ülkeleri ve bazı Latin Amerika ülkelerinde %60'ı bulunduğu anlaşılmaktadır (Alstadsæter, 2017). Bu durum gelişmiş ekonomilerde sızıntı oranının düşük, gelişmemiş veya az gelişmiş ekonomilerde ise sızıntı oranının yüksek olduğunu göstermektedir.

#### *iv. Daimi İş Merkezi Değişikliği*

Literatürde mukimlik değişikliği olarak nitelenen bu yöneme göre birden fazla ülkede faaliyette bulunan bir şirketin göreceli olarak düşük vergi yükünün olduğu ülkeye yerleşim adresini veya şirket merkezini taşımasıdır. Kişi ve kurumların vergilendirilmesinde genel yetkili birim bireylerde kişinin yerleşmiş sayıldığı ülke, kurumlarda ise kurum merkezinin bulunduğu ülkedir. Bu genel yetki kuralından faydalanarak göreceli olarak yüksek vergi oranlarının geçerli olduğu yerlerde yerleşik olan ekonomik birimler, ikametgâhlarını veya şirket merkezlerini göreceli olarak düşük vergi oranının düşük olduğu farklı ülke veya bölgelere taşıyarak vergiden kaçınmaktadırlar. Son dönemlerde Google ve Apple gibi çok uluslu şirketler vergi cennetlerinde kurdukları iştiraklerini şirket merkezi gibi göstererek vergi yükünü azaltmışlardır.

Bu duruma ilişkin olarak Apple şirketinin ABD ve İrlanda'daki paravan yapılanması örnek gösterilebilir. Apple gibi çok uluslu bir şirketin vergi kanunlarındaki, vergi mükellefiyeti için gerekli olan daimi iş merkezi<sup>6</sup> tanımlama farklılığından yararlanarak her iki ülkede de faaliyet kazançlarını vergi dışı bırakması bir diğer örnektir. Buna göre günümüzde bilgisayar ve cep telefonu teknolojisinin öncü firmalarından olan Apple INC, ABD'de ödeyeceği vergi miktarını azaltmak amacıyla

<sup>6</sup> Daimi iş merkezi: Birden çok ülkede faaliyette bulunan bir şirketin işlerini yürüttüğü asıl merkez olup bir çok vergi kanununda vergi mükellefiyetinde belirleyici unsur olarak kabul edilmektedir.

İrlanda'da üç ayrı tabela şirketi kurmuştur. Apple INC'ye ait olan Apple Operations International (AOI), İrlanda'da kurulmuş olan çatı şirkettir.

İrlanda kanunlarına göre, hukuki merkezi ülkede olan değil, sadece ülkeden yönetilen ve kontrol edilen şirketler vergiye tabidir. AOI'nin İrlanda'da kurulmuş olmasına rağmen iş merkezinin İrlanda'da olmaması nedeniyle İrlanda vergi kanunlarına göre Apple vergiye tabi değildir. Diğer taraftan, ABD vergi kanunlarına göre şirketler yönetildikleri veya kontrol edildikleri ülkenin değil, hukuki merkezinin bulunduğu ülkenin vergi kanunlarına tabidir. Apple, hukuki merkezinin ABD'de olmaması nedeniyle AOI'nin ABD vergi kanunlarına tabi olmadığını savunmaktadır. Böylelikle AOI ne ABD'de ne de İrlanda'da vergi mükellefidir. AOI çatısının altındaki şirketlerden biri de Apple Sales International (ASI)'dir. ASI, Apple'ın Avrupa, Ortadoğu, Afrika, Asya ve Hindistan'daki patent haklarını elinde bulundurmaktadır. Ancak ASI'nin yönetim ve kontrol merkezinin ABD'de, hukuki merkezinin İrlanda'da bulunmasından dolayı, ASI ne ABD ne de İrlanda'da vergi ödemektedir (Cengerler, 2014).

v. *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*

Transfer fiyatlandırması, mal veya hizmetlerin ilişkili kişiler (çok uluslu şirketlerin şubeleri veya bağlantılı olduğu şirketleri) arasında el değiştirmesinde cari fiyattan farklı fiyat uygulanarak vergi matrahının aşındırılmasıdır. Dolayısıyla bu süreçte firmanın ilişkili olduğu gölge şirketlerine cari fiyat dışında uyguladığı fiyatlar transfer fiyatı olarak adlandırılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında bir firmanın bir alt biriminin diğer alt birimine sunduğu ürün, ara malı, hammadde, hizmet vb. için belirlediği özel bir fiyat söz konusudur (Horngren, 2013). Transfer fiyatlandırması yöntemine göre satış fiyatında rayiç fiyatın altında bir fiyat söz konusu iken alım fiyatında ise rayiç fiyatın üstünde bir fiyat söz konusudur. Böylece fiktif fiyat belirlenimiyle vergiden kaçınma gerçekleştirilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yöntemiyle vergi kaçırmak isteyen çok uluslu bir şirketin bünyesinde "X şirketi" ve "Y şirketi" olmak üzere en az iki farklı şirket bulunmalıdır. Ayrıca bu şirketlerin her birinin farklı vergi oranlarının uygulandığı farklı ülkelerde bulunması gerekmektedir. Vergi kaçırmak isteyen çok uluslu şirket iki alt şirketi arasında emsallerine göre düşük veya yüksek fiyattan mal ve hizmet ticaretinde bulunarak karını göreceli olarak vergi oranlarının düşük olduğu ülkeye



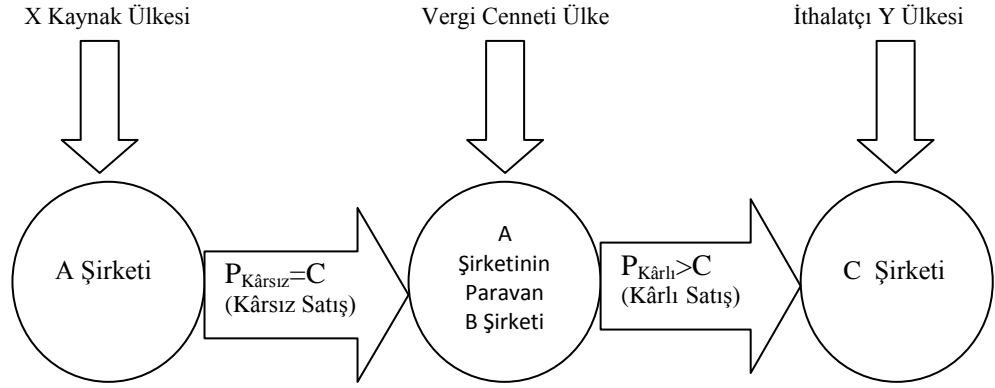
aktarır. Örneğin, vergi cennetindeki “X şirketi” vergi cennetinde olmayan “Y şirketine” emsallerine göre çok daha yüksek fiyatlardan bir ürün, işlem veya hizmet satışında bulunur. Bu arada vergi cennetinde olmayan Y şirketi de, vergi cennetindeki X şirketine mal veya hizmetleri emsallerine göre düşük fiyattan satarak vergilendirilebilir karını azaltmış olur. Sonuç olarak vergi cennetinde olmayan Y şirketi düşük fiyattan vergi cennetindeki Şirket X’e yaptığı satışlar nedeniyle kendi vergi matrahını düşürdüğünden kâr vergi cennetlerine, şişirilmiş giderler ya da borçlar da göreceli olarak vergi oranının yüksek olduğu diğer ülkedeki şirketin gelir tablosuna yansımış olmaktadır.

Ödenmesi gereken vergiyi fiktif fiyatlarla azaltan bu yöntemle çok uluslu şirketin vergi sonrası kazancı da azalmamış veya daha az azalmış olmaktadır (Zucman, 2015). Nitekim küresel çapta faaliyette bulunan bir çok uluslu şirket transfer fiyatlandırması yöntemini kullanarak yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri kârlarının önemli bir kısmını vergi cennetlerindeki iştiraklerine aktarmışlardır.

Çok uluslu şirketlerin küreselleşmenin sunduğu vergi arbitrajı fırsatından birçok şekilde yararlanması mümkündür. Vergiden kaçınma hali olarak nitelenen bu süreç Şekil 2.5’teki şemayla somutlaştırmak mümkündür. Birden çok ülke sınırları içinde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin daha az vergi yükünü vaat eden ülkelerde faaliyetlerini yoğunlaştırması rasyonel bir tercihtir. Söz konusu şirketlerin daha az vergi yükü fırsatı sunan vergi cennetlerine karlarını aktarma stratejisi transfer fiyatlandırması yolu ile gerçekleştirilir.

Transfer fiyatlandırmasıyla, çok uluslu şirketler (vergi oranlarının yüksek olduğu X ülkesindeki A şirketi ürünü doğrudan Y ülkesindeki C şirketine karlı satmak yerine) ürünlerini öncelikle vergi cennetlerinde bulunan bağlı şirketlerine (şekilde B paravan şirketine) karsız bir şekilde satmaktadır. Vergi cennetinde bulunan paravan B şirketi ise düşük fiyattan satın almış olduğu ürünleri C şirketine karlı satmaktadır. Böylelikle kar, vergi oranın yüksek olduğu kaynak ülkeden vergi oranın sıfır veya nispeten düşük olduğu vergi cennetinde bulunan B şirketine kaymaktadır.

**Şekil 2. 5 Transfer Fiyatlandırması İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Şematik Gösterim**



**Kaynak Ülke:** A ihracatçı şirketinin bulunduğu vergi oranlarının yüksek olduğu X ülkesi  
**Vergi Cenneti Ülke :** A şirketinin iştiraki olan paravan B şirketinin kurulu olduğu ülke  
**İthalatçı Ülke :** A şirketinden mal ve hizmeti satın alan C şirketinin bulunduğu Y ülkesi  
**P<sub>kârsız</sub> :** Kârsız Satış fiyatı, **P<sub>kârlı</sub> :** Kârlı Satış fiyatı , **C :** Maliyet

Transfer fiyatlandırması ve ikametgah değişikliği gibi iki farklı yöntemi bir arada kullanarak kurum kazancının vergi dışı bırakılması Double Irish Dutch Sandwich tekniği olarak bilinmektedir. Google'ın vergiden kaçınmak için kullandığı bu yöntemde ikisi İrlanda'da ve biri de Hollanda'da olmak üzere üç iştiraki bulunmaktadır. ABD'de bulunan Google US vergilendirileceği tarihten önce ABD'deki yüksek vergi oranlarından kaçmak için İrlanda'daki iştiraki Google Holdings'e araştırma ve reklam teknolojileri gibi maddi olmayan bir varlığını emsallerine göre düşük bir fiyattan satar. Şirket yönetimi Bermuda'da olan İrlanda'daki Google Holdings İrlanda vergi düzenlemelerine göre Bermuda'da yerleşik sayıldığından bu ülkede vergilendirilememektedir.

Bununla birlikte Google Holdings İrlanda'da kendisine transfer edilen Google teknolojilerini kullanması için Ireland Limited adında bir iştirak daha kurmuştur. Google teknolojilerini kullanmak için Google Holdings'in lisans verdiği Ireland Limited isimli iştiraki, Google'ın çeşitli ülkelerde bulunan ortaklıklarına lisanslama yaparak gelir elde eden iştirakidir. Örneğin Google France gibi çeşitli ülkelerdeki müşterilerin bu teknolojileri kullanma karşılığında yaptığı ödemeler Ireland Limited'e geçer. Bu geliri nedeniyle Ireland Limited, Google'a İrlanda'da %12,5 kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilmek gibi bir avantaj sağlamakla birlikte İrlanda'da elde edilmiş karın ülke dışına aktarımında da etkin bir rol oynar.

İrlanda'da elde edilen karın ülke dışına çıkarılması için Hollanda'da kurulmuş olan iştiraklerden Google BV'ye kar aktarımı yapılır. Zira Avrupa Birliği üyesi olan

Hollanda ile İrlanda şirketleri arasında yapılan kar transferi vergiye tabii değildir. Ireland Limited tüm lisans bedellerini (İrlanda vergi kanunlarına göre merkezi Bermuda'da olan) Google Holdings'e ancak vergili aktarabilecektir. Dolayısıyla vergiden kaçınmak için yani Ireland Limited'in elde ettiği tüm lisans bedellerini Google Holdings'e aktarmak için Avrupa Birliği üyesi olan başka bir ülke olan Hollanda'da kurulu olan paravan şirketini (Google BV'ni) kullanacaktır. Ireland Limited tüm lisans bedellerini Google BV'ye vergisiz aktardıktan sonra Hollandalı Google BV ise tüm kazançları olduğu gibi Bermuda'lı olmakla birlikte Hollanda vergi idaresine göre İrlanda şirketi sayılan Google Holdings'e vergisiz aktaracaktır. Sonuç olarak Double Irish Dutch Sandwich tekniği kullanılarak kazançlar İrlanda'daki düşük kurumlar vergisinden (%12.5) de (ABD'deki %39 ile karşılaştırıldığında) kaçırılmış, vergi cenneti olan Bermuda'ya aktarılmıştır (Kutera, 2017) .

Bir çok şirket tarafından söz konusu teknikler kullanılarak çeşitli ülkelerin vergi gelirleri önemli miktarda erozyona uğratılmış, bir çok şirket ise bu sayede karlarını vergiden kaçırarak haksız kazanç elde etmiştir (Gravelle, 2015). Sonuç itibariyle vergi sistemleri arasındaki vergilendirme esaslarına ilişkin farklılıklarından yararlanan çok uluslu şirketler kazançlarının önemli bir kısmını vergi dışı bırakarak kazançlarını daha da arttırmışlardır.

#### *vi. Ar-Ge Kredisi ve Çeşitli Harcamalar*

Ödenmesi gereken verginin hesabında öncelikle vergilendirilebilir kazancın (vergi matrahı) belirlenmesi gerekmektedir. Vergilendirilebilir kazancı belirlemek için toplam gelirden vergi kanunlarının izin verdiği çeşitli harcama ve maliyetlerin indirilmesi gerekmektedir. Ancak toplam gelir için yapılan bazı harcamaların (şahsi harcamalar gibi genellikle indirimine imkan tanınmayan giderler) tamamının veya bir kısmının indirimine imkan tanıyarak vergilendirilebilir kazancın azaltımına imkan tanıyan uygulamalar rekabetçi vergisel uygulamalar niteliğindedir.

Bazı harcamaların toplam kazançtan indirimine imkân tanıyarak yabancı yatırımları çekmek isteyen ülkeler çeşitli düzenlemelerle vergilendirilebilir kazancı azaltma fırsatı sunmaktadır. Bu ülkelerden biri olarak İrlanda uyguladığı rekabetçi vergisel stratejilerle küresel DYY stokundan önemli oranda pay alan bir ülke haline gelmiştir.

İrlanda'nın DYY zengini olmasında bir çok faktörün etkisi bulunmaktadır. Ancak yatırımcılara sunduğu Ar-Ge vergi kredisi ve düşük kurumlar vergisi oranı en önemli teşvik araçlarından. Teknoloji yoğun teşebbüslerin yararlanmasına açık olan Ar-Ge vergi kredisi sistemiyle bir çok teknoloji yoğun yabancı yatırım İrlanda'ya kaymıştır. Araştırma geliştirme kredisi olarak da adlandırılan bu teşvikten ülkede yerleşik sayılan şirketler yararlanmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin yapılan harcamaların bir kısmını karşılama temeline dayanan bu teşvik sisteminde ayrıca harcamaların İrlanda'da yapılması halinde kurumlar vergisi oranı (%12,5) kadar ilave bir indirim imkanı daha sağlanmaktadır. Böylece ilave kurumlar vergisi indirim teşvikiyle birlikte Ar-Ge kredisi sistemi DYY'ler için daha da cazip hale getirilmiştir.

**Tablo 2. 6 İrlanda Ar-Ge Kredisi Teşviği (2015)**

Şirket Kazancı	Avro	İrlanda Desteği	Avro
Ar-Ge Harcaması	100,00	Vergi İndirimi $90 \times \%12,5$	11,25
Devlet Desteği	(10,00)	Vergi Kredisi $90 \times \%25$	22,50
Net Destek Maliyeti	90,00	Toplam Vergi Tasarrufu	33,75
Vergi Tasarrufu	—33,75	Devlet Desteği İlavesi	10,00
Toplam Net Maliyet	56,25	Toplam Destek Miktarı	43,75

**Kaynak:** IDA Ireland “Tax Guide Ireland 2016 (Ireland Tax Guide, 2016)

Bu teşvik sisteminde %10'luk devlet desteği ve %12.5'lik kurumlar vergisi indirimi ile birlikte Ar-Ge'ye yönelik vergisel teşvik oranı %37,5'i bulmaktadır (Ireland Tax Guide, 2016). Ayrıca Ar-Ge yatırımı kapsamında üniversitelerde alınan hizmet alımına ilişkin harcamaların %5'inin daha (Avrupa Birliği sınırları içindeki üniversiteler hizmet alımı yapılması gerekmektedir) vergi kredisi kapsamına dâhil edilmesine imkan tanınmıştır (Ireland Tax Guide, 2016). Söz konusu harcamaların da dahil edilmesi halinde toplam destek miktarının toplam Ar-Ge yatırımlarının yarısından fazlasının devlet desteğiyle finanse edilebileceği anlaşılmaktadır.

İrlanda'daki doğrudan yabancı yatırımlarına ilişkin olarak Tax and Legal Services (2010) tarafından yapılan çalışmada, gerek Ar-Ge vergi kredisi gerekse düşük kurumlar vergisi uygulaması ile bu ülkedeki Ar-Ge ve inovasyon yatırımlarının toplam yatırımlar içindeki payının arttığı tespit edilmiştir. Söz konusu tespite göre

2009 yılı itibariyle İrlanda'daki DYY'lerin neredeyse yarısı (%49) Ar-Ge ve inovasyon faaliyetlerine yönelik yatırımlardan oluşmuştur.

Ar-Ge vergi kredisi uygulamasına ilişkin olarak düzenlenmiş Tablo 2.7'de söz konusu teşvik sisteminin etkinliğini daha da somutlaştırmak mümkündür. Bu teşvik sistemine göre bir şirket yaptığı her 100 Avro Ar-Ge harcaması karşılığında 43.75 Avro destek almaktadır. Diğer bir ifade ile 100 Avro Ar-Ge harcaması için kasasından sadece 56.25 Avro çıkmaktadır. 100 Avro'luk Ar-Ge harcamasına karşılık %10 oranında devlet yardımına ilaveten %25 Ar-Ge vergi kredisi desteği ve %12.5 kurumlar vergisi indirimiyle birlikte toplamda 43.75 Avro devlet desteği söz konusu olmaktadır. Tablo 2.7'de detaylandırıldığı üzere her 100 Avro'luk Ar-Ge harcamasının 43.75 Avro'su yatırımcıya hibe olarak geri dönmektedir (Ireland Tax Guide, 2016).

İrlanda'daki Ar-Ge vergi kredisi teşvik sistemi bilişim teknolojilerinin inovasyon temelli rekabeti için önemli bir çekim merkezi olmuştur. Bununla birlikte bu ülkeye olan DYY yöneliminde Ar-Ge vergi kredisi dışında; düşük kurumlar vergisi oranı, fikri mülkiyet haklarının edinimi için yapılan harcamaların vergi matrahından indirimine izin verilmesi ve yeni kurulan şirketlere belli şartlarda sağlanan vergi muafiyeti gibi çeşitli teşvik mekanizmaları da etkili olmaktadır (Incentives, 2017).

#### *vii. Kar Payı ile Royalti Kazançlarında Vergisel Teşvikler*

Çok uluslu şirketlerce elde edilen kazancın vergilendirilmesi (kurumlar vergisi) sonrasında karın ortaklara dağıtılan kısmına da ayrıca gelir vergisi kesintisi yapılması vergi yükünü attıran önemli bir unsurdur. Fazladan gelir vergisi ödemek istemeyen çok uluslu şirketler için kar dağıtımının vergilendirilmediği veya az vergilendirildiği ülkelere yönetim merkezlerini taşımak rasyonel bir strateji haline gelmiştir. Kar maksimizasyonu odaklı hareket eden çok uluslu şirketler bu anlamda kar dağıtımının vergilendirilmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ekonomilere yönelmişlerdir. Hollanda bu anlamda kar dağıtımını düşük vergilendiren teşvik merkezlerinden biri haline gelmiştir. Hollanda tarafından uygulanan rekabetçi vergi teşvik politikalarının etkisini IMF tarafından DYY stokuna ilişkin yayımlanan tablo 2.7'de görmek mümkündür.

**Tablo 2. 7 2015 Yılı İtibariyle DYY Stoku/ Milli Gelir Oranı En Yüksek 3 Ülke**

Ülke	DYY Stokunun Milli Gelire Oranı	Dünya DYY Stoku İçindeki Payı %	Dünya Gayri Safi Hasılasına Oranı %
Lüksemburg	4.710	10.2	0.07
Maritus	2.504	1.1	0.01
Hollanda	530	15.4	0.91

Kaynak: Oxfam Novib Policy Report (Novib Policy Report, 2017)

Bir ülkenin DYY stokuna ilişkin göstergelerinden biri de DYY/Milli Gelir oranıdır. Tablo 2.7’de DYY/Milli Gelir oran en yüksek üç ülke yer almaktadır. Bu ülkelerden Hollanda’nın DYY küresel stokundaki payı 2015 yılı itibariyle %15,4 olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu tabloya göre Hollanda’daki yabancı DYY stokunun milli gelire oranı ise 530’dur. Diğer bir ifade ile Hollanda’daki DYY stoku milli gelirin 530 katıdır. Hollanda’yı küresel DYY pazarında önemli bir merkez haline getiren rekabetçi vergisel uygulamaların incelenmesi bu nedenle önemlidir. Zira Hollanda’da nominal kurumlar vergisi oranı % 20 - 25 olduğu halde Hollanda’yı yabancı sermaye için cazibe merkezi yapan vergisel unsurları irdelemek gerekmektedir.

Hollanda kurumlar vergisi iki oranlı bir yapıya sahiptir. İkiyüzbin Avro’ya kadar olan kazançlara %20, aşan kısmına ise %25 kurumlar vergisi oranı uygulayan Hollanda bu yapısı ile Dünya ortalaması ile uyumlu görünmekte ve rekabetçi olarak nitelendirilmesi mümkün görünmemektedir. Ancak Hollanda vergi sistemi, şirketlerin kâr paylarını ve royalti kazançlarının bir kısmını vergilendirmeyerek bir kısmına ise düşük vergi uygulayarak kar dağıtımını sorunu yaşayan çok uluslu şirketlere kapılarını sonuna kadar açmıştır. Ayrıca dağıtılan kar paylarının ülke dışına (aynı zamanda vergi cennetlerine) vergisiz transferine imkân tanıyarak bu teşvik mekanizmasını daha da güçlendirilmiştir.

Hollanda’nın DYY çekim merkezi olmasında etkili olan birçok rekabetçi vergisel teşvik aracı bulunmaktadır. İnovasyon kutusu teşviki de bunlardan biridir. İnovasyon kutusu teşvikine göre; inovatif faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar en çok %5 kurumlar vergisine tabi tutulabilmektedir. Özellikle inovatif gelişim temelli bilişim ve iletişim pazarındaki çok uluslu şirketler için ortalama kurumlar vergisi oranının

%22 oranında olduğu bir piyasada bu oranın %5 olarak uygulanması önemli bir teşvik unsuru niteliğindedir. Diğer taraftan ülkedeki paravan şirketler ile ortakları hakkında bilgi paylaşımında bulunulmaması da yabancı sermaye sahipleri için önemli bir ayrıcalık niteliğindedir.

Ayrıca Hollanda vergi sisteminde kişiye veya şirkete özel vergisel ayrıcalıklar sağlanabilmesi de önemli bir rekabetçi vergisel teşvik mekanizmasıdır. Söz konusu vergisel ayrıcalıklar vergi idaresi ile yabancı yatırımcılar arasında vergilendirmeye dair subjektif düzenlemelere (vergi yükünün azaltılması gibi) imkân sağlayan gizli antlaşmalarla sağlanabilmektedir (Oxfam, 2017). Bu kapsamda yapılan antlaşmalar ise yatırımcı şirket ile vergi idaresi arasında sır olarak kalmaktadır. Starbucks ile Hollanda Vergi İdaresi arasında yakın geçmişte yapılan antlaşma söz konusu subjektif vergisel düzenlemelerden biridir. Avrupa Birliği Komisyonun Starbucks'ın gizli antlaşmayla elde ettiği vergisel avantajların haksız olduğuna karar vermesi üzerine Hollanda parlamentosundaki uzun tartışmalar sonucunda Starbucks'ın elde ettiği vergisel imtiyazlar iptal edilmiştir (EU Commission Report, 2015). Bunun sonucu olarak Starbucks vergi dışı bırakılan kazançtan 20 milyon Avro ödemek zorunda kalmıştır.

Hollanda vergi sisteminde bulunan bir diğer DYY teşvik unsuru kar payı ve faiz kazançlarına uygulanan düşük stopaj oranıdır. Başka ülkelerle yapılan ikili antlaşmalarda kar payları ve faiz kazançlarına göreceli olarak düşük stopaj oranları uygulanarak ülke içine DYY akışı sağlanmaktadır. Örneğin Hollanda'da kazanç üzerinden vergi kesintisi oranı %10-15 iken birçok ülkeyle yapılan ikili antlaşmalarda bu oran %8 oranına çekilmiştir. Bu yöntemle karşı ülke vergi sistemlerine karşı üstünlük sağlanmıştır (Dodging, 2015). Bu duruma somutlaştırmak için yakın zamanda bu yöntem kullanılarak Hollanda tarafından Gana bütçe gelirlerinin aşındırıldığı durumu örnek olarak gösterebiliriz.

Hollanda ve Gana arasındaki imzalanan ikili vergi antlaşmasından 2009 yılında faydalanan Gana kökenli x şirket, royalti kazancından %8 vergi stopajı kesintisi vaat eden Hollanda'ya merkezini taşıyarak (mukimlik) Gana devletinin sadece bu kazanç üzerinden 65.000 Avro vergi kaybına uğratmıştır (Actionaid, 2012). Bu mikro örneğin binlerce benzerinin gerçekleştiği durum dikkate alındığında, Hollanda vergi teşviklerinin gelişmemiş ekonomilere de zarar verdiğini söylenebiliriz. Zira Hollanda

gibi çok gelişmiş bir ülke için 65.000 Avro çok önemli bir kazanç olmamakla birlikte Gana gibi gelişmemiş ekonomiler için çok önemli bir vergi kaybı niteliğindedir (PWC,2017). Royalti kazançlarındaki düşük stopaj oranının yanında ayrıca Hollanda kökenli şirketlerin sermayesinin en az %5'ine iştirak eden yabancı şirketlerin bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları da vergi dışı bırakılarak DYY akışı için var olan teşvik paketi daha da genişletilmiştir.

**Tablo 2. 8 2014 Yılı İtibariyle Hollanda'daki Çok Uluslu Şirketler**

1	ABD	2726	7	İsviçre	456
2	Almanya	2072	8	Çin	381
3	Birleşik Krallık	1283	9	İsveç	356
4	Belçika	1093	10	İtalya	254
5	Fransa	755	24	Türkiye	77
6	Japonya	536			

Kaynak: OECD verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır (OECD,2017)

Tablo 2.8'de Hollanda'da faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin ülkeler itibariyle dağılımı gösterilmiştir. Söz konusu tablodan 2014 yılı itibariyle Hollanda'da en fazla ABD kökenli çok uluslu şirketler faaliyette bulunurken ABD'yi sırasıyla Almanya ve Birleşik Krallık kökenli çok uluslu şirketlerin takip ettiği anlaşılmaktadır. Ayrıca çok uluslu şirketler dışında Hollanda'da yabancılar tarafından vergiden kaçınmak için kurulan birçok paravan şirket de bulunmaktadır. Paravan şirket kurulmasına ve faaliyetine izin veren hukuk sistemi Hollanda'nın DYY'ler için çekim merkezi olmasındaki bir diğer nedendir. Paravan şirket faaliyetleri, ülke dışına esnek para transferine izin veren hukuk sistemi Hollanda'yı vergi cennetlerine kar transferinde kanal konumuna taşımıştır. Bu anlamda Hollanda'ya giren ve çıkan yabancı sermayenin önemli bir miktarı bu amaç için kullanılmıştır (Oxfam, 2017). 2013 yılında yaklaşık olarak 14.400 paravan şirketin Hollanda'da faaliyette bulunduğu anlaşılmıştır.

## 2.5 Vergi Rekabetiyle Mücadele

Uluslar arası vergi rekabetinin zararlı etkilerinin hissedilmeye başlamasıyla birlikte uluslar üstü kurum ve kuruluşlar vergi rekabetini önlemek için harekete geçmiştir. Bu mücadele bağlamında Uluslar arası düzeyde birçok karar, rapor ve eylem planı yürürlüğe girmiştir. Vergi rekabetiyle mücadelede atılan bu adımların tamamında



gönüllülük esas olmuştur. Vergilendirme yetkisini kısıtlayıcı kararlar bir nevi ulusal egemenlik ihlali olarak algılanabildiğinden bu alanda bağlayıcı kararlar alınmamıştır. Ancak bununla birlikte bu yöndeki karar, eylem ve tavsiyeler üye devletlerin kolektif uyumu oranında başarı sağlamıştır.

Vergi rekabetine ilişkin yarışın ülke ekonomilerine yarardan çok zarar vermeye başladığı ve bu rekabetçi sürecin daha çok uluslu şirketlere fayda sağladığı anlaşıldıkça başta Birleşmiş Milletler (BM) olmak üzere Avrupa Birliği (AB) ve OECD gibi uluslar üstü kurumlar bu olgu ile mücadele etmeye başlamışlardır. Bu nedenle vergi rekabetiyle mücadelede rol alan başlıca kurumlar olarak en başta OECD olmak üzere Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliğini irdelemek gerekir.

#### *i. Avrupa Birliği*

Avrupa Birliğinde, sınır ötesi gelir akımlarının çifte vergilendirilmesini önleme ve kurumlar vergisinin oran ve matrahının uyumlaştırılması amacıyla Hollanda Maliye Bakanı olan Ruding tarafından geliştirilen iki önemli öneri vergi rekabetini önlemeye ilişkin ilk girişimlerdenidir. Ruding Raporu, kurumlar vergisi matrahı ve oranının uyumlaştırılmasını önermiştir. Ruding'in kurumlar vergisi oranı önerisi üye ülkeler tarafından benimsenmediği için uygulama alanı bulamamıştır (Tosun, 2016). AB'de vergi rekabetiyle mücadelede kapsamlı çalışmalardan biri de Primarola Komitesinin sunduğu Code of Conduct girişimidir. Code of Conduct'la vergi rekabetinin varlığına ilişkin kriterler geliştirilmiştir. Bu kriterlerin başlıcaları: vergilendirme işlemlerinde şeffaf olmama, bilgi paylaşmama, yerli ve yabancı vergi mükellefleri arasında ayrımcı vergilendirme yapılması sayılabilir (Ekmekci, 2003). Ancak sonuç itibari ile Avrupa Birliği tarafından kurumlar vergisinin uyumlaştırılması yönünde yapılan girişimler durum tespitinden öteye geçememiştir.

#### *ii. Birleşmiş Milletler*

Vergi rekabeti konusunda mücadele eden kurumlardan biri de Birleşmiş Milletler'dir. Birleşmiş Milletler, 2001 yılında hazırladığı Zedillo Raporu'yla farklı coğrafyalarda bulunan zararlı vergi rekabetinden kaynaklanan sorunları en aza indirmek için önerilerde bulunmuştur. Bu anlamda Uluslar arası bir vergi örgütünün kurulmasının vergi kaçaklarının azalmasına, vergi cenneti oluşmasının engellenmesine önemli katkı sağlayacağı tavsiye edilmiştir (Günaydın, 2004).

Finansal Eylem Görev Grubu (FATF) bu tavsiye üzerine, 80'li senelerin sonunda Paris'te G8'ler (Gelişmiş Sekiz Ülke) tarafından OECD himayesinde hayata geçirilmiştir. Bugün Türkiye'nin de içinde yer aldığı FATF her sene planlı bir biçimde bir araya gelmekte ve zararlı vergi rekabeti bulunan coğrafyaları denetim altında tutmak konusunda çalışmaktadır (Tosun, 2016). Ancak Birleşmiş Milletler örgütü de Avrupa Birliği gibi vergi rekabetiyle mücadelede somut sonuçlar elde edememiş olup vergi rekabetiyle mücadele misyonu bulunan FATF ise daha çok kara para ve aklanmasıyla ilgili faaliyetlerde bulunan bir organ haline gelmiştir.

### *iii. OECD*

Vergi rekabetiyle mücadelede en etkili adımlar OECD tarafından atılmıştır. OECD'nin zararlı vergi rekabetine yönelik önlem çalışmaları, Bakanlar Konseyinin 1996 yılında vergi tabanlarını olumsuz etkileyen vergi rekabetinin engellenmesi için etkin uygulamaları geliştirmeye karar vermesi ile başlamıştır. 90'lı senelerin sonunda Zararlı Vergi Rekabeti, Yükselen Bir Global Konu Raporu yayınlamak zararlı vergi rekabetinin ne düzeye ulaştığı konusunda çalışma yapılmıştır. Daha sonra yayınlanan Global Vergi İş birliği ve Gelişmeler isimli raporunda ise zararlı vergi rekabetine karşı alınan önlem çalışmalarının neler olduğu ve bundan sonraki önlemlerin neler olacağı üzerinde durulmuştur. Zararlı vergi yöntemleri hususunda OECD tarafından 1998, 2000, 2001 ve 2004 ilerleme raporları yayınlanmıştır. Bu raporlar bir öneri niteliğinde olup üye ülkeler açısından gönüllük esaslıdır (OECD,2014). Ancak vergi rekabetiyle mücadelede OECD tarafından belirlenen karar, eylem ve tavsiyeler kolektif uyum oranında başarıya ulaşmıştır. Kolektif uyum, yıkıcı vergi rekabetinin baskılanması yönünden etkili olmuştur.

Vergi rekabetiyle mücadelede OECD'nin önemli çalışmalarından biri de 'Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımlarına' ilişkin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) planıdır. 2013 yılında uygulamaya konulan bu projeyle vergi uyumunu sağlamak için 'Matrahın Aşındırılması ve Kâr Aktarımı' konusunda bir çalışma başlatmıştır. BEPS Projesi kısa bir sürede dünya gündeminde önemli bir yer almış ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Buna paralel olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da transfer fiyatlandırması yoluyla kâr aktarımına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Özellikle çok uluslu şirketler tarafından matrahın aşındırılması ve kâr aktarımını engellemeye yönelik önlem ve öneriler bütününden oluşan BEPS eylem planında kurumlar vergisinin Uluslar arası düzeyde uyumu, vergilendirme ve özün önceliği ilkesinin eşgüdümlemesi, vergilendirmede belirlilik ve şeffaflığın sağlanması için atılması gereken adımlar ve bu adımlara ilişkin takvim ilan edilmiştir. BEPS planı da bu anlamda zorlayıcı olmayan tamamen gönüllülük esaslı girişimdir. BEPS’le; dijital ekonominin vergilendirilmesi, vergilendirmede şeffaflık ve zararlı vergi rekabetiyle mücadele, transfer fiyatlandırması kuralları, matrahın aşındırılması, vergilendirme işlemlerinde tahkim gibi konularda Uluslar arası standartların geliştirilmesi hedeflenerek takvime bağlanmıştır (Biçer, 2015).

Bu eylem planıyla kurumlar vergisi yönünden vergilendirmede ve matrahın belirleniminde standardizasyon sağlanarak vergi rekabetiyle mücadele amaçlanmıştır. Kurumların vergi matrahını aşındırmasını önlemek için faiz giderleri, emsiline uygunluk ilkesi, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, ikili vergi antlaşmalarından çok taraflı vergi antlaşmalarına geçiş ve belgelerde standardizasyon gibi birçok konuda yeni kriterler belirlenmiştir. Üye ülkelerin belirli bir takvime göre bu standartlara göre düzenleme yapması tavsiye edilmiştir.

OECD tarafından vergi rekabetiyle ilgili olarak atılan en önemli adım haksız rekabette bulunan vergi merkezlerini ifşa için geliştirilen listeleme sistemidir. Bu sisteme göre haksız rekabette bulunan bölge veya ülkeler OECD tarafından oluşturulan vergi cennetleri diye nitelendirilen listelere alınmaktadır. Söz konusu listede yer alan ülkeler vergi cenneti olarak kabul edilmekte ve yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu menşei ülkedeki vergi yükünden kaçış için özel ve ayırmacı vergisel düzenlemeler sunan merkez olarak ifşa edilmektedir.

Bir bölge veya ülkenin vergi cenneti olarak nitelenebilmesi için OECD tarafından belirlenmiş özellikleri taşıması gerekmektedir. OECD (1998)’ye göre göreceli olarak düşük oranlı vergi yapısı, şeffaf ve saydam olmayan vergisel uygulamaların varlığı vergi cennetine ilişkin en önemli göstergelerdir.

Vergi cennetleri, sağladıkları cazip koşullar nedeniyle yatırım merkezleri haline gelirken, haksız rekabetten olumsuz etkilenen coğrafyalar ise yatırım kıtlığı ile başa kalmıştır. Bu küresel sorun ile mücadelede ön plana çıkan OECD’nin vergi rekabetiyle mücadeledeki politikası ifşa ve baskılama stratejisine dayalıdır. Bu

bağlamda 2009 yılında ülkelerin OECD ile işbirliğine ve Uluslar arası vergi standartlarıyla ilgili düzenlemelere uyumuna göre farklı listeler oluşturulmuştur (Gravelle, 2015). Bu listeler; beyaz, gri ve kara liste şeklindedir.

Uluslar arası vergi standardına uyan ülkeler beyaz listede yer alırken, Uluslar arası vergi standartlarına uymayı kabul etmekte henüz büyük ölçüde uygulamayan ülkeler ise gri listede yer almaktadır. Uluslar arası vergi standartlarına uymayı taahhüt etmeyen yani işbirliğine yanaşmayan ülkeler ise kara listede yer almaktadır.

Beyaz liste, OECD tarafından belirlenmiş vergi standartlarına uymayı kabul eden ve aynı zamanda bunu fiilen uygulayan ülkelerden oluşmaktadır. Söz konusu listelerde ayrıca Finansal Gizlilik Endeks Değeri yer almaktadır. Finansal Gizlilik Endeks Değeri, Uluslar arası finansal gizliliğin belirlenimi kapsamında oluşturulmuş değerdir. Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network) tarafından Finansal Gizlilik Endeks Değeri oluşturulurken ülkelerin vergilendirmeye dair saydamlık ve offshore finansal faaliyetleri temel kıstastır .

Finansal gizlilik endeks değeri mali şeffaflığa ilişkin bir gösterge olup bu değer ile mali şeffaflık arasında negatif bir korelasyon söz konusudur. Bu nedenle finansal gizlilik endeks değerinin yüksek olduğu bir bölgede mali şeffaflığın düşük olduğunu söylemek mümkündür. Vergilendirme işlemlerinde şeffaflık ve saydamlık, offshore finansal hareketlilik gibi birçok değişkene göre belirlenen finansal gizlilik endeksi iki yılda bir güncellenmektedir (Tax Justice Network,2015).

Gri liste bir zamanlar karar listede olan birçok vergi cennetinin bulunduğu listedir. Bu listede ABD, İngiltere gibi gelişmiş ülkelerin hâkimiyeti altındaki birçok ada devletinin yer aldığı görülmektedir. Ayrıca ABD'nin 1.254.7 değerindeki finansal gösterge endeksi finansal bilgi paylaşımına açık olmadığını göstermektedir. Gri listede dikkati çeken bir diğer nokta ise Singapur ve İsviçre gibi finans bölgeleridir. Bu finans bölgelerinin haksız rekabetin de etkisiyle günümüzde küresel finans merkezi haline geldikleri görülmektedir. Söz konusu bölgelerde hala Uluslar arası vergi standartlarına tam uyum söz konusu olmadığı için gri listedeki varlıkları devam etmektedir.

**Tablo 2. 9 Gri Liste (Vergi Cennetleri)**

Ülkeler ve Bölgeler		Finansal Gizlilik Endeks Değeri	Ülkeler ve Bölgeler		Finansal Gizlilik Endeks Değeri
Andorra	2009	27.3	Liberya	2007	218.2
Anguilla	2002	89.4	Liechtenstein	2009	202.4
Antigua&Barbuda	2002	79.6	Marshall Adları	2007	405.6
Aruba	2002	99.5	Monako	2009	53.7
Bahamalar	2002	273.1	Montserrat	2002	10.9
Bahreyn	2001	471.4	Nauru	2003	-
Belize	2002	92.5	Niue	2002	
Bermuda	2000	217.7	Panama	2002	415.7
Britanya Virgin	2002	307.7	Samoa	2002	117.5
Cayman	2000	1.013,2	San Marino	2000	33.3
Cook Adaları	2002	17.8	St. Kitts&	2002	68.4
Cebelitarık	2002	109.3	St. Lucia	2002	51.7
Dominik Cum.	2002	21.3	St. Vincent	2002	79.7
Grenada	2002	42.2	Turks ve Caicos	2002	72.5
Hollanda Antilleri	2000	168.4	Vanuatu	2003	142.8
Avusturya	2009	n.a	Guatemala	2009	177.2
Belçika	2009	181.2	Lüksemburg	2009	817.0
Brunei	2009	47.4	Singapur	2009	1.147,1
Şili	2009	166.7	İsviçre	2009	1.466.1

Kaynak: Tax Justice Network verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır. (Tax Justice Network, 2015)

OECD tarafından belirlenmiş vergi standartlarına uymayan ve uymayı taahhüt etmeyen yani işbirliği yapmayan ülkeler ve bölgeler kara listede yer almışlardır. Kara listede günümüz itibariyle hiçbir ülke yer almamaktadır. Geçmişte kara listede yer alan Kostarika, Malezya, Filipinler ve Uruguay OECD'nin şeffaflık ilkeleri doğrultusunda işbirliği yapmayı kabul edeceklerini taahhüt ettiklerinden kara listeden çıkarılmışlardır (Öztürk, 2016).

**Tablo 2. 10 Kara Liste**

Ülkeler ve Bölgeler	Finansal Gizlilik Endeks Değeri	Ülkeler ve Bölgeler	Finansal Gizlilik Endeks Değeri
Kosta Rika	74,9	Filipinler	146,1
Malezya	338,7	Uruguay	255,6

Kaynak: Justice Network verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır (Network, 2015)

## 2.6 Türkiye’de Vergi Rekabeti

1980’den önce ie dönük ithal ikameci sanayileşme politikası; yetersiz sermaye ve yatırım stoku, döviz kıtlığı, kronik dış ticaret açığı ve enflasyonla sonuçlanmıştır. 24 Ocak 1980 kararları piyasa ekonomisine geçişte Türkiye için milat kabul edilebilir. Türkiye 24 Ocak kararları ile dışa açık ve ihracata dayalı büyüme modeline adım atmıştır. Ekonomik paradigmadaki bu değişim, dünyada küreselleşmenin parladığı dönemlerle eş zamanlıdır. Ancak söz konusu paradigma değişimi Türkiye’nin kronik sorunlarına yenilerini eklemiştir. Türkiye dışa açık ekonomi modeliyle küreselleşmenin birçok etkisini fazlasıyla hissetmiştir. Bu etki Türkiye’nin 1980-2009 yılları arasındaki finansal krizlerinde de fazlasıyla hissedilmiştir.

Ekonomik paradigmadaki bu dönüşümle birlikte, Türkiye’nin mevcut makroekonomik durumu itibariyle (yetersiz sermaye ve yatırım stoku, kronik dış ticaret açığı gibi) doğrudan yatırımları çekmek için vergi rekabetinde bulunması bir zorunluluk halinde gelmiştir. Küresel ekonominin bir parçası olarak Türkiye, gerek i sermaye stokunu korumak gerekse küresel sermaye pastasından pay almak için birçok rekabetçi vergi politikasını yürürlüğe koymuştur. Türkiye’deki vergi politikasının küresel rekabetçi vergileme teknikleri yönünden karşılaştırmalı irdelenmesi için birçok değişkene ilişkin verilerin bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla Türkiye’deki rekabetçi vergisel uygulamalara ilişkin temel dinamiklerin incelenmesi doğrultusunda Türkiye’de hedef değişken olarak DYY’lerin, hedef değişkeni etkilemeye yönelik enstrümanlar olarak başta kurumlar vergisi olmak üzere çeşitli vergi rekabeti araçlarının irdelenmesi gerçekleştirilecektir.

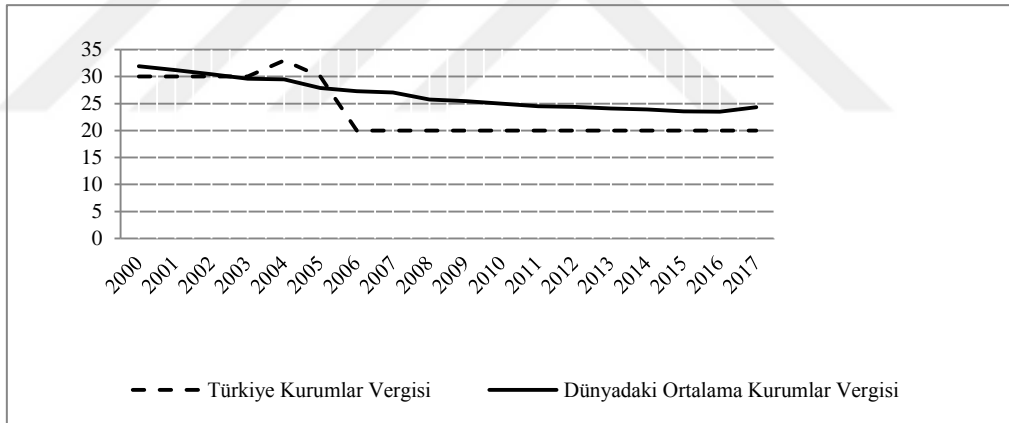
### 2.6.1 Türkiye’de vergi rekabeti araçları

Ulusal çıkarları korumak, küresel sermaye pastasından pay almak, vergi matrahındaki erozyonu önlemek ve diğer ülkelerin vergi rekabeti stratejilerine karşı önlem almak amacıyla çeşitli vergisel teşvikler Türkiye vergi sisteminde de yer almaktadır. Söz konusu vergisel teşviklerin en önemlileri kurumlar vergisi oranları ve serbest bölgelerdir. Vergisel teşvik mekanizmalarından biri olan vergi tatili ve kıyı ötesi bankacılığı ise Türkiye vergi sisteminde fiilen uygulanmayan araçlardır.

i) *Kurumlar Vergisi Oranında İndirim*

Vergi rekabetindeki temel enstrüman olan kurumlar vergisinin Türkiye vergi sistemindeki oranı dünya ortalamasıyla uyumludur. Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı, dünyadaki ortalama kurumlar vergisindeki düşüşe paralel olarak sürekli bir düşüş trendinde olmuştur. Sonuç olarak 2017 yılı itibarı ile kurumlar vergisi oranı Türkiye'de %20'dir. Dünyadaki ortalama kurumlar vergisi oranı ise yaklaşık %24 civarındadır. Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı 2003-2005 yılları arasında dünya ortalamasının üzerindeyken 2005 yılındaki itibaren, 10 puanlık radikal bir indirim sonrası bu tarihten itibaren dünya ortalamasının altında kalmıştır. Türkiye'deki kurumlar vergisi oranının, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülke vergi oranlarına göre daha rekabetçi olduğu söylenebilir. Örneğin kurumlar vergisi oranı Brezilya'da %34, Meksika'da %30, Güney Afrika'da %28, İsviçre'de %24,4, ABD'de ise %40 ve Avrupa Birliği Kurumlar vergisi ortalaması ise %22 iken Türkiye'de %20'dir.

Şekil 2. 6 Türkiye ve Dünyada Kurumlar Vergisi



Kaynak: GİB ve KMPG verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

ii) *Serbest Bölgeler*

Serbest bölgeler, başta gümrük vergisi olmak üzere özellikle ihracat endüstrilerine bir takım vergisel avantajlar sağlamak amacıyla kurulmuştur. Ülkedeki vergisel yükümlülüklerin tamamen ya da kısmen geçerli olmadığı alanlardır. Serbest bölgelerde elde edilen kazançların tamamen ya da kısmen vergilendirilmemesi söz konusudur. Serbest bölgelerde düşük veya sıfır vergi teşvikine ek olarak ucuz enerji, uygun altyapı, azaltılmış bürokrasi, yabancı sermaye güvence gibi çok çeşitli teşvik unsurları da bulunmaktadır. Türkiye'de serbest bölgeler, 1965 tarih ve 3218 Sayılı

Serbest Bölgeler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile faaliyete başlamıştır. Türkiye'de 21 serbest bölge bulunmaktadır. Ekonomi Bakanlığı verilerine göre sadece 2014 ve 2015 yıllarında bu serbest bölgelerdeki ticaret hacmi sırasıyla 20,2 ve 22.4 Milyar dolardır (Ekonomi Bakanlığı Raporu, 2015). Ayrıca 2017 yılında serbest bölgeler kanununda yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna başka ülkelerde serbest bölgeler ve özel bölgeler kurma yetkisi verilmiştir.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre serbest bölgelerde yapılan faaliyetler sonucunda elde edilen kazançların vergiye tabi olmaması ilkesi geçerlidir. Bu kapsamda serbest bölgelerde elde edilen kazançlardan gelir vergisi ve kurumlar vergisi alınmaması söz konusudur. Belli şartlarda emek gelirlerinin vergilendirilmediği bu bölgelerde gerçekleştirilen esas faaliyet konusu ile ilgili olarak yapılan işlemler de her türlü vergi, resim, harç ve damga vergisinden müstesnadır. Gerek yerli sermayeye gerekse yabancı sermayeye vergisel avantajlar sunularak ihracat ve üretim teşvikinde kullanılan serbest bölge uygulamasının aynı zamanda DYY teşvikinde de etkin olduğu söylenebilir.

### *iii) Kıyı Ötesi Bankacılık*

Türkiye'de kıyı ötesi bankacılık faaliyeti ölü doğmuş bir uygulama niteliğindedir. Serbest Bölgeler kanununda Türkiye'de kıyı ötesi (off-shore) bankacılığa ilişkin düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, bu güne kadar kıyı ötesi banka kurulmamıştır. Serbest bölgelerde faaliyet gösterecek olan kıyı ötesi bankalara çeşitli ayrıcalıklar (kıyı ötesi bankacılık faaliyetine rastlanılmamıştır toplanan fonlara kanuni karşılık ayırmama, Bankalar Kanunu'ndaki kredi kısıtlamasına ilişkin sınırlamaların bazı hükümlerinin geçerli olmaması gibi) sağlandığı halde bu bölgelerde kıyı ötesi bankacılık faaliyetine rastlanılmamıştır.

Türkiye'deki yerleşiklerden mevduat toplayamamaları, menkul kıymet ihracı yoluyla fon toplayamamaları ve sermaye piyasalarında aracılık faaliyetlerinin yasaklanmış olması gibi öznel nedenlerin yanında kıyı ötesi bankacılığın doğduğu dönemlerde Türkiye'deki bankacılık ve finans alt yapısının yetersiz olması, Türkiye'de kıyı ötesi banka kurulmasının oluşumunu engellemiştir (Erol, 2001). Özellikle OECD'nin vergi rekabetiyle mücadelesi kapsamında kıyı ötesi bankacılık küresel çapta baskılanmış olduğundan varlığını ve etkililiğini kaybetme sürecine girmiştir.



## 2.6.2 Türkiye’de doğrudan yabancı yatırımlar

Vergi rekabetinde temel hedef yabancı yatırımlardır. Yabancı yatırımlar gelişmiş veya gelişmemiş tüm ülkeler tarafından talep edilen bir değişkendir. Doğrudan yabancı yatırımlar bu anlamda, cari açık ve düşük tasarruf oranına sahip Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için önemli ve gereklidir. Vergi rekabetiyle etkilenmeye çalışılan en önemli değişken olduğundan Türkiye’de DYY’lerin belli bir periyottaki akışının analiz edilmesi gerekmektedir.

Tablo 2.11, 2005 yılı ile 2016 yılları arasında Türkiye’ye DYY akışını göstermektedir (Dünya Bankası, 2017). Tablonun alt satırında ise Türkiye’ye gelen DYY’nin küresel DYY içindeki payı gösterilmektedir. 2005 – 2016 yılları arasında Türkiye’nin küresel DYY den aldığı pay değişkenlik göstermemiştir. Türkiye’nin küresel DYY içindeki payının %0,7’ler civarında sıkıştığı söylenebilir. Zira Türkiye’ye gelen DYY, 2005 yılında 10 milyar dolar iken 2016 yılında 12,2 milyar dolar olarak gerçekleştiği halde bu dönem aralığında Türkiye’nin küresel DYY stoku içindeki payında bir değişiklik olmadığı (%0,7) anlaşılmaktadır.

Tablo 2. 11 Türkiye’de Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Yıl	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
DYY Girişleri (Milyar Dolar)	10	20.2	22	19.9	8.6	9.1	16.2	13.6	12.9	12.8	17.5	12.2
Küresel DYY içindeki oranı %	0.7	0.9	0.7	0.8	0.6	0.5	0.7	0.6	0.6	0.7	0.8	0.7

Kaynak: Dünya Bankası, <http://data.worldbank.org>

Gelişmekte olan diğer ülkelerle kıyaslandığında Türkiye’nin küresel sermayeden aldığı payın oldukça az olduğu söylenebilir. Örneğin Türkiye gibi yükselen ekonomilerden biri olan Brezilya’ya 2016 yılında 59 milyar dolar DYY akışı gerçekleşmiş olup bu miktar küresel DYY’nin %3’üne tekabül etmektedir. Sonuç olarak 2016 yılında Brezilya’ya Türkiye’nin 4,5 katı, Rusya ve Meksika’ya Türkiye’nin 3 katı oranında DYY girişi gerçekleşmiştir. Türkiye’deki DYY stokundaki göreceli düşüklüğün birçok sebebi bulunmaktadır. Bunlardan biri Türkiye vergi sisteminde Ar-Ge kredisi gibi yeni rekabetçi vergi teşvik araçlarının bulunmamasıdır. Zira günümüzde DYY’nin yöneliminde modern rekabetçi vergisel

teknikler daha da etkili olmaya başlamıştır. Dolayısıyla Türkiye'nin küresel DYY stokundaki payının sınırlı kalmasında modern rekabetçi vergisel tekniklerindeki eksiklikler ile birlikte yatırım iklimi, kârlılık, siyasal ve finansal istikrar gibi faktörlerdeki eksikliklerin de etkili olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 2.12, 2016 yılı itibariyle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin DYY stoku ve kurumlar vergisi oranı yer almaktadır. Gerek Tablo 2.12'deki kurumlar vergisi oranlarının efektif olmaması gerekse kurumlar vergisi oranının DYY yönelimindeki tek faktör olmaması nedeniyle söz konusu tabloda kurumlar vergisi oranı ile DYY yönelimi arasında doğrudan gözlenebilir bir ilişki görülmemektedir. Bu durum Türkiye'deki düşük kurumlar vergisi oranına rağmen göreceli olarak DYY stokunun az olduğunu göstermektedir. Çünkü DYY yönelimde kurumlar vergisi haricinde başkaca faktörlerin etkisi de bulunmaktadır. Bu durum Türkiye'ye ilişkin DYY yöneliminde vergisel teşvik uygulamaları haricinde yatırım iklimi, kârlılık, siyasal ve finansal istikrar gibi faktörlerin etkili olduğunu göstermektedir.

**Tablo 2. 12 Türkiye ve Bazı Ülkelerde DYY ve Vergi**

Ülkeler	DYY Stoku Miktarı (Milyon Dolar)	Kurumlar Vergisi Oran
Brezilya	563.291	34
Meksika	473.512	30
Rusya Federasyonu	377.950	20
Güney Afrika	135.454	28
Türkiye	100.875	20

Kaynak: IMF ve KMPG kaynaklarından faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır (IMF Survey, 2016), (Kmpg, 2017)

Tablo 2.13'te ise Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin menşei ülkeler yönünden dağılımı gösterilmiştir. Buna göre 2014 yılı itibariyle 648 çok uluslu şirket sayısı ile en fazla Fransa menşeli şirket Türkiye'de ticari faaliyette bulunurken Fransa'yı 627 sayısı ile Almanya ve 384 sayısı ile Hollanda menşeli şirketlerin takip ettiği görülmektedir. Ancak Türkiye'de faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin 2014 yılındaki cirolarında ise ABD kökenli şirketlerin 47,9 milyar dolarlık ciro ile birinci sırayı aldıkları anlaşılmaktadır. DYY stokuna ilişkin menşei ülkelerle ilgili Tablo 2.14'teki görünüm tablo 2.13'teki sıralamadan oldukça farklılaşmaktadır.

**Tablo 2. 13 2014 Yılı İtibariyle Türkiye’de Çok Uluslu Şirketler**

Ülke	Şirket sayısı	2014 Yılı Ciro (Milyar Avro)
ABD	144*	47.9 **
Almanya	627	39.8
Fransa	648	21.9
Hollanda	384	14.6
Birleşik Krallık	251	14.3
İtalya	549	11.9

Kaynak: OECD verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır (OECD S. , 2017).  
\* Hizmet ve İmalat sektörü Hariç, \*\* Hizmet Sektörü Hariç

2016 yılı itibariyle Türkiye’nin iç ve dış DYY stokunu gösterildiği tablo 2.14’te Türkiye’deki doğrudan sermaye yatırımları içinde açık ara Hollanda menşeli sermayenin önde olduğu görülmektedir. Hollanda’yı sırasıyla Rusya Federasyonu ve Almanya’nın takip ettiği görülmektedir. Türkiye’deki yabancı doğrudan yatırımlarda ticari partner ülkelerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Ancak aynı şeyi Türkiye’nin dış sermaye yatırımları için söylemek mümkün görünmemektedir.

**Tablo 2. 14 Ülkeler İtibariyle Türkiye’nin İç ve Dış DYY Stoku (2016)**

Ülkeler İtibariyle Türkiye’deki DYY Stoku	DYY Stoku Miktarı (Milyon Dolar)	Ülkeler İtibariyle Türkiye’nin Dış DYY Stoku	Dış DYY Stoku (Milyon Dolar)
Hollanda	16.963	Hollanda	13.007
Rusya Federasyonu	8.871	Jersey	3.808
Almanya	8.144	Lüksemburg	1.846
İspanya	6.184	ABD	1.826
Birleşik Krallık	5.544	Malta	1.755
<b>Toplam</b>	<b>100.875</b>	<b>Toplam</b>	<b>38.454</b>

Kaynak: IMF verilerinden faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır (IMF Survey, 2016)

Zira Türkiye’nin yurt dışındaki DYY’sinin sırasıyla Hollanda, Jersey, Lüksemburg ve Malta gibi ülkelerde yoğunlaştığı anlaşılmaktadır. Hollanda’nın bile son yıllardaki vergisiz sermaye teşvikleri ile vergi cenneti gibi nitelendirildiği dikkate alındığında Türkiye’nin yurt dışındaki DYY stokunda vergi cenneti ülkelerin ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu durumda Türkiye menşeli DYY’nin daha çok vergiden kaçınma amaçlı bir yönelim içinde olduğunu söyleyebiliriz. Zira Tablo 2.14’ün 3. sütununda da görüldüğü üzere Türkiye menşeli DYY’nin başta Hollanda,

Jersey ve Lüksemburg olmak üzere daha çok vergi cenneti olarak kabul edilen bölgelere yöneldiği anlaşılmaktadır.

### **2.6.3 Türkiye kurumlar vergisi kanununda vergi rekabetiyle mücadele**

Daha az vergi ödemek isteyen çok uluslu şirketler ülkeler arası kurumlar vergisi oranlarındaki farklılardan faydalanmaya veya vergi matrahını fiktif olarak düşürecek çözümler geliştirmeye başlamışlardır. Bu tür stratejilere karşı yeni hamlelerin geliştirilmesi kaçınılmaz olmuştur. Vergi matrahlarını erozyona uğratan bu tür uygulamalarla mücadelede kapsamında Türkiye kurumlar vergisi kanununda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

#### *i) Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı*

Kurumlar vergisi kanununa göre tam mükellef kurumların <sup>7</sup> yurt dışındaki iştiraklerinin orada elde ettiği kazançlar yurt dışında vergilendirildiği için ikinci kez yurt içinde vergilendirilmez. Ancak belli şartlarda (vergi rekabeti neticesinde vergi kaybına sebep olması halinde) yurt dışında elde edilen kazançlar vergilendirilebilmektedir. Yurt dışındaki kurumlar vergisi oranı Türkiye'deki kurumlar vergisinden daha düşük olması halinde vergi mükellefi çok uluslu şirketler, kurum veya kuruluşlar, yurt dışındaki iştiraklerinin yurt dışındaki kazançlarının düşük vergi oranından vergilendirmeyi tercih edebilmekte bu vergi matrahının aşınmasına sebep olabilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nu 7. maddesine göre tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın belirli şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şartlardan biri de yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gibi bir şarttır. Türkiye deki kurumlar vergisi oranının %20 vergi yükünün ise %28 olduğu dikkate alındığında düşük vergi uygulamalarına karşı geliştirilen bu düzenlemenin etkili olduğu söylenebilir.

---

<sup>7</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre dar mükellef; Kanuni merkezi ya da iş merkezi Türkiye'de bulunan mükellefleri ifade etmektedir.

ii) *Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerden Stopaj Kesilmesi*

Vergi rekabetine karşı Türkiye vergi sisteminde geliştirilen stratejilerden biri de vergi cenneti kabul edilen yerlere yapılan ödemeler üzerinden %30 oranında vergi kesintisidir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/7 Maddesine göre; Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır (GİB,2018). Ancak bugüne kadar Bakanlar Kurulunca ilan edilmiş ülke bulunmaması nedeniyle bu madde fiilen uygulanamamıştır.

iii) *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulaması*

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 'örtülü kazanç' olarak yer alan konu 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım' olarak yeniden düzenlenmiştir. Çok uluslu şirketlerin faaliyette bulunduğu birden çok ülkede vergi arbitrajı yapmasını engellemek için geliştirilen vergisel bir önlemdir. Vergi oranı yüksek olan ülkede vergilendirilmemek için yurtdışındaki ilişkili bulunduğu şirketle<sup>8</sup> olan ticaretinde mal ve hizmet bedelini emsallerinden yüksek göstererek vergi matrahını aşındırma işlemidir. Çok uluslu şirketlerin vergi arbitrajı stratejisine karşı geliştirilmiş bir düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre ticarete konu mal veya hizmetin bedeli emsallerine kıyasla fazla veya az olmamalıdır.

---

<sup>8</sup> İlişkili kişi; Kurumların kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.

### **3. TÜRKİYE'DE VERGİ ADALETİ**

#### **3.1 Giriş**

Ulusların egemenlik yetkisine dayanılarak salınan, karşılıksız ve zora dayalı bir yükümlülük olarak bilinen vergi ve vergileme teknikleri zaman içinde değişime uğramıştır. Vergilendirmede mutlak olan egemenlik yetkisi de bu değişimden payını almıştır. Bu değişim sonucunda vergilendirme alanındaki mutlak yetki sınırlı yetki haline gelmiştir. Vergilendirme yetkisine başta anayasal olmak üzere; hukuki ve sosyal anlamda bir çok sınırlama getirilmiştir. Hatta Avrupa Birliği gibi entegrasyonlar bağlamında bu yetki daha da sınırlandırılmıştır. Bu değişiklik kapsamında vergi sistemleri; maksimum gelir odaklı yapıdan, sosyal adaleti de gözeten optimum gelir odaklı yapıya dönüşmüş, sosyal devlet ilkesi anayasal güvenceye kavuşmuştur. Ancak hukuki otoritelerce vergi yükünün adil dağılımının anayasal güvence altına alınması önemli bir gelişme olmakla birlikte fiili uygulamaların bunun aksini gösterdiği durumlara da rastlamak mümkündür.

Her ülkede adil vergi sistemi, hedeflenen bir düzen olmakla birlikte, birçok ekonomi için temenni edilen hedef halinden öteye geçememiştir. Ancak bununla birlikte sosyal devlet ilkesindeki gelişimi sosyal adaleti de gözeten makroekonomi politikalarının oluşumunu hızlandırmıştır. Hatta bazı iktisatçılar tarafından gelir dağılımı eşitsizliğiyle mücadele ekonomik büyüme için önemli ve gerekli bir politika olarak gösterilmiştir.

Gelir dağılımı eşitsizliğiyle mücadele dağıtım adaleti olarak nitelendirilmektedir. Vergilerin gelirin yeniden dağıtımındaki etkinliği olarak ifade edilen dağıtım adaleti çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Vergi sistemlerinin dağıtım adaletindeki temel göstergelerden biri olarak kabul edilen Gini katsayısı çalışmanın referans noktalarındandır. Bu anlamda başta Türkiye olmak üzere çeşitli ülkelerin vergi öncesi ve vergi sonrası Gini katsayılarının karşılaştırmalı analizi dağıtım adaleti açısından temel referans olarak dikkate alınmıştır. Vergi sonrası Gini katsayısında

düşüşün fazla olduğu ülkelerde dağıtım adaletinde etkinlik söz konusu iken, vergi sonrası Gini katsayısında düşüşün az olduğu ülkelerde ise dağıtım adaletinde etkin olamama durumu söz konusudur.

Çalışmada hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler Türkiye ile birlikte analize konu edilmiştir. Seçilmiş üç gelişmiş ülke olarak ABD, Fransa, Almanya analize dâhil edilmiş iken, Türkiye'ye ekonomik benzerliği nedeniyle Brezilya ve Güney Afrika ise gelişmekte olan ülkeler olarak analize dahil edilmiştir. Seçilmiş ülkeler ve Türkiye'nin dağıtım adaletindeki etkinliğini ölçümde referans alınan vergi sonrası Gini katsayısındaki değişim ve bu değişimin belirleyicileri karşılaştırmalı olarak irdelenmiştir.

Vergi adaletinin temel belirleyicileri olarak kabul edilen artan oranlı vergi sistemleri, ikili gelir vergisi sistemi, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payı ve rekabetçi vergisel uygulamalar çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Karşılaştırmalı değerlendirmeye esas olmak üzere çeşitli ülkelere ilişkin vergi uygulama sonuçlarına erişim sağlanmıştır. Özellikle OECD ve Gelir İdaresi Başkanlığı nezdindeki verilere ulaşılmış ve bu veriler dağıtım adaleti bağlamında karşılaştırılabilir veri haline getirilmiştir. Söz konusu ampirik datalar vergi sonrası Gini katsayıları ile karşılaştırılarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Çalışmanın konusu esas itibariyle vergilerin dağıtım adaletindeki rolüdür. Zira dağıtım adaleti kamu harcama politikalarının ve vergi yükünün adil dağılımının birlikte analize dahil edilmesi suretiyle optimal dağıtım adaletine dair tespit ve önerileri içinde barındıran geniş bir kavramdır. Dolayısıyla bu çalışmada vergilerin dağıtım adaletindeki rolünü vergi öncesi ve sonrası Gini katsayısı temelinde karşılaştırmalı olarak analizi amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda çalışmada vergi adaletindeki temel belirleyicileri olan vergiler çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde irdelenecektir. Gerek dikey ve yatay vergi adaletini sağlamada gerekse ödeme gücüne göre verginin salınmasında en önemli enstrüman olan gelir vergisi artan oranlı yapısı ile dağıtım adaletinde etkin olarak kullanılan temel belirleyici vergi türü olarak ön plana çıkmaktadır. Vergi adaletindeki diğer önemli temel belirleyicilerden biri de dolaysız ve dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarıdır. Tüketim üzerinden alınan ve bireyin gelir

durumunu dikkate almayan dolaylı vergi gelirlerinin göreceli olarak fazla olduğu sistemlerde vergi yükünün adil dağılımından söz edilemez. Bu nedenle OECD verilerinden elde edilen 2016 vergi uygulama sonuçları vergi türleri itibariyle ayrıştırılarak çeşitli ülkeler ve Türkiye özelinde karşılaştırma yapılabilir data haline getirilmiştir.

Doğrudan yabancı yatırımları çekmek için ülkelerin geliştirdiği rekabetçi vergi politikaları vergi adaletinin önemli bir diğer belirleyicisidir. Bu tür rekabetçi politikalar emek üzerindeki vergi yükünü arttırırken mobil sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltma eğilimine girmiştir. Ayrıca vergi rekabetinin bir diğer sonucu olarak ortaya çıkan offshore hesaplar vergi adaletsizliğini arttıran bir diğer uygulamadır. Bu anlamda birçok ülke ve Türkiye özelinde emek üzerindeki vergi yüküne ilişkin veriye erişime çalışılmış ise de birçok ülkenin bu verileri özellikle yayınlamadığı tespit olunmuştur. Ancak bazı ülkeler ve Türkiye özelinde emek gelirleri üzerindeki vergi yüküne erişim sağlanmış ve vergi adaleti bağlamında ülkeler itibariyle karşılaştırmalı analiz gerçekleştirilmiştir.

### **3.2 Vergi Adaleti ve Karşılaştırmalı Bir Analiz**

Demokrasinin bireylere hukuki otoriteyi seçimle belirleme yetkisini vermesi ile birlikte az gelirli büyük çoğunluğun refahının yükseltilmesi iktidarların devamı için artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle sermaye birikiminden yana olan liberal iktidarlar için sermayenin vergilendirilerek gelirin az gelirler lehine yeniden dağıtımını bir paradoks haline gelmiştir. Sermaye birikimi ve dağıtım adaleti gibi bir birine zıt iki politika arasında sıkışan liberal ekonomiler için iktidarın devamı ve sermaye birikimi arasındaki dengeyi sağlamak vergi politikalarında regülasyonları zorunlu kılmıştır. Vergi sistemleri, maksimum gelir odaklı yapıdan, sosyal adaleti de gözeten optimum gelir odaklı yapıya dönüşmüştür. Bu bağlamda vergi adaleti, birçok ulus anayasasında güvence altına alınacak kadar önem kazanan bir olgu haline gelmiştir. Dolayısıyla bu olgunun öncelikle tanımlanması önemli ve gereklidir.

Siyaset bilimci John Rawls'ın adalet kuramına göre adalet, öncelikle özgürlükler konusunda eşitliğin sağlanması ve ikinci olarak toplumdaki eşitsizliklerin toplumda dezavantajlı bulunanların yararı gözetilerek çözümlenmesidir. Buna göre adalet kuramının birinci şartı, özgürlüklerin eşit olması iken; ikinci şartı, toplumda daha



kötü durumda olanlar lehine eşitsizliklerin çözümlenmesidir. Vergi adaleti ise Rawls'ın adalet kuramındaki ikinci şartın gerçekleştirilmesine yöneliktir. Verginin ve gelirin toplumda daha kötü durumda olanlar lehine dağıtımıdır.

Vergi adaleti, soyut bir kavram olduğu kadar aynı zamanda göreceli bir olgudur. İçeriği ve sınırları kesin olarak tespit edilememiştir. Kişilerin algısına göre değişkenlik gösterdiğinden objektif bir adalet kriterinden bahsetmek oldukça zordur. Hakkaniyet ve eşitlik gibi kavramlarla bazı durumlarda aynı anlamda kullanılmakla birlikte bu kavramlardan farklı anlam içermektedir. Adalet, adalete konu sürece yönelik değerlendirmeleri ifade ederken, eşitlik dağıtıma ilişkin yargıları, hakkaniyet ise hem dağıtım hem de uygulamaya ilişkin değerlendirmeleri ifade eden bir kavramdır.

Gerek eşitlik gerekse dağıtım yönünden olsun adalet algılama temelli bir kavramdır. Dağıtım sürecinde, birilerinin durumu iyileşmekte iken diğerlerinin durumu kötüleşmektedir. Bu algıdan hareketle, durumu kötüleşenler bunu adaletsiz algılamakta, dağıtım sonunda durumu daha iyi hale gelenler bu dağıtımı daha adil olarak değerlendirmektedirler (Hartner ve diğerleri, 2011). Adalet hakkında birçok disiplin tarafından pek çok görüşün ve teorisinin ortaya konulduğu görülmekle birlikte, günümüzde evrensel bir adalet uzlaşısının henüz sağlanamadığını belirtmek gerekmektedir.

### **3.2.1 Vergi adaletinde teorik yaklaşım**

Adalet algısına yönelik birçok farklı görüş vardır. Ancak adalet algısı ilk olarak eşitlik üzerine temellenmiştir. Adaletle ilgili tartışmalarda eşitlik, sıklıkla referans alınan bir olgu olmuştur. Adams (1965) tarafından geliştirilen eşitlik teorisi, karşılıklılık ve tahsis olmak üzere iki ana olgu üzerine temellenmiştir. Karşılıklı eşitlik üzerine temellenen ilk olgu, iki birimden birinin diğerine adil davranması durumunda, diğer birimin de ona adil davranması gerekliliğini ya da başka bir ifadeyle kişinin sadece kendisine adil davranana adil davranış ile karşılık vermesini ifade etmektedir.

Peters ve Bos (2008)'a göre bu karşılıklı ilişki sürecinde, eşitlik yahut adalet, tüm girdi ve çıktıların birbirine eşit kılınması ile ortaya çıkmaktadır. Bu karşılıklı ilişki sürecinde, eşitlik yahut adalet, tüm girdi ve çıktıların birbirine eşit kılınması ile

ortaya çıkmaktadır. Adalet algısını eşitlik üzerine temellendiren diğer önemli yaklaşım olan John Rawls'ın adalet kuramında ise eşitlik temel referans olmakla birlikte ikili referans söz konusudur. Birinci referans noktası eşitliktir. İkinci referans noktası ise toplumda daha kötü durumda olanlar lehine eşitsizliklerin çözümlenmesidir. Rawls'a göre adalet, öncelikle özgürlükler konusunda eşitliğin sağlanması ve ikinci olarak toplumdaki eşitsizliklerin toplumda dezavantajlı bulunanların yararı gözetilerek çözümlenmesidir. Buna göre adalet kuramının birinci önceliği olan özgürlüklerin eşit olması ilkesini ihlal etmemesi şartıyla ikincil öncelik, toplumda daha kötü durumda olanlar lehine eşitsizliklerin çözümlenmesidir.

Bu algıdan hareketle aynı gelir düzeyinde olan bireylerin ödedikleri vergilerin maddi tutarı ile kamu mallarından elde ettikleri faydaların maddi tutarı oranını diğer mükellefler ile karşılaştırarak, bu oranların eşit olup olmadığına göre adalet değerlendirmeleri yapabilmektedirler. Vergi literatüründe bu şekilde sağlanabilen eşitlik “yatay (horizontal) eşitlik” ile ifade edilmektedir (Galle, 2008). Aynı gelir skalasında bulunan bireylerin vergilendirme sonrasındaki ekonomik değerleri arasındaki farklılık düzeyinin korunması temeline dayanmaktadır (Gravelle, 2015). Bir başka anlamda da yatay adalet, ekonomik anlamda eşit durumda olanların eşit vergi oranları ile vergilendirilmelerini ifade etmektedir.

Söz konusu bakış açısı vergi adaletinin sağlamaya yönelik faydalanma ilkesinin temelini oluşturmuştur. Vergilerin adil olduğuna yönelik algı, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi miktarı ile kamu mallarından elde ettikleri faydaların birbirine eşit olduğu durumda ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin, ödedikleri vergilere eşdeğerde fayda elde edemedikleri inancına sahip olmaları halinde, söz konusu karşılıklı değişim adaletsiz olarak algılanacaktır.

Eşitlik ilkesi, adalet algısının dar kapsamlı ilkel halini temsil etmektedir. Ancak günümüz itibarıyla günümüzde adalet algısı hem eşitlik ilkesini hem de gelirin yeniden dağıtımını kapsayan dağıtım adaleti üzerine odaklanmıştır. Eşitlik algısından sonra adalet olgusunda öne çıkan unsur dağıtım adaletidir. Dağıtım adaleti teorisi eşitlik teorisine göre daha geniş kapsamlıdır. Objektif vergi yükünün nasıl dağıtılacağı ile ilgilenen eşitlik teorisine karşılık dağıtım adaleti teorisi, hem

objektif vergi yükü hem de sübjektif vergi yükü dağılımı ile ilgilenmektedir.<sup>9</sup> Vergi yükünün dağıtımındaki sayısal denklik eşitlikçi bir adalet anlayışı için yeterli görülürken dağıtım adaleti için yeterli görülmez. Dağıtım adaleti teorisine göre nicel dağıtım denkliği soyut ve hakkaniyete uygun olduğu adil kabul edilebilir.

Dağıtım adaletinin alanına menfaatlerin dağıtımı kadar cezalar gibi olumsuz unsurların dağıtımı da girmektedir. Cezaların adil dağıtımı ceza adaleti olarak nitelendirilmektedir. Bu algıdan hareketle toplumun katlanması gereken her türlü olumsuzlukların da toplumdaki bireylere dağıtımı dağıtım adaletinin ilgi alanına girmektedir. Bu nedenle toplumun birliği ve düzeni için katlanmak zorunda olduğu vergi yükünün adil dağılımı dağıtım adaleti teorisinin ilgi alanına girmektedir.

Dağıtım adaleti algısı “dikey (vertical) adalet” ilkesinin özünü oluşturmaktadır. Klasik iktisatçılar tarafından ileri sürülen dikey eşitlik ya da adalet, herkesin ödeme gücüne uygun vergi ödemesini ifade etmektedir. Dikey adalette, artan oranlı bir vergi yapısı ortaya çıkarılarak, yüksek gelirliler ile düşük gelirliler arasındaki vergi sonrası gelir farklılığı azaltılmakta ve böylelikle gelirin yeniden dağıtılması sağlanmaktadır. Uygulamada, dikey adaletin sağlanabilmesi için yüksek gelirlilerin düşük gelirlilere göre daha yüksek vergi oranları ile vergilendirilmesi gereği savunulmaktadır (Saad, 2010). Ya da Shaviro (2003)’nun da ifade ettiği gibi alternatif olarak vergi oranları aynı düzeyde uygulanırken vergi indirimi, vergi istisnası, vergi kredisi veya çeşitli vergi muafiyetleri ile ifade edilen vergi harcaması politikalarıyla farklı gelir düzeyine sahip olan kişilerin, vergi yüklerinin farklılaştırılması gibi uygulamalar da aynı amaca yöneliktirler.

Yatay adalet ilkesi vergi adaletindeki diğer önemli ilkedir. Aynı gelir skalasında bulunan bireylere farklı vergi oranı uygulanmaması prensibine dayalı yatay adalet ilkesinde temel amaç eşit veya benzer gelire sahip bireylere eşit vergi yükü dağılımıdır. Bu ilkenin uygulamadaki yansıması gelir tutarına göre önceden ölçeklendirilmiş her bir gelir skalasına aynı vergi oranının uygulanması şeklindedir.

Dikey adalet ilkesine kıyasla toplumlar tarafından daha kolay benimsenen yatay adalet ilkesi, dağıtım adaletinin gelişim aşamasındaki temel dayanak olmuştur (Stebbing, 2016). Bu nedenle günümüz vergi sistemlerinde hem yatay adalet

---

<sup>9</sup>Objektif vergi yükü, vergi sonrası kişilerin gelir, servet ve harcamalarında nicel anlamda bir değişimi ifade etmekte iken sübjektif vergi yükü, objektif vergi yüküyle birlikte mükelleflerin bu değişim sonucu yaşamış oldukları baskı hissi ve psikolojik değerlendirmeleri de içeren daha geniş bir kavramdır.

ilkesinin hem de dikey adalet ilkesinin yansımaları fazlası ile görülmektedir. Örneğin artan oranlı gelir vergisi hem yatay adalet hem de dikey adalet ilkelerine yer veren önemli bir vergi türüdür. Zira aynı gelir dilimine sahip bireylere aynı vergi oranının uygulanması yatay adalet ilkesi gereği iken daha yüksek vergi dilimlerine artan oranda vergi uygulaması ise dikey adalet ilkesinin uygulama bulmuş halidir.

Dağıtım adaletine ilişkin teorilerin tamamında adalet olgusu soyut biçimde farklı açılardan değerlendirilmiştir. Pratikte ise dağıtım adaleti hukuki bir otoritenin organizasyonunda, başta vergi ve sosyal transferler olmak üzere ekonomik ve sosyal politikaların uyum içinde yürütülmesini gerektiren karmaşık uygulamaları gerektirir. Gelirin yeniden dağıtımının söz konusu olduğu bu süreçte vergiler ve kamu harcamaları en temel değişkendir. Dağıtım adaletinde yüksek gelir ve servet sahiplerinin artan oranlı vergilendirilmesi ve buradan elde edilen gelirin kamu hizmeti ve sosyal transferler kanalı ile düşük gelirli bireylere aktarımı söz konusudur.

Teorik literatürde bile dağıtım adaleti konusunda uzlaşa sağlanamamış iken kamu harcama politikalarının ve vergi yükünün adil dağılımının birlikte analize dahil edilmesi suretiyle optimal dağıtım adaletine dair tespit ve önerilerde bulunmak oldukça zordur. Ancak bununla birlikte vergilerin dağıtım adaletindeki rolünü vergi öncesi ve sonrası Gini katsayısı temelinde karşılaştırmalı olarak değerlendirmek mümkündür.

Bu nedenle dağıtım adaletinde temel değişken niteliğindeki vergilerin toplam vergi gelirleri ve milli gelir içindeki kompozisyonuna bakarak ülkeler arası karşılaştırmalı analizin gerçekleştirilmesi mümkündür. Zira düşük gelirden az oranda, yüksek gelirden ise yüksek oranda vergileme temeline dayanan bu vergi türünün toplam vergi geliri ve milli gelir içindeki payı arttıkça dağıtım adaleti yönünden daha etkin bir durumun ortaya çıktığı söylenebilir. Ayrıca dağıtım adaleti için toplam vergi gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı vergi gelirlerinin dağılımı da önemli bir referanstır. Zira gelir durumunu dikkate almaksızın doğrudan tüketim üzerinden alınan dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı arttıkça adil olmayan vergi yükü dağılımı söz konusu olmaktadır.

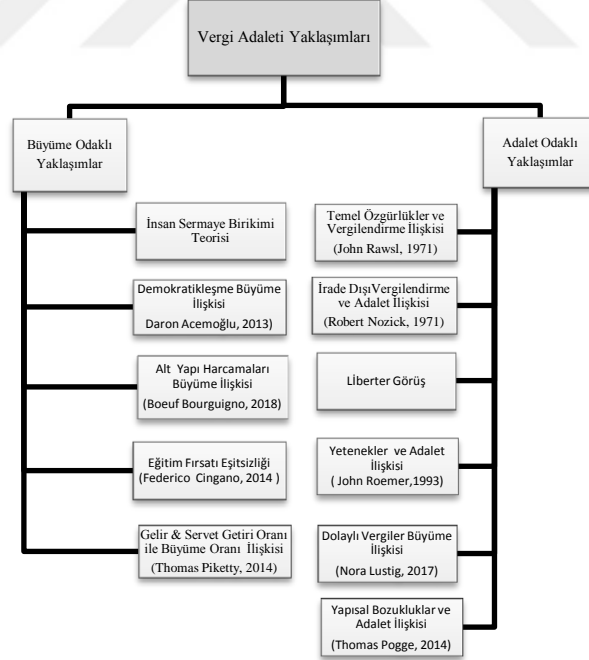
Ayrıca gelir dağılımı eşitsizliklerine ilişkin analizlerde vergi öncesi ve sonrası Gini katsayıları karşılaştırılabilir en önemli referans değerlerdendir. Dolayısıyla sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında eşitliği, bire yaklaştıkça gelir dağılımında bozulmayı

ifade eden Gini katsayısının vergi öncesi ve vergi sonrası aldığı değerleri karşılaştırarak vergilerin dağıtım adaletindeki etkinliğini ölçmek mümkündür. Sonuç olarak dağıtım adaletine ilişkin karşılaştırmalı analizlerde gerek vergi türlerinin kompozisyonundan gerekse analize konu ülkelere ilişkin Gini katsayısı verilerinden faydalanarak karşılaştırmalı değerlendirme yapılabilmektedir.

### 3.2.2 Dağıtım adaletine ilişkin yaklaşımlar

Vergi adaleti algısı dağıtım adaleti üzerine temellenmiştir. Dağıtım adaletiyle ilgili olarak literatür içerisinde birçok farklı yaklaşım ortaya çıkmıştır. Gelirin yeniden dağıtım sürecinde etkilenen değişkenlerin fazla olması yaklaşım çeşitliliğinin nedenlerinden biri olarak gösterilebilir. Gelirin yeniden dağıtım sürecinde etkilenen en temel değişkenlerden biri büyüme diğeri ise adalet olgusudur. Dolayısıyla literatür içinde dağıtım adaletine ilişkin yaklaşımları adalet ve büyüme yaklaşımları olmak üzere sınıflandırmak mümkündür.

Şekil 3. 1 Vergi Adaleti Yaklaşımlarının Şematik Gösterimi



Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

*i. Adalet Odaklı Yaklaşımlar*

Gelirin yeniden dağıtımının daha adaletsiz bir durum yaratacağını ileri süren görüş ile bunun aksini savunan görüş adalet hedefli yaklaşımdaki temel tartışma konularından biridir. Gelirin yeniden dağıtımının daha adaletsiz bir durum yaratacağını ileri süren görüşte öncelikli amaç kişilerin özgür iradeleridir. Özgür irade dışında zorla alınan verginin daha adaletsiz bir durumu ifade edeceği kabul edilmiştir. Bu nedenle kişilerin iradesi dışında alınan vergiler nedeniyle gelirin yeniden dağıtımına karşı duruş söz konusudur. Buna karşın gelirin yeniden dağıtımıyla daha adaletli bir durumun ortaya çıkacağını ileri süren adalet yaklaşımlarında ise sınırlı bir dağıtım sürecine işaret edilmektedir.

Yeniden dağıtım aleyhindeki görüşün en şiddetli savunucuları liberterlerdir. Bireylerin kamu mallarından faydalandığı ölçüde vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürerler. Yeniden dağıtım teorisinin en şiddetli muhalif düşüncesidir. İnsanlar arasındaki doğal farklılıkları yansıttığı için bireyler arası gelir farklılıkları adil olarak değerlendirilir. Gerek bireyin tercihi gerekse yetenekleri sayesinde marjinal verimi fazla olanların fazla kazanması adil görüldüğünden elde edilen gelirin de farklı olabileceği kabul edilir (Maniquet ve Fleurbaey, 2017). Bu nedenle gelirin yeniden dağıtımına karşıdırlar.

Gelirin yeniden dağıtımına karşı olan libertarizme karşı fırsat eşitliği teorisi geliştirilmiştir. Bireylere eşit fırsatlar sunulması gerektiği düşüncesi üzerine temellenen fırsat eşitliği yaklaşımına göre ise bireyin doğuştan gelen yetenekleri ile elde ettiği gelirin vergiler vasıtasıyla yeniden dağıtılması gerekmektedir. Söz konusu yaklaşıma göre: Bireyler eşit şartlarda yarışa başlamalı ve bunun için bireylere eşit fırsatlar sunulmalıdır. Servetin zenginliğinin kaynağını iki gruba ayırmaktadır (Maniquet ve Fleurbaey, 2017). Kişilerin gayretleri sonucu elde edilen serveti birinci kaynak olarak nitelemekte, bireylerin yetenekleri ile elde ettikleri serveti ise ikinci servet kaynağı olarak sınıflandırmaktadır. Roemer (1996) bireylerin doğuştan gelen yetenekleri ile elde ettikleri gelirin vergilendirilmesini ve bu vasıtayla yeniden dağıtılmasını savunurken, bireylerin gayretleri sonucu elde ettiği gelirin ise vergi dışı kalması gerektiğini savunmaktadır.

Liberter görüşle birlikte gelirin yeniden dağıtımına karşı olan görüşün temsilcilerinden Nozick (1974)'e göre fakirlere yardım etmek bir zorunluluk olmakla

birlikte bu yardımın boyutu ve nasıl yapılacağı önemlidir. Çok çalışarak elde ettikleri malvarlıklarını iradelerine göre devir ve tasarruf etme özgürlüğü olması gerekir. Zenginlerin onayları olmadan gelirlerinin yeniden dağıtılması yönündeki fiillerin tamamını hırsızlıkla eş değer tutulur. Özellikle, yeniden dağıtımına ilişkin vergiler bir nevi hırsızlık olarak nitelendirilir (Jörg, 2018). Ancak diğer taraftan aşırı servet birikiminin demokrasiler için sağlıklı olmayabileceği kabul edilerek mirasın ölçülü vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür.

John Rawls ise gelirin yeniden dağıtımına prensipte karşı olmakla birlikte toplumsal eşitsizlikle mücadelede veraset vergileri nesiller arası adaletsizlikleri azaltacağından olumlu bulunur. Veraset yoluyla intikal eden mal varlıkları gelecek neslin azınlıkta kalan bir kısmına aşırı bir güç ve avantaj sağlarken geride kalan fakir neslin aleyhine bir durum yaratır. Bu nedenle adil olmadığından vergilendirilmesi gerekir. Ancak kişinin özgür iradesine dayanmayan artan oranlı gelir vergisini zora dayalı ve karşılıksız olma işlevi nedeniyle temel özgürlüklerin ihlali olarak görülmektedir. Bu nedenle artan oranlı gelir vergisi ile gelirin dağıtımının daha adaletsiz bir durumu ortaya çıkaracağı kabul edilmektedir. Bu yaklaşıma göre tüketim vergilerinin adalet olgusu kapsamında daha adil olduğu savunulmaktadır. Temel özgürlükleri ihlal ettiği için ödeme gücüne dayalı artan oranlı vergileme Jörg (2018) tarafından adaletsiz olarak nitelendirilmektedir. Tüketim üzerinden alınan vergilerde ise bireyin mal ve hizmeti alıp almama gibi bir iradesi söz konusu olduğu için bu vergilerde temel özgürlüklerin ihlalinin söz konusu olmadığı iddia edilmektedir.

Takipçisi oldukları Rawls'ın aksine artan oranlı gelir vergisini temel özgürlüklerin ihlali olarak kabul etmeyen görüşler de bulunmaktadır. Bunlardan biri olan Sugin (2003)'e göre gelir eşitsizliğiyle mücadelede vergiler etkili bir mekanizma olarak nitelenmişken, bir diğer takipçi olan Wiemeyer (2016)'e göre ise toplumdaki servet eşitsizlikleriyle mücadelede servete ılımlı artan oranlı gelir vergisinin uygulanması gerekmektedir. Servetin vergilendirilmesi ile aşırı servet birikiminin azalacağını ileri sürmektedir. Servet eşitsizliğini azaltacak emeğin vergilendirmesi ile sermayenin vergilendirilmesi arasındaki dengesizliğin giderilmesi, ticari varlıklar için daha az ayrıcalıklar gibi vergisel uygulamaların faydalı olacağı iddia edilmektedir.

Dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerinde negatif etkisi olduğunu kabul eden ve bu yönüyle Rawls'ın konu hakkında görüşüyle çatışan Lustig (2017)'e göre genel bir

vergi artışı dolaylı vergi artışını da sağlayacağından yoksulluğun artması kaçınılmazdır. Genel vergi artışıyla eşitsizliğin azaltılabileceğini kabul etmekte ancak bunun sonucu olarak tüketim vergilerinde de kaçınılmaz olarak artış olacağını öngörmektedir. Yoksullar üzerindeki vergi yükünü arttırıcı etkisi nedeniyle tüketim vergilerindeki artışa ve dolayısıyla genel vergi artışına bir karşı duruş söz konusudur. Raws'ın aksine özellikle tüketim vergilerindeki artışın yoksul kesimin zorunlu mal ve hizmetlerini kapsamaması yoksullaşmayı daha da arttıracığını kabul etmektedir. Bu nedenle yeniden dağıtım için artan oranlı vergilemeye karşı duruş söz konusudur.

Rawls gibi demokrasiyi referans değer olarak alan Acemoğlu ve diğerleri (2013)'ne göre literatürdeki temel beklenti demokratik gelişimin gelirin yeniden dağıtımda artış, gelir eşitsizliğinde ise azalış sağlayacağı yönünde olmasına rağmen çalışmalarında ortaya çıkan bulgular aksini göstermiştir. Yapılan ampirik çalışmalarda demokratikleşmeyle birlikte gelirin üst ve alt gelir grubundan orta gelir grubu lehine artış sağlandığını gösteren sonuçlara ulaşılmıştır. Orta gelir grubu lehine olan bu bulgunun sonucuna göre demokratikleşmenin alt gelir grubunun gelirini artırmadığı aksine azalttığı ileri sürülmüştür. Ampirik çalışmasında demokratikleşmenin vergilerin milli gelir içindeki payının arttırmasına rağmen gelir eşitsizliğini azaltmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Acemoğlu ve diğerlerine (2013) göre demokratik gelişimin gelir dağılımı eşitsizliklerini azaltıcı etkisi bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise ekonomideki egemen azınlık elitin elindeki rantı koruma çabasıdır.

Diğer çalışmalardan farklı olarak toplumdaki gelir dağılımındaki eşitsizliği çözümlenmesi gereken mutlak bir problem olarak tanımlayan Pogge ve Mehta (2016)'ya göre gelir dağılımı eşitsizliklerinin temelinde yapısal bozukluklar ve vergi kaçırma gelir. Servet sahipleri ve hatta global çapta zengin ülkeler menfaatleri doğrultusunda piyasaları şekillendirmek için lobicilik faaliyetinde bulunurlar. Sonuç olarak bu menfaat yarışında kaybedenler yoksullar olduğu için adaletsizliğin daha da artacağını ileri sürer. Bunu düzeltmenin yollarından biri yapısal bozuklukları düzeltmekten diğeri ise adaletsizlikle mücadele eden sivil toplum kuruluşlarını desteklemekten geçer. Bu destek maddi anlamda bağışlar ve manevi bağlamda toplumun her alanında adil ve adil küresel yapılara kavuşmanın ahlaki yükümlülük bilincinin yerleşmesine



bağlıdır. Ayrıca gelir eşitsizliğini daha da arttırdığı için eşitsizlikle mücadeledeki önceliklerden biri de vergi kaçakçılığıyla mücadeledir.

*ii. Büyüme Odaklı Yaklaşımlar*

Geleneksel olarak yeniden dağıtım politikalarının büyüme üzerinde negatif etkileri olduğu kabul edilmiştir. Zira yeniden dağıtım politikaları ile sermaye birikiminin azaltıldığı ve bu yolla yatırım potansiyelinin azaldığı literatürde genel olarak kabul görmüştür. Ancak günümüzde bu genel kabulün değişime uğradığı söylenebilir. Özellikle gelirin yeniden dağıtımının belli şartlarda büyümeyi olumlu etkilediğine yönelik bulgulardaki artışa paralel olarak literatürdeki baskın görüş de değişime uğramıştır. Gelirin yeniden dağıtımının özellikle düşük gelirli bireylere eğitim ve sağlık fırsatı sunması ile birlikte uzun dönemde büyümeyi destekleyen yeniden dağıtım sürecinden söz etmek mümkündür. Gelir ve servetin getiri oranı ( $r$ ) ile büyüme oranı ( $g$ ) arasındaki farkın gelir ve servet lehine arttığını ileri süren Piketty (2014), gelirin yeniden dağıtımından yana olan insan sermaye birikimi teorisi ve Cingano (2014)'nin ampirik çalışması son dönem yeni yaklaşımların en önemli örneklerinden biri olarak gösterilebilir.

Gelirin yeniden dağıtımından yana olan görüşün baskın argümanı insan sermaye birikimi teorisidir. Galor ve Zeira (1993) tarafından geliştirilen bu teoriye göre gelir dağılımı eşitsizliği, fakirlerin yatırım fırsatını azalttığından büyüme için zararlı kabul edilir. Bu nedenle gelirin artan oranlı vergilerle yeniden bölüşümü tavsiye edilir. Bu görüş gelirin yeniden dağıtımının az gelirli bireylere eğitim ve sağlık gibi fırsatlar sunarak insan kalitesini ve dolayısıyla yatırım potansiyeline sahip birey sayısını arttıracığı mantığına dayanmaktadır. Cingano (2014) tarafından hazırlanan “Gelir Eşitsizliğindeki Eğilimler ve Ekonomik Büyüme Etkisi” isimli OECD raporu insan sermaye birikimini teorisinin teyidi niteliğindedir. 1970-2010 döneminde 31 OECD ülkesinden gelen verilerle yapılan ölçümde, gelir dağılımı eşitsizliklerinin sürdüğü bir ekonomideki büyümenin en yoksul %40'lık gelir dilimi ile üsteki gelir dilimi arasındaki farkı arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu çalışmaya göre yoksullara yönelik eğitim harcamaları en önemli transfer harcamasıdır. Gelir dağılımı eşitsizliğinin eğitim fırsatı eşitsizliği şeklindeki yansımalarının büyümeyi negatif etkilediği tespit edilmiştir. Yoksullar için azaltılmış fırsatların daha düşük

yatırımlara neden olacağı ve dolayısıyla büyümeye zarar vereceğine ilişkin teoriyi destekleyen bir çok ampirik çalışma ortaya çıkmıştır.

Bourguignon (2018)'un konu hakkındaki yaklaşımı Cingano (2014)'nin çalışmasında ortaya çıkan sonuçları destekler niteliktedir. Zira bu çalışma gelirin yeniden dağıtım sürecinde transfer harcamalarının yoksul bireylerin yatırım potansiyelini arttırmaya dayalı alanlara yönelmesi gerektiğine işaret eder. Düşük gelirli bireylere eğitim fırsatı sunan transferler bunlardan biridir. Bu nedenle büyüme için gelir eşitsizliklerinin azaltılması zorunludur. Gelir eşitsizlikleriyle mücadelede dar gelirli bireylerin yatırım potansiyelini arttırıcı transferlerin yapılması gerekmektedir. Bu nedenle gelir eşitsizlikleri ile mücadelede nakdi yardımlar alt yapı transferleri kadar etkin değildir. Yoksullara fırsat eşitliği sağlayan alt yapı transferlerinin uzun dönemde gelir eşitsizliğini azaltıcı, büyüme hızını ise arttırıcı etkisi olduğu kabul edilir.

Eğitim ve sağlık hizmetleri, mikro krediler, su, enerji ve ulaşım olanakları gibi dağıtıcı alt yapı transferleri, yatırım potansiyeline sahip birey sayısını arttıran harcamalardır. Düşük gelirli bireylere yapılan alt yapı transferleri ile (eğitim fırsatı imkanı gibi) uzun vadede eşitsizlikler azaltılarak daha hızlı büyümeyi sağlamak mümkündür. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ekonomilere kıyasla düşük gelir grubuna yapılan yardımlar oldukça düşük olduğundan eşitsizliği azaltmak için daha fazla kaynak ayrılması gerekmektedir (Bourguignon, 2018). Bu nedenle az gelişmiş ülkelerde yüksek oranlı gelir vergisinin gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

Konu hakkındaki diğer çalışmalardan farklı olarak gelir eşitsizliği ve büyüme ilişkisini irdeleyen Piketty (2014)'e göre gelir ve servet eşitsizliği giderek artmaktadır. Bu artış trendinin sebebi ise servetin getiri oranının büyüme oranından büyük olmasıdır. Bu nedenle yüksek gelir veya servet sahiplerini vergilendirmek suretiyle gelir eşitsizliğini azaltmak gerekmektedir. Anglosakson ülkeleri kapsayan araştırmasında gelir ve servetin getiri oranı (r) ile büyüme oranı (g) ( $r > g$  iraksaması) arasındaki makasın gelir ve servet lehine arttığına dair bulgulara ulaşmıştır. Araştırmanın sonucuna göre: Birleşik Krallık ve ABD'ndeki en üst gelir % 0.1'lik kesimin 1910 yılında toplam gelirden aldığı pay sırasıyla %11 ve %9 iken zaman içinde azalmış olmasına rağmen 1970'li yıllardan itibaren tekrar yükselme trendine

girmiştir. Sonuç olarak 2010 yılı itibariyle ise % 0.1'lik gelir grubunun toplam gelir içindeki payı ABD'de %7.5, Birleşik Krallıkta ise % 5.5'e ulaşmıştır.

Gelir ve servetin getiri oranı ile büyüme oranı arasındaki fark artışına 'kapitalizmin temel çelişkisi' adını veren Piketty (2014) gelir ve servete dair bu iki değişken arasındaki iraksamayı önlem alınması gereken bir iktisadi ve sosyal sorun olarak tanımlamıştır. Iraksamanın veraset yoluyla giderek arttığı ileri sürülerek yeniden dağıtımın önem ve gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

Servetin getirisi büyüme hızından yüksek olduğu sürece, sermaye/gelir oranı sürekli olarak yükselecektir. Zira sermaye ile emek arasındaki ikame esnekliği 1'den büyüktür (Piketty (2014)'ye göre ikame esnekliği 1.5). Bu nedenle makine daima emeğin yerine ikame edilir. İkinci olarak, en azından normal zamanlarda kapitalistler, sermayelerini en az ekonominin büyüme hızı kadar büyütecek tedbirler geliştirirler. Bu durumda zenginler daha fazla biriktirir ve büyük sermayeler kendini korurken, küçük sermayeler erir. Nüfus veya teknolojik ilerlemenin zayıflaması nedeniyle, ekonomik büyüme yavaşladığında, sermaye getiri hızının büyüme hızından daha fazla artması muhtemeldir. Sermayenin hâkim olduğu ekonomiler aynı zamanda düşük büyümenin hâkim olduğu ekonomilerdir.

Aynı çalışmada gelir eşitsizliğindeki artışın halk ve orta sınıfın satın alma gücünde durgunluk yarattığını, bunun da mütevazı şartlarda yaşayan hane halkının borçlanma eğilimini arttırdığını ve orta sınıfın finansal hizmetler endüstrisi ile borç ilişkilerini sıkılaştırdığını ifade ederek 2007 küresel finansal krizinin patlamasında, ABD'deki gelir ve servet eşitsizliklerinin de etkisi olduğunu ifade etmiştir. Söz konusu eşitsizlerin tek başına krizi açıklamada yeterli olmasa da krizin ardında yatan birçok sebepten biri olduğunu ileri sürmektedir. Bu nedenle eşitsizliklerin azaltılması için yüksek servete ve gelire sahip birey ve kurumlar için artan oranlı gelir vergisi ile küresel artan oranlı servet vergisi önerilmekte, en üst gelir gurubunun vergiden kaçırma stratejilerine karşı önlem alınması gerektiği vurgulanmaktadır.

Piketty (2014)'ye göre Anglosakson dünyadaki servet sahipleri politik karar mekanizmaları üzerinde etkin olduklarından gerek maliye gerekse iktisat politikalarını kendi lehlerine etkileyebilmektedir. Bu nedenle gerek finansal piyasalara yön veren merkez bankaları ile hazine bakanlıkları gerekse IMF ve Dünya Bankası gibi uluslar üstü kurumlar gibi çeşitli aktörler finansal piyasalarda

(kredi derecelendirme ve libor endüstrileri gibi) yüksek servet sahipleri lehine hareket eden tekelleşmenin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Gerek politik gerekse ekonomik karar mekanizmaları yüksek servet sahiplerinin lehine hareket ettiğinden kazanım yarışında kaybedenler düşük gelirliler olmuştur. Zira 1977-2007 dönem aralığına ilişkin yapılan gözlemin sonucunda ABD'deki milli gelir artışının %60'ının en zengin %1'lik dilime gittiği tespit edilmiştir (Piketty, 2014). Bu nedenle finansal elitin<sup>10</sup> çıkarlarına hizmet eden tekelleşmenin gelir dağılımı eşitsizliğini daha da bozduğu kabul edilmektedir.

### 3.3 Dağıtım Adaletinin Belirleyicileri

Dağıtım adaleti birçok unsurdan oluşan soyut bir süreci ifade eder. Hukuki bir otoritenin organizasyonunda, başta vergi ve sosyal transferler olmak üzere ekonomik ve sosyal politikaların uyum içinde yürütülmesini gerektirir. Dağıtım adaletinde gelirin yeniden dağıtımı söz konusudur. Vergiler en temel değişkendir. Dağıtım adaleti, yüksek gelir ve servetin artan oranlı vergilendirilmesi ve elde edilen gelirin kamu hizmeti ve sosyal transferler kanalı ile düşük gelirli bireylere aktarımı temeline dayanmaktadır. Teorik literatürde bile dağıtım adaleti konusunda uzlaşa sağlanamamış iken, optimal dağıtım adaletine dair tespit ve önerilerde bulunmak oldukça zordur. Ancak bununla birlikte vergilerin gelir dağılımındaki eşitsizliklere etkisini gözlemlemek mümkündür.

Gelir dağılımı eşitsizliklerine ilişkin hesaplamalarda önemli referans noktalarından biri Gini katsayısıdır. Sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında eşitliği, bire yaklaştıkça gelir dağılımında bozulmayı ifade eden Gini katsayısının vergi öncesi ve vergi sonrası aldığı değerlerinin karşılaştırılması ile vergilerin dağıtım adaletindeki etkinliğini ölçmek mümkündür.

Tablo 3.1'de çeşitli ülkelerin 2015 yılına ilişkin hem vergi öncesi hem de vergi sonrası Gini katsayıları yer almaktadır. Tabloda dikkati çeken en önemli nokta vergi öncesi Gini katsayıları yönünden ülkeler arasında önemli bir ayrışma olmadığıdır. Zira tablodaki ülkelerin vergi öncesi Gini katsayıları birkaç istisna dışında 0.400-0.550 marjında değişmektedir. Asıl ayrışmanın vergi sonrası ortaya çıkan Gini katsayılarında ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Almanya, Fransa gibi ülkelerin vergi sonrası Gini katsayısında %42-43 oranında azalma gerçekleşmektedir. Diğer bir

<sup>10</sup> Gelirin en üst % 0.1'lik kesimi Piketty tarafından finansal elit olarak nitelendirilmektedir.

ifade ile bu ülkelerindeki gelir dağılımı eşitsizliği vergi ve kamu harcama politikası ile %43 oranında azaltılmaktadır. Ancak bazı ülkelerde aynı başarının sağlanamadığı görülmektedir. Tabloya göre Türkiye'nin vergi öncesi Gini katsayısı 0.429 iken vergi sonrası 0.404'te gerilemiştir. Buna göre Türkiye'de vergi ve kamu harcama politikası sonrasında Gini katsayısında % 6 azalma gerçekleşmiştir. Diğer ülkelere kıyasla Türkiye'de vergi sonrası Gini katsayısında gerileme oldukça düşük kalmıştır. Tablodan hareketle dağıtım adaletinde bazı ülkelerin oldukça başarı sağladığı, Türkiye gibi bazı ülkelerin (Brezilya %18, Güney Afrika %13) ise dağıtım adaletinde göreceli olarak başarısız olduğu söylenebilir. Zira Türkiye vergi öncesi Gini katsayısı (0.429) tabloda yer alan tüm ülkelerden iyi durumda iken vergi sonrası Gini katsayısında Güney Afrika ve Brezilya'dan sonra en yüksek değere sahip ülke durumundadır. Bu veriden hareketle, Türkiye ve Güney Afrika gibi ülkelerde vergilerin ve kamu harcamalarının dağıtım adaleti yönünden etkin olmadığı söylenebilir.

**Tablo 3. 1 Seçilmiş Ülkelerde Vergi Öncesi ve Sonrası Gini Katsayısı**

Ülke	Vergi Öncesi Gini Katsayısı	Vergi Sonrası Gini Katsayısı	Yüzdesele Değişim (%)
ABD	0.507	0.391	22
Almanya	0.504	0.293	42
Birleşik Krallık	0.506	0.351	31
Brezilya	0.575	0.470	18
Fransa	0.516	0.295	43
Güney Afrika	0.715	0.620	13
Türkiye	0.429	0.404	6

Kaynak: OECD verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Not: \*2015 yılına ilişkin Gini katsayıları referans alınmıştır.

Bazı ülkeler dağıtım adaletinde başarı sağlamış iken bazı ülkelerin dağıtım adaletinde başarı sağlayamamasının birçok sebebi bulunmaktadır. Dağıtım adaletinde başarı sağlayan ülkelerin gelişmiş ekonomi olmaları, bu ülkelerde sosyal devlet ilkesinin içselleştirilmiş olması ve verginin tabana yayılmış olması gibi bir çok ortak neden gösterilebilir. Ancak gelirin yeniden dağıtımındaki temel referans noktası vergi sistemlerinin yapısıdır. Dolayısıyla gelirin yeniden dağıtımında etkinliği arttıran unsurların başında, artan oranlı vergileme ve doğrudan vergileme temelli vergi sistemi (tüketim yerine gelirin vergilendirilmesine dayalı vergi sistemi)

gelirken, gelirin yeniden dağıtımında vergilerin etkinliği azaltan vergileme tekniklerinin başında ise vergi rekabetine dayalı vergileme teknikleri gelmektedir. Vergi rekabetine dayalı vergileme tekniklerinin en önemlileri ikili gelir vergisi sistemi ile serveti ve servet kazançlarını vergi dışı bırakan offshore hesaplar olarak gösterilebilir. Sonuç olarak dağıtım adaletini olumlu veya olumsuz etkileyen vergileme tekniklerinin ülkeler itibariyle karşılaştırmalı analizi, vergi sonrası Gini katsayısındaki başarı veya başarısızlıkların nedenlerinin açıklanması açısından önemlidir.

### **3.3.1 Artan oranlı vergileme ve dağıtım adaleti**

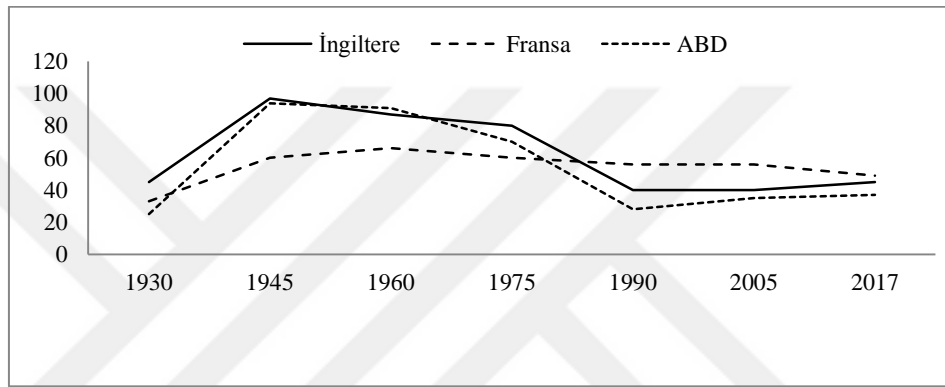
Bireylerin gelir ve kazancını vergilendiren vergi türü gelir vergisidir. Bireyler üzerindeki vergi yükünün adil dağılımında kişisel gelir vergisi önemli bir rolü vardır. Ayrıca vergi yükünün gelire göre dağılımına imkân sağlayan vergi türüdür. Gelire bağlı olarak artan oranlı yapısı, belli gelir seviyesine kadar (asgari geçim geliri) sıfır vergi uygulama imkânı sağlaması, düşük gelirli bireylere asgari geçim indirimi veya muafiyet imkânı sağlaması açısından vergi yükünün adil dağılımında en etkili vergi türü olduğu söylenebilir.

Edwin R. A. Seligman'ın da ifade ettiği gibi “Her ne kadar artan oranlılığın uygun derecesini matematiksel incelemeyle saptamaya olanak yoksa da adaletle yaklaşmak, (düz oranlı vergiler gibi) açıkça adaletsizlik yapmaktan daha iyidir.” Vergide artan oranlılık, mutlak anlamda vergi adaletini sağlanamasa da adil bir vergileme hedefi doğrultusunda atılmış doğru adım olarak nitelendirilebilir.

Gelir vergisi dağıtım adaletinde etkili olan en önemli vergi türüdür. Gerek dikey ve yatay vergi adaletini sağlamada gerekse ödeme gücüne göre verginin salınmasında en önemli enstrümandır. Gelir vergisi artan oranlı yapısı ile dikey adaleti sağlayıcı yönde katkı sunarken, asgari geçim indirimi gibi indirim mekanizmaları ile de ödeme gücüne ulaşma imkânı sunmaktadır. Birçok ülkede belirli gelir seviyesine kadar (asgari geçim kadar sıfır) gelir vergilendirilmez iken, asgari gelir seviyesinin üzerindeki artışlar aşamalı olarak artan oranlı bir şekilde vergilendirilmektedir. Bu aşamada vergi dışı bırakılan asgari gelir miktarı ile minimum ve marjinal vergi oranları dağıtım adaletinde önemli belirleyicilerdir.

Marjinal gelir vergisi oranı dağıtım adaletinde önemli belirleyicilerdendir. En yüksek gelire uygulanan marjinal oran yükseldikçe dağıtım adaletinde etkinlik sağlanması mümkündür. Bu nedenle gelir vergisinin günümüzdeki artan oranlı yapısının nasıl bir gelişim gösterdiğinin ortaya konulması gerekmektedir. Gelir vergisine ilişkin en üst oranı ifade eden marjinal oran her dönemin şartlarından büyük oranda etkilenmiştir. Özellikle savaş dönemlerinde göreceli olarak yükselen marjinal gelir vergisi oranının günümüze kadar dalgalı bir seyir gösterdiği anlaşılmaktadır.

Şekil 3. 2 Seçilmiş Ülkelerde Marjinal Gelir Vergisi Oranı (1930-2017)



Kaynak: Piketty (2018) ve OECD verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 3.2 çeşitli ülkelerde marjinal gelir vergisi oranının geçmişten günümüze kadar ki gelişimi gösterilmiştir. Tabloya göre İngiltere ve ABD’de marjinal gelir vergisi oranı 2. Dünya Savaşı’nın sonlarına doğru en tepe noktaya ulaşmıştır. İkinci Dünya Savaşı yıllarında en üst gelir diliminin İngiltere’de %97, ABD’de ise %94 ile vergilendirildiği anlaşılmaktadır. Savaş döneminde en üst gelir üzerindeki yüksek vergi oranı telafi edici fedakârlık tezine dayandırılmıştır. Zira savaş döneminde düşük gelirlili bireyler askere alınırken varlıklı kesim silâh altına alınmamıştır. Bunun yerine gelir ve servetleri yüksek oranda vergilendirilerek savaşın finansmanına katkı sağlamışlardır. Dolayısıyla eşit fedakârlık teorisi gereği en üst gelirin yüksek oranda vergilendirilmesi askere alınmamaları karşılığında alınan telafi edici bir bedel olarak nitelendirilmektedir. Savaş dönemindeki yüksek gelir vergisi telafi edici özelliği nedeniyle adil kabul edilmektedir (Scheve ve Stasavage, 2016). Ancak Fransa’da aynı durumun gözlenmediği anlaşılmaktadır. Fransa’daki marjinal gelir vergisi oranı (1930-2017 dönem aralığında) İngiltere ve ABD’ye kıyasla dalgalı seyir

izlememiştir. Fransa'da savaş yılların da bile marjinal oran %60 seviyesinde kalmış olup günümüz itibariyle %45'tir.

Şekil 3.2'de dikkati çeken bir diğer durum ise savaş sonrasında marjinal oranda beklenen düşüşün yaşanmamasıdır. Gerek İngiltere gerekse ABD'de savaş dönemindeki yüksek oranlı hafif bir düşüş göstermekle birlikte savaş öncesi seviyelerden uzak bir seyir izlemiştir. Savaş sonrası düşüş göstermeyen vergi oranlarının 1970'lerin ortalarından itibaren keskin düşüş gösterdiği anlaşılmaktadır. Söz konusu düşüşün başlıca nedeni arz yanlı iktisat politikalarının popüler olmaya başlamasıdır. Özellikle ABD'de Reagan döneminde yoğun olarak uygulanan arz yanlı iktisat politikalarıyla marjinal vergi oranları düşmeye başlamıştır. Söz konusu düşüş eğilimi günümüze kadar sürmüştür. Sonuç olarak ABD'de 2018 yılı itibariyle marjinal gelir vergisi oranı %39.6'ya kadar gerilemiştir. Marjinal oranlardaki söz konusu düşüş yüksek gelirli bireylerin geçmiş yıllara kıyasla daha az vergilendirildiğini göstermektedir.

**Tablo 3.2 Çeşitli Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları**

Ülke	1. Oran	1. Dilim*	2. Oran	2. Dilim	3. Oran	3. Dilim	4. Oran	4. Dilim	5. Oran	5. Dilim
Fransa	0	9.710	14,00	26.818	30,00	71.898	41,00	152.260	45,00	..
<u>Almanya</u>	0	8.652	..	13.669	..	53.665	42,00	254.446	45,00	..
İsviçre	0	430.200	20,00	625.800	25,00	..	..	..	..	..
Brezilya	0	1.903	7.5	1.904	15	2.826	22.5	3.751	27.5	4.664
Güney Afrika	18,00	189.880	26	296.540	31	410.460	36	555.600	39	708.310
<u>Türkiye</u>	15,00	12.600	20,00	30.000	27,00	110.000	35,00	..	..	..
<u>İngiltere</u>	20,00	32.000	40,00	150.000	45,00	..	..	..	..	..
<u>ABD</u>	10,00	9.275	15,00	37.650	25,00	91.150	28,00	191.650	39,60	418.400

Kaynak: OECD, Central government personal income rates thresholds <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=http://www.sars.gov.za/Tax-Rates/Income-Tax/Pages/Rates%20of%20Tax%20for%20Individuals.aspx>  
Not:\* Ülkelerin kendi para birimleri cinsinden değerlerle ifade edilmiştir. \*\*2017 yılı itibariyle,

Tablo 3.2'de günümüz itibariyle çeşitli ülkelerde gelir vergisinin yapısı şekil 3.1'de ise marjinal gelir vergisinin yıllar içindeki seyri gösterilmiştir. Tablo 3.2'ye göre Fransa'da gelir vergisinde 5 oran ve 5 gelir dilimli yapı söz konusudur. 9.710 avroya kadar olan gelirlere sıfır vergi uygulanırken 9.710 avroyu aşan 2. dilim (9.711-26.818 avro) %14 vergiye tabi olmaktadır. 152.261 avroyu aşan 5 dilime ise %45 gelir vergisi uygulandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca vergi sonrası Gini katsayısında



göreceli olarak fazla gerilemenin olduğu İngiltere, Fransa ve Almanya gibi ülkelerde belli miktara kadar düşük gelirlerin tamamen vergi dışı bırakıldığı görülürken, vergi sonrası Gini katsayısında gerilemenin oldukça düşük gerçekleştiği Türkiye ve Güney Afrika gibi ülkelerde ise en düşük gelir gruplarında dahi gelir vergisi oranının (15% ve 18%) yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Oysaki Fransa'da 9.710 avro, Almanya'da ise 8.652 avroya kadar elde edilen gelirler vergi dışı kalmaktadır.

İngiltere'de ilk gelir dilimine %20 gelir vergisi uygulanmakla birlikte 2016-2017 mali yılında 11.000 sterlin olarak kabul edilen en az geçim indirimi uygulaması ile 11.000 sterlinlik ilk gelir vergi dışı kalmaktadır. Bu nedenle yıllık 100.000 sterline kadar elde edilen gelirler vergi dışı kalmaktadır. Ancak en az geçim indirimi uygulamasında yıllık 100.000 sterlini aşan gelirlerde en az geçim indirimi tutarı kademeli olarak azaltılarak sıfırlanmaktadır (HM Revenue & Customs,2018).

Almanya'da ise gelir vergisi tarifesi dört dilimden oluşmaktadır. Almanya'da da İngiltere'de olduğu gibi ilk gelir dilimine gelir vergisi uygulanmakla birlikte en az geçim indirimi uygulaması söz konusudur. Almanya'da 2018 yılı itibariyle birinci dilimdeki 8.820 avroya kadar olan ücret gelirleri vergilendirilmemektedir. İkinci gelir diliminde ise doğrusal artan oranlı bir yapı söz konusudur. İkinci gelir diliminde en düşük oran % 14 ve en yüksek oran % 42 olmak üzere gelire göre artan oranlı bir yapı söz konusu olduğundan gelire uygulanacak vergi oranı matematiksel bir formül yardımı ile hesaplanmaktadır. Gelir vergisi uygulanacak bireyin medeni durumuna göre oransal yapı farklılaşmaktadır. Örneğin bekâr bir mükellef, 8.820 - 17.640 avro arası gelir elde ediyorsa % 14 - % 23.97 arası vergi oranları, 17.640 - 54.058 avro arası gelir elde ediyorsa % 23.97 - % 42 arası vergi oranlarının uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu durum Almanya gelir vergisi sisteminde ikinci vergi diliminin kendi içinde bile vergi matrahına göre artan oranlı olduğunu göstermektedir.

Üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinde ise sabit vergi oranları söz konusudur. Buna göre üçüncü gelir diliminde 54.058 - 256.304 avroya arası gelirlere % 42 vergi oranı uygulanırken, dördüncü gelir diliminde ise 256.304 avroyu aşan gelir dilimi söz olup vergi oranı % 45'e çıkmaktadır. Ayrıca birlikte yaşayan eşler aksini tercih etmedikçe eşlerin gelirleri toplanarak tek gelir olarak vergilendirilmektedir. Eşlerin gelirlerinin toplanarak tek gelir olarak vergilendirildiği bu sistemde evli olan bireylere avantaj sağlanmaktadır (PWC,2018). Almanya gelir vergisi sisteminde aynı gelir miktarı

için gelirin evli çifte veya bekar mükellefe ait olması durumuna göre vergi oranı farklılaşabilmektedir. Zira evli çiftlerin gelirlerine bekar mükelleflere kıyasla daha düşük vergi oranı uygulanmaktadır.

Düşük gelirli bireyleri vergilendirmeyen ancak gelir arttıkça oransal artışın fazla olduğu sistemlerde dağıtım adaletinde göreceli etkinlik sağlanması muhtemeldir. Tablo 3.2'ye göre vergi sonrası Gini katsayısı gerilemesinde en başarılı ülke olan Fransa'dır. Fransa gelir vergisi sisteminde gerek en düşük gelir grubunun vergilendirilmemesi gerekse yüksek gelir gruplarına yüksek marjinal oranlar uygulanması dağıtım adaletindeki başarının arkasında yatan başlıca sebeplerden biridir. Ancak diğer taraftan vergi sonrası dağıtım adaletinde göreceli olarak başarısız olan Türkiye ve Güney Afrika gibi gelir vergisi sistemlerinde ise Fransa'daki durumun aksine, en düşük gelirli grupların vergi dışı bırakılmadığı ve ayrıca marjinal vergi oranlarının göreceli olarak İngiltere, Almanya ve Fransa gibi ülkelerin gerisinde kaldığı görülmektedir.

### **3.3.2 Dolaylı vergiler ve dağıtım adaleti**

Dolaylı vergiler, genellikle tüketim üzerinden alınan bir tür satış vergileridir. Bu vergilerin asıl yüklenicileri tüketicilerdir ve vergi mal veya hizmetin satış fiyatının içindedir<sup>11</sup>. Bu tür vergilerde tüketicilerin gelir düzeyi ve özel durumu dikkate alınmaz. Dolaylı vergiler, mali olarak uyarılmayla ortaya çıkan yoksullaşmanın başlıca nedenlerinden biri olarak kabul edilir (Lustig, 2017). Bu nedenle dolaylı vergiler dağıtım adaletini negatif yönde etkiler. Mal veya hizmetin satın alınmasıyla birlikte vergi de ödenmiş olur. Dolayısıyla toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergi gelirlerinin oranı arttıkça dağıtım adaletinde etkinliğin azalacağı söylenebilir. Özellikle zorunlu mal ve hizmetler üzerindeki satış vergileri zengin fakir ayrımı yapmaksızın mal ve hizmeti satın alan herkesten alındığından adil olarak kabul edilmezler.

Dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri ve bu gelirlerin bileşimine ilişkin çeşitli ülkelerin uygulama sonuçları vergi yükünün adil dağılımına ilişkin önemli göstergelerden biri olarak kabul edilebilir. Ülkelerin toplam vergi gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı

---

<sup>11</sup> Katma Değer vergisi, genel satış vergisi veya özel tüketim vergileri bu kategorideki vergilerdir. Vergi mal ve hizmetin satış fiyatına dâhildir. Bunların satışını gerçekleştirenler vergi sorumlusu, mal ve hizmeti satın alanlar ise verginin asıl yükümlüsü olup, satışı yapanlar vergi sorumlusu olarak bu vergileri vergi idaresine yatırmakla yükümlüdürler.

vergilerin oranı vergi adaleti yönünden yapılacak bir analiz için gereklidir. Toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin oranının artması vergi yükünün adil dağılımını olumlu etkileyecektir.

Bu nedenle çeşitli ülkelere ilişkin dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri ile bunların bileşimine ilişkin verilerin yer aldığı Tablo 3.3'te çeşitli ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. ABD'de toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı %77.80'i (2.366,3 Milyar dolar) bulunurken, Birleşik Krallık'ta %59.90, Fransa'da ise %59 olarak gerçekleşmiştir. Dolaysız vergi gelirlerinin dolaylı vergilere göreceli olarak fazla olması dağıtım adaleti açısından pozitif bir durum olarak değerlendirilebilir.

**Tablo 3.3 Seçilmiş Ülkelerde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin  
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2016)**

ÜLKE	DOLAYLI VERGİLER (%)	DOLAYSIZ VERGİLER (%)	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler/ Dolaysız Vergiler (%)	Mülk Vergileri/ Dolaysız Vergiler (%)	Marjinal Veraset Vergisi Oranları
ABD	22.20	77.80	64.4	13.4	40
Almanya	43.80	56.20	44.0	7	30
Birleşik Krallık	40.10	59.90	43.0	13	40
Fransa	40,6	59	44.4	9.	45
Güney Afrika	40.8	59.2	54	5.2	25
Brezilya	55.5	44.5	35.5	9	8
Türkiye	61.1	39.9	37.9	4.5	5

Kaynak: OECD (2017) [http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_11](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_11) (Erişim Tarihi 01.11.2017) verileri ile GIB kaynaklarından yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. Not: Sosyal güvenlik katkı payları hariç

Ayrıca dolaysız vergiler, mülk vergileri ve gelir/kazanç üzerinden alınan vergiler olmak üzere iki ayrı başlıkta analize dahil edilmiştir. Mülkiyetin devri veya başkaca nedenlerle vergilendirilmesi, motorlu her türlü araç üzerinden alınan vergiler mülkiyet vergileri olarak nitelendirilmektedir. Dağıtıcı adalet yönünden mülkiyet vergilerinin fazla olması önemlidir. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı yükseldikçe vergilerin dağıtıcı adaleti sağlamadaki etkinliği artar. Bu nedenle servetteki vergileme oranı arttıkça dağıtım adaletinde etkinliğin arttığı söylenebilir.

Toplam vergi gelirleri içindeki vergi türlerinin payına ilişkin tablo 3.3 verilerine göre Fransa'da 2016 yılında toplam vergi gelirleri 612 milyar avro olarak gerçekleşmiştir.

Fransa'da 2016 yılında 91.3 milyar avro servet vergisi toplanmış olup servet vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %15'tir. Servetin vergilendirilmesi dağıtım adaleti açısından oldukça önemli bir referanstır. Zira liberalizmin etkin olduğu günümüz ekonomik düzeninde ülkeler sermaye birikimini teşvik etme gayretine girmişlerdir. Bu nedenle bir çok vergi sisteminde servetin düşük oranda vergilendirilmesi esası geçerlidir. Bu nedenle günümüz vergi sistemlerinde servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça sınırlı kalmıştır. Zira bu oranın en yüksek seyrettiği Fransa'da (%15) ve Amerika'da (%13,4) bile servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça sınırlı kaldığı anlaşılmaktadır.

Aynı tabloda Türkiye ve Güney Afrika gibi ülkelerde ise servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının daha da düşük kaldığı görülmektedir. Türkiye ve Güney Afrika'da mülkiyet üzerinden alınan vergilerin oldukça düşük olduğu anlaşılmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin oransal ağırlığı ile Gini katsayısının tablodaki ülkeler yönünden tutarlı olduğu anlaşılmaktadır. Dolaylı vergilerin fazla olduğu ülkelerde vergi sonrası Gini katsayısında düzeltici etkinin Fransa, Almanya gibi ülkelerde fazla olduğu ancak Türkiye'de bu etkinin oldukça düşük kaldığı anlaşılmaktadır.

Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergi gelirlerinin göreceli olarak fazla olması gelişmemiş veya az gelişmiş ülke ekonomilerinde rastlanan bir durumdur. Gelişmemiş ekonomilerde vergi tabanı da dardır. Bunun sonucu olarak gelişmemiş ülkelerde tüketim üzerinden alınan vergi gelirlerine (dolaylı vergiler) dayalı mali sistem söz konusudur (Prichard, 2015). Ayrıca az gelişmiş vergi sistemlerinde, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma fiilleri oldukça yaygındır. Sonuç olarak gelişmemiş ekonomilerde vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörlerin daha yoğun olduğu söylenebilir.

Dolaylı vergiler vergi adaleti açısından olumsuz bir unsur olmakla birlikte birçok modern vergi sisteminde dolaylı vergilerin vergi adaleti üzerindeki negatif etkisi çok oranlı yapıyla giderilmeye çalışılmıştır. Örneğin Avrupa Birliği tarafından yayımlanan 2006/112/EU Sayılı Konsey Direktifi ile üye ülkelerin ekmek, ilaç, kitap ve gazete gibi zorunlu mal ve hizmetler için standart oranın altında oranlar uygulamasına izin verilmiştir. 2006/112/EU Sayılı Konsey Direktifi ve ekleri

incelendiğinde; lüks tüketim mallarına ilişkin satışlara daha yüksek satış vergisi uygulanırken zorunlu mal ve hizmet satışlarına nispeten düşük vergi uygulanması söz konusu olmuştur.

Tablo 3.4'te görüldüğü üzere Fransa'da yürürlükteki standart (normal) KDV oranı %19.6, olduğu halde bazı temel gıda maddeleri için %2.1, oranı söz konusudur. Bazı mal ve hizmetler üzerindeki KDV oranının indirilmesi ile dolaylı vergilerin vergi adaleti üzerindeki negatif etkisi azaltılmaya çalışılmıştır (European Commission, 2018).

**Tablo 3. 4 Seçilmiş Ülkelerde KDV İndirimleri**

Ülke	İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetler	Sıfır Vergi Oranının Uygulandığı Mal ve Hizmetler	Standart Oran
Fransa	Temel Gıda Maddeleri (%2.1)		19.6
İngiltere		Su, eczacılıkla ilgili hizmetler, sadece reçete ile yazılan ilaçlar, özürlü insanlara yardım hizmetleri ve körler için verilen bazı mal ve hizmetler	%20
Türkiye	Temel Gıda maddeleri (Ekmek,Bakliyat Huhubat teslimleri), Gazete dergi ekmek (%1), İlaç ve Türevi (%8)		%18

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Bunun yanında ayrıca bazı zorunlu ihtiyaçlarda ise KDV oranının sıfırlandığı görülmektedir. Örneğin İngiltere'de: Kitap, gazete, süreli yayınlar, insan ve hayvan gıdaları (dondurma , çikolata gibi uzun ve özel işlem süreç gerektiren üretimler, içecek imali ya da özel tüketim vergisine tabi içecekler ve evde beslenen hayvan yiyecekleri hariç) su tedariki, damıtma ve mineral sular, eczacılıkla ilgili hizmetler, sadece reçete ile yazılan ilaçlar, özürlü insanlara yardım hizmetleri ve körler için verilen bazı mal ve hizmetlerde % 0 oran uygulanmaktadır (European Commission, 2018).

### **3.3.3 Rekabetçi vergisel uygulamalar ve dağıtım adaleti**

Rekabetçi vergi politikaları, dağıtım adaletini olumsuz etkileyen vergileme tekniklerinden biridir. Rekabetçi vergi politikalarının baskın olduğu sistemlerde vergilerin gelir eşitsizliklerini azaltmadaki etkinliği oldukça kısıtlıdır. Hatta belli şartlarda rekabetçi vergilendirme uygulamaları gelir dağılımı eşitsizliğindeki artışın

önemli nedenlerinden biri olarak gösterilebilir. Rekabetçi vergi politikaları, mobil faktörler üzerindeki vergi oranlarının düşmesi yönünde baskı oluşturmuştur. Bu baskıların sonucunda ülkeler, kaynak kaybını önlemek için mobilitesi yüksek olan sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürmüşlerdir (Basinger ve Hallerberg, 1998). Sermayenin gelirden ayrıştırılarak düşük vergilendirilmesi temeline dayanan ikili gelir vergisi sistemi; mobilitesi yüksek olan sermayeye düşük vergi oranı (kurumlar vergisi), mobilitesi düşük gelirlere ise yüksek vergi oranı uygulanmasını gerektirmiştir.

Rekabetçi vergilendirme politikalarının vergi adaletini olumsuz etkileyen bir diğer unsuru ise offshore hesaplardır. Bireylerin vatandaşı oldukları ülke sınırları dışına varlıklarını aktararak bu varlıklardan elde edilen kazançların vergi dışı kalmasını sağlayan offshore hesap uygulamaları da rekabetçi vergi politikalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle rekabetçi vergi politikalarının yansıması niteliğindeki ikili vergi sistemi ile offshore hesapların vergilerin dağıtım adaletindeki etkinliklerini azaltan faktörler olarak irdelenmeleri gerekmektedir.

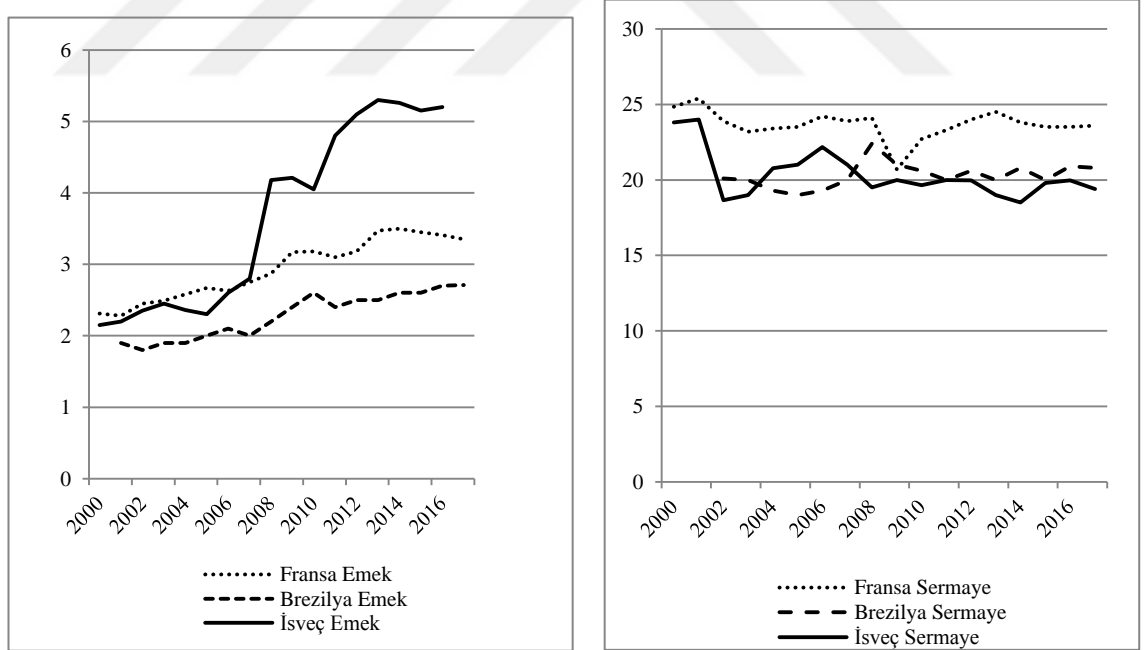
#### *viii. İkili Gelir Vergisi Sistemi*

Sermaye ve emek gelirlerini farklı vergilendirme temeline dayanan bir gelir vergisi uygulamasıdır. İkili gelir vergisi sisteminde, üniter gelir vergisi sisteminden farklı olarak farklı gelir unsurlarının toplamından oluşan bir matrah değil, emek ve sermaye faktörlerinden elde edilen gelirler sedüleri (gelirin ayrıştırılarak vergilendirilmesi) olarak vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Hareketli olan üretim faktörlerinin gelirleri olan; faiz, kar payı ve sermaye kazançlarından daha düşük ve düz oranlı bir vergi alınırken, emek gelirlerinin artan oranlı şekilde vergilendirilmesi öngörülmektedir (Noord, 2000). İkili gelir vergisi sisteminde, sermaye üzerindeki vergi yükü düşürülürken, emek gibi mobilitesi düşük gelirler üzerindeki vergi yükünün artırılması söz konusudur (Yonah ve Reuven, 2001). Bunun sonucu olarak sermaye kazançları üzerindeki vergiler düşük oranlı, ücret gibi mobil olmayan gelirler üzerindeki vergiler ise gittikçe artan oranlı bir yapıya dönüşmüştür.

Şekil 3.3'te, OECD tarafından yayımlanan, sınırlı verilerinden yararlanılarak Fransa, İsveç, Meksika ve Brezilya vergi sistemlerinde 2000-2017 dönem aralığındaki emek ve sermaye üzerinden toplanmış vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının gelişimi gösterilmiştir. İki ülkede de toplam vergi gelirleri içinde, ücret

(emek gelirleri) üzerinden toplanan vergi gelirinin payının 2000-2017 döneminde büyük ölçüde arttığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile emek üzerindeki vergi yükü artarken gelir ve sermaye kazançları üzerindeki vergi yükünün fazla değişmediği anlaşılmaktadır. Ancak aynı dönemde sermaye kazançları üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin toplam vergi geliri içindeki oranında bir gerilemenin söz konusu olduğu görülmektedir. Örneğin Fransa’da emek gelirlerinin payı 2000 yılında %2.3 iken, takip eden yıllarda düzenli olarak artarak 2016 yılında %3.5 olmuştur. Aynı dönemde sermaye kazançlarından elde edilen gelirin payı 2001 yılında %25.4 iken takip eden yıllarda azalma eğilimi göstererek 2015 ve 2016 yıllarında %23.5 olarak gerçekleşmiştir. Fransa’da 2000-2017 zaman aralığında sermaye kazançlarının toplam vergi gelirleri içindeki payında azalma olduğu gözlenirken emek gelirleri üzerinden toplanan vergi gelirlerinin oranında %52’lik bir artış olduğu görülmektedir.

**Şekil 3. 3 Emek Geliri ve Sermaye Kazancı Üzerinden Toplanan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Gelişimi (2001-2016)**



Kaynak: OECD Revenue Statistics verilerinden faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

[http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_11](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_11) Not:\*Toplam vergi gelirleri içinde sosyal güvenlik primleri dahildir.

Söz konusu verilere göre Fransa, İsveç gibi gelişmiş; Brezilya ve Meksika gibi gelişmekte olan farklı gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerde de benzer bir tablo ortaya çıkmıştır. Bu benzer tabloya göre vergi yükünün sermaye üzerinde azalması emek

gelirleri üzerinde ise artması söz konusudur. Ücret vergisi/toplam vergi geliri oranı sürekli artış eğiliminde iken sermaye vergisi/toplam vergi geliri oranının sabit kalması ve hatta gerileme eğilimi göstermesi ikili vergi sisteminin basit bir yansımadır. Çünkü rekabetçi vergi politikalarının baskın olduğu vergi sistemlerinde; mobilitesi yüksek olan sermaye yerine mobilitesi düşük, tahsilatı kolay emek gelirlerine yönelim söz konusudur. Bu yönelimin sonucu olarak hemen hemen birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede benzer bir duruma rastlamak mümkündür. Sonuç olarak günümüz vergi sistemlerinin rekabetçi stratejilerinin etkisiyle, sermaye üzerindeki vergi yükü azalırken emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün arttığı anlaşılmaktadır. Bu durum vergi yükünün adil dağılımını olumsuz yönde etkileyen başlıca önemli faktörlerdendir.

## ii. *Offshore Hesaplar*

Alstadsæter ve diğerleri (2017) tarafından yapılan çalışmaya göre offshore hesaplar dağıtım adaletini negatif etkilemektedir. Söz konusu çalışmaya göre dünya gayri safi hâsılasının %10'nu oranında varlığın bu hesaplarda bulunduğu tespit edilmiştir. OECD tarafından yapılan çalışma ise Alstadsæter'in sonuçlarını doğrular niteliktedir. Bu çalışmaya göre 2007 yılında offshore merkezlerde 5-7 trilyon dolar finansal varlık bulunduğu hesaplanmıştır (Owens, 2007). Palan ve diğerleri (2010) tarafından yapılan çalışmada ise 2010 yılında offshore merkezlerdeki finansal varlığın 12 trilyon dolara ulaştığı saptanmıştır. Alstadsæter ve diğerleri (2017) tarafından yapılan çalışmada 2014 yılında offshore hesaplardaki finansal varlıkların Palan ve diğerlerinin (2010) hesapladığı miktardan farklı olarak 7,6 trilyon dolar olduğu hesaplanmıştır. Ancak Alstadsæter ve diğerlerine (2017) göre global ekonomiden sızıntı niteliğindeki offshore hesapların 2014 yılındaki payı göz ardı edilmeyecek kadar büyüktür. Dolayısıyla 95,5 trilyon dolarlık kümülatif küresel finans toplamından 7,6 trilyon dolarlık bir sızıntı global ekonomi için büyük bir kayıp niteliğindedir.

Toplanan mevduata karşılık ayırma zorunluluğu olmayan bu tür merkezlerde gizlilik en önemli unsurlardandır. Ayrıca faaliyette bulunduğu ülkedeki bir kısım hukuki ve mali düzenlemenin dışında tutulan bankalar mevduata yüksek faiz ve düşük vergi stopajıyla muadil bankalara karşı haksız bir üstünlük elde ederler. Ayrıca ulusal bankacılık sisteminden bir sızıntı niteliğinde olan offshore hesaplar genelde gizli



olduğundan bir nevi kayıt dışıdır. Dolayısıyla ulusal yatırım ve tasarruf stokundan bir kayıp diye nitelendirilebilir.

Toplam mevduat içinde %25'i bulan emanet hesaplar İsviçre offshore bankacılık sisteminde vergiden kaçınmak için kullanılan diğer bir vergisel avantajdır. Emanet hesaplara yatırılan paralar İsviçre dışındaki para piyasaları fonlarına aktarılmakta ve ülke dışında bu fonlardan elde edilen faiz kazancı İsviçre'deki %35'lik vergi kesintisine tabi tutulmamaktadır. Çünkü emanet hesap işlemlerine aracılık eden bankalar bir nevi emanetçi olarak değerlendirildiğinden bu bankalarda ve dolayısıyla İsviçre'de fiilen elde edilmiş kazanç olarak değerlendirilmemektedir. Avrupa Birliği tarafından vergi cennetlerinde kişilerin elde edilen faiz kazançlarına 2005 yılında vergi uygulamaya başlaması ile birlikte kişi bazındaki offshore hesaplar vergi kesintisine tabi olmayan paravan şirket hesaplarına kaydırılmaya başlamıştır. Bu durum offshore bankalardaki paravan hesap sayısı ile bunlara yatırılan varlıkların büyük oranda artmasını sağlamıştır (Johannesen ve Zucman, 2014).

Offshore varlıklara sunulan vergisel avantajların dağıtım adaletini olumsuz yönde etkilediği anlaşılmaktadır. Ayrıca offshore hesaplardaki varlıkların büyük bir kısmının yüksek gelir grubuna ait olması dağıtım adaletindeki olumsuz etkiyi daha da artırdığı söylenebilir. Zira yapılan çalışmaya göre offshore hesaplardaki varlıkların %50'lik kısmına marjinal zengin olarak nitelenebilecek nüfusun en üst gelir grubu olan %0.01'lik kısmının, %80'lik kısmına ise % 0.1'lik en üst gelir grubunun sahip olduğu tespit edilmiştir. Üst gelir grubunun toplam varlıklarının %30-%40'nı offshore hesaplarda bulundurduğu ortaya çıkmıştır (Alstadsæter ve diğerleri, 2017). Offshore hesaplardaki üst gelir grubuna ait kazançların vergi dışı bırakılması ancak buna karşın offshore hesapları kullanamayan ve hatta nispeten düşük gelirli grupları vergilendiren sistemlerde dağıtım adaletinde etkin olamama halinin başlıca sebeplerinden biri olarak gösterilebilir.

Tablo 3.5'te offshore hesapların ülke ve bölgeler itibariyle dağılımını göstermektedir. Offshore hesap sahipleri vatandaşı oldukları ülkedeki yüksek vergiden kaçınarak vergisel avantaj sağlarlar. Dolayısıyla bir ülkedeki varlıkların offshore merkezlere kayması o ülkedeki dağıtım adaletinin negatif olarak etkilenmesini kaçınılmaz kılar. Bu sonuçtan hareketle Johannesen ve Zucman (2014) tarafından yapılan çalışmaya göre Rusya'nın toplam finansal varlıklarının %52'sini, Körfez ülkelerinin ise

%57'sini offshore hesaplarda bulundurduğu tespit olunmuştur. Bu sonuç Rusya ve Körfez ülkelerindeki en üst gelir grubunun finansal varlıklarının yarısından fazlasını vergi dışında bıraktıkları anlamına gelmektedir. Bunun doğal sonucu olarak vergi sonra Gini katsayısının anılan bölgelerde göreceli olarak etkisiz olması kaçınılmazdır. Buna karşın vergi sonrası Gini katsayısında başarılı kabul edilen Fransa, Almanya gibi Avrupa ülkelerinde bu oranın %10, İskandinav ülkelerinde ise %2-3 olması bu ülkelerin dağıtım adaletindeki başarılarıyla örtüşmektedir.

**Tablo 3. 5 2014 Yılı İtibariyle Offshore Hesaplardaki Finansal Varlıklar**

Bölge	Offshore Hesaplardaki Finansal Varlığı (Milyar Dolar)	Offshore Hesaplardaki Sızıntının Toplam Finansal Varlık İçindeki Payı	Offshore Hesaplara Sızıntı Nedeniyle Vergi Kaybı (Milyar Dolar)
Avrupa	2.600	%10	78
ABD	1.200	%4	35
Asya	1.300	%4	34
Latin Amerika	700	%22	21
Afrika	500	%30	14
Kanada	300	%9	6
Rusya	200	%52	1
Körfez Ülkeleri	800	%57	0
<b>TOPLAM</b>	<b>7.600</b>	<b>%8</b>	<b>190</b>

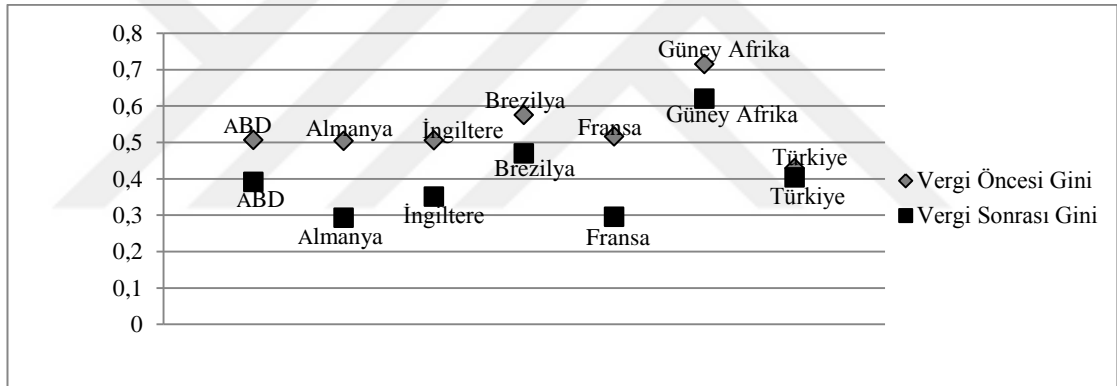
Kaynak: National Bureau Of Economic Research (Alstadsæter ve diğerleri, 2017)

### 3.4 Türkiye’de Vergi Adaleti

Vergi öncesi ve vergi sonrası Gini katsayısındaki değişim ülkelerin vergi ve sosyal transfer politikalarının etkinliğini ölçümde önemli bir referanstır. Bir ülkenin vergi sonrası Gini katsayısı ile vergi öncesi Gini katsayısı arasındaki negatif yöndeki değişim o ülkenin dağıtım adaletindeki etkinliğinin en temel göstergesidir. Türkiye’de vergi sonrası Gini katsayısındaki değişim diğer ülkelere kıyasla oldukça düşük kalmaktadır. Ancak şekil 3.3’te görüldüğü üzere vergi öncesi Gini katsayısı açısından Türkiye 0.426’lık Gini katsayısı değeri ile seçilmiş ülkeler arasında en iyi değere sahip ülke konumundadır. Ancak vergi sonrası gelir dağılımında ise seçilmiş ülkeler arasında en başarısız ülkenin Türkiye olduğu anlaşılmaktadır.

Şekil 3.4 verilerine göre Türkiye’de gelir ve harcama politikalarının gelir dağılımını iyileştirici etkisinin oldukça sınırlı kaldığı anlaşılmaktadır. Söz konusu şekle göre Fransa ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerde ve hatta Brezilya gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi politikaları ile gelir dağılımında önemli oranda iyileştirme sağlanmışken Türkiye’de aynı başarının sağlanamadığı anlaşılmaktadır. Söz konusu şekildeki dağılım tablosundan da anlaşılacağı üzere Türkiye’nin vergi öncesi ve vergi sonrası dağılım noktası neredeyse bitişik durumdadır. Bu durum vergi öncesi ve vergi sonrası Gini katsayısındaki değişimin oldukça düşük kaldığını göstermektedir. Zira Türkiye’de vergi sonrası Gini katsayısında ancak %6 iyileşme sağlanabilmişken Fransa, Almanya gibi gelişmiş ülkelerde %44; Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere Brezilya’da %18, Güney Afrika’da ise %13 iyileşme söz konusudur .

Şekil 3. 4 Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Öncesi ve Sonrası Gini Katsayısı (2015 Yılı)



Kaynak: OECD verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=IDD#> (Erişim Tarihi:29.03.2019)

Sonuç olarak Türkiye vergi sonrası Gini katsayısındaki gerileme yönünden Brezilya ve Güney Afrika gibi ülkelerin bile oldukça gerisinde kalmaktadır. Bu durum Türkiye’deki vergi ve harcama politikasının göreceli olarak dağıtım adaleti yönünden etkin olmadığını göstermektedir. Türkiye’de vergilerin dağıtım adaletinde göreceli olarak etkisiz kalmasının birçok sebebi bulunmaktadır. Türkiye’deki vergi sistemi ve bu sistemin işleyiş mekanizması en önemli etkidir. Türkiye vergi sisteminde birçok vergi türü bulunmaktadır. Ancak bireyin elde ettiği geliri vergilendirmesi nedeniyle dağıtım adaleti açısından gelir vergisi en önemli vergi türü olarak ön plana çıkmaktadır.

### 3.4.1 Türkiye’de dağıtım adaletini etkileyen faktörler

Gelirin yeniden dağıtımındaki asıl faktör vergi sisteminin yapısıdır. Dolayısıyla gelirin yeniden dağıtımında etkinliği artıran unsurların başında artan oranlı vergileme ve doğrudan vergileme temelli vergi sistemi (tüketim yerine gelirin vergilendirilmesine dayalı vergi sistemi) gelirken; gelirin yeniden dağıtımında vergilerin etkinliği azaltan vergileme tekniklerinin başında ise vergi rekabetine dayalı vergileme teknikleri gelmektedir. Vergi rekabetine dayalı vergileme tekniklerinin en önemlileri sermaye gelirlerini düşük, emek gelirlerini ise yüksek vergilendirmeye dayalı ikili gelir vergisi sistemi ile servet gelirlerini vergi dışı bırakan offshore hesaplar olarak gösterilebilir. Sonuç olarak dağıtım adaletini olumlu veya olumsuz etkileyen vergileme tekniklerinin Türkiye itibarıyla karşılaştırmalı analizi, vergi sonrası Gini katsayısında sağlanan başarı veya başarısızlıkların nedenlerinin açıklanması açısından önemli ve gereklidir.

#### *iii. Türkiye Gelir Vergisi Sistemi ve Dağıtım Adaleti*

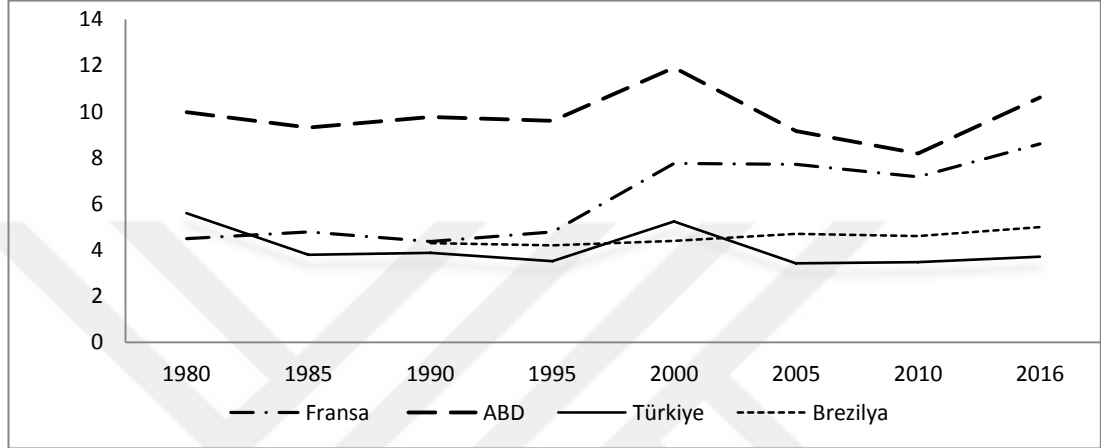
Türkiye’de gelir vergisi, gerek yatay vergi adaletini gerekse dikey vergi adaletini sağlamaya elverişli mekanizmalara sahiptir. Ancak bununla birlikte dağıtım adaletini sağlamada etkin kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Gelir vergisi sisteminin dağıtım adaletinde etkin olamamasının sebeplerinden biri marjinal gelir vergisi oranının %35 olması diğer bir nedeni ise en düşük gelire bile %15 vergi uygulanmasıdır. Bunlara ilaveten tabana yayılmayan vergi sistemi söz konusudur. Vergi sonrası Gini katsayısında başarı sağlayan ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye’deki marjinal vergi oranı söz konusu ülkelerin marjinal oranlarının altında kalmaktadır. Zira marjinal gelir vergisi oranı Fransa’da 45, Almanya’da 45 ve ABD’de 37’dir.

Ayrıca vergi sonrası Gini katsayısında Fransa’da göreceli olarak fazla gerilemenin olduğu İngiltere, Fransa ve Almanya gibi ülkelerde belli miktara kadar düşük gelirlerin tamamen vergi dışı bırakıldığı görülürken vergi sonrası Gini katsayısında gerilemenin oldukça düşük gerçekleştiği Türkiye ve Güney Afrika gibi ülkelerde ise en düşük gelir gruplarında dahi gelir vergisi oranının (15% ve 18%) yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Oysaki Fransa’da 9.710 avro, Almanya’da ise 8.652 avroya kadar elde edilen gelirler vergi dışı kalmaktadır.

Türkiye ve çeşitli ülkelerin 1980-2016 yılları arasında gelir vergisi hasılatının milli gelire oranını gösteren şekil 3.4 verileri Türkiye’de gelir vergisinin göreceli

etkinsizliğini ortaya koyan bir tablo niteliğindedir. Toplanan gelir vergisi hasılatının milli gelire oranını gösteren şekil 3.4'ten anlaşılacağı üzere Türkiye'deki gelir vergisi/milli gelir oranı (3,48) OECD (7.72) ortalamasının iki kat; ABD'nin (10,61) ise 3 kat altında kalmıştır. Ayrıca 1980-2016 yıllarında bu oranın daha çok düşmek eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır.

Şekil 3. 5 Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Gelir Vergisi/Milli Gelir



Kaynak: Tax on personal income, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır. (Erişim Tarihi : 03.08.2018)

Türkiye'de 2001 ekonomik krizi öncesi 5.24'ü bulan Gelir Vergisi Hasılatı/Milli Gelir oranı kriz sonrası düşerek 3 – 3.50 bandına sıkışmıştır. Yüksek gelirin artan oranlı vergilendirilmesi ve bunun transferler yoluyla düşük bireylere dağıtım temeline dayanan yeniden dağıtım sürecinde gelir vergisi hasılatının toplam Milli Gelir içindeki payı önemli bir göstergedir. Gelir vergisi/milli gelir oranı düştükçe gelirin dağılımında eşitsizliklerin arttığı söylenebilir. Söz konusu tablodan hareketle gelir vergisi/milli gelir oranı düşük olan Türkiye ve Brezilya gibi ülkelerin Gini katsayılarının göreceli olarak yüksek olduğu söylenebilir. Zira Türkiye ve Brezilya'nın vergisi sonrası Gini katsayısı sırasıyla 4.04 ve 4.70'tir.

Türkiye'ye ilişkin bu durum gerek toplam vergi gelirlerinin gerekse çeşitli vergi gelirlerinin milli gelire oranın gösterildiği Tablo 3.6'da da gözlenmektedir. Türkiye gerek toplam vergi gelirlerinin milli gelire oranı gerekse diğer vergi çeşitlerinin milli geliri yönünden OECD ortalamasının altında kalmaktadır. Örneğin 2017 yılı itibarıyla toplam vergi geliri/milli gelir oranı Türkiye'de 24.89 iken OECD ortalaması ise %34.1 olarak gerçekleşmiştir.

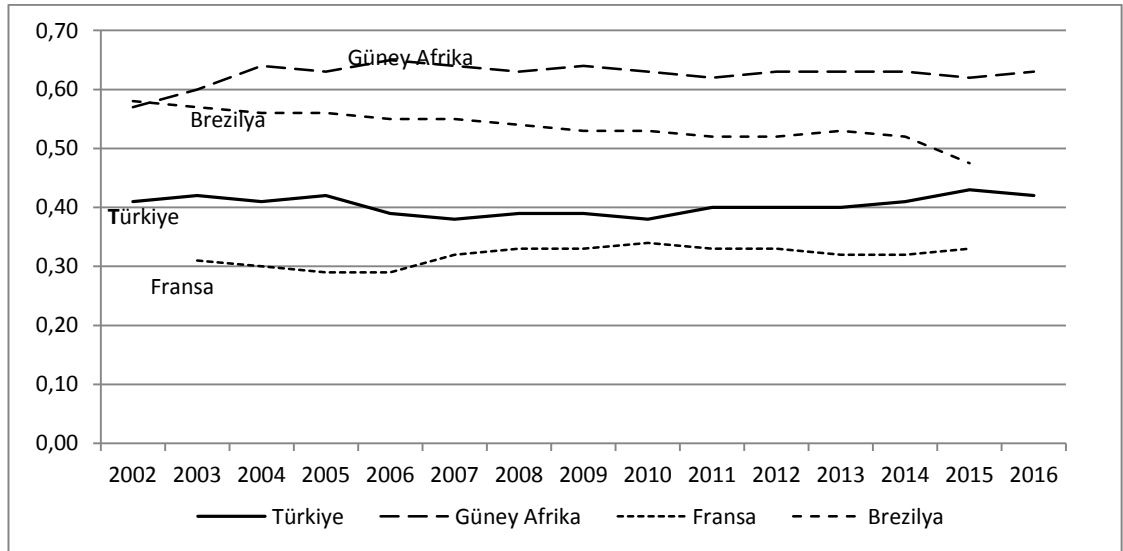
Oysaki aynı yıl toplam vergi gelirlerinin milli gelire oranı Fransa’da %46.2, Almanya’da %37.54 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisi/milli gelir yönünden ise bu tablo Türkiye için daha da kötüleştiği anlaşılmaktadır. Zira dağıtım adaletindeki temel araç gelir vergisidir. Ancak Türkiye 3.62’lik gelir vergisi/milli gelir oranı ile 8.24’lük OECD ortalamasının oldukça altında kalmaktadır.

**Tablo 3. 6 Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Çeşitli Vergi Gelirleri/Milli Gelir (2017 Yılı)**

	Fransa	Almanya	Birleşik Krallık	ABD	Türkiye	OECD Ortalaması
Toplam Vergi Geliri/Milli Gelir	46.23	37.54	33.26	27.14	24.89	34.1
Gelir Vergisi Hasılatı/Milli Gelir	8.56	10.21	9.11	10.49	3.62	8.24
Kurumlar Vergisi Hasılatı/Milli Gelir	2.35	2.01	2.71	1.92	1.70	2.87
Servet Vergisi Hasılatı/Milli Gelir	4.4	1.02	4.03	4.1	1.12	1.89
Dolaylı Vergi Hasılatı/Milli Gelir	11.3	9.8	10.4	4.3	10.8	11

Kaynak: OECD (2018) verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

**Şekil 3. 6 Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde 2002-2016 döneminde Gini Katsayısı**



Kaynak: OECD verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=IDD#> (Erişim tarihi : 26.03.2019)

Şekil 3.6’dan ise Türkiye’nin vergi sonrası Gini katsayısının 2002-2016 yılları arasında 0.40 bandı etrafında sıkıştığı anlaşılmaktadır. Gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında Türkiye’nin göreceli olarak yüksek Gini katsayısına sahip olduğu

ancak gelişmekte olan ülkelerden Meksika ve Brezilya'ya kıyasla daha düşük Gini katsayısına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

ii. *Türkiye’de Emek ve Sermaye Gelirlerinin Farklı Vergilendirilmesi (İkili Gelir Vergisi Sistemi)*

Türkiye’de gelir vergisi artan oranlı bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle gelir arttıkça vergi oranı da atmaktadır. Ayrıca Türkiye gelir vergisi sisteminde emek gelirlerine lehine asgari geçim indirimi, engellilik indirimi gibi muafiyet ve istisnalar da bulunmaktadır. Söz konusu bilgiler dikkate alındığında Türkiye’de, emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden göreceli olarak düşük olduğu algısı oluşmaktadır. Ancak Türkiye’de vergi uygulama sonuçlarına ilişkin ampirik veriler aksini göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığından elde edilen veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3. 7 Türkiye'de Emek Üzerinden Alınan Vergi (2015-2017)**

Yılı	Toplam Vergi Gelirleri (Milyon TL)	Emek Üzerinden Toplanan Vergi (Milyon TL)	Te/Tv (%)	Asgari Ücret Üzerinden Toplanan Vergi (Milyon TL)	Aü/Tv (%)
2015	464.886	61.271	13,5	9.854	2,1
2016	529.607	73.141	13,8	15.022	2,8
2017	625.512	83.881	13,4	16.486	2,6

Kaynak: Gelir İdaresi verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Not: Tv: Toplam vergi gelirleri, Te; Emek Üzerinden Alınan vergiler,

Aü: Asgari Ücretten alınan vergiler

Tablo 3.7’ye göre 2016 yılında, en düşük gelirli grup olarak kabul edilen asgari ücretlilerden toplanan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %2.8 olduğu anlaşılmaktadır. Asgari ücretlilerden toplanan vergilerin toplam emek gelirleri içindeki payının ise %20.5 olduğu anlaşılmaktadır. Diğer ülkelerle kıyaslandığında Türkiye’de Emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün göreceli olarak fazla olduğu söylenebilir. Emek gelirleri üzerindeki yüksek vergi yükü, dağıtım adaleti açısından olumsuz bir gösterge olarak nitelendirilebilir.

Tablo 3.8’de toplam vergi gelirleri içinde emek üzerinden toplanan vergilerin payının 2016 yılında %13,8 iken gelir kar ve sermaye kazançların üzerinden toplanan vergi gelirlerinin payının ise %18.2 olduğu görülmektedir. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında emek üzerinden toplanan vergilerin toplam vergiler içindeki payının oranının oldukça yüksek olduğu ancak kâr ve sermaye kazançları üzerinden

toplanan vergilerin ise oldukça düşük kaldığı anlaşılmaktadır. Zira Fransa’da emek gelirlerinden elde edilen verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı %6, Brezilya’da %3.7, Güney Afrika’da ise %1.3 iken kar ve sermaye kazançlarının toplam vergi gelirleri içindeki payının Fransa’da %38, Brezilya’da %51.8, Güney Afrika’da ise %52.5 olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan Türkiye’nin gelir vergisi (%35) ve kurumlar vergisine (%22) ilişkin marjinal oranlarının da göreceli olarak düşük kaldığı anlaşılmaktadır.

**Tablo 3. 8 Çeşitli Ülkelerde Emek üzerinden Toplanan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

ÜLKE	Emek Üzerinden Toplanan Vergi (%)	Marjinal Gelir Vergisi Oranı (%)	Gelir, Kar ve Sermaye Üzerinden (%) (Emek Hariç)	Marjinal Kurumlar Vergisi Oranı(%)
Fransa	6.0	45	38	33
Brezilya	3.7	27.5	51.8	34
G.Afrika	1.3	45	52.5	28
Türkiye	13.8	35	18.2	22

Kaynak: Gelir İdaresi ve OECD verilerinden faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE> (Erişim tarihi 03.08.2018) Not:\*2016 yılı verileridir.

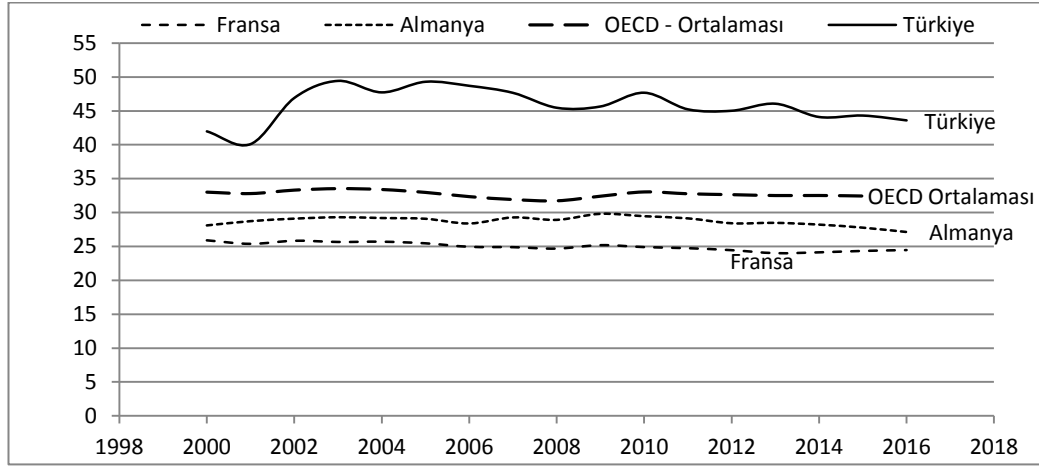
### iii. Türkiye’de Dolaylı Vergi Gelirlerinin Dolaysız Vergi Gelirlerinden Fazla Olması

Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergiler %61 oran ile en büyük payı oluşturmaktadır. Türkiye’de doğrudan tüketim üzerinden alınan katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) dolaylı vergilerdir. Gerek KDV ve gerekse ÖTV bireylerin gelir durumunu dikkate almaksızın doğrudan satın alınan mal ve hizmetin fiyatına dahil edilir. Türkiye’de dolaylı vergiler, dolaysız vergilerden fazladır. Bu durum vergi adaleti açısından olumsuz bir göstergedir.

Şekil 3.7’de görüldüğü üzere Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin büyük bir oranı tüketim üzerinden toplanan vergilerden oluşmaktadır. OECD ortalamasının %33 olduğu, Fransa ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerde ise bu ortalamanın %26’lar seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir. Türkiye’de bu oranın oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Kişilerin gelir durumunu dikkate almaksızın doğrudan satın alınan mal ve hizmet üzerinden alınan dolaylı vergilerin oransal ağırlığı arttıkça dağıtım adaletinin negatif etkilenmesi söz konusudur. Söz konusu tablo Türkiye’nin vergi sonrası Gini katsayısındaki minimum değerdeki düşüş oranı ile örtüşmektedir.



Şekil 3. 7 Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı Vergilerin Payı



Kaynak: OECD kaynaklarından faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır. Tax on goods and services <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 03.08.2018)

Not:\*Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dahil

Dolaysız vergi gelirlerinin bileşimi irdelendiğinde; kâr ve sermaye kazançlarından elde edilen gelirlerin oldukça az vergilendirildiği, buna karşın emek gelirlerinin fazla vergilendirildiği görülmektedir. Mülkiyet ve sermaye kazançlarından alınan vergilerinin diğer ülkelerle kıyaslandığında oldukça düşük kaldığı anlaşılmaktadır. Örneğin Türkiye’de sermaye gelirleri üzerinden alınan vergi toplam vergi gelirinin (170,4 milyar TL) %18’ini oluştururken buna karşın emek üzerinden alınan verginin toplam vergi geliri içindeki payının (73,1 milyar TL) %13.8 olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Oysaki Fransa’da sermaye gelirlerinin toplam vergi geliri içindeki payı (237.3 milyar Avro) %38 iken emek üzerinden alınan vergilerin oranı ise %6 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye’de vergi adaleti açısından olumsuz nitelendirilebilecek dolaylı vergi gelirleri ve emek üzerinden alınan vergilerin oransal toplamı %75 olmaktadır. Bu yönüyle vergi yükünün sermaye gelirlerinden emek gelirleri üzerine kaydığı anlaşılmaktadır. Söz konusu göstergeler vergi yükünün adil dağılımı bağlamında olumsuz kabul edilecek göstergelerdir.

Dolaylı vergiler vergi adaleti açısından olumsuz bir unsur olmakla birlikte bir çok modern vergi sisteminde olduğu gibi Türkiye vergi sisteminde de dolaylı vergilerin vergi adaleti üzerindeki negatif etkisi çok oranlı yapıyla giderilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle Türkiye katma değer vergisi sisteminde %18, %8 ve %1 olmak üzere üç oranlı bir yapı söz konusudur. Birçok mal ve hizmet ile hizmet gurubunun

listelenmesi suretiyle uygulanması gereken indirimli vergi oranları 3065 Sayılı KDV Kanununa ekli 1 ve 2 sayılı listelerinde belirlenmiştir.

**Tablo 3. 9 Türkiye Vergi Sisteminde İndirimli KDV Oranı Uygulanan Çeşitli Mal ve Hizmetler**

<b>% 18 Orana Tabi Mal ve Hizmet Teslimleri</b>	<b>% 8 KDV Oranın Uygulandığı II Sayılı Listede Yer Alan Mal ve Hizmetlerin Bir Kısmını Temsilen</b>	<b>% 1 KDV Oranın Uygulandığı I Sayılı Listede Yer Alan Mal ve Hizmetlerin Bir Kısmını Temsilen</b>
I ve II Sayılı listelerde yer almayan mal ve hizmet teslimleri genel oran olan %18 KDV'ye tabidir.	<b>Temel sağlığa ilişkin mal ve hizmetler;</b> İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, kan ürünleri, aşular, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri gibi temel sağlığa ilişkin mal ve hizmetler gibi  <b>Kültürel mal ve hizmetler;</b> Sinema, tiyatro, opera, operet ve bale giriş ücretleri, eğitim ve öğretim hizmetleri	<b>Temel Gıda maddeleri;</b> kategorisindeki Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler, Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, pirinç, bulgur patates, kuru soğan, nohut, zeytinyağı, sarımsak, zeytin gibi temel gıda maddeleri  <b>Kültürel mal ve hizmetler;</b> Gazete ve dergiler gibi mal ve hizmet satışları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur (GİB, 2018)

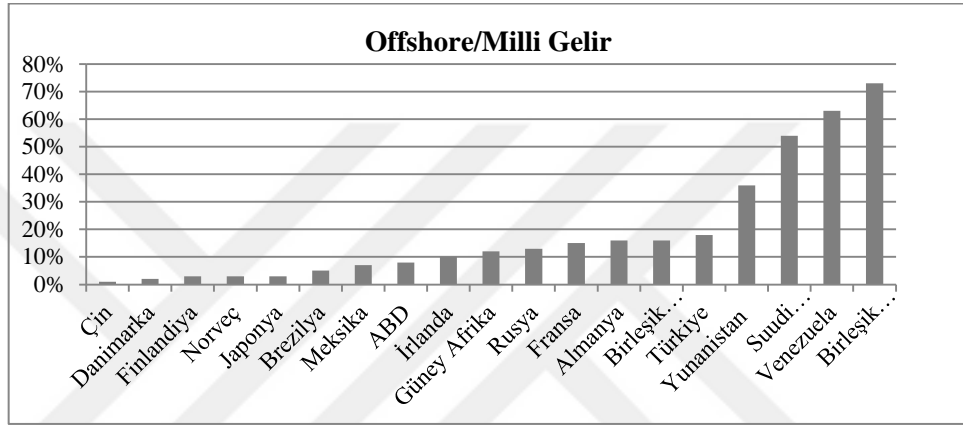
Söz konusu KDV Kanunu ve ekli listeleri irdelendiğinde Türkiye Katma Değer Vergisi sisteminde lüks tüketim mallarına ilişkin teslimlerde daha yüksek KDV oranı (%18) uygulanırken zorunlu mal ve hizmet satışlarına ise nispeten düşük vergi oranı uygulanmasının söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Lüks ve zorunlu mal ve hizmetlerden oluşan çeşitli teslimler ile bunlara ilişkin KDV oranlarının gösterildiği tablo 3.9'da Katma Değer Vergisi Kanununun çok oranlı bu sistematüğını gözlemlemek mümkündür.

Örnek olarak bazı indirimli mal ve hizmet gruplarının gösterildiği Tablo 3.9'da görüldüğü üzere temel ihtiyaca ilişkin mal ve hizmetlerin birçoğunda indirimli KDV oranı söz konusudur. Örneğin başta ekmek olmak üzere birçok temel gıda maddesinde %1 KDV oranı geçerli iken temel sağlığa ilişkin mal ve hizmetlerinin önemli bir kısmında ise %8 KDV oranı geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye vergi sisteminde de dolaylı vergilerin vergi adaleti üzerindeki negatif etkisinin çok oranlı bu yapıyla azaldığını söylemek mümkündür.

iv. *Türkiye Kaynaklı Offshore Varlıkların Varlığı ve Dağıtım Adaleti*

Şekil 3.8'den Offshore hesaplar yönünden Türkiye %18'lik offshore/milli gelir oranı ile dünya ortalamasının (%9.8) üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. offshore/milli gelir oranının yüksek olması dağıtım adaletinin etkin olmadığına dair göstergelerden biridir. Tablodaki veriler, Türkiye'nin offshore/milli gelir oranı sıralamasında Rusya, Brezilya Güney Afrika gibi ülkeleri geride bıraktığını göstermektedir.

Şekil 3. 8 2017 Yılı İtibariyle Türkiye ve Çeşitli Ülkelerin Offshore/Milli Gelir



Kaynak: National Bureau of Economic Research (Alstadsæter ve diğerleri, 2017) yararlanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Bu durum Türkiye vatandaşlarının ülke milli gelirinin %18'lik kısmı kadar varlığı offshore hesaplarda bulundurarak vergi dışı bıraktığı anlaşılmaktadır. Bu oran 2016 yılı itibariyle 469 milyar TL'nin offshore hesaplarda olduğunu göstermektedir. Türkiye'de offshore/ milli gelir oranının yüksek olması şaşırtıcı bir sonuç değildir. Zira vergi sonrası Gini katsayısını düşürmede başarısız olan Türkiye'nin dağıtım adaletinde etkinlik göstergelerinden biri olan offshore/ milli gelir oranında da dünya ortalamasının üzerinde kalmıştır. Buna karşın vergi sonrası Gini katsayısında başarılı kabul edilen Fransa, Almanya gibi Avrupa ülkelerinde bu oranın %10, İskandinav ülkelerinde ise %2-3 olması bu ülkelerin dağıtım adaletindeki başarılarıyla örtüşmektedir.

### 3.4.2 Türkiye vergi sisteminde dağıtım adaletini sağlamaya yönelik araçlar

Türkiye vergi sisteminde yer alan 193 sayılı Gelir vergisi bireyin birçok kaynaktan elde ettiği geliri vergilendiren geniş tabanlı bir vergi türü olduğundan dağıtım adaletinde önemli bir etkidir. 193 sayılı gelir vergisi kanunuyla; gelir vergisinin

kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. 193 sayılı kanun gereği, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan elde edilen kazançlar gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Geniş tabanlı söz konusu verginin, adil vergi yükü dağılımında etkili olan birçok unsuru bulunmaktadır.

Gelir düzeyi düşük ve belli koşulları sağlayan meslek gruplarını verginin konusu dışında bırakan (esnaf muafiyeti), yine belli şartları taşımak kaydıyla belir miktara kadar olan kazancı vergi dışında bırakan (istisnalar, asgari geçim indirimi gibi) yapısıyla vergide adaleti sağlamada etkin olarak kullanılabilen vergi türüdür. Gelir vergisinin konusunu oluşturan; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan elde edilen kazançların hemen hemen tamamında çeşitli muafiyet ve istisnalara rastlamak mümkündür. Söz konusu muafiyet ve istisnaların büyük bir kısmı düşük gelir elde eden bireyleri korumaya ve böylece sosyal adaleti sağlamaya yönelik uygulamalardır. Bununla birlikte bazı uygulamaların vergi adaletinden sapmaya neden olduğu söylenebilir. Türkiye gelir vergisinde vergi adaleti amacına hizmet eden başlıca unsurlar artan oranlı yapı, asgari geçim indirimi ve sakatlık indirimidir.

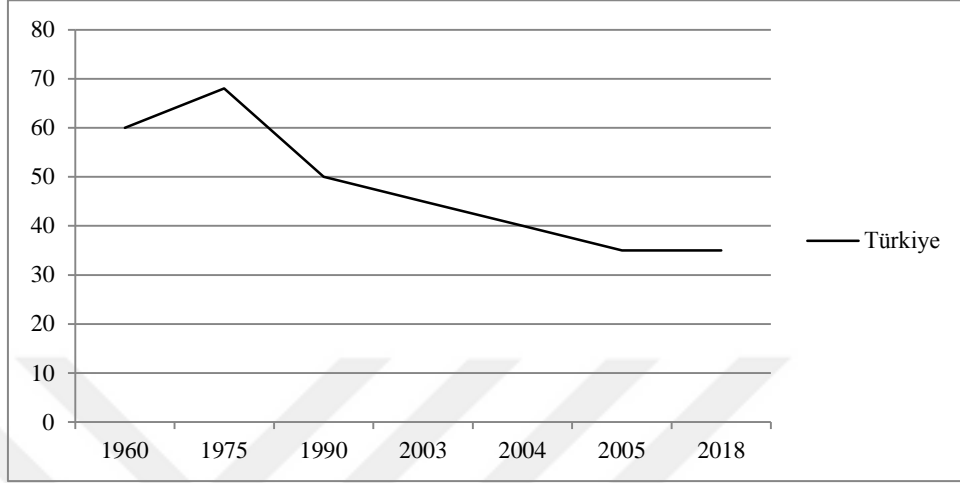
Türkiye gelir vergisi sisteminde emek gelirlerine lehine asgari geçim indirimi, engellilik indirimi gibi muafiyet ve istisnalar da bulunmaktadır. Söz konusu bilgiler dikkate alındığında, Türkiye’de, emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden göreceli olarak düşük olduğu algısı oluşabilir. Ancak Türkiye’de vergi uygulama sonuçlarına ilişkin verilerin aksini gösterdiği anlaşılmaktadır. Fakat bununla birlikte Türkiye gelir vergisi sisteminin dağıtım adaletine yönelik yapısını irdelemek gerekmektedir.

#### *i. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi*

Gelir vergisi Türkiye’de 1961 yılından itibaren uygulanmakta olan vergi türüdür. Yürürlüğe girdiği ilk yıllardan beri artan oranlı yapısını günümüze kadar sürdürmüştür. Şekil 3-7’de görüldüğü üzere Türkiye’de en yüksek gelir dilimine uygulanan marjinal gelir vergisi oranı 1961-2018 yılı arasında dalgalı seyir izlemiştir. İlk olarak %60 marjinal oran ile yürürlüğe giren gelir vergisi 1975 yılında

%68 oran ile tarihsel zirveye ulaşmış ve bu yıldan sonra kademeli bir düşüş göstererek 1990 yılında %50, 2003 yılında %45, 2004 yılında %35'e gerilemiştir.

Şekil 3. 9 Türkiye'de Marjinal Gelir Vergisi Oranı 1960-2018



Kaynak: OECD Table I.1. Central government personal income tax rates and thresholds (OECD, 2016), KMPG Gelir idaresi Başkanlığı verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır (GİB, 2018).

Gelir vergisinde artan oranlı bir yapı söz konusudur. Gelirin en düşük dilimi olan 14.800 TL'lik ilk dilimine %15 vergi uygulanırken, 14.800 – 34.000 TL arası 2. dilime ise %20 gelir vergisi uygulandığı anlaşılmaktadır (GİB, 2018).

14.800 TL'ye kadar	% 15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	% 20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	% 27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	% 35

Kaynak: GİB (2018)

Gelir vergisinin artan oranlı tarifeye sahip olması vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir uygulamadır. Özellikle ücret gelirlerine ilişkin genişletilmiş tarifeye emek üzerindeki vergi yükü daha da azaltılmaya çalışılmıştır. Tarifenin üçüncü ve dördüncü dilimlerdeki ücretler için genişletilmiş tarife birinci ve ikinci alt gelir dilimlerinde bulunmamaktadır. Alt gelir dilimlerini de kapsayacak şekilde tüm ücret gelirlerine yönelik olmayan bu düzenlemeden en fazla yararlanacak orta ve üst gelir dilimidir. Ortalama ücret düzeyi dikkate alındığında, genişletilmiş tarifenin alt gelir grubunun özellikle asgari ücret elde eden ücretliler lehine olmadığı

anlaşılmaktadır. Yıllık toplamda 80.000 TL seviyesinde gelir elde eden ücretli kesime sağlanan bu avantajın daha çok üst gelir grubuna dahil yönelik bir uygulama niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür.

Sporcu ücretleri için farklı bir tarife yapısı uygulanmaktadır. Sporcu ücretlerinin standart tarifeden daha düşük vergilendirilmesini amaçlayan bu düzenleme vergide adalet ilkesiyle örtüşmemektedir. Ülkedeki ortalama ücretlerin oldukça üzerinde olan sporcu ücretlerinin normal tarifeden düşük vergilendirilmesi vergi adaletinden sapma niteliğindedir. Gelir vergisinin maddesine göre sporcu ücretlerine lig tasnifine göre % 15, % 10 ve % 5 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılması benimsenmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, 2018). Buna göre, en üst ligdeki sporcu ücretlerinde %15, en üst ligin altındaki sporcu ücretlerinde %10 ve diğer alt lig ve sporcularda %5 gelir vergisi kesintisi uygulanması esası getirilmiştir.

#### *ii. Asgari Geçim İndirimi*

En az geçim indirimi, gelir vergisinde sadece emek gelirleri için uygulanmakta olan bir indirim mekanizmasıdır. Bazı ülkelerdeki sıfır oranlı ilk vergi dilimi uygulamasına benzemektedir. Ancak Türkiye gelir vergisi siteminde göreceli olarak daha düşük bir miktarın vergi dışı bırakıldığı anlaşılmaktadır. Asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden çalışmayan eşi ve çocuk sayısı göre hesaplanan, gelirin belli bir kısmını vergi dışı bırakılmasına dayalı indirim mekanizmasıdır. 2018 yılı itibariyle ücret gelirin minimum 12.177,00 TL; maksimum ise 18.265.50 TL'si vergi dışı bırakılmaktadır (GİB, 2018).

#### *iii. Engellilik İndirimi*

Gelir Vergisi Kanununa göre, çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece engelli, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunanlar ikinci derece engelli, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli sayılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununa göre engellilik indirimi uygulamasından; engelli ücretli, bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan ücretli, engelli serbest meslek erbabı, bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilendirilen engelliler yararlanabilmektedir (GİB, 2018). Her yıl yeniden değerlendirme oranında belirlenen engelli indirim tutarlarının oldukça düşük olduğu söylenebilir. Örneğin birinci derece engelliler 2018 yılında gelir vergisi matrahından 1.000.00 TL engelle

indirim hakkı elde ederken ikinci derece engellilerde 530.00 TL, üçüncü derece engellilerde ise 240.00 TL olarak belirlenmiştir (GİB, 2018).

Gerek asgari geçim indiriminde gerekse engellilik indiriminde sosyal adalet amacı öne çıkmaktadır. En az geçim indirimi ve engellilik indirimi her yıl yeniden değerlendirilse de gelirin çok az bir kısmının vergi dışı bırakıldığı anlaşılmaktadır. Söz konusu indirim mekanizmaları dağıtım adaletine olumlu yansımalara sebep olma potansiyeline sahip olduğu halde, cari uygulamadaki düşük değerli indirim tutarlarının dağıtım adaletindeki beklenen etkiyi sağlamaktan uzak olduğu söylenebilir.

### **3.4.3 Etkin dağıtım adaleti için öneriler**

Dağıtım adaletinde temel referans olan Gini katsayısından hareketle Türkiye’de gelirin yeniden dağıtımında vergi politikasının göreceli olarak etkin kullanılmadığı anlaşılmıştır. Söz konusu göreceli başarısızlığın altında yatan sebeplerin önemli bir kısmı Türkiye vergi sisteminin gelişmiş ülke vergi sistemleriyle uyumlaştırılması ile düzeltilebilecek niteliktedir. Göreceli başarısızlığın altında yatan bir kısım sebeplerin ise Türkiye ekonomisinin kronikleşmiş sorunlarının bir yansıması niteliğinde olan ve ekonomik yapıdaki pozitif yönlü değişim ile birlikte uzun vadede aşılması mümkün olan yapısal nitelikte sorunlardır. Söz konusu politikaları kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Vergi uyumlaştırılmasına yönelik regülatif düzenlemeler kısa ve orta dönemde alınması gereken önlemlerin başında gelirken Türkiye ekonomisinin yapısal bozukluğuyla mücadele ise uzun vadede alınması gereken önlemlerin başında gelmektedir.

#### *i. Vergi Uyumlaştırması*

Avrupa Birliği’ne adaylık sürecinin başlaması ile birlikte vergi uyumlaştırması 16. müzakere başlığında yerini almıştır. Bu bağlamda Türkiye’de AB dolaylı vergi müktesebatı ile uyumlaştırma süreci başlamıştır. Özellik katma değer vergisinin Türkiye vergi sistemine entegrasyonu bu bağlamdaki gelişmelerin en önemlilerinden biridir. Ayrıca uyumlaştırma sürecinde KDV oran ve istisnalarında da gereken adımlar atılarak katma değer vergisi yönünden AB ile uyum süreci büyük oranda tamamlanmıştır. Ancak dolaysız vergiler alanında bu yönde uyumlaştırma süreci gerçekleşmemiştir. Gelirin yeniden dağıtımında en etkin vergi türü gelir vergisi

olduğundan özellikle Türkiye gelir vergisi sisteminin gelişmiş ülke vergi sistemleriyle uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu anlamda; özellikle marjinal gelir vergisi oranının arttırılarak gelişmiş ülkeler ortalaması ile uyumlaştırılması gereklidir. Ayrıca en düşük gelir dilimine uygulanan %15'lik gelir vergisi oranının sıfırlanması az gelirliler üzerindeki vergi yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır.

Ayrıca alt gelir dilimine genelleştirilmiş asgari geçim indiriminin uygulanması gelirin adil dağılımını pozitif yönde etkileyecektir. En üst gelir dilimine uygulanan marjinal gelir vergisi oranının arttırılarak gelişmiş ülkeler standartlarıyla uyumlaştırılması, emek gelirlerine dayalı gelir politikasından uzaklaşarak sermaye ve emeği yaklaşık oranlarda vergilendiren gelir politikasının hedeflenmesi kısa ve orta vadede gerçekleştirilmesi gereken düzenlemelerin en önemlileridir. Ayrıca Ülkedeki ortalama ücretlerin oldukça üzerinde olan sporcu ücretleri ne uygulanmakta olan indirimli gelir stopajı oranları uygulamasına son verilmesi gerekmektedir.

#### *ii. Vergi Afları ve Etkin Vergi Denetimi*

Türkiye'de sık sık uygulanan vergi afları (varlık barışı) kaynağı belli olmayan paraların yurt içine girmesini yasallaştırdığından offshore hesaplar, Türkiye'deki yatırımcılar için daha da cazip hale gelmiştir. Vergisiz kazanç vaat eden offshore merkezlerdeki varlıklarına varlık barışı adı altında transfer imkânı sağlanacağı yönündeki beklenti söz konusu hesaplara yönelişi hızlandıran etkenlerden biridir. Ayrıca Türkiye de uygulanan vergi afları ile birçok vergi kaçakçılığı fiili af kapsamına alınarak vergisini zamanında ödeyen mükellefler yönünden adil olmayan durumların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Sonuç olarak vergi aflarının Türkiye vergi sisteminde bir daha uygulanmamak üzere kaldırılması ve hukuki otoritenin bu yönde piyasaya vereceği kararlı mesaj vergi kaçırma fiillerini azaltacaktır. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkin vergi denetimi kadar vergi mükelleflerinin vergi kaçırılması halinde bunun mutlaka misliyle (cezasıyla birlikte) karşısına çıkacağı yönündeki algının yerleşmesi ve toplum tarafından vergi bilincinin içselleştirilmesi gerekli ve önemlidir.



### *iii. Gelir Odaklı Bütçe Politikası*

Türkiye’de dağıtım adaletini negatif etkileyen faktörlerin en önemlilerinden biri de vergi gelirlerinin tüketim temelli olmasıdır. Aslında bu durum Türkiye ekonomisinin yapısal bozukluğunun vergi sistemine zorunlu yansıması niteliğindedir. Tüketim odaklı büyüme politikasının sonuçlarından biridir. Tüketim temelli bir ekonomide vergi gelirlerinin de tüketim odaklı olması kaçınılmazdır. Yapısal sorunların olduğu bir ekonomide satış vergilerinin baskın olduğu bir vergileme sistemine yönelim zorunludur. Türkiye ekonomisinin birçok yapısal sorunu bulunmaktadır. Yapısal sorunların giderilmesi ile birlikte gelir odaklı vergi sistemine geçiş mümkündür.

Türkiye’de cari açık, enflasyon ve istikrar başlıca yapısal sorunlardır. Gerek siyasi gerekse ekonomik istikrarın sağlanması yatırımları ve dolayısıyla üretimi artırıcı unsurların başında gelmektedir. Ayrıca uzun vadede ithalatı ikame eden ve katma değeri yüksek ürünlere yönelik üretimin hedeflenmesi ve bu yönde kararlı adımların atılmasının ekonomin genel dengesine pozitif yansımaları olacaktır. Kronik ekonomik bozukluklardan kurtulabilen Türkiye’de gelir ağırlıklı vergi sistemine geçiş daha da kolay olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acemoglu, D., Suresh, N., Restrepo, P. ve Robinson, J.** (2013). Democracy, Redistribution and Inequality. *Massachusetts Institute of Technology Department of Economics Working Paper Series*.
- Adams, S.**, (1965). *Inequity In Social Exchange*. New York: Academic Press.
- Alstadsæter, A., Zucman, G. ve Johannesen, N.** (2017). Who Owns The Wealth In Tax Havens? Macro Evidence And Implications. *National Bureau Of Economic Research, Working Paper 23805*
- Alstadsæter, A.**, (2017). Who Owns The Wealth In Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality. *National Bureau Of Economic Research. 29*
- Auman, R. J.**, (2017). *Game Theory*. The New Palgrave Dictionary of Economic.
- Bakija, J., Slemrod, J.**, (2004). Do the Rich Flee from High State Taxes? Evidence from Federal Estate Tax Returns. *NBER Working Paper, No. 10645*.
- Barker, W.**, (2002). Optimal International Taxation and Tax Competition. *Northwestern Journal of International Law ve Business*.
- Basinger, S. ve Hallerberg, M.**, (1997), Internationalization and Changes in Tax OECD Countries: The Importance of Domestic Veto Players. *CIBER Working Paper*.
- Bauer, A., Klassen, K.**, (2017). Assessing the Market Reaction to Unfavorable Tax Settlements: Using Textual Analysis to Categorize Ambiguous Disclosure. *SSRN*.
- Biçer, R.**, (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Dünyası, Sayı . 326*.
- Blankart, C. B.**, (2002). A Public Choice View of Tax Competition. *Public Finance Review*.
- Bourguignon, F.**, (2018). Spreading the Wealth. *IMF Finance and Development, Vol.55, No.1*.
- Cengeler, K.**, (2014), Vergi Cennetleri İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği ve Türkiye. *Vergi Dünyası, Cilt. 33, Sayı. 396*,
- Charles T. Horngren, G. Datar, S ve Rajan, M.** (2013). Introduction to Management Accounting. Chapter 22.
- Cingano, F.** (2014), Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth, *OECD Publishing*,
- Tax and Legal Services, Research ve Development İncentives**, (2010). Generating Cash From Irish RveD Activities,

- Daneshmand, A.ve Milani, A.** (2016). State Capacity, Capital Mobility, and Tax Competition. *Iranian Economic Review*. Vol 20, Issue.1,
- DeBacker, J. B.** 2015. Legal Enforcement and Corporate Behavior: An Analysis of Tax Aggressiveness after an Audit. *Journal of Law and Economics*. 58 (2),
- Dietsch, P.,** (2015). Catching Capital: The Ethics of Tax Competition. *Oxford University Press*.
- Durmuş, N. K.,** (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği. *İzmir İktisat Dergisi*, Cilt:34 Sayı:1.
- Dzialo, J.,** (2015). Tax Competition or Tax Coordination? What Is Better for the European Union?. *Comparative Economic Research*.
- De Mooij,R. ve Ederveen, S.** (2008). Corporate tax elasticities: a reader's guide to Empirical Findings. Vol. 24, No.4
- Eichberger,J., Grant,S.ve Kelsey, D.,** (2018), Ambiguity and the Centipede Game: Strategic Uncertainty in Multi-Stage Games with Almost Perfect Information. JEL, D81
- Ekmekci, E.,** (2003). Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler. *Kazancı Hukuk Yayınları*.
- Erol, A. ve Fındıkçı M.,** (2001). Off-Shore Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması. *Erciyes İİBF Dergisi*, Sayı. 105
- Finley, A.** (2019). The impact of large tax settlement favorability on firms' subsequent tax avoidance. *Claremont McKenna College Robert Day School of Economics and Finance*,
- Galle, B.,** (2008), Tax Fairness. *Washington Law Review*, Vol.55, Issue.4
- Galor, O. ve Zeira, J.,** (1993), Income Distribution and Macroeconomics, *The Review of Economic Studies*, Vol. 60, No.1,
- Gemmell, N. ve Ratto, M.,** 2012. Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries. *National Tax Journal* 65 (1),
- GİB,** (2007). *Mükellef Hizmetleri Daire Bşk.* Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma,
- GİB,** (2016). *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,
- Gravelle, J. ,** (2015), Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, *Congressional Research Service*,
- Gravelle, J. ve Gravelle, J.** (2006), Horizontal Equity and Family Tax Treatment The Orphan Child of Tax Policy, *National Tax Journal*, Vol. 59, No. 3,

- Günaydın, İ.**, (2004). Vergi Sorunları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var Mıdır. *Vergi Dünyası*. Sayı.279
- Güvenç, N.** (1998). *Küreselleşme ve Türkiye*. Ankara: BDS Yayınları.
- Hartner M, Rechberger S, Kirchler E. ve Wenzel M.** (2011), Perceived Distributive Fairness of EU Transfer Payments. Identity and EU-Tax Compliance, *Law Policy*,
- Hines, D.**, (2007). Corporate Taxation and International Competition. Book Chapters, *University of Michigan Law School Scholarship Repository*.
- Hines, D.**, (2006). Which Countries Become Tax Havens, *National Bureau of Economic Research*, NBER Working Paper No. 12802
- Horngren, C.** (2013), Manual Management Control Systems, Transfer Pricing, And Multinational Considerations. Chapter 22.
- IRS**, (2016), IRS Data Book , Offers In Compromise. *IRS Data Book 2016*.
- Jafarow, S.**, (2013), Küresel Vergi Rekabeti ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Johannesen, N., Zucman G.**, (2014). The End of Bank Secrecy An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown. *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol.6, No. 1.
- Jörg, A.**, (2018), Tax Justice vs. More Just Taxation. *Ethics Discussion Paper of the Tax Justice ve Poverty Research*,
- Julie, R.**, (2007). The Economic Underpinnings of International Taxation. Research Handbook in International Economic Law.
- Kahrıman, H.**, (2016), Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme, *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*.
- Kenneth, S. ve Stasavage, D.**, 2016. *Taxing The Rich*. New York: Princeton University Press,
- Klemm, A. ve Parys, S.**, 2012. Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives. *International Tax and Public Finance*.
- Kleven,H. Landais, C., Saez, E. ve Shultz, E.** (2013). Migration And Wage Effects Of Taxing Top Earners: Evidence From The Foreigners' Tax Scheme In Denmark, *National Bureau Of Economic Research*, Nber Working Paper Series
- Kutera, M.**, (2017), A Model Of Aggressive Tax Optimization with The Use of Royalties. *Journal of Economics and Management*, Vol. 30 (4)

- Li, W., Pitman, J. ve Wang, Z.,** (2018). The Determinants An Consequences Of Tax Audits: Some Evidence From China. *Journal of American Taxation Association*
- Lustig, N.,** (2017), Fiscal Policy, Income Redistribution and Poverty Reduction in Low and Middle Income Countries. *Center for Global Development Working Paper*, No. 448,
- Maniquet, M. ve Fleurbaey, M.,** (2017), Optimal income taxation theory and principles of fairness. Center of Operations Research and Economics.
- Martin J. Osborne, A. R.,** (1994). A Course in Game Theory. The MIT Press.
- Michael, S. ve Mardan, M.,** (2018). Tax Competition in Developed, Emerging and Developing Regions – Same Same but Different?. *Cesifo working paper*.
- Murphy, K.,** (2004). Procedural Justice and Tax Compliance. *The Australian National University Centre for Tax System Integrity*, Working Paper.
- Palan, R., Al, P, Murphy, R. ve Chavagneux, C.** (2010). Tax Havens: How Globalization Really Works, Cornell University Press,
- Noord, P. V. D.,** (2000). The Tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges, *OECD Economic Department Working Papers*.
- Nozick, R.,** (1974). Distributive Justice Anarchy, State, and Utopia. LLC: Basic Books.
- OECD,** (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. OECD Survey.
- OECD,** (2010). Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance And Policy Advice, OECD Survey.
- OECD,** (2017), Inward Activity Of Multinationals By Industrial Sector [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AMNE\\_IN](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AMNE_IN) (Erişim Tarihi: 12.11.2018)
- OECD,** (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs.
- Owens, J.,** (2007), Offshore Tax Evasion: The Role of Exchange of Information. Senate Finance Committee on Offshore Tax evasion.
- Öztürk, S.,** (2016), Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Etkileri. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt. 9, Sayı. 1.
- Palan, R., Murphy, R., Chavagneux, C.,** (2013), Tax Havens: How Globalization Really Works, *Cornell Studies in Money*. Ithaca, NY: Cornell University Press.
- Peters, S. L. ve Bos.V.D.** (2008), When Fairness Especially Important, Reactions to Being Inequitably Paid in Communal Relationship, *Journal of Social Justice Research*, 21/1.

- Piketty, T.**, (2014), *Capital in the Twenty-First Century*. Londra: The Belknap Press of Harvard University Press.
- Pogge, T ve Mehta, K.**, (2016), *Global Tax Fairness*. Oxford: Oxford University Press.
- Prichard, W.**, (2015). *Reassessing Tax and Development Research: A New Dataset*, *World Development*; Vol 80
- Quak, E.**, (2018). *The impact of international tax competition on low and middle income countries*. Institute of Development Studies Helpdesk Report.
- Roemer, J. E.**, (1996), *The Theories of Distributive Justice*. London: Harvard University Press.
- Rubinstein, A. ve Osborne, M.** (1994). *A Course in Game Theory*. MIT Press.
- Saad, N.**, (2010). *Fairness Perception and Compliance Behavior: The Case of Salaried Taxpayer in Malaysia After Implementation of the Self-Assessment Treatment*. *Journal of Tax Research*, Volume.8 No.16,
- Sadka, A. Razin. A.** (2008). *Tax Competition and Foreign Direct Investment: Is There a Race to the Bottom*. The Pinhas Sapir Center for Development Tel Aviv University. Discussion Paper No. 6-2008.
- Sanandaji, T.**, (2012), *The International Mobility of Billionaires*. Research Institute of Industrial Economics, IFN Working Paper No. 904.
- Scheve, K. ve Stasavage, D.**, (2016). *Taxing The Rich*. New York: Princeton University Press.
- Shaviro, D. N.**, 2003, *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*. New York University Tax Law Journal, Volume. 4, Issue.1
- Şenyüz, D.**, (2012), *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa : Ekin Yayın Evi.
- Siniscalchi, M.**, 2018. *Structural Rationality in Dynamic Games*. Northwestern University Press.
- Stebbins, C.**, (2016), *The Equity of the Executive: Fairness in Tax Law in Nineteenth-Century England*. Cambridge University Press.
- Sugin, L.**, (2003). *Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems Symposium - Rawls and the Law: Panel VI: Property, Taxation, and Distributive Justice*. *Fordham Law Review*.
- Tax Justice Network**, (2015), *Financial Secrecy Index 2015*
- Tiebout, C. M.**, (1956). *A Pure Theory of Local Expenditures*. *The Journal of Political Economy*.

- Tosun, G.,** (2016). Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması ve Sınır Ötesi Kar Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi.
- Unger, B.,** (2017), Offshore activities and money laundering: recent findings and challenges. Brussels: Policy Department A: Economic and Scientific Policy.
- Wiemeyer, J.,** (2016), Wer hat, dem wird gegeben. Grenzen der Unfreiheit - Progressive Besteuerung aus.
- Wilson, J. D.,** (1999), Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, Vol.52, No.2,
- Woodgate, R.,** (2018). The paradox of tax competition: Effective corporate tax rates as a determinant of foreign direct investment in a modified neo-Kaleckian model. *Institute for International Political Economy Berlin*, No. 106.
- Yonah, A. ve Reuven, S.,** (2001). Globalization and Tax Competition: Implication for Developing Countries. *Cepal Review*, Volume: 74.
- Yılmaz, E.,** (2012). *Oyun Teorisi*. İstanbul: Lteratür Yayınları.
- Zodrow ve Mieszkowski, P.,** (1986). Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods. *Journal of Urban Economics*.
- Zucman, G.,** (2013). The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US net Debtors or net Creditors. *Quarterly Journal of Economics*.
- Zucman, G.,** (2015). *The Hidden Wealth of Nations - The Scourge of Tax Havens*. University of Chicago Press.

### İnternet Kaynakları

- Birleşik Krallık Arabuluculuk 2017/2018 Raporu.** HMRC Annual Report And Accounts 2017/2018, <https://assets.publishing.service.gov.uk> (Erişim tarihi: 21.05.2019)
- Birleşik Krallık Vergi Uyuşmazlıkları 2017/2018.** HMRC Annual Report And Accounts 2017/2018, <https://assets.publishing.service.gov.uk> ( Erişim tarihi : 22.04.2019)
- Calling Time,** (2012). Why Sabmillers Should Stop Dodging Taxes in Africa, Actionaid, [https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc\\_lib/calling\\_time\\_on\\_tax\\_avoidance.pdf](https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf) (Erişim Tarihi : 03.09.2017)
- Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı Raporu,** (2015). Serbest Bölgeler. [https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb\\_Ticaret\\_Hacminin\\_Dagilimi.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb_Ticaret_Hacminin_Dagilimi.pdf) (Erişimiş Tarihi: 01.07.2017).

- EU Comission Report**, (2015), Press Release Database. Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm) (Erişim Tarihi: 10.11.2017].
- European Comission**, (2018), Vat Rates Applied in the Member States of European Union. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf). (Erişim Tarihi:09.04.2018).
- Fortune 500**, (2018). <http://fortune.com/fortune500/> (Erişim tarihi 17.06.2018)
- Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı 2014 yılı Aracılık Raporu**  
[www.economie.gouv.fr/files/directions\\_services/mediateur/rapports/rapport\\_mediateur\\_2014.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport_mediateur_2014.pdf) (Erişim Tarihi : 03.02.2019)
- GİB**, 2018. Engellilik İndirim Tutarları. <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari> (Erişim Tarihi 04.04.2018).
- GİB**, (2018). Engelliler İçin Vergi Rehberi. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/engellilerrehberi2018.pdf> (Erişim Tarihi 13.02.2019).
- GİB, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı** (2018). Ücret Geliri için Beyanname rehberi. (Erişim Tarihi 04.04.2019).
- HM Revenue ve Costums**, (2018), Tax Disputes Reports 2017/2018 [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/726849/HMRC\\_Annual\\_Report\\_and\\_Accounts\\_2017-18\\_\\_web\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/726849/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2017-18__web_.pdf) (Erişim tarihi: 01.02.2019).
- HM Revenue ve Costums**, (2018), Rates and allowances for Income Tax. <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past#tax-rates-and-bands> (Erişim tarihi: 01.05.2018).
- Icric**, (2016). Four Ways To Tackle International Tax Competition <https://www.icric.com/icric-documentsfour-ways-to-tackle>. (Erişim Tarihi: 08.02.2018)
- IMF**, (2015). Coordinated Direct Investments Survey. <http://data.imf.org/?sk=40313609-F037-48C1-84B1-E1F1CE54D6D5vesId=1482247616261> (Erişim Tarihi: 08.11.2017).
- Incentives**, (2017), Ireland Corporate Tax Credits and Incentives. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ireland-Corporate-Tax-credits-and-incentives> (Erişim Tarihi: 02 10 2017].
- Jacquot,N., Taxand, A ve Mispelon, P.**, Tax litigation in France: Overview. Practical Law. <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624> (Erişim tarihi: 20.02.2019)



- IRS**, (2017), Offer in Compromise. Available at: <https://www.irs.gov/individuals/offer-in-compromise>-(Erişim Tarihi: 13.03 2019).
- Ireland Tax Guide**, (2016), Taxation in Ireland 2016, IDA Ireland. [https://www.idaireland.com/newsroom/publications/taxation\\_ireland](https://www.idaireland.com/newsroom/publications/taxation_ireland) (Erişim Tarihi: 15.07.2017).
- KPMG**, (2017). Corporate Tax Rates. (Erişim Tarihi 07.08.2017). [home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html](http://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html)
- Oxfam Novib** , (2017), Oxfam Novib policy report, The Netherlands: a Tax Haven Continuing İts Contribution to The Corporate Tax Race to The Bottom [https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file\\_attachments/netherlands-taxhaven.pdf](https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf) (Erişim tarihi: 28 09 2017).
- OECD**. (2017), Income Distribution Database, Gini, poverty, Income, Methods and Concepts <http://www.oecd.org/social/income-distribution-database.htm> (Erişim Tarihi : 26.03.2019)
- OECD**, (2016), Central government personal income tax rates and thresholds. [http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I1](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1) (Erişim Tarihi : 01.03 2018).
- OECD**, (2017). Tax Database. [http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AMNE\\_IN](http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AMNE_IN) 2017 (Erişim Tarihi : 01.11.2017).
- OECD**, (2017), Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I1](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1) (Erişim Tarihi : 01.08.2017).
- OECD**, (2018), Tax on personal income, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi : 03.08.2018).
- Oxfam, 2017. Oxfam Novib policy report. The Netherlands: a Tax haven Continuing its contribution to The Corporate Tax Race to The Bottom, [https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file\\_attachments/netherlands-taxhaven.pdf](https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf) (Erişim Tarihi: 28 09 2017).
- Piketty, T.**, (2018). Top Marginal Income Tax Rate in Rich Countries 1900-2013, Quandl. [https://www.quandl.com/data/PIKETTY/TS14\\_1-Top-marginal-income-tax-rate-in-rich-countries-1900-2013](https://www.quandl.com/data/PIKETTY/TS14_1-Top-marginal-income-tax-rate-in-rich-countries-1900-2013) (Erişim Tarihi: 12.04.2018)
- PWC**, (2017). Foreign tax credit. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Netherlands-Corporate-Income-determination> (Erişim Tarihi : 01.11.2017).

**PWC**, (2018). Germany : Individual - Taxes on Personal Income <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> (Erişim Tarihi : 13.12.2018).

**PWC**, (2017), Individual - Taxes on personal income in Germany. <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> (Erişim Tarihi: 01 05 2018).

**PWC**, (2017). Foreign tax credit. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Netherlands-Corporate-Income-determination> (Erişim Tarihi : 01.11.2017).

**UNCTAD**, (2017). World Investment Report 2017. Available [http://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2017ch1\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2017ch1_en.pdf) at: (Erişim Tarihi: 03.01.2019)

**Vergi Denetim Kurulu**, (2016) Faaliyet Raporu. [http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu\\_2015.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2015.pdf) (Erişim Tarihi: 03.02.2017).

**World Bank**, (2015), Foreign Direct Investment Net İnflows, <https://data.worldbank.org/indicator/BX.KLT.DINV.CD.WD> (Erişim Tarihi:18.04.2019)



## ÖZGEÇMİŞ

**Adı ve Soyadı** : Özgür KIZILTOPRAK  
**Doğum Tarihi ve Yeri** : 29.03.1974 Bitlis

### ÖĞRENİM DURUMU

**Lisans** : 1997, İnönü Üniversitesi İİBF, Kamu Yönetimi  
**Yüksek Lisans** : 2015, Marmara Üniversitesi, İktisat Politikası

### TEZDEN TÜRETİLEN YAYINLAR, SUNUMLAR VE PATENTLER

- Kızıltoprak, Ö. (2018), Vergi Rekabetinde Hedef Değişken ve Modern Rekabeti Teknikleri, *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.7, Sayı.1