

160572

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİ VE BU ETKİLERİ GİDERMEYE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Levent Yahya ESER

TEMMUZ - 2005

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİ VE BU ETKİLERİ GİDERMEYE YÖNELİK ÇALIŞMALAR**

Levent Yahya ESER

Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (Maliye)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 30.06.2005

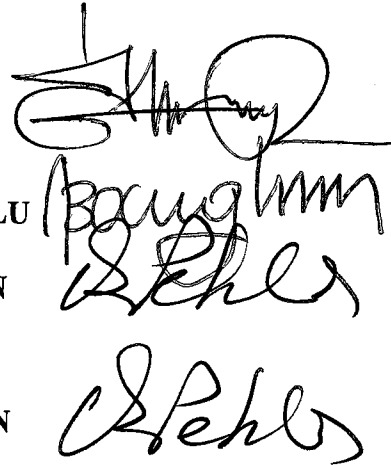
Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 28.07.2005

Tezin Danışmanı : Doç. Dr. İhsan GÜNAYDIN

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Ersan BOCUTOĞLU

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN



Temmuz-2005

TRABZON

0. SUNUŞ

00. Önsöz

Yabancı sermayenin önündeki engellerin kalkmasıyla birlikte ülkeler, dünya üzerinde serbestçe dolaşma şansına sahip olan bu sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmek için bir yarış içerisine girmişlerdir. Bu yarışta ülkelerin elinde bulunan faktörlerin en önemlilerinden biri de vergilerdir. Ülkelerin yabancı sermaye çekebilmek için vergileri bir araç olarak kullanmaları uluslararası vergi rekabetini doğurmuştur. Bu rekabet zamanla bazı ülkelerin ekstrem vergi uygulamalarına neden olarak bütün dünya ekonomisine zarar vermeye başlamıştır. Özellikle bazı ülkelerin sermayeyi diğer ülkelere kıyasla çok düşük oranlarla vergilemesi, rekabetin sınırlarını zorlamış ve birçok uluslararası kuruluşun müdahale etmek zorunda kaldığı bir durumu ortaya çıkarmıştır.

Teknolojik gelişmelerin ve bunun beraberinde uluslararası ekonomik ilişkilerin daha da artacağı düşünüldüğünde sadece bugün değil, gelecekte de bu konunun çok daha önemli bir hal alacağı kaçınılmazdır. Bu nedenle hazırlanan bu tez çalışmasında uluslararası vergi rekabetinin yaratmış olduğu sorunlar ve çözümüne ilişkin öneriler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu tez çalışmasının yürütülmesinde emeği geçen saygıdeğer hocam sayın Doç.Dr. İhsan GÜNAYDIN'a, gerek fikir gerekse yazım aşamalarında yardımcı olan araştırma görevlisi arkadaşlarıma ve son olarak da eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi olarak beni destekleyen aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Trabzon, Temmuz 2005

Levent Yahya ESER

01. İçindekiler

Sayfa Nr.

| | |
|------------------------------|---------|
| 0.SUNUŞ | III-XII |
| 00. Önsöz..... | III |
| 01. İçindekiler..... | IV |
| 02. Özet..... | VII |
| 03. Summary..... | VIII |
| 04. Tablolar Listesi | IX |
| 05. Şekiller Listesi | X |
| 06. Grafikler Listesi..... | XI |
| 07. Kısaltmalar Listesi..... | XII |
| GİRİŞ..... | 1-2 |

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNE İLİŞKİN GENEL

| | |
|---|------|
| AÇIKLAMALAR..... | 3-27 |
| 10. Vergi Rekabeti Kavramı..... | 3 |
| 100. Vergi Rekabetinin Tanımı | 5 |
| 101. Vergi Rekabetinin Türleri..... | 7 |
| 102. Vergi Rekabetine Neden Olan Etkenler | 9 |
| 1020. Sermayenin Mobilitesinin Artması..... | 9 |
| 1021. İşgücünün Mobilitesinin Artması | 10 |
| 1022. Diğer Faktörler | 11 |
| 103. Vergi Rekabetine İlişkin Teoriler | 12 |
| 1030. Vergi Rekabetinin Faydalı Olduğuna İlişkin Teoriler | 12 |
| 1031. Vergi Rekabetinin Zararlı Olduğuna İlişkin Teoriler | 16 |
| 1032. Vergi Rekabetine İlişkin Diğer Teoriler | 18 |
| 11. Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sermaye Kazancının Vergilendirilmesi | 20 |
| 110. Uluslararası Sermaye Kazancının Vergilendirme İlkeleri..... | 21 |

| | |
|--|----|
| 111. Sermaye Kazancının Vergilendirilmesinin Uluslararası Vergi Rekabetine Etkisi..... | 23 |
|--|----|

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN VERGİ SİSTEMLERİNDE MEYDANA GETİRDİĞİ DEĞİŞİM VE ZARARLI VERGİ REKABETİ...28-66

| | |
|---|----|
| 20. Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Sistemlerinde Medya Getirdiği Değişim..... | 28 |
| 200. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki ve Gelirlerindeki Değişim..... | 29 |
| 2000. Kanuni Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim | 32 |
| 2001. Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim | 34 |
| 2002. Kurumlar Vergisi Gelirlerindeki Değişim..... | 36 |
| 201. Gelir Vergisi Oranlarındaki ve Gelirlerindeki Değişim | 38 |
| 2010. Kanuni Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim..... | 39 |
| 2011. Gelir Vergisi Gelirlerindeki Değişim | 40 |
| 202. Vergi Gelirlerinin ve Vergi Yapısının Değişimi | 42 |
| 21. Zararlı Vergi Rekabeti..... | 47 |
| 210. Vergi Cennetleri Kavramı | 48 |
| 2100. Vergi Cennetlerinin Tanımı..... | 49 |
| 2101. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi | 51 |
| 2102. Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması | 52 |
| 2103. Vergi Cennetlerinin Özellikleri | 53 |
| 2104. Vergi Cennetlerinin Kullanımları..... | 58 |
| 21040. Vergi Amaçlı Kullanımlar | 58 |
| 21041. Vergi Amaçlı Olmayan Kullanımlar | 59 |
| 21042. Off-shore Amaçlı Kullanımlar | 60 |
| 211. Tercihli Vergi Rejimleri Kavramı | 61 |
| 2110. Tercihli Vergi Rejimlerinin Tanımı..... | 63 |
| 2111. Zarar Verici Tercihli Vergi Rejimleri..... | 65 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ VE ZARARLI

VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELE YOLLARI..... 67-104

30. Uluslararası Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri..... 67

300. Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi 69

301. Kaynak Dağılımına Etkisi 73

302. Kamu Harcamalarına Etkisi 74

303. Transfer Fiyatlandırmaya Etkisi..... 75

304. Dışsallıklara Etkisi 77

305. Gelirin Yeniden Dağıtımına Etkisi..... 78

306. Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi..... 79

31. Uluslararası Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri..... 80

32. Zararlı Vergi Rekabeti İle Mücadeleye Yönelik Çalışmalar..... 81

320. OECD'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar 82

3200. OECD 1987 Yılı Raporu..... 83

3201. OECD 1998 Yılı Raporu..... 84

3202. OECD 2000 Yılı Raporu..... 86

3203. OECD 2001 Yılı Raporu..... 91

3204. OECD 2004 Yılı Raporu..... 92

3205. OECD'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalara Yönelik Eleştiriler.... 96

321. Avrupa Birliği'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar..... 96

322. Birleşmiş Milletler Tarafından Yürütülen Çalışmalar 100

323. Finansal Eylem Görev Grubu Tarafından Yürütülen Çalışmalar..... 101

324. ABD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar 103

4. SONUÇ VE ÖNERİLER 105-111

YARARLANILAN KAYNAKLAR..... 112-131

ÖZGEÇMİŞ

02. Özet

Globalleşmeyle birlikte üretim faktörlerinin mobiliteleri artmış, bunun sonucunda ülkelerin vergi matrahları daha esnek hale gelmiştir. Vergi politikalarının yabancı sermaye çekmek için ülkeler tarafından yoğun bir şekilde kullanılması, vergi rekabeti denen kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Ülkeler arasında oluşan vergi rekabetini ele alan bu çalışmanın amacı, uluslararası vergi rekabetinin olumsuz etkilerini ortaya koyabilmek ve zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çalışmaların ne yönde olması gerektiğini belirtmektir. Bu amaçla ilk olarak vergi rekabeti kavramı açıklanmaya çalışılmış, kaynak ve ikametgah prensipleri bağlamında sermayenin vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur. Daha sonra zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ele alınmıştır. Ayrıca vergi rekabetinin temelini oluşturan vergi oranlarında dibe doğru bir yarış olduğu tezini ortaya koyabilmek açısından, ülkelerin vergi oranlarında meydana gelen değişimler incelenmiştir. Son olarak, zararlı vergi rekabetinin olumsuz etkileri ortaya koyularak zararlı vergi rekabetinin önlenmesi yönünde yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Bu çalışmanın sonucunda, vergi rekabetinin gerek kanuni gerekse efektif gelir ve kurumlar vergisi oranlarında bir düşüşe neden olduğu saptanmıştır. Ayrıca sermayenin kolaylıkla vergilendirilememesinden doğan gelir kaybı ise, mobil olmayan işgücü ve tüketim üzerinden alınan vergilerin artırılması suretiyle giderilmeye çalışılmaktadır. Çalışmanın diğer bir sonucu da, vergi cennetlerinin, çok uluslu şirketler tarafından transfer fiyatlandırma işlemlerinde sıkça kullanılarak vergi kayıp ve kaçaklarına neden olduğu şeklindedir. Genel bir değerlendirme yapıldığında, uluslararası vergi rekabetinin, ekstrem uygulamalar sonucunda bütün dünya ekonomilerine zarar veren ve uluslararası kuruluşlar yardımıyla önlenmesi gereken bir olgu olduğu sonucuna varılmıştır.

03. Summary

Through globalization, production factors have grown in an unprecedented rate, as a result of this, countries' tax bases have been more liquid. Using of tax policies by countries to attract foreign investment has caused to come about the ideology of tax competition.

Focus of this study is to identify the negative attributes of international tax competition between countries and to propose solution to eliminate harmful tax competition practices. To achieve this objective firstly; capital taxation has been studied with respect to source and resident principles, secondly the tax heavens and preferential tax regimes practices that ultimately lead to harmful tax competition. Thirdly the tax scheme "race to the bottom", i.e. foundation of tax competition has been put to the test through studying the end result of variation in the taxation percentages. Finally the study is focused on preventive measures that would eliminate the unjust tax competition by pointing out the harmful effect of the taxation.

Through this study it can be concluded that these unfair tax competitions have caused considerable drop in tax revenues such as personal income tax and corporate income tax rates. Furthermore revenue deficit that is caused by the lack of tax capital is now being made up by taxing immobile labor and consumption. Study also points out that the tax heavens that are utilized by multinational corporations have given rise to revenue loses through tax avoidance and dodging. In short, it can be concluded that international tax competition practices in its extreme form do harm world economy and must be eradicated by the help of the international establishments.

04. Tablolar Listesi

| <u>Tablo Nr.</u> | <u>Tablonun Adı</u> | <u>Sayfa Nr.</u> |
|------------------|--|------------------|
| 1 | OECD Ülkelerindeki Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları (1980-2002 / %) | 33 |
| 2 | OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payının Gelişimi (1965-2002 / %) | 37 |
| 3 | OECD Ülkelerindeki Kanuni Gelir Vergisi Oranları (1980-2000 / %) | 39 |
| 4 | OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (1965-2002 / %) | 41 |
| 5 | OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (1965-2002 / %) | 43 |
| 6 | OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı (1965-2002 / %) | 44 |
| 7 | Bazı Vergi Cenneti Ülkelerdeki Kurumlar Vergisi Oranları | 54 |
| 8 | Bazı Vergi Cenneti Ülkelerin Coğrafi ve Ekonomik Özellikleri | 57 |
| 9 | 2000 Yılı Raporuna Göre OECD Üyesi Ülkelerdeki Tercihli Vergi Rejimleri Listesi | 89 |
| 10 | OECD'nin Vergi Cennetleri Ülkeler Listesi | 95 |

05. Şekiller Listesi

| <u>Şekil Nr.</u> | <u>Şeklin Adı</u> | <u>Sayfa Nr.</u> |
|------------------|---|------------------|
| 1 | Adil ve Zararlı Vergi Rekabeti Ayrımı..... | 8 |
| 2 | AB’de Vergi Matrahı ve Oranın Değişimi (Tax Dichotomy)..... | 46 |



06. Grafikler Listesi

| <u>Grafik Nr.</u> | <u>Grafiğin Adı</u> | <u>Sayfa Nr.</u> |
|-------------------|--|------------------|
| 1 | 16 OECD Üyesi Ülkenin Ortalama Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi (1982-2001 / %)..... | 35 |
| 2 | OECD Kanuni Kurumlar Vergisi Oranlarının ve Gelirlerinin Gelişimi (1980-2002/%)..... | 38 |



07. Kısaltmalar Listesi

| | |
|-------|---|
| AB | : Avrupa Birliği |
| ABD | : Amerika Birleşik Devletleri |
| FATF | : Finansal Eylem Görev Grubu |
| GV | : Gelir Vergisi |
| GSYİH | : Gayri Safi Yurtiçi Hasıla |
| KV | : Kurumlar Vergisi |
| OECD | : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü |
| s | : Sayfa |
| ss | : Sayfa Sayısı |
| UVÖ | : Uluslararası Vergi Örgütü |

GİRİŞ

1980'li yıllardan beri artan globalleşme; mal ve hizmetlerin, sermayenin, emeğin ve beraberinde vergi matrahlarının mobilitesinin artmasına neden olmuştur. Globalleşme ve teknolojik gelişmeler ülkeler için yeni fırsatlar doğurmuş, bu fırsatlar sonucu ülkeler yabancı sermaye çekebilmek ve böylece vergi matrahlarını genişletmek için diğer ülkelere kıyasla daha cazip vergi uygulamaları geliştirmeye başlamışlardır. Bu noktada ortaya çıkan uygulamalardan biri de vergi rekabeti olmuştur.

Son zamanlarda vergi rekabeti politik arenada sıkça tartışılan konulardan biri haline gelmiştir. Teknolojik gelişmelerin ve ülkeler arasındaki bilgi simetrisinin artmasıyla birlikte, bir ülkedeki vergi oranlarının artışı, sermayenin diğer bir ülkeye kaymasına neden olmaktadır. Diğer bir deyişle, bir ülkedeki vergi artışı diğer ülkeler için vergi matrahı ve geliri açısından pozitif dışsallık yaratmaktadır.

Vergi rekabeti konusundaki tartışmaların çıkış noktasını, yabancı sermaye gelirin vergilendirilmesinde dibe doğru bir yarışın olması varsayımı oluşturmaktadır. Globalleşme ile birlikte sermayenin artan mobilitesinin ülkelere, yabancı sermaye çekmek için vergi oranlarını düşürmeleri yönünde bir teşvik sağladığı düşünülmektedir. Diğer şartlar sabitken işletmeler düşük kurumlar vergisi oranlarının olduğu ülkeleri seçmekte, bu seçim sonucunda da sermaye sahipleri kamu hizmetlerinin finansmanına katılmamakta ve böylece kamu hizmetlerinin etkin şekilde sunulmadığı bir durum ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın asıl çıkış noktasını oluşturan zararlı vergi rekabeti, ulusal vergi matrahlarının azalmasına, ticaret ve yatırım kararlarının bozulmasına ve vergi yükünün göreceli olarak mobil olmayan işgücü üzerine geçmesine sebep olmasından ötürü birçok tartışmaya neden olmakta ve uluslararası kuruluşların üzerinde çalışmalar yaptığı bir saha oluşturmaktadır. Zararlı vergi rekabeti, bütün ülke ekonomilerine zarar verdiği için dolayı, ülkelerde vergi koordinasyonu ve vergi harmonizasyonu isteklerini artırarak vergi rekabetinin sınırlandırılması yönünde politik baskı oluşmasına neden olmaktadır. Bu

doğrultuda OECD ve AB başta olmak üzere uluslararası kuruluşlar zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çalışmalar yapmaktadırlar.

Uluslararası vergi rekabeti konusunda son zamanlarda birçok çalışma yapılmaktadır. Bu çalışmaların nedeni, vergi rekabetin bütün ülke ekonomilerine zarar vermesidir. Globalleşmeyle birlikte başlayan ileri düzeydeki ekonomik ilişkilerin gelecekte daha da artacağı düşünüldüğünde konunun çok daha fazla önem arzedeceği açıktır. Bu nedenle hazırlanan bu çalışmanın amacını, vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuz etkilerin ortaya koyulması ve bu olumsuz etkilerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerin neler olması gerektiği oluşturmaktadır. Bu amaçla yapılan çalışma üç bölümden meydana gelmektedir.

Birinci bölümde, vergi rekabeti kavramı ele alınarak, literatüre ilişkin açıklamalar ile vergi rekabetine etkisinden dolayı ikametgah ve kaynak ilkesi prensipleri doğrultusunda önem arzeden sermaye kazancının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

İkinci bölümde, ilk olarak uluslararası alanda vergi rekabetinin var olup olmadığını göstermesi bakımından kurumlar vergisi ve gelir oranlarındaki değişim incelenecektir. Ayrıca ülkelerin vergi yapılarında meydana gelen değişimler açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra ise, zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ele alınmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, zararlı vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuz sonuçlar incelenerek, zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik uluslararası kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Günümüzde globalleşme, özellikle 1980'li yıllardan sonra önemi gittikçe artan ve iktisadi alanda kendisinden sıkça bahsedilen konulardan biri haline gelmiştir. Globalleşmenin iktisadi açıdan etkisini en çok hissettirdiği alanlardan biri de hiç şüphesiz ülkelerin vergi politikalarıdır.

Globalleşme sermayenin mobilitesini artırmıştır. Globalleşmeyle birlikte artan sermaye mobilitesi, ülkeleri bu sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmek için bir yarış içerisine sokmuştur. Bu yarışta ülkelerin ellerindeki en önemli silahlardan biri ise ulusal vergi politikaları olmuştur. Uluslararası alanda ülkeler, ulusal vergi politikalarını yabancı sermayeyi çekecek şekilde düzenlemeye başlamışlardır. Bu şekilde ülkelerin, vergi politikalarını bir rekabet aracı olarak kullanıp birbirleriyle yarışmaları uluslararası vergi rekabeti denen kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

10. Vergi Rekabeti Kavramı

İnsanoğlunun ortak ihtiyaçlarının artması ve bu ortak ihtiyaçların karşılanması için zamanla bir teşkilatlanma içerisine girilmesiyle birlikte bugünkü modern anlamı ile olmasa bile devlet kavramı ortaya çıkmıştır. Doğan bu ortak ihtiyaçları karşılama görevini üstlenen devlet, yapmış olduğu harcamalara karşılık vatandaşlardan bunların finansmanı için bir bedel olarak vergi almaya başlamıştır.

Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak ve zorlama ile alınan para şeklinde tanımlanan vergi (AKDOĞAN, 1999, s.115), ilk zamanlarda kamu hizmetlerinin finansmanı amacı ile toplanmaktaydı. Zamanla devletin fonksiyonlarında meydana gelen değişimlerle birlikte önemi gittikçe artan vergi, sadece

kamu hizmetlerini finanse etmek (mali amaç) için değil, bunun yanında mali olmayan amaçlar doğrultusunda da kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle son zamanlarda önemi gittikçe artan ve ülkelerin en önemli hedefleri arasında yer alan iktisadi büyümeyi gerçekleştirmede önemli bir paya sahip olan yatırımları çekmek amacıyla devletler vergileri bir araç olarak kullanabilmektedirler (TURHAN, 1998, s.37).

Son 20 yıldan beri dünya üzerinde geçmişe nazaran etkisini her alanda hissettiren önemli değişimler meydana gelmektedir. Globalleşme olarak adlandırılan bu değişimlerin arkasındaki ekonomik güçler: sermaye akışının ve ticaretin artması, daha fazla bir işgücü mobilitesi ve hızlı teknoloji transferidir (EDWARDS, 2003, s.26). Globalleşmenin tanımını açık ve kesin bir biçimde yapabilmek zordur. Çünkü globalleşmenin boyutları her geçen gün kendisini besler bir şekilde artmakta ve yapılan tanımlarının yenilenmesini gerektirmektedir. OECD globalleşmeyi, satış ve üretimin uluslararasılaşması, mal ve hizmetlerin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin geliştirilmesi ve e-ticaretin öneminin artması olarak tanımlamaktadır (NEUMANN-HOLMAN-ALM, 2002, s.4). Bu gelişmeler doğrultusunda globalleşme, birbirinden ayrı olan ekonomilerin tek bir dünya ekonomisi içerisinde birleştiği (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.1), ulusal ekonomilerin daha da bütünleştiği bir süreç halini almıştır (JANEBA-SCHJELDRUP, 2002, s.4). Globalleşmeyle birlikte hukuki ve ekonomik sınırlar kalkmış, ulusal politikaların etkileri ülke sınırlarının dışarısında da hissedilmiş ve sermaye mobil hale gelmiştir (GOTTSCHALK-PETERS, 2004, ss.453-454). Sermayenin mobilitesinin artmasındaki en önemli etkenleri ise, teknolojideki hızlı gelişmeler ve döviz kontrolünün azalması oluşturmuştur (AVI-YONAH, 2001a, s.1). Özellikle 1980'li yılların başlarında birçok ülke döviz kontrollerinin devam ettirilmesinin mümkün olmadığını görmüş ve bu kontrolleri azaltmaya başlamıştır (JANEBA-SCHJELDRUP, 2002, s.7). Böylece ülkeler kendi vatandaşlarına dış güvenlik sağlarken yabancılara da kendi sınırları içerisinde yatırım yapma imkanı tanımıştır (EDWARDS, 2003, s.27).

Sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı vergi politikasını, ülkelerin etkin bir şekilde kullanabilecekleri bir araç haline getirmiş (OLSEN, 2002, s.2), ülkeleri gerek portföy gerekse doğrudan yatırımları kendi sınırları içerisine çekmek için, bu yatırımlar üzerindeki vergi yükünü asgariye indirmeye çalıştıkları bir rekabet ortamına sokmuştur (AVI-YONAH, 2001a, s.1). Bu rekabet ortamı sonucunda modern ekonomilerde vergi

otoriteleri için üzerinde en çok durulan konulardan birini uluslararası vergi rekabeti oluşturmuştur (FUEST-HUBER-MINTZ, 2003, s.1).

Özetle globalleşme, sermayenin mobilitesini artırmış, artan mobilite ile birlikte sermayenin düşük vergili ülkelere gitmesinde karşılaştığı engellerin ortadan kalkması ise, ülkeleri sürekli olarak hareket eden sermayeyi çekmek için çabaladıkları bir rekabet içerisine sokmuştur (STEWART-WEBB, 2003, s.1). Globalleşme sonucunda, ülkeler vergi politikalarını yabancı sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmek için bir araç olarak kullanmaya başlamış ve ülkelerin sermayeyi aşırı vergilendirmeleri de zorlaşmıştır. Çünkü, mükelleflerin üretim faaliyetlerini düşük vergili ülkelere kaydırmaları kolaylaşmıştır (MITCHELL, 2002, s.1). Ülkeler sermayeyi aşırı vergilendirmek bir yana, sermaye akımlarının önündeki engelleyici vergileri kaldırmaya ve vergi sistemlerini globalleşmeyi göz önüne alarak şekillendirmeye başlamışlardır (AKKAYA, 2002, s.4). Bütün bu gelişmeler globalleşmenin vergi rekabetinin doğmasına neden olduğunu göstermektedir (SEDMIHRADSKY-KLAZAR, 2002, s.1 - FOX,MCINTYRE, 2003, s.22).

100. Vergi Rekabetinin Tanımı

Vergi rekabeti literatüründe bu fenomenin tanımı üzerinde çok az durulmuştur. Vergi rekabetinin genel anlamda kabul edilen bir tanımı olmamakla birlikte (GABOURY-VAILLANCOURT, 2003, s.3) vergi rekabetine ilişkin çeşitli tanımlar bulunmaktadır.

Wilson ve Wildasin, vergi rekabetini geniş, daha dar ve en dar olmak üzere üç şekilde tanımlamaktadırlar (WILSON-WILDASIN, 2001, ss.2-3):

- Geniş tanıma göre vergi rekabeti, bağımsız devletler tarafından uygulanan ve koordine içerisinde olmayan her türlü vergi uygulamalarıdır.
- Daha dar tanıma göre vergi rekabeti, her devletin uyguladığı vergi politikasının diğer devletlerin vergi geliri dağılımını etkilemesidir.
- En dar tanıma göre de vergi rekabeti, bağımsız devletler tarafından birbirinden bağımsız olarak uygulanan vergi uygulamalarıdır. Burada her devletin politika tercihleri bu devletler tarafından temsil edilen bölgeler arasında mobil bir vergi

matrahının dağılımını etkiler. Böylece devletler işgücünün, sermayenin ve tüketicilerin dağılımında rekabet edebilirler.

Diğer bir tanıma göre vergi rekabeti, vergi indirimleri ve vergisel avantajlarla yatırımları çekmeye çalışan bir ülke davranışdır (RING, 2002, s.163). Daha açık bir ifadeyle vergi rekabeti, ekonomik bütünleşme ve finansal serbestleşme hareketlerine bağlı olarak, ülkelerin, sermayeyi ve şirketleri kendi sınırları içerisine çekebilmek için düşük vergi oranları uygulaması olarak tanımlanabilir (ENGİN, 2002, s.181).

Son olarak da vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için olanaklar sunma davranışı olarak tanımlanabilir (ÖZ, 2004b, s.41).

Bize göre ise vergi rekabeti, yabancı sermaye çekebilmek amacıyla birbirinden bağımsız devletlerin, vergi oranlarını düşük tutmak suretiyle girişmiş oldukları bir yarış olarak tanımlanabilir.

Vergi rekabetine ilişkin yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşıldığı gibi vergiyi bir rekabet aracı olarak kullanmada üzerinde en çok durulan konulardan birisi, düşük vergi oranları uygulamasıdır. Düşük vergi oranları ile burada kastedilmek istenen ise, daha çok yabancı sermayeyi etkileyen kurumlar vergisi oranları üzerindeki indirimlerdir. Bunun nedeni, özellikle sermaye birikimi yetersiz olan ülkeler başta olmak üzere birçok ülkenin yabancı sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmek ve ülke ekonomisini canlandırmak istemesidir (FOX- MCINTYRE, 2003, s.21).

Politika yapıcıları tarafından genel kabul görmüş görüşe göre düşük gelir ve kurumlar vergisi oranları yabancı sermayeyi çekebilmek ve böylece ekonomik büyümeyi sağlayabilmek açısından önemlidir (FITZGERALD, 2002, s.3). Yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için ülkelerin ellerindeki en önemli kozlardan biri kurumlar vergisi oranlarıdır. Bu konuda yapılan çalışmalardan da görülebileceği gibi, yabancı sermayeye yönelik verilebilecek mali teşviklerin en önemlilerinden biri kurum geliri üzerindeki indirilmiş vergi oranlarıdır (GERGELY, 2003, s.9). Etkisi tam olarak bilinmemekle beraber vergiler, sermayenin yatırım kararında ve yer seçiminde önemli bir unsur olmaktadır

(DEVEREUX-GRIFFITH, 2002, s.29). Çünkü vergi politikaları sermayenin vergi sonrası net kazancını değiştirmek suretiyle yatırım talebini etkilemekte ve tasarruf teşvikleri ile yatırımlar için gerekli fon arzını sağlamaktadır. Bu nedenle yabancı sermayenin yer seçimindeki karar aşamasında, vergi oranlarındaki değişiklikler, gelir ve ikame etkilerini denkleştirerek hem tasarruf hem de işgücü için teşvik oluşturmaktadır (DIAMOND-MOOMAU, 2003, s.448).

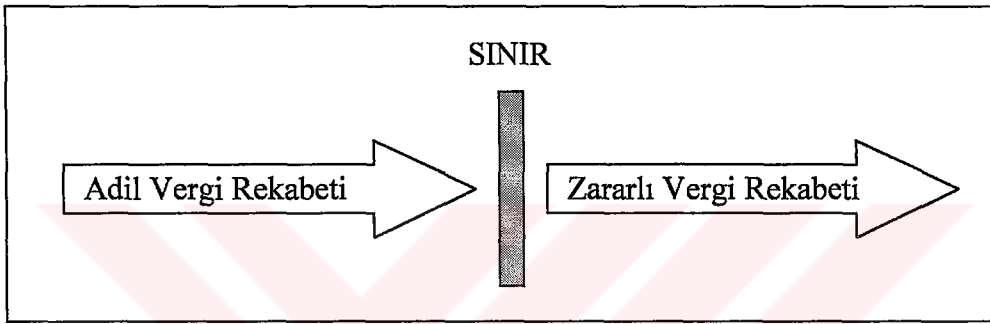
101. Vergi Rekabetinin Türleri

Vergi rekabeti, gerek rekabete girenlerin egemenlik alanlarına gerekse oluşan rekabetin boyutlarına (etkilerine) göre değişik türlere ayrılabilir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için vergi rekabetinin ayırım şekillerine bakmak gereklidir.

a. Yerel-Uluslararası Vergi Rekabeti (Interregional-International Tax Competition): Vergi rekabeti sadece ülkeler arasında değil aynı zamanda federal bir devlette eyaletler arasında da oluşabilmektedir. Buradan hareketle vergi rekabeti yerel vergi rekabeti ve uluslararası vergi rekabeti olarak ikiye ayrılabilir. Yerel vergi rekabeti, federal bir devlette mal, hizmet, insan ve sermayenin serbestçe dolaşımının bağımsız eyaletlerin hareketlerini sınırladığı bir durum olarak tanımlanıp, ülke içerisindeki yerel yönetimler arasında oluşmakta iken (KENYON, 1997, s.14), uluslararası vergi rekabeti dünya üzerindeki bağımsız devletler arasında oluşmaktadır. Daha açık ifadeyle, bir federal devlette eyaletler arasında, gerek sermaye gerekse işgücünü çekmek için oluşan rekabet yerel vergi rekabeti iken, dünya üzerinde bağımsız devletler arasında yabancı sermaye ve işgücünü çekmek amacıyla oluşan rekabet uluslararası vergi rekabetidir. Bu çalışmanın kapsamını bağımsız devletler arasında oluşan uluslararası vergi rekabeti oluşturmaktadır. Dolayısıyla bundan sonraki açıklamalar uluslararası vergi rekabeti çerçevesinde yapılacaktır.

b. Yatay-Dikey Vergi Rekabeti (Horizontal-Vertical Tax Competition): Bu konuda diğer bir ayırım da dikey ve yatay vergi rekabeti şeklindedir. Dikey vergi rekabeti farklı egemenlik gücüne dayalı yönetimler arasında (federal devlet-eyalet, eyalet-yerel yönetim) oluşmakta iken, yatay vergi rekabeti aynı egemenlik gücüne dayalı yönetimler (devlet-devlet, eyalet-eyalet) arasında oluşmaktadır (KENYON, 1997, s.14).

c. Adil-Zararlı Vergi Rekabeti (Fair-Harmful Tax Competition): Oluşacak olan rekabetin boyutlarına göre yapılacak olan diğer bir ayırım şekli ise, adil vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabetidir. Burada adil vergi rekabeti kavramı, sadece oluşan rekabetin zarar verici olmadığını ifade etmek içindir. Adil vergi rekabetinin, devletlere sosyal koşulların seviyesini ve finanse etmek istedikleri kamu sektörü büyüklüğünü karşılayacak düzeyde bir vergi oranı koymada serbestçe davranabilme imkanı vermesinden dolayı faydalı olduğu düşünülür (www.publications.parliament.uk, 1999). Zararlı vergi rekabeti ise, genellikle mevcut rekabet ortamının zarar verici uygulamalara dönüştüğü durumu ifade etmek için kullanılır ve haksız vergi rekabeti olarak da adlandırılır.



Şekil : 1

Adil ve Zararlı Vergi Rekabeti Ayrımı

Yukarıdaki Şekil 1 ülkeler arasında oluşan vergi rekabetinin belli bir sınırı aştıktan sonra artık makul bir rekabet olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir. Bu sınırın ne olduğu ise daha çok uluslararası kuruluşlar tarafından ortaya koyulmaya çalışılmakta ve ülkelerin yapmış oldukları çeşitli uygulamalar dikkate alınmaktadır. Bu sınırı belirleyebilmek, bütün mükelleflere tanınan genel bir vergi indirimi ile sadece yabancı yatırımcıları çekmeyi amaçlayan bir vergi indirimi arasındaki farkı ortaya koyabilmektir (AVI-YONAH, 2000, s.49). Şayet ülke uygulamaları bu tarz özellikler taşımakta ise artık oluşan rekabetin zarar verici olduğu söylenebilmektedir. OECD 1998 yılı raporuna göre zararlı vergi rekabeti, sermaye ve finansal yatırımların yön değiştirmesinin sağlanarak diğer ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğratılması olarak tanımlanabilir (OECD, 1998, s.16). Buradan hareketle, şayet oluşan rekabet diğer ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına neden oluyorsa, Şekil 1'deki sınırın aşıldığı ve adil bir rekabetten uzaklaşmış olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca, Almanya Maliye Bakanlığı Bilimsel Danışma Kurulu, 1999 yılında adil ve zararlı vergi rekabeti ayırımına ilişkin bir tanımlama yapmaya

çalışmıştır. Kurul, genel bir vergi oranı indirimini, ilke olarak uluslararası sermaye dağılımını etkilese bile adil vergi rekabeti olarak tanımlamıştır. Buna karşılık, iç vergi sisteminde genel bir iyileşme yerine diğer ülkelerin vergi politikalarını olumsuz etkileme amacı varsa ve kendi vergi gelirlerini olumsuz etkilemeden diğer ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz etkiliyorsa zararlı kabul edilecektir (ÖZ, 2005, s.60).

102. Vergi Rekabetine Neden Olan Etkenler

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezbetmeye ve üretim faktörlerini, özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması, vergi rekabetine neden olmaktadır (ÖZ, 2005, s.57). Ülkelerin bu çabasını kolaylaştıran ve vergi rekabetinin doğmasına neden olan etkenler ise aşağıdaki başlıklar altında ele alınabilir.

1020. Sermayenin Mobilitesinin Artması

Vergi rekabetinin çıkış noktasını, mükelleflerin vergi yükünü minimize etme çabaları oluşturmuştur. Bu çabalar, verginin yatırım kararlarında etkili bir faktör olarak ortaya çıkmasıyla birlikte daha da önem kazanmıştır. Özellikle sosyalist devletlerin piyasa ekonomisine geçmeleri ve önemli piyasa reformları yapmaları sonucunda vergi politikası, günümüzde sermayenin yer seçiminde önemli bir faktör halini almıştır. Yani, vergi dışı faktörler ülkeler arasında eşitlendikçe vergi rekabeti daha şiddetli oluşmaya başlamıştır (EDWARDS-RUGY, 2002a, ss.6-7). Bu da devletlerin, vergi politikasını yabancı sermaye çekmek için etkin şekilde kullanabilmelerini sağlamıştır.

Ulusal ekonomiler son yıllarda artan bir şekilde birbirleriyle daha çok bütünleşmişlerdir. Bu bütünleşmede sınırlar arasındaki yabancı yatırımların payı büyük olmuştur. İstihdama katkısı, milli gelire olumlu etkisi ve ileri teknolojiyi yakalamada yabancı yatırımların önemini gören ülkeler yabancı yatırımlar önündeki engelleri kaldırmaya başlamışlardır. Son otuz yıldır birçok ülke kambiyo kontrollerini kaldırmak suretiyle sınırlarını yabancı yatırımlara açmıştır. Ayrıca ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları ikili yatırım ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi deregülasyon faaliyetleri de yabancı yatırımların artmasına neden olmuştur (AKTAN-VURAL, 2004, ss.74-75). Teknolojik gelişmeler, iletişim ve ulaşım maliyetlerinin düşmesi, bilgisayar

teknolojisinin ve internet kullanımının yaygınlaşması sermaye mobilitesinin artmasının en büyük nedenleri konumundadırlar (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.4).

Günümüzde global yatırım akımlarını etkileyen bir faktör olarak vergi politikasının önemi artmıştır. Ülkeler arasında vergi dışı faktörler çok daha eşit duruma geldiği için, vergi rekabeti çok daha yoğun olmaktadır. Nitekim, firmaların yerleşim yeri kararlarında bunu görmek mümkündür. Geleneksel olarak yurtdışına yatırım yapmanın önemli bir nedeni, petrol yatakları gibi sabit kaynaklara ulaşmanın kazancını elde etmek olmuştur. Ancak günümüzde, birçok endüstrinin tabanı gevşektir ve hemen hemen her yerde yerleşebilir. Örneğin, ABD'nin en hızlı artan yurtdışı doğrudan yatırım alanları finans ve hizmetlerdir. Ayrıca, ürün değerinin artan bir payı bilgi, ticari marka ve patent gibi gayrimaddi mallar (intangible) şeklindedir. Gayrimaddi mallardan elde edilen karlar kolayca düşük vergili ülkelere nakledilebilir. Dolayısıyla şirketler, günümüzde farklı ülkelerin vergi oranlarına öncekinden çok daha fazla duyarlıdır. Gerçekten ampirik araştırmalarda, yabancı doğrudan yatırımın vergilemeye çok daha duyarlı olduğunu tespit etmiştir. Rosanne Altshuler, Harry Grubert ve Scott Newlon da yaptıkları çalışmada, diğer ülkelerden %10 daha yüksek vergi oranına sahip ülkelerin diğer faktörler sabitken %30 daha az ABD yatırımı aldığı sonucunu elde etmiştir. Bu çalışmaların yanı sıra yapılan başka çalışmalarda da yazarların ulaştığı sonuç, vergilerin yabancı firmaların yerleşim yeri kararları üzerinde güçlü bir etkiye sahip olduğudur (GÜNAYDIN-ESER, 2005, ss.129-130).

Bu gelişmeler doğrultusunda, yabancı yatırımlar önündeki engellerin kalkması, vergi rekabetinin çıkışını sağlayan en önemli faktörü oluşturmaktadır. Şüphesiz yabancı sermayenin özgürce dolaşmadığı bir ortamda, vergilerin bir rekabet aracı olarak kullanılması söz konusu olmayacaktır.

1021. İşgücünün Mobilitesinin Artması

İşgücü mobilitesi de sermaye mobilitesi gibi uluslararası vergi rekabetine neden olan diğer bir etkidir. Ulusal sınırlar insanların serbest hareketine geniş engeller koyarken, teknolojik gelişmeler, bölgesel ticaret alanları ve yabancı iş fırsatları hakkında daha fazla bilgi, artan sınırlararası emek akımları oluşturmaktadır. Bu durum özellikle ileri teknoloji

ve finans gibi endüstrilerdeki kalifiye emek için geçerlidir. OECD tarafından yapılan bir analizde, göç kararında aile ve politik faktörler önemli olmaya devam ederken, ekonomik nedenlerle yapılan göçlerde bir artış olduğu bulunmuştur. Bu ekonomik sebeplerden birisi, özellikle yüksek gelirli insanlar için ülkeler arasında temel olarak değişen kişisel gelir vergileridir. Birçok ülkedeki gelir vergileri, gelir ile artan marjinal oranlara sahiptir. Bu durum, vergi rekabetine en fazla duyarlı olan yüksek gelirli kalifiye çalışanlar için geçerlidir (GÜNAYDIN-ESER, 2005,s.131). İşgücü hareketleri üzerinde vergilerin etkisi uluslararası vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda önemli bir konudur. Christiansen, Hagen ve Sandmo (1994) tarafından geliştirilen model göstermektedir ki, ortalama gelir vergisi oranlarındaki farklılıklar işgücü hareketleri üzerinde önemli etkiye sahiptir (GLAZER-KANNIAINEN-POUTVAARA, 2003, s.4).

Teknolojideki ilerlemeler, bölgesel ticaret bloklarının oluşması, internetle birlikte yabancı ülkelerdeki iş imkanlarının ortaya çıkması ülkeler arasında işgücünün dolaşımını hızlandırmıştır. Modern iletişim ve ulaşım teknolojilerinin işgücü mobilitesinin önündeki engellerden biri olan ulaşım maliyetlerini azaltması işgücünün kolaylıkla yer değiştirebilmesine olanak sağlamıştır. Çokuluslu şirketlerin çalıştırdıkları işgücünü firmalar arasında aktarmaları, dünyanın her tarafında istihdam etmek için nitelikli işgücü arayan uluslararası istihdam bürolarının faaliyete geçmesi, çağdaş ve daha kaliteli eğitim almak için yurtdışında tahsil gören gençlerin sayısındaki artış, beyin göçü olarak adlandırılan nitelikli işgücü akımlarının global düzeyde artmasına neden olmuştur (AKTAN-VURAL, 2004, ss.76-77).

1022. Diğer Faktörler

Sermaye ve işgücünün mobilitesinin artmasının yanında aşağıda sayılan faktörler de vergi rekabetine neden olmuştur.

Vergi cennetleri: Vergi rekabetine neden olan etkenlerden biri de vergi cennetlerinin sayısının artmasıdır. Özellikle çokuluslu şirketlerin sayısının artması ve kazançların ülkeler arasında kağıt üzerinde kolaylıkla yer değiştirebilmesi, zarar verici bir rekabetin ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

Uluslararası entegrasyonlar: Uluslararası entegrasyonların artmasıyla birlikte, bu entegrasyonlar içerisinde sağlanan serbestleşme de vergi rekabetine neden olmuştur. Her ne kadar bu entegrasyonlar, bir takım kuralları beraberinde getirirse de haksız rekabete neden yaratacak uygulamalar doğabilmektedir. Örneğin, AB gibi bir birlikte, İrlanda sermayeye çok düşük bir vergi oranı (%12,5) uygulayabilmektedir.

Uluslararası entegrasyonların ve vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerin sayılarının artması gibi faktörler vergi rekabetine neden olmakla birlikte uluslararası vergi rekabetinin temel nedeni, sermaye ve işgücü mobilitesinin artmasıdır (EDWARDS-RUGY, 2002a,s.1).

103. Vergi Rekabetine İlişkin Teoriler

Vergi rekabetine ilişkin teoriler iki farklı görüş etrafında toplanmaktadır. Bunlardan ilki, vergi rekabetinin olumlu sonuç doğuracağı fikrine dayanmaktadır. Diğeri ise, günümüzde daha çok kabul edilen ve vergi rekabetinin olumsuz sonuç doğuracağı fikrine dayanmaktadır.

1030. Vergi Rekabetinin Faydalı Olduğuna İlişkin Teoriler

Vergi rekabetinin olumlu sonuç doğuracağına ilişkin teorilerin ilki, 1956 yılında Charles Tiebout tarafından ortaya atılan bir teze dayandırılmaktadır. Bu tez yerel yönetimlerin birbirlerinden farklı kamu harcamaları yapmalarının olumlu sonuç doğuracağını ileri sürmektedir. Bu şekilde her yönetim farklı kamu hizmeti sunarak, diğer yerel yönetim sınırları içerisindeki vatandaşları, kendi sınırları içerisine çekmeye çalışmaktadır (TIEBOUT, 1956, ss.423-424). Tiebout'in oluşturmuş olduğu modelde her birey kamu harcamalarından yararlanan birer tüketici konumundadır. Çok sayıda yerel yönetimin yer aldığı modelde, yöneticiler diğer yerel yönetim sınırları içerisindeki vatandaşları çekmek için onların faydasını maksimum yapacak kamu hizmetlerini sunmaya çalışırlar. Yerel yönetimler hakkında yeterince bilgi sahibi olan vatandaşlar da kendi refahlarını maksimuma çıkartacak olan yerel yönetime oy verirler. Bu bağlamda modelde vatandaşlar tüketici-seçmen olarak adlandırılmaktadır. Bu teoriyi açıklamaya başlamadan önce Tiebout'in teorisinin yerel yönetimler üzerine odaklandığını belirtmek yerinde olacaktır. Ülkeler arasındaki vergi rekabetini açıklamada bu teorisinin kullanılmasının

nedeni olarak, günümüzde sermaye ve işgücünün uluslararası hareketliliğinin hızlanmasıyla birlikte, ulusal devletlerin, ülkeler arasında hareket eden mükellefleri çekmeye çalışarak, daha çok yerel yönetimlere benzemeleri gösterilmektedir (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.20).

Bazı yerel ihtiyaçların, yerel kamu idareleri tarafından merkezi yönetime nazaran daha iyi karşılanabileceği fikri kamu hizmetlerinin bölüşümünü gündeme getirmiştir. Bu şekilde bir bölüşüm sonrası yerel yönetimler arası bir rekabet doğacaktır ve bu rekabet de yerel yönetimleri, kendi sınırları içerisinde yaşayan kişilerin talep ettikleri malları etkin bir şekilde üretmeye sevkedecektir. Charles Tiebout tarafından ileri sürülen bu görüş literatürde Tiebout Hipotezi olarak bilinir (STIGLITZ, 2000, s.735). Tiebout'in hipotezine göre aileler, vergi ve harcama tercihlerine göre kendi kendilerine bölgeler arasında bir seçim yapabileceklerdir (JANEBA-SCHJELDRUP, 2003, s.8).

Tiebout hipotezini, bölgelerin mobil faktörleri çekmek için yarışacakları ve vergi oranlarının kamu yatırım mallarının maliyetini firmalara yansıtılabileceği bir model olarak kolayca genişletmek mümkündür. Tiebout hipotezine göre vergi rekabeti, kamu harcamalarının marjinal maliyetinin marjinal faydasına eşit olduğu durumda etkin bir sonucun doğmasına neden olacaktır (JANEBA-SCHJELDRUP, 2003, s.8).

Tiebout'in ileri sürdüğü tezi anlayabilmek için öncelikle modelde yer alan varsayımları açıklamak gerekir. Bu varsayımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (TIEBOUT, 1956, s.419):

1. Tüketici-seçmenler çeşitli yerel yönetimler arasında tamamen serbest olarak hareket edebilmekte ve kendi tercihlerini en iyi karşılayan yönetime serbestçe geçebilmektedirler.
2. Tüketici-seçmenin gelir ve harcama kalıpları arasındaki farkları çok iyi bildiği ve bu farklara göre hareket edeceği, yani bütün yerel yönetimler hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu varsayılır.
3. Tüketici-seçmenin yaşamak için seçebileceği çok sayıda yerel yönetim vardır.
4. Sunulan kamu hizmetleri yerel yönetimler arasında hiçbir dışsal ekonomiye veya ekonomik aykırılıklara neden olmaz.

5. İş fırsatlarından dolayı olan kısıtlamalar göz ardı edilir. Bütün insanların bölünmüş gelir üzerinde yaşadığı varsayılır. İşler, bireyler üzerinde bölgesel sınırlamalar getiremez.
6. Belirli bir kamu mal ve hizmet paketinin üretiminin ortalama maliyetinin büyüklüğü minimize edilerek, bir yerel yönetimin optimal büyüklüğü belirlenebilir.
7. Her yerel yönetim kendi optimal büyüklüğüne ulaşmaya çalışır. Optimal büyüklüğün altındaki yerel yönetim, ortalama maliyetleri azaltmak için yeni vatandaşlar çekmenin yollarını ararlar.

Tiebout, bireylerin yerel yönetimler arasında serbestçe dolaşabilmelerinin yerel kamu hizmetleri problemini çözeceğini iddia etmiştir. Bu iddiaya göre, bireyler tercihlerini oy verme mekanizmasıyla ortaya koymaktadırlar. Bu şekilde bireyler, kendileri için en iyi kamu hizmetlerini ve en uygun vergileri sunan yerel yönetimlere oy vererek onların sınırları içine geçmiş olurlar (ROSEN, 1999, s.476). Tiebout bunu “bireyler kendi ayaklarıyla oy kullanırlar” (vote with their feet) şeklinde ifade eder.

Tiebout Hipotezi'nin ardında yapılan çalışmalar modelin bazı eksikliklerini ortaya koymuştur. Öncelikle yapılan birçok çalışmada ülkeler arasındaki vergi rekabetinin etkinsizliğe neden olacağı sonucuna varılmıştır. Kaynakların en etkin şekilde kullanılacakları yerlerde kalamayacakları ve dolayısıyla düşük vergili ülkelere doğru oluşacak bir yatırım akışının etkinsizliğe neden olacağı düşünülür (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.20). Tiebout'in teorisindeki eksikliklerden bir diğeri de bölgeler arasındaki dışsallıkları göz önüne almamasıdır. Bir bölgedeki yönetimin kendi vatandaşlarının refahını artırmaya çalışması, diğer bölgedeki vatandaşların refahlarının azalmasına neden olabilir. Bu da vergi rekabeti literatüründe “mali dışsallık” olarak adlandırılır. Diğer bir dışsallık da bölgelerin üretim veya faktör fiyatlarını diğer bölgelerle karşılaştırarak değiştirebilecek yeterli büyüklüğe ulaşmaları sonucunda doğar. Buna da “parasal (pecuniary) dışsallık” denir. Bu dışsallık da bölgeler arasında üretim faktörlerinin etkinsiz bir şekilde eksik dağılımına neden olan politika farklılıklarıyla sonuçlanır. Son olarak da, yerel yönetimler kendi vatandaşlarının isteklerini en iyi şekilde karşılama konusunda başarısız olabilirler (WILSON, 1999, s.272). Bununla birlikte çoğu vergi rekabeti modelinde işgücünün mobil olmayan üretim faktörü olarak ele alınmasına karşılık

Tiebout'in modelinde işgücünün mobil olarak dikkate alınması bu modelin artısı olarak dikkate alınabilir (BRUECKNER, 2000, ss.286-287).

Diğer önemli bir ekonomik literatür zararlı vergi rekabetine ve vergi koordinasyonuna karşı olan Kamu Tercihi Literatürü'dür. Brennan ve Buchanan (1980)'a göre, vergi rekabeti refah sağlayıcıdır. Çünkü vergi rekabeti, devletin aşırı büyümesini ve rant kollama faaliyetlerini sınırlandırarak, faydasız kamu harcamalarında bir azalışa neden olacaktır (JANEBA-SCHJELDERUP, 2003, s.2). Politikacıların ve bürokratların, üretim faktörü sahiplerinin ve vatandaşların tamamının çıkarını düşündüklerini varsayan vergi rekabeti modellerinin aksine, kamu tercihi görüşü kamu çalışanlarının kendi çıkarlarını ön planda tutacağı gerçeğine dayanmaktadır (PLOJHAR, 2003, s,2).

Bu görüşü destekler tarzda Tannenwald da vergi rekabetinin olumlu sonuç doğurduğunu ileri süren dört durum belirtmiştir (GABOURY-VAILLANCOURT, 2003, s.9):

1. Leviathan¹ sayesinde mükelleflerin kendi çıkarlarını korumalarında bir azalma olması,
2. Vergilemede etkinliği artıran fayda prensibinin kullanımını teşvik etmesi,
3. Faydalanma prensibinin kullanımı sonucu verimliliğin artması,
4. Federal seviyede kullanımı daha uygun olan artan oranlı vergilemeyi teşvik etmesi.

Tannenwald'ın ileri sürdüğü bu görüşlerden ilki kamu tercihi literatürü ile benzerdir ve devletin aşırı büyümesini engellediğinden dolayı olumlu olduğu düşünülür. En önemlisi ise vergi rekabetinin, refahı sağlayan faydalanma prensibinin uygulanmasına neden olmasından dolayı ikincisidir. Bu da vergilemede faydalanma prensibinin uygulanmasının olumlu olduğu görüşüne dayanmaktadır.

¹ İlk defa 1651 yılında Thomas Hobbes tarafından kullanılmış olan leviathan, aşırı büyüklüğü nedeniyle kendi ağırlığı altında ezilen, mutlak güç ve yetkilere sahip egemen bir devleti ifade etmektedir.

1031. Vergi Rekabetinin Zararlı Olduğuna İlişkin Teoriler

Günümüzdeki sonuçları değerlendirildiğinde, vergi rekabetinin zararlı olduğuna ilişkin görüşler ağırlık kazanmaktadır. Bu görüşlerin dayandığı ilk çalışma Wallace Oates (1972)'e aittir. Oates'e göre, vergi rekabeti zararlıdır. Çünkü, vergi gelirlerindeki azalış kamu hizmetlerinin optimal refah seviyesinin altında sunulmasına neden olacaktır. Oates, vergi rekabetinin, kamu hizmetlerinin tedarikinde daha düşük etkinliğe ve daha az bir miktara neden olacağını ileri sürmektedir. Eğer devletler yabancı sermaye çekmek için vergileri azaltırlarsa kamu harcamaları, bu harcamaların marjinal faydalarının marjinal maliyetlerine eşit oldukları seviyenin altında oluşacaktır. Oates'in, böyle bir devlet politikasının etkin olmayacağı fikri, hiçbir devletin böyle bir mücadelede rekabetçi bir avantaj elde edemediği varsayımına dayanır (PLOJHAR, 2003, ss,1-2). Oates'e göre, yatırım çekmek için yerel yönetimlerin düşük vergi oranları uygulaması, yerel yöneticilerin harcamaların marjinal faydasının marjinal maliyetine eşit olduğu seviyenin altında tutmalarına neden olacaktır (INFANTI, 2002, s.1153).

1980'li yıllarda ekonomistler Oates ve Tiebout'in görüşlerini test eden modeller oluşturmaya başladılar. İlk olarak George Zodrow ve Peter Mieszkowski ulusal ekonominin çok sayıda aynı özelliklere sahip yönetimlerden (ki bu yönetimlerde her vatandaş sabit bir faktör olan eşit bir toprak parçasına ve mobil bir faktör olarak da ulusal sermaye stoğuna sahiptir) oluştuğu temel bir vergi rekabeti modeli oluşturmuşlardır. Tiebout'in modelinde yerel yönetimler sadece bozucu olmayan fayda vergileri uygulamakta iken, Zodrow ve Mieszkowski yerel kamu mallarının, ya bozucu olmayan bir baş vergisi veya mobil sermaye üzerindeki bozucu bir vergisiyle (servet vergisi) ya da her ikisinin bir kombinasyonu ile finanse edildiğini varsaymıştır. Bu varsayımlara dayanarak Zodrow ve Mieszkowski, yerel yönetimlerin, Tiebout'in fayda vergilerinden ziyade bozucu bir servet vergisine güvenmesi durumunda, vergi rekabetinin kamu mallarının sunumunda etkinlik problemi doğuracağı sonucuna varmışlardır. Zodrow ve Mieszkowski bu durumu "negatif mali dışsallık" olarak tanımlamışlardır. Yani, servet vergilerinin artırılması sermayeyi yerel yönetim sınırları dışına itecektir (INFANTI, 2002, s.1153).

Daha sonra ise David Wildasin vergi rekabeti ile birleşen etkinsizliğin bir çeşit dışsallık olarak adlandırıldığı yeni bir model geliştirmiştir. Zodrow ve Mieszkowski gibi Wildasin

de vergi rekabetinin etkinlik sorunu üzerinde durmuştur. Wildasin'e göre, bir bölgedeki vergi oranlarındaki artış, mobil sermayenin düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaçmasına neden olacaktır. Mobil sermayenin böyle bir kaçıışı düşük vergi oranına sahip olan ülkenin vergi matrahında ve vergi gelirlerinde bir artışa neden olacaktır. Wildasin bu problemin çözümü için muhtemelen yüksek seviyedeki bir yönetim tarafından ödenen düzeltici bir yardım önermiştir (INFANTI, 2002, ss.1153-1154).

Sam Bucovetsky ve John Douglas Wilson oluşturdukları bir model ile bu analizi genişletmişlerdir. Bu modelde, Zodrow ve Mieszkowski'nin kamu harcamalarının sadece mobil sermaye üzerinden alınan vergi ile finanse edildiği varsayımının haricinde, mobil olmayan sermaye üzerinden de alınan bir vergiyi modele katmışlardır. Bu varsayım altında dahi Bucovetsky ve Wilson vergi rekabetinin kamu harcamalarının normalin altında sunulacağı sonucuna varmışlardır. Eğer bir yönetim işgücü geliri üzerindeki vergileri artırırsa kendi işgücü arzı azalacaktır; işgücü arzındaki bu azalış yönetimin sermaye talebini azaltacak ve sermaye talebinin azalması diğer yönetimlerin daha çok sermayeye ulaşmasını sağlayacaktır. Sonuç olarak bu, yerel yönetimin işgücü ücretlerinde ve işgücü arzında bir artışa neden olacaktır (INFANTI, 2002, s.1154).

Zodrow ve Mieszkowski (1986), Wilson (1986) ve Wildasin (1989) oluşturdukları modellerde, yerel yönetimlerin yerel hizmetleri karşılamak için bütün vergileri mobil sermaye üzerinden aldığı varsayılır. Bu bağlamda, yerel yönetimlerin aldıkları kararların diğer yerel yönetimleri etkileyebileceğini hesaba katmamalarından doğan çeşitli dışsallıklar ortaya çıkmaktadır. Bu, tipik olarak çok düşük kamu hizmeti seviyesi ile birlikte optimal olmayan vergi oranlarına neden olur. Buradan hareketle vergi rekabeti, kamu hizmetlerinin gerçekten de düşük olması ile sonuçlanır (OATES, 2001, s.509).

Vergi rekabetine elde edilen gelir açısından bakan Diamond ve Mirrlees (1971)'e göre küçük dışa açık bir ekonomide etkin vergileme, yabancı yatırımcılar tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesinde sıfır vergileme şeklinde sağlanır. Çünkü, bu ülkelerin uygulayacağı herhangi bir pozitif vergileme (yabancı sermayenin reel anlamda vergilendirilmesi), vergi yükünü yabancı yatırımcılara kaydırmaksızın ekonominin dengesini bozacaktır. Eğer uluslararası sermaye akışı yüksek oranda vergi farklılıklarına duyarlı ise, vergi oranlarını azaltıcı teşvikler de muhtemelen artacaktır. Yapılan çalışmalar

göstermiştir ki, yabancı yatırımcılar tarafından elde edilen gelirin vergilemesinde ısrar etmek vergilendirilmemesi durumuna göre daha düşük gelir sağlayacaktır (HINES, 2004, s.13).

1032. Vergi Rekabetine İlişkin Diğer Teoriler

Schuzle ve Ursprung (1999) tarafından oluşturulan diğer bir vergi rekabeti modelinde, tam mobil sermaye ve mobil olmayan işgücü olmak üzere iki üretim faktörü bulunmaktadır. Basitçe sermaye ve işgücü üzerindeki vergilerin aynı olduğu (kaynak esaslı) varsayılır ve devlet bu iki üretim faktöründen aldığı vergilerle kamu hizmetlerini finanse etmektedir. Sermaye ve işgücü vergileri ayrı ayrı ele alınınca, ülkeler vergi matrahlarını sabit tutmak için mobil olmayan üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artırılması gereğini hissederler. Bu modele göre işgücü stoğu fazla olan ülkeler vergi oranlarını işgücü az olan küçük ülkelere nazaran daha yüksek tutabilirler. Çünkü, yüksek vergilerin sermaye çıkışına yaptığı negatif etki, işgücünün mobil olmadığı varsayımında daha az olur. Bununla birlikte işgücü arzı bakımından küçük ülkeler, işgücü rasyolarına göre daha yüksek sermayeye sahiptirler, bu ülkelerin vergi cenneti olarak rol oynama şansları vardır ve böylece büyük ülkelere nazaran daha fazla bir refaha ulaşabilirler (HANSSON-OLOFSDOTTER, 2004, ss.2-3). Kanbur ve Keen (1993) de küçük ülkelerin vergi oranlarını daha düşük tutabilme nedenlerini, bu ülkelerin kendi büyüklüklerine oranla vergi oranlarını indirerek daha fazla sermaye çekebilmelerine bağlamaktadırlar. Böylece küçük ülkelerin düşük vergi oranları vergi rekabeti için dolaylı bir delil teşkil etmektedir (GORTER-MOOIJ, 2004, s.60). Yüksek vergili ülkeler düşük vergili ülkelere göre vergi indirimine daha çok duyarlıdırlar (DEVEREUX-LOCKWOOD-REDEANO, 2003, s.4). Çünkü, bu ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğrama şansı daha fazladır.

Musgrave (1997)'e göre, vergi rekabetinin iyi ya da kötü oluşu rekabetin türüne bağlıdır. Rekabetin bir bölge için iyi olabilmesi için, düşük maliyetle doğru hizmetleri sağlamalı, etkin ve adaletli bir vergi sisteminin oluşmasına yardım etmelidir. Ayrıca, birçok yerel yönetimle sağlanan bir yerleşme, yerel seviyede bu görüşü desteklemektedir. Halbuki, eğer yerel yönetimler sermaye ve yüksek gelirli vatandaşları çekmek için düşük vergi oranları sunarlarsa, uzun dönemde kamu hizmetleri etkin olmayan bir seviyede

oluşacak ve sermayenin kullanımında da etkinlik sağlanmayacaktır (GABOURY-VAILLANCOURT, 2003, s.8).

Adam Smith, 1776 yılında yazmış olduğu *Ulusların Zenginliği* adlı eserinde, mobil sermaye üzerindeki yüksek vergilerin çalışanlar ve ekonomi üzerinde bir kayba neden olacağını ileri sürmüştür. Smith'e göre toprak sahipleri toprağın yer değiştirememesinden dolayı belli bir ülkenin vatandaşı durumundadırlar. Buna karşın sermaye sahipleri mobilitesinden dolayı sermaye sahipleri dünya yurttaşı durumundadırlar ve yüksek vergi ile karşılaştıklarında başka bir ülkeye göç ederek faaliyetlerini burada sürdürebilirler. Hem toprağı hem de emeğı kullanan sermayenin yurtdışına çıkması toprak kiralalarının ve emeğın bedelinin düşmesine neden olacaktır. Smith'in döneminden bugüne değışen; sermaye ve bireylerin sınırlar arasında yer değıştirebilmesi olmuştur. Kapalı bir ekonomide sermaye ve kalifiye işgücü üzerindeki yüksek vergiler ekonomik büyümeyi yavaşlatacaktır. Açık ekonomilerde ise böyle kötü bir vergi politikası, sermaye ve işgücü akışı üzerinde daha büyük bir etki göstereceğinden dolayı daha büyük ekonomik kayıplara neden olabilir. Dolayısıyla vergi rekabeti daha önemli bir hal almaktadır (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.2).

Vergi rekabeti literatüründe kabul edilen genel görüşe göre, vergi rekabetinin etkinlikten uzak düşük vergi oranlarına neden olduğu ileri sürülmektedir. Fakat iki çeşit vergi rekabetinin yüksek vergi oranlarına neden olduğu tezi ileri sürülmüştür. Bunlar: Dikey Vergi Rekabeti ve Çifte Vergilendirme Anlaşmalı Vergi Rekabetidir.

Dikey Vergi Rekabeti: Buradaki temel problem her seviyedeki yönetimin aynı vergi matrahını vergilendirmesidir. Bu nedenle, bir yönetim kademesi tarafından alınan vergi diğer yönetim kademesinin vergilendirebileceğı vergi matrahını azaltacaktır. Sermaye vergilemesi açısından örneğın, federal devlet vergi oranlarındaki bir artış her eyalet yönetiminin ulaşabileceğı sermaye miktarını azaltmak suretiyle ulusal tasarrufları azaltacaktır. Tek bir eyaletin vergi oranını artırması daha az da olsa federal devlet tarafından ulaşılabilen vergi matrahını azaltarak bu duruma benzer bir etki doğuracaktır. Burada vergi artışları pozitif dışsallıklardan ziyade negatif dışsallık doğurduğundan dolayı, temel vergi rekabeti modelinin aksine dikey vergi rekabetinin yüksek vergi oranlarına neden olduğu söylenebilir(WILSON, 1999, ss.289-291).

Çifte Vergilendirme Anlaşmalı Vergi Rekabeti: Çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesindeki en önemli hususlardan biri de çifte vergilendirme anlaşmalarının kullanımınıdır. Bu tez Bond ve Samuelson (1989) tarafından ortaya atılmıştır. Modellerinde stratejik değişken olarak yabancı kaynaklı geliri vergilendiren sermaye ihraç eden ve sermaye ithal eden iki ülke vardır. Onlara göre çifte vergilendirmeyi önlemek için sermaye ihraç eden ülkenin vergi kredisi yöntemini kullanması, bütün uluslararası sermaye akışlarının durmasına ve vergi oranlarının çok yüksek seviyede oluşmasına neden olacaktır. Buradaki temel dayanak, sermaye ithal eden ülkenin vergi oranlarını, sermaye ihraç eden ülkenin vergi oranına kadar artırma şansı olmasıdır. Çünkü aynı geliri vergilendirecek olan sermaye ihraç eden ülke, vergi kredisi sayesinde yatırımcıya vergi kolaylığı sağlayacaktır. Fakat, sermaye ihracı olduğu sürece, sermaye ihraç eden ülke yabancı kaynaklı gelir üzerindeki kendi vergi oranını, sermaye ithal eden ülkenin vergi oranı üzerinde tutmaya çalışacaktır. Böylece her iki ülke de aynı gelir üzerinden daha fazla vergi alabilmek için vergi oranlarını yüksek tutmaya çalışacaklardır (WILSON, 1999, s.291).

Sonuç olarak, vergi rekabetine ilişkin oluşturulan modellerden, uluslararası sermaye mobilitesinin derecesi ile sermaye geliri vergisinin negatif, işgücü vergisinin ise pozitif ilişkili olduğu çıkarımı yapılabilir. Ayrıca büyük ülkeler vergi matrahlarının erozyona uğrama riski daha az olduğundan küçük ülkelere göre daha yüksek vergi oranları uygulayabilirler (BRETSCHGER-HETTICH, 2003, s.1). Çünkü büyük ülkeler yabancı sermaye çekmek için vergi oranlarından ziyade sağlam kamu yapısı, eğitilmiş işgücü ve düşük ticaret maliyetlerini de kullanabilirler. Bu nedenle büyük ülkeler yabancı sermaye çıkışına neden olmadan küçük ülkelere kıyasla daha yüksek vergi oranları koyabilirler (BENASSY-QUERE, FONTAGNE, LAHRECHE-REVIL, 2001, s.5).

11. Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sermaye Kazancının Vergilendirilmesi

Uluslararası vergi rekabeti ile sermaye kazancının vergilendirilmesi arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Sermaye hareketlerinin izlemiş olduğu seyir ve sermaye kazancının vergilendirilmesinde yaşanan gelişmeler vergi rekabeti açısından önem arz etmektedir. Globalleşmeyle birlikte sermayenin mobilitesi artmış aynı zamanda, sermaye kazancının

vergilendirilmesi de zorlaşmıştır. Bu bağlamda sermayenin vergileme ilkeleri ve kazanmış olduğu boyutun ele alınması yerinde olacaktır.

110. Uluslararası Sermaye Kazancının Vergilendirme İlkeleri

Uluslararası sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde ikametgah ve kaynak olmak üzere iki ilke uygulanmaktadır. Bu ilkelerin uluslararası vergi rekabetine etkisi farklılık göstermektedir. Zira kaynak ilkesi sadece yurtiçindeki kazancı vergilendirirken, ikametgah ilkesi hem yurtiçi hem de yurtdışı faaliyetleri vergilendirmektedir. Vergi rekabeti açısından ülkelerin bu iki ilkedeki hangisini seçtiği önem arz etmektedir. Çünkü her iki yöntem de çifte vergilendirmeyi önlemek ya da etkisinin azaltılması amacıyla vergi alma hakkının sınırlandırılması hususunu düzenlemektedir (PEHLİVAN, 2003, s.26).

İkametgah prensibi, bir birey nerede gelir elde ederse etsin, elde etmiş olduğu bütün geliri toplayıp ikamet ettiği ülkede beyan etmesini ve bu ülkede vergisini ödemesini ifade etmektedir. Bu sistemde gelirin vergilendirilmesi için gelirin elde edildiği ülke ile vergilendirildiği ülkenin aynı olmasına gerek yoktur. İkametgah prensibi altında bir firma nerede gelir elde ederse etsin elde etmiş olduğu gelir için daimi olarak ikamet ettiği ülkede vergisini öder. Bu nedenden dolayı ülkeler arasında vergi oranları farklı olsa bile ikametgah prensibinin uygulanmasıyla, vergiler yatırımcıların nereye yatırım yapacaklarını veya tasarruflarını nerede biriktireceklerine yönelik kararlarını etkilemezler; yani ikametgah prensibi sermaye ihraç tarafsızlığını² sağlamış olur. Ayrıca ikametgah prensibi sermaye üzerindeki vergi oranlarının büyüklüğüne karar verme konusunda da ülkelere bir serbestlik kazandırır (FUEST-WEICHENRIEDER, 2002, s.1). Bu olumlu yönlerine karşın ikametgah esaslı vergilemede kazancın tespit edilmesi zor olmakta ve bu konuda yabancı finansal araçları bilgi almak için zorlamak da pek mümkün olmamaktadır (DESAI, 1999, s.178). Bu nedenle ikametgah ilkesinin uygulanması güçleşmektedir.

Ülkenin sadece kendi sınırları içerisinde elde edilen geliri vergilendirmesine ise kaynak ilkesine göre vergilendirme adı verilir. Kaynak ilkesi direkt olarak yatırımcının aldığı geliri

² Gerek yatırımın yapıldığı ülkedeki gerekse yatırımcının kendi ülkesindeki vergileri dikkate alarak; hem yatırımcının kendi ülkesinde hem de yatırım yapılan ülkede marjinal bir yatırım yapılması durumunda, her iki ülkede de yatırımcının karşılaşacağı vergi oranının aynı olmasını ifade eder.

azalttığı için yatırım yapılan ülkeler bu vergileri düşük tutarak sermayeyi çekmeye çalışırlar (GENSER, 2001, ss.18-19). Kaynak esaslı altında, kişinin bütün gelirinin kaynakları farklı ülkeler arasında dağıldığından, bu kişinin bir ülkedeki geliri onun gelir kazanma kabiliyetini yansıtmaz. Yani kaynak esasına göre vergileme, kişinin vergi ödeme gücünü göstermez. Açık olarak vergi ödeme gücünü göstermesi bakımından ikametgah prensibinin uygulanması gereklidir. Ayrıca kaynak prensibi sınırlı dünya kaynaklarının etkin kullanımını sağlamada yetersiz kalmaktadır.

İkametgah prensibinin aksine, kaynak ilkesinde, sermaye alan ülke, yerli ve yabancı yatırımcıya eşit davranarak sermaye ithal tarafsızlığını³ sağlar. Böylece yatırımcılar sermayelerinin üzerindeki net vergi oranları uluslararası alanda eşitleninceye kadar yatırımlarını tekrar dağıtırlar (GENSER, 2001, s.22).

Vergi ödeme gücünü göstermesi ve dünya kaynaklarının etkin kullanımını sağlaması bakımından arzu edilen sistem ikametgah prensibi olmasına rağmen, dünyada bütün ülkelerin vergi sistemleri kaynak prensibine yaklaşmaktadır (SHIBATA, 2001, ss.3-5). Kaynak ilkesi geçen 20 yıl içinde, vergi cennetleri tarafından zararlı vergi rekabetinin gelişmesi için önemli bir ön şart olmuştur. Kaynak ilkesi firmalara, ikametgahlarını vergi cennetlerine almadan veya reel bir yatırım yapma gereksinimine ihtiyaç duymadan, yabancı yatırımcılar için özel vergi imtiyazları kullanmalarına izin verir (SCHRATZENSTALLER, 2000, s.13).

Uluslararası vergi rekabetinin zararlı sonuçlara yol açmasını önlemek açısından ülkelerin ikametgah prensibini uygulamaları gerektiği konusunda genel bir eğilim vardır. Çünkü bu şekilde sermaye, düşük vergi avantajlarından yararlanmak için ülke dışına çıkmaya yanaşmayacak, böylece elde etmiş olduğu gelir kendi ikamet ettiği ülkede vergilendirilecektir; bu da sonuç olarak sermayenin kendi ülkesindeki yüksek vergi oranına muhatap olmasına neden olacaktır.

Gordon'a göre küçük ve dışa açık bir ülkede sermaye üzerine hiçbir bozucu kaynak esaslı vergi koyulmamalıdır. Küçük açık bir ekonomide bütün vergiler mobil olmayan

³ Belli bir ülkedeki yatırımların, yatırımcısının hangi ülkeden olduğuna bakılmaksızın aynı vergi oranına tabi olmasını ifade eder.

faktörler üzerindedir. Çünkü mobil faktörler dünya üzerinde istediği yere yerleşebilmektedir. Sermaye üzerindeki kaynak esaslı bir verginin etkisi işgücü üzerindekiyle aynı olacak ve bu da sermaye stoğunun azalmasına neden olacaktır (SLEMROD, 2001, s.5).

Standart vergi rekabeti literatüründeki temel sonuç, mobil sermaye üzerindeki kaynak esaslı bir vergilemenin bölgelerarası sermaye mobilitesi artışı ile dibe doğru yarış olarak adlandırılan bir rekabete neden olacağıdır (KROGSTRUP, 2004, s.3).

Sonuç olarak, hem kaynak ilkesi hem de ikametgah ilkesinin kullanılmasının sebebi, kurum kazançlarının vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeden kaçınmaktır. Ama bunların ekonomik etkileri oldukça farklıdır. İkametgah ilkesi, yatırımın nereye yapılacağı konusunda uluslararası vergi oranlarının farklılaşmasında tarafsız kalırken bu durum kaynak ilkesi için geçerli değildir. Özetle, sermaye için vergi rekabetinde ikametgah prensibinin uygulanması durumunda vergi politikasında çok daha az problem doğacaktır. Buna rağmen çoğu yazara göre (Tanzi-Bovenberg,1990; Keen,1993; Sorensen,1995) kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kaynak ilkesine yaklaşılmaktadır (GENSER, 2001, ss.18-19).

111. Sermaye Kazancının Vergilendirilmesinin Uluslararası Vergi Rekabetine Etkisi

Dünya ekonomisi geçen 10 yıl içerisinde daha da bütünleşen bir hal almıştır. Bu bütünleşmede ise sınırlararası yatırımlardaki hızlı artış anahtar rol oynamıştır. Dünya üzerinde yabancı doğrudan sermaye yatırımlarının 1992-1997 yılları arasındaki ortalaması 639 milyar Dolar iken, 2003 yılında bu tutar 1,1 trilyon Dolara yükselmiştir (UNCTAD, 2004, ss.367-372). Şüphesiz bu gelişmeler globalleşme hareketinin sonucu olarak doğmuştur.

Finansal sermayenin mobilitesi yüksektir ve bu sermaye vergi oranlarındaki değişikliklere çok duyarlıdır. Globalleşme, üretim-dağıtım zincirinin birçok vergi bölgesine bölünmesini sağladığından dolayı, yabancı doğrudan sermaye artan bir şekilde mobil hale gelmiştir. Böylece globalleşme, sermayenin ve net sermaye ithal eden ülkelerin

gücünü artırırken, göreceli olarak işgücü ağırlıklı ve sermaye ihraç eden ülkelerin gücünü azaltmıştır (ASHER-RAJAN, 1999, s.2).

Sermayenin mobilitesi çeşitli nedenlerle artmıştır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir (LEE-McKENZIE, 1989, ss.80-81):

- İlk olarak, teknolojik gelişmeler ve geleneksel taşıma modellerinin yenilenmesi sonucu taşıma maliyetleri azalmıştır. Gerçekten de bir makinenin veya bir nihai ürünün ülkeler arasında dolaşımı eskiden olduğu kadar problem oluşturmamaktadır. Daha düşük ulaşım maliyetleri malların ve insanların ülkeler ve bölgeler arasında dolaşımını artırmıştır.
- İkinci olarak, herhangi bir mal üretmek için gerekli olan sermaye büyüklüğü azalmıştır. Bunda ise, bilgisayar teknolojisi önemli rol oynamıştır.
- Üçüncü olarak, iletişim iyileştirilmiş ve daha ucuz hale getirilmiştir. Firmalar üretimlerini daha kolay ve ucuz bir şekilde dünya üzerine yaymış ve uydu aracılığıyla şubeleri arasında gerekli irtibatı sağlamıştır. İletişim teknolojisindeki gelişmeler sermayenin yerleşmesine ve sermayenin kaynağı dışında bir yerde kullanılmasına neden olmuştur.
- Dördüncü olarak, bilgi artan bir şekilde sermayenin önemli bir kısmını oluşturmaya başlamıştır. Bilgiyi almak ve onu vergilendirmek zor hale gelmiştir. Çünkü bilgi, bilgisayarlar ve uydu aracılığıyla kolayca ülke sınırları arasında hareket edebilmektedir.
- Beşinci olarak, ülkeler arasında insanların göç etmelerini engelleyen sınırlamalar azaltılmıştır. Dolayısıyla, onların sahip oldukları sermaye de bu şekilde sahipleriyle birlikte hareket edebilme imkanı bulmuştur.
- Son olarak da, sermayenin uluslararası mobilitesinin artması mükelleflerin gelirlerini ülkeler arasında değiştirebilmesini ve böylece vergiden kaçınabilmelerini sağlamıştır.

Globalleşme sonucunda ülkeler arasındaki ekonomik engellerin kalkmasıyla birlikte yabancı sermayenin yer seçimindeki engeller de ortadan kalkmıştır. Başta sermaye olmak üzere üretim faktörlerinin yer değiştirmesindeki engellerin ortadan kalkması, ulusal vergi politikalarının şeklini değiştirerek (FITZGERALD, 2002, s.3), devletlerin mobil üretim faktörlerini kolayca vergilendirmelerine engel olmuştur (NEUMANN-HOLMAN-ALM,

2002, s.6). Çünkü sermayenin uluslararası mobilitesinin artması müteşebbislerin gelirlerini ülkeler arasında kolayca değiştirebilmelerini ve böylece vergiden kaçınabilmelerini sağlamıştır (LEE-McKENZIE, 1989, s.81). Geçen 30 yılı aşkın sürede yapılan çalışmalar - Diamond (1973), Feldstein (1978), Auerbach (1979), Atkinson ve Sandmo (1980), Judd (1985,1999), Chamley (1985,1986), Lucas (1990), Bull (1993), Chari, Christiano ve Kehoe (1994), Jones, Manuelli ve Rossi (1993,1997)- optimal bir vergi sisteminin sermayeyi vergilendiremeyeceğini ortaya koymuştur (ENGEN-HASSETT, 2004, s.209). Devletler artık kendi maliye politikaları üzerindeki monopol etkilerini kaybetmiş, alacak oldukları kararlarda yabancı komşularının kararlarını da dikkate almaya başlamışlardır (BRETSCHGER-HETTICH, 2003, s.3). Çünkü komşu ülkelerdeki uygulamalar ülkenin kendi vergi politikalarını da etkilemektedir. Yapılan bir ampirik çalışmada komşu ülkenin kurumlar vergisi oranlarındaki %10'luk bir indirimin, ülkenin kendi kurumlar vergisi oranlarında %3'lük bir azalışa neden olacağı belirtilmiştir (ALTSHULER-GOODSPEED, 2004, s.1). Şayet komşu ülkeler dikkate alınmadan bir politika uygulanırsa bu, ülkeden sermayenin dışarıya akmasına ve uluslararası alanda bu ülkenin diğerleriyle rekabet edemez duruma gelmesine neden olabilecektir.

Bir ülkede mobil matrah üzerindeki verginin artırılması, sermayenin alternatif yerleşim yerleri için olumlu bir dışsallık yaratabilmektedir (BENASSY-QUERE, FONTAGNE, LAHRECHE-REVIL, 2001, s.3). Diğer ülke için oluşan olumlu mali dışsallık, sermayeyi vergilendiren ülke için sermayenin ülke dışına çıkmasına neden olabilir (BORCK, 2003, s.1). Bunun yanı sıra, sermayenin önündeki engellerin kalkması uluslararası alanda ülkelerin vergi politikalarını, sermayeyi çekecek şekilde kullanmalarını sağlamıştır. Sermayenin mobilitesi arttıkça, devletler arasında sermayenin yer seçimini etkilemek için vergi rejimlerdeki farklılıklar da artmıştır (DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2001, s.3).

Sermayenin mobilitesinin artması vergi rekabetine neden olmuş ve bağımsız devletlerin gerek portföy gerekse doğrudan yatırımları çekmek için yabancı yatırımlar üzerindeki vergi oranlarını azalttıkları bir ortam doğurmuştur (AVI-YONAH, 2001a, s.1). Ülkeler mobilitesi artan sermayeyi çekmek pahasına sermaye üzerindeki vergi oranlarında indirimlere gitmiş bunun sonucu olarak da refah devleti anlayışından uzaklaşmış ve kamu harcamalarının miktarını azaltmışlardır. Sermaye üzerinden alınan vergilerin azaltılması

sonucunda oluşan gelir kaybını telafi etmek için ise mobil olmayan işgücü üzerindeki vergiler artırılmıştır (STEWART-WEBB, 2003, s.1). İşgücü aleyhine olumsuz sonuçlar doğuran bu durum ise adalet açısından hoş karşılanmamaktadır.

Mooij ve Ederveen (2003) vergi oranları ile yabancı sermaye arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için 25 adet ampirik çalışmayı incelenmişler ve ortalama vergi elastikiyetinin 3,3 olduğunu ileri sürmüşlerdir. Buna göre sermaye ithal eden bir ülkenin vergi oranındaki %1'lik indirim, ülkeye giren yabancı sermaye miktarını %3,3 artıracaktır (MOOIJ-EDERVEEN, 2003, s.673). Bu da yine vergi oranlarının yabancı sermaye üzerindeki etkisini göstermesi bakımından önem arz etmektedir.

Son zamanlarda yaşanan iki önemli gelişme gerek bireylerin gerekse kurumların deniz aşırı kazanç elde etme kabiliyetlerini artırmıştır. Bunlar; gelişmiş ülkelerin kaynakta vergi kesmeyi kaldırması ve gelişmekte olan ülkelerin vergi cenneti uygulamalarını artırmasıdır (AVI-YONAH, 2001b, s.2). Bu gelişmelere baktığımızda uluslararası alanda hızlı olarak hareket eden sermayenin en çok dikkat ettiği hususlardan birisi faiz oranları olmaktadır. Bunun nedeni ise, sermaye piyasalarının globalleşmesinin mobil sermayenin faiz elastikiyetini artırmasıdır. Bununla beraber vergi etkisi de, uluslararası yatırım kararlarının hala önemli derecede belirleyicisidir (GENSER, 2001, s.23). Çünkü faiz oranları üzerindeki vergi, sermayenin net getirisini etkileyen en önemli unsurdur. Dolayısıyla faiz üzerindeki vergide yapılacak bir düzenleme sermayenin hareket tarzını etkileyecektir. 1984'te ABD'nin yabancılara ödenen faiz üzerinden aldığı stopaj vergisini kaldırmasından beri hiçbir önemli sermaye ithal eden ülke, sermaye başka yere kaçır diye böyle bir stopaj vergisi koyamamıştır (AVI-YONAH, 2001b, s.2). Aynı şekilde Almanya 1989 yılında faiz gelirleri üzerine %10'luk bir stopaj vergisi koymuştur. Bu verginin uzun dönemdeki etkisi, 85 milyar Mark'lık bir sermayenin Almanya dışına çıkması olmuştur. Daha sonra Almanya faiz gelirleri üzerine tekrar %30'luk bir vergi koymasına rağmen ülkede ikamet etmeyenlere bu vergiyi uygulamamıştır (SHIBATA, 2001, s.7).

Diğer önemli bir gelişme olan vergi cennetleri hususu ise uluslararası vergi rekabetinin yaratmış olduğu en önemli sorunlardan birisidir. Yabancı sermayeyi çekmeyi amaçlayan vergi cenneti ülkeler kendi vatandaşlarının vergi yüklerini artırmadan çok düşük vergi oranları uygulayabilmektedir (WU, 1999, s.5). Burada bahsedildiği gibi bu ülkelerin

yabancı sermayeyi çekmek için düşük vergi oranları uygulayarak giriştikleri yarış, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri için bir tehdit oluşturmakta ayrıca uluslararası finansal sistemin bütünlüğünü zedelemektedir (KONDO, 2002, s.1). Vergi cennetleri mali ve diğer hizmet aktivitelerinin yer seçimini etkilemekte, böylece diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmakta, ticaret ve yatırım kalıplarını bozmaktadır (DWYER, 2002, s.305).

Özetle, yabancı sermayenin mobilite kazanması ve artan önemi, ülkeleri, yabancı sermayeyi vergilendirmede isteksiz bırakmıştır. Bu isteksizlik aynı zamanda yabancı sermayeyi çekmeye çalışan ülkeler için fırsatlar doğurmuştur. Doğan fırsatlar, ülkeler arasında bir takım ekstrem vergi uygulamalarına neden olmuştur. Bu uygulamalar ise, günümüzde bütün ülke ekonomilerini etkilemekte ve uluslararası vergi rekabetinin en çok dikkat çeken ve üzerinde en çok tartışılan boyutu olan zararlı vergi rekabetini oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN VERGİ SİSTEMLERİNDE MEYDANA GETİRDİĞİ DEĞİŞİM VE ZARARLI VERGİ REKABETİ

Vergi rekabeti denen olgunun temelinde, ülkelerin yabancı sermaye çekebilmek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapmış oldukları indirimler yer almaktadır. Bu nedenle ilk olarak dünya üzerinde vergi rekabetinin var olup olmadığını ortaya koyabilmek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki değişimin incelenmesi gerekmektedir. Bu oranlar incelendiğinde görüleceği gibi, sermaye ve emek mobilitesindeki artışın neden olduğu vergi rekabetinin etkisiyle, vergi oranlarında düşüş yönünde bir eğilim olduğu göze çarpmaktadır. Vergi oranlarının rekabet sonucunda sıfır (veya sıfıra yakın) olduğu uygulamalar ise zararlı vergi rekabetine neden olan durumlardır. Bu nedenle bu bölümde ilk olarak, vergi rekabetinin temelini oluşturan vergi oranlarındaki değişim incelenip, ardından vergi rekabetinin ekstrem boyutu olan zararlı vergi rekabeti ele alınacaktır.

20. Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişim

1980'li yıllardan sonra birçok ülke vergi yapısında değişime gitmiştir. Yapılan reformların bir kısmı yurtiçindeki gelişmelerden kaynaklanmıştır. Bu gelişimin arkasında yatan en önemli etken ise artan uluslararası sermaye mobilitesi olmuştur (HAUFLER, 2001, s.14). Yapılan bu değişiklikler daha rekabetçi bir ortamın gerekli kıldığı reformlardır. Bu rekabetçi ortamın amacı; yatırımları teşvik etmek, risk almayı ve girişimciliği artırmak ve çalışmayı özendirilmektedir. Geçen 20 yıldır yapılan bu reformların neredeyse hepsi vergi oranlarının düşürülmesi ve matrahının genişletilmesi şeklinde karakterize edilebilir (OWENS, 2005, s.1).

Günün değişen şartlarına ayak uydurmak zorunda kalan devletler bir yandan mobil sermaye üzerindeki vergi oranlarını aşıya çekerken diğer yandan artan kamu harcamalarını finanse etmek için vergi gelirlerini de artırmaya çalışmaktadırlar. Bu çaba içerisinde olan devletler, artan kamu harcamalarını artan vergilerle karşılamakta fakat vergileri artık farklı matrahlar üzerinden almaktadırlar.

Avrupa Birliği'nin zararlı vergi rekabetine yaklaşımı, vergi yükünün sermayeden işgücüne geçmesinin doğurduğu olumsuzluğa dayanmaktadır. Komisyon bu durumun mobil sermaye için yapılan rekabetten doğduğunu ileri sürmektedir. Sermayeden işgücüne doğru kayan vergilerin Avrupa emek piyasasında yüksek işsizliğe neden olan bir bozulma yaratacağı ileri sürülmektedir (DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2001, s.3). AB, zararlı vergi rekabeti ifadesini normalin altındaki vergi oranları uygulamaları için kullanmaktadır (DEVEREUX-LOCKWOOD-REDEANO, 2003, s.1). Bu bağlamda ülkelerin vergi oranlarında yapmış oldukları indirimlerin ve çeşitli vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının değişiminin ele alınması, hem vergi rekabetinin varlığı hem de vergi oranlarındaki aşırı düşüşlerin rekabeti bozup bozmadığı şeklindeki yargının incelenmesi bakımından yerinde olacaktır. Bu çalışmada bahsedilen ve ele alınan oranlar ise, gelir ve kurumlar vergisi oranlarıdır.

200. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki ve Gelirlerindeki Değişim

Kurumlar vergisi dünyada devlet gelirlerinin önemli bir kaynağını teşkil etmekte ve işletme aktivitelerinin planlanmasında dikkate alınmaktadır (HINES, 2001, s.1). Bu nedenden dolayı vergi rekabetinin incelenmesinde üzerinde en çok durulan konulardan biri de kurumlar vergisi oranlarındaki gelişim olmuştur. Vergi rekabeti olgusunun neden olduğu söylenen vergi oranlarında dibe doğru bir yarış (race to the bottom) olduğu tezi çoğu akademisyen tarafından test edilmiştir. Çünkü, vergi rekabeti denilen olgunun temelinde, ülkelerin vergi oranlarında yapmış oldukları rekabete yönelik indirimler gelmektedir.

Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının üç nedeni vardır. Birincisi, gerçek vergi rekabetinde, ülkeler, diğer ülkelerin yabancı sermaye çekebilmek için indirimli (düşük) oranlar uygulamalarına karşılık olarak vergi oranlarını

indirmektedirler. İkincisi, standart bir karşılaştırma sonucu doğan rekabettir. Burada seçmenler, kendi buldukları yerlerdeki vergi oranları diğer benzer yerlerle karşılaştırmaktadırlar. Üçüncüsü ise, ABD gibi bazı önemli devletler vergi politikalarında yenilik tarzında değişiklikler yapmakta ve bu değişiklikler diğer ülkelerdeki politika yapıcıları arasında ve medyada önemli etkiler doğurmaktadır (DEVEREUX-LOCKWOOD-REDOANO, 2003, ss.2-3).

Geçen 10 yıldan beri zararlı vergi rekabeti nedeniyle kurumlar vergisi matrahlarının aşınması konusunda gelişmiş ülkelerin artan bir ilgisi söz konusudur. Fakat vergi rekabeti konusunda ulaşılan sonuçlar karmaşık bir tablo ortaya çıkarmaktadır. Bu tabloya bakıldığında birçok ülkede kanuni kurumlar vergisi oranlarında bir düşüş görülmesine rağmen, kurumlar vergisi gelirlerinde önemli bir azalış görülmemektedir (AVI-YONAH, 2001b, s.2). Ayrıca uluslararası sermaye akışının önemli ölçüde arttığı 1980 ve 1990'lı yıllarda sermaye geliri üzerindeki ortalama efektif vergi oranı, AB ve OECD ülkelerinde kabaca aynı kalmasına rağmen, işgücü üzerindeki ortalama efektif vergi oranı %3-4 arasında bir artış göstermiştir (SORENSEN, 2002, s.4). Burada bahsedilen fenomenin ortaya koyulabilmesi için öncelikle kurumlar vergisi oranlarındaki ve kurumlar vergisi gelirlerindeki gelişimin incelenmesi gerekmektedir.

Uluslararası alanda vergi rekabetinin varlığının belirlenebilmesi açısından kurumlar vergisi oranlarındaki gelişimin incelenmesi gerekmektedir. Burada bahsedilen vergi oranı tanımının ne olduğu ise önem arz etmektedir. Çünkü, literatürde çeşitli vergi oranı tanımları yer almaktadır. Ulusal kurumlar vergisi sisteminin vergi rekabetini nasıl etkilediğini gösteren ve kurumlar vergisi yükünün ölçümünde kullanılan üç alternatif yer almaktadır. Bunlar; Efektif Marjinal Vergi Oranları, Efektif Ortalama Vergi Oranları ve Kanuni Vergi Oranlarıdır.

Kanuni vergi oranları, ülkelerin vergi kanunlarında yer alan oranlardır. Fakat mükellefler her zaman bu oran üzerinden vergi ödemezler. Mükelleflerin ödeyeceği vergiler, kanunlarda yazılı indirim, istisna, muafiyetlerle değişebilir. Buradan hareketle, mükellefin fiili olarak ödemiş olduğu vergi miktarının, vergi matrahına oranı, efektif ortalama vergi oranının verir. Buna karşın, ödenen vergide meydana gelen artışın (azalışın) vergi matrahında meydana gelen artışa (azalışa) oranı marjinal vergi oranını verir

(TURHAN, 1998, s.53). Kanuni oranlar, yasalarda yer alan ve mükellefin normal şartlarda ödeyeceği vergiyi ifade ederken, efektif oranlar, mükellefin gerçek vergi yükünü yansıtır. Vergi matrahını belirleyen unsurlar tam olarak uygulandığında, mükellefin katlanmış olduğu yük, efektif oranları ifade eder. Dolayısıyla bu üç oran birbirinden farklılık gösterebilir. Çünkü, efektif oranlar vergi matrahının tanımıyla ilgilidir. Bu durum vergi rekabetinde sadece vergi oranlarının değil vergi matrahının da dikkate alınmasını gerektirmektedir. Olay aşağıdaki basit bir örnek yardımıyla açıklanabilir.

| | | |
|------------|------------|-----------------|
| <u>A</u> | <u>B</u> | → Ülke |
| 1000 | 1000 | → Gelir Miktarı |
| <u>600</u> | <u>800</u> | → Vergi Matrahı |
| <u>%40</u> | <u>%35</u> | → Vergi Oranı |
| 240 | 280 | → Vergi Miktarı |

Yukarıdaki örnekte 1000'er lira kazanılan iki ülke yer almaktadır. İlk bakışta bir mükellefin, kanuni vergi oranının 5 puan daha düşük olduğu B ülkesini seçeceği düşünülür. Fakat B ülkesindeki vergi matrahı, indirim, istisna ve muafiyetlerle A ülkesi'ne kıyasla daha geniş tutulduğu için B ülkesinde ödenecek vergi miktarı daha yüksek olacaktır. Bu durum ülkelerin vergi oranlarını karşılaştırırken sadece kanuni oranların dikkate alınmasının yeterli olmayacağını göstermektedir.

Bu örneği destekler nitelikte, kanuni vergi oranları geçen on yıl içerisinde birçok OECD ülkesinde düşüş kaydederken, efektif vergi oranları aynı dönemde neredeyse sabit kalmıştır. Bu durum vergi oranlarındaki düşüşün vergi matrahındaki genişlemeyle birleştiğini göstermektedir (SCHJELDERUP, 2002, s.13). Dolayısıyla vergi rekabeti, sadece vergi oranlarının düşürülmesi yoluyla gerçekleşmez. Yukarıdaki örnekte olduğu gibi vergi matrahını daraltmak yoluyla da vergi rekabeti sağlanabilir (GİRAY, 2003, s.126).

Bu çalışmada ele alınan oranlar ise, hesap edilmesinin kolay olması bakımından kanuni oranlardır. Dolayısıyla bundan sonra bahsedilen oranlar, kanuni vergi oranlarıdır. Bu nedenle ilk olarak aşağıda kanuni oranlar ele alınmış, ardından efektif vergi oranlarına da yer verilmiştir.

2000. Kanuni Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim

Kanuni kurumlar vergisi oranları bu konuda ulaşılması en kolay ölçüdür ve bu oranların ülkeler arasında karşılaştırılması kolaydır. Bu nedenden dolayı kanuni kurumlar vergisi oranları ulusal vergi sistemlerindeki diğer farklılıklar dikkate alınmasa bile yatırım kararları üzerinde önemli etkiye sahiptir. Ayrıca bu oran, firmaların yatırım kararları üzerinde önemli bir vergi parametresidir ki; bu firmalar genellikle reel ekonomik uğraş içinde olmayan, amaçları transfer fiyatlandırması yapmak olan çokuluslu şirketlerdir (GENSER, 2001, s.19). Kanuni kurumlar vergisi oranları firmalar için bir göstergedir. Çünkü firmaların ülkenin vergi kanunlarını tam anlamıyla bilmeleri zordur. Dolayısıyla bu oran, firmaların karlarını vergilendirecekleri ülkeleri seçmelerine ve transfer fiyatlandırma işlemlerine yardımcı olmaktadır (FELD, 2004, ss.2-3).

Kurumlar vergisi üzerinde bir rekabetin olup olmadığının belirlenebilmesi amacıyla sermaye mobilitesinin arttığı 1980'li yıllardan sonraki vergi oranlarının incelenmesi önem arz etmektedir. 1980'li yıllardan beri birçok sanayileşmiş ülke kanuni kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmiştir. OECD ülkelerinde 1980 yılında ortalama en üst kanuni kurumlar vergisi oranı %41 iken, bu oran 2002 yılında %30'a gerilemiştir.

Aynı anda bu kadar ülkenin kurumlar vergisi oranlarını indirme nedeni ne olabilirdi? Bunun bir nedeni; artan sermaye mobilitesidir (DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2002, s.452). Diğer nedenleri ise, ekonomik etkinliği diğer soysal amaçların üzerinde tutan ideolojik görüşlerin, demokratik toplumlarda vergi politikalarının belirlenmesinde önemli bir faktör oluşturmasıdır. Şüphesiz ideolojik düşünceler vergi oranlarının global indiriminde önemli rol oynamıştır. Ayrıca modern teknolojik gelişmeler, istenilen herhangi bir yerde gelir elde edebilmek için gerekli talep elastikiyetini artırmıştır. Bu suretle ülkelerdeki düzenlemeler ve vergi oranlarındaki değişiklikler sermaye kaçıışı için bir potansiyel yaratmıştır (LEE-McKENZIE, 1989, s.79).

Vergi rekabeti konusundaki teorik çalışmalar, devletler arasında söz konusu olan böyle bir rekabetin, mobil üretim faktörleri üzerindeki vergi oranlarını düşüreceğini göstermesine rağmen, bu görüş üzerinde çok az ampirik çalışma yapılmıştır. Bunun nedeni vergi oranlarının hesaplanmasında uygun ölçümlerin elde edilememesidir (DEVEREUX-

GRIFFITH-KLEMM, 2001, s.452). Bu zorluğa rağmen kurumlar vergisi oranlarındaki gelişimi göstermesi bakımından kanuni oranların incelenmesi faydalı olacaktır. Bu amaçla aşağıda 1980 ve 2002 yılları arasında OECD ülkelerinde kanuni kurumlar vergisi oranlarının değişimi verilmektedir.

Tablo : 1

OECD Ülkelerindeki Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları (1980-2002 / %)

| | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2001 | 2002 | 1980-2002 Fark |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------------|
| Avustralya | 46 | 46 | 39 | 33 | 34 | 30 | 30 | -16 |
| Avusturya | 55 | 55 | 30 | 34 | 34 | 34 | 34 | -21 |
| Belçika | 48 | 45 | 41 | 39 | 39 | 39 | 39 | -9 |
| Kanada | 46 | 46 | 38 | 38 | 38 | 38 | 38 | -8 |
| Çek Cumhuriyeti | - | - | - | 41 | 35 | 31 | 31 | -10 |
| Danimarka | 40 | 40 | 40 | 34 | 32 | 30 | 30 | -10 |
| Finlandiya | 43 | 43 | 25 | 25 | 29 | 29 | 29 | -14 |
| Fransa | 50 | 50 | 37 | 33 | 33 | 33 | 33 | -17 |
| Almanya | 56 | 56 | 50 | 45 | 45 | 25 | 25 | -31 |
| Yunanistan | 44 | 49 | 46 | 35 | 40 | 40 | 35 | -9 |
| Macaristan | - | - | 40 | 18 | 18 | 18 | 18 | -22 |
| İzlanda | - | - | - | - | 30 | 30 | 18 | -12 |
| İrlanda | 45 | 50 | 43 | 40 | 24 | 20 | 16 | -29 |
| İtalya | 25 | 36 | 36 | 36 | 37 | 36 | 36 | 11 |
| Japonya | 40 | 43 | 40 | 38 | 30 | 30 | 30 | -10 |
| Kore | 30 | 30 | 30 | 30 | 28 | 28 | 27 | -3 |
| Lüksemburg | 40 | 40 | 40 | 40 | 30 | 30 | 30 | -10 |
| Meksika | 42 | 42 | 36 | 34 | 35 | 35 | 35 | -7 |
| Hollanda | 48 | 43 | 35 | 35 | 35 | 35 | 34 | -14 |
| Yeni Zelanda | 45 | 45 | 33 | 33 | 33 | 33 | 33 | -12 |
| Norveç | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 0 |
| Polonya | - | - | - | 40 | 28 | 28 | 28 | -12 |
| Portekiz | 23 | 40 | 37 | 40 | 32 | 32 | 30 | 7 |
| Slovakya | - | - | - | 40 | 40 | 29 | 25 | -15 |
| İspanya | 33 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 2 |
| İsveç | 40 | 52 | 40 | 28 | 28 | 28 | 28 | -12 |
| İsviçre | 12 | 12 | 10 | 10 | 32 | 9 | 9 | -3 |
| Türkiye | - | 40 | 46 | 25 | 30 | 30 | 30 | -10 |
| İngiltere | 52 | 45 | 35 | 33 | 30 | 30 | 30 | -22 |
| ABD | 46 | 46 | 34 | 35 | 35 | 35 | 35 | -11 |
| OECD Ortalama | 41 | 42 | 36 | 34 | 33 | 30 | 30 | -11 |

Kaynak: www.taxfoundation.org, 2004

Tablo 1’de OECD ülkelerinde 1980 yılından itibaren kanuni kurumlar vergisi oranlarındaki değişim verilmektedir. Tablodan da görüldüğü gibi, OECD ülkelerinin ortalamasına bakıldığında, 1980 yılında %41 olan kanuni kurumlar vergisi oranı 2000

yılına gelindiğinde %33' e, 2002 yılında ise %30' a gerilemiştir. 1980 ve 2002 yılları arasındaki değişime bakıldığında ise düşüş yönünde %11' lik bir fark gözlenmektedir. Bu düşüşün muhtemel nedenlerinden biri, vergi rekabetidir. Ülkeler, sermayeyi kendi sınırları içine çekmek için kurum kazancı üzerindeki vergileri azaltma yoluna giderek birbirleriyle rekabet etmektedirler. Ayrıca, ülkelerin vergi oranlarındaki düşüş diğer ülkelerin döviz kontrollerinin serbestleşmesiyle de artmaktadır (DEVEREUX-LOCKWOOD-REDEANO, 2003, ss.1-5).

Kanuni kurumlar vergisi oranlarındaki stratejik düşüşün diğer nedeni, kurumlar vergisi matrahının elastikiyetidir. Bu durum veri iken sermaye piyasalarının globalleşmesi, mobil sermayenin faiz elastikiyetini önemli derecede artırırken, vergi etkisi hala uluslararası yatırım kararlarının ikinci derecede belirleyicisi olarak dikkate alınmaktadır (GENSER, 2001, s.23).

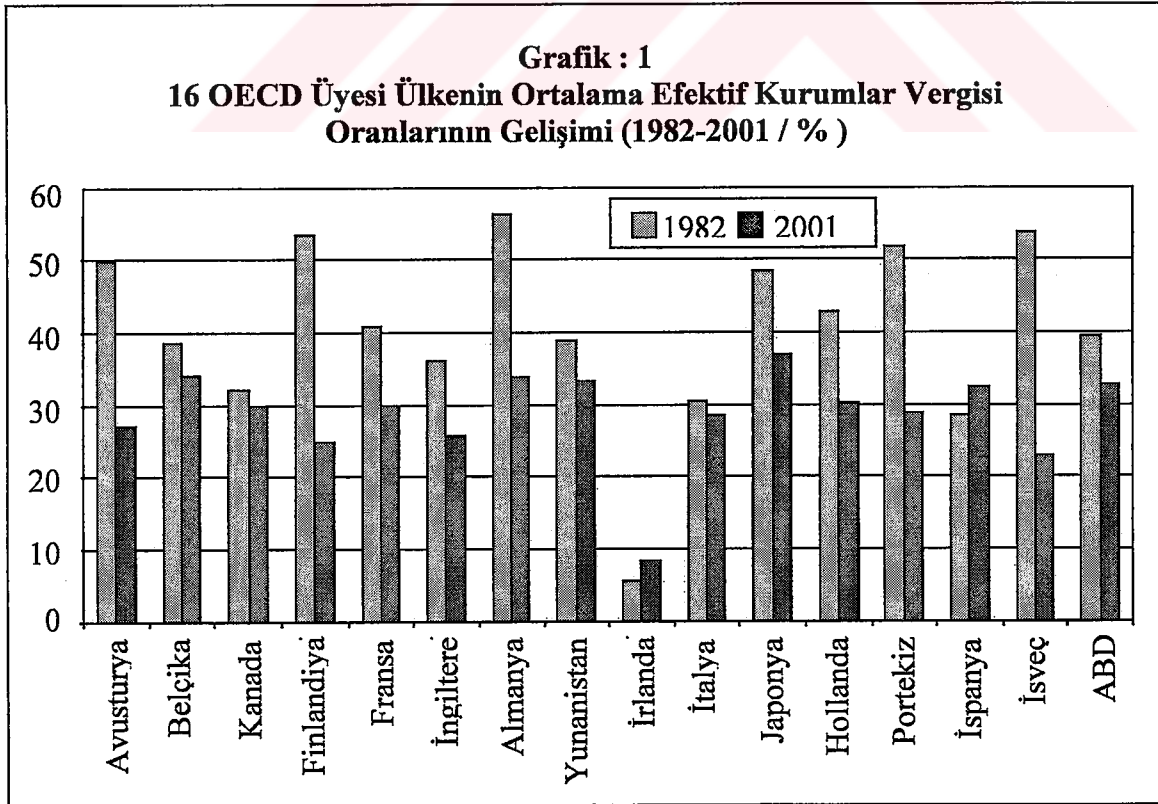
Kanuni kurumlar vergisi oranlarında genel bir düşüş olmakla birlikte, bazı ülkelerde bu düşüş çok daha büyük boyutlarda olmuştur. Örneğin, yabancı sermaye çekme konusundaki başarısından dolayı kendisinden sıkça bahsedilen İrlanda'da belirtilen dönemde kanuni kurumlar vergisi oranındaki düşüş %29 olmuştur. 1 Ocak 2003 yılından itibaren de İrlanda da ticari kazanç üzerindeki kurumlar vergisi oranı %12,5 olarak belirlenmiştir. Bu oran AB içerisindeki en düşük kurumlar vergisi oranıdır. Tablo 1'in geri kalan kısmı incelendiğinde diğer ülkelerdeki oranlarda da bir düşüşün olduğu gözlenmektedir.

2001. Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim

Yukarıda ele alınan vergi oranları, kanuni oranlardır. Kanuni ve efektif vergi oranları birbirlerinden farklı şeylerdir. Efektif vergi yükü, hem vergi oranlarına hem de vergi matrahının tanımına bağlıdır. Gerek kişisel gerekse kurum gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi matrahının tanımlanmasında uluslararası varyasyonların iyice incelenmesi gerekmektedir. Bu varyasyonlar efektif vergi oranlarının karşılaştırmasında kanuni vergi oranlarına kıyasla büyük farklılıklar yaratmaktadır (ASHER-RAJAN, 1999, s.6). Dolayısıyla, kanuni vergi oranlarının esas alınması tam anlamıyla doğru değildir. Çünkü bu oranların etkisi vergi oranının uygulanacağı matrahın tanımına bağlıdır ve bu matrahlar gerek ülkeler arasında gerekse zaman içerisinde değişebilmektedir. Çoğu ülke 1980'li ve

1990'lı yıllarda kurumlar vergisi oranlarını indirmiş ve vergi teşviklerini azaltarak vergi matrahlarını genişletmiştir. Bunun sonucu olarak da birçok ülkede kurumlar vergisinden elde edilen gelirler artış göstermiştir (STEWART-WEBB, 2003, s.5).

Firmalar yatırım kararlarında sadece kanuni oranları dikkate alıp onlardan etkilenmezler. Firmalar yeni yatırım projeleri üzerine konulacak olan vergileri de dikkate alarak efektif vergi yüklerini hesaplamaya çalışırlar. Gerçek vergi yükü, vergi oranı ve vergi matrahı dikkate alınarak hesaplanmış efektif vergi oranlarıyla ölçülür. Çünkü, ülkedeki kanuni oranlar, yukarıdaki örnekte bahsedildiği gibi firmanın gerçek vergi yükünü yansıtmaz. Bundan dolayı firmalar yatırım kararlarında efektif oranları dikkate alırlar. Şayet firma, marjinal bir yatırım kararı alacaksa marjinal vergi oranlarını dikkate alır. Firmanın yer seçimindeki nihai karar ortalama efektif vergi oranlarına bağlıdır (FELD, 2004, s.2). Böyle olmasına rağmen efektif oranların hesap edilmesi güçtür. Bu güçlük ülkelerin vergi kanunlarının karmaşıklığından gelmektedir. Bu güçlüğünden dolayı efektif oranlara ilişkin çok az çalışma yapılmıştır. Devereux, Griffith ve Klemm yapmış oldukları çalışmada bazı OECD üyesi ülkeler için ortalama efektif vergi oranlarını belirlemiştir. Bu ülkelere ilişkin ortalama efektif vergi oranları aşağıdaki Grafik 1'de verilmiştir.



Kaynak: DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2002, s.457

Grafik 1'e bakıldığında belirtilen ülkeler ve dönem içinde efektif kurumlar vergisi oranları düşüş kaydetmiştir. Sabit enflasyon (%3.5) varsayımı altında 1982 yılında efektif ortalama kurumlar vergisi oranı %41 iken, 2001 yılında %34'e düşmüştür. Gerçek enflasyon oranları dikkate alındığında da yine benzer şekilde %42'den %33'e doğru bir düşüş gözlenmiştir (DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2002, s.465). Burada ele alınan efektif oranlar da kurumlar vergisinde düşüş olduğunu göstermektedir.

2002. Kurumlar Vergisi Gelirlerindeki Değişim

Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarındaki değişim kadar vergi gelirlerindeki değişim de önem arz etmektedir. Burada öne çıkan husus ise oranlardaki düşüşe rağmen, gelirlerde aynı oranda bir düşüşün gözlenmemesidir. Bunun nedeni olarak ise, vergi matrahının genişlemesi ileri sürülmektedir. Tablo 2'de OECD ülkelerinde 1965-2002 yılları arasında kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payları verilmiştir.

Tablo : 2
OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki
Payının Gelişimi (1965-2002 / %)

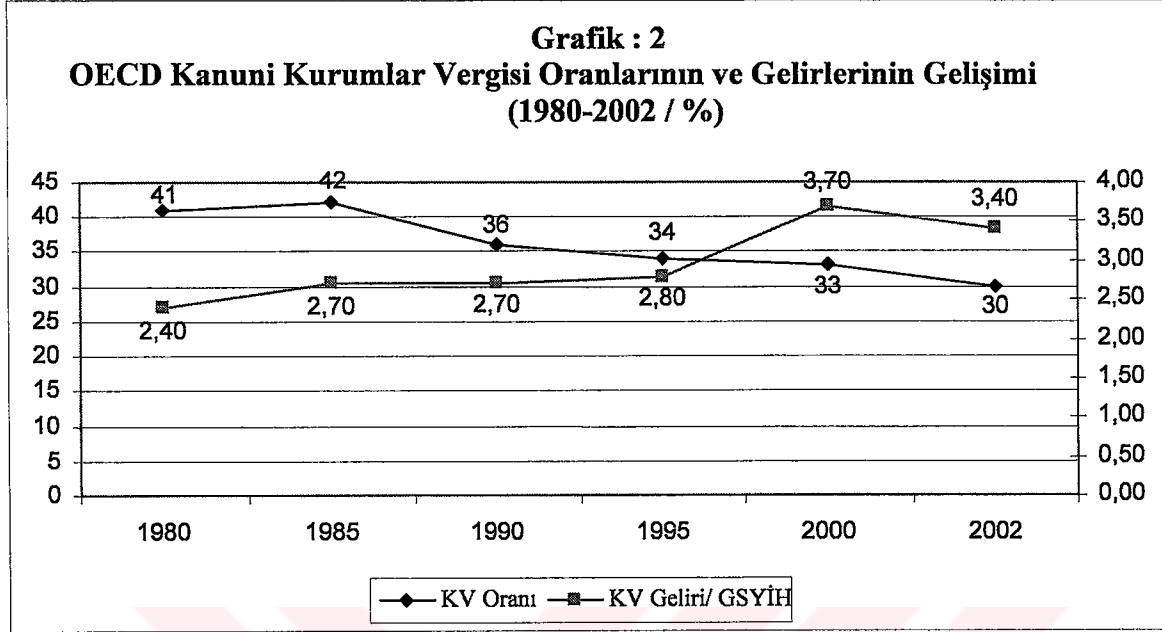
| | 1965 | 1970 | 1975 | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2002 | 1965-2002 Fark |
|----------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-------------------|
| Kanada | 3.8 | 3.5 | 4.3 | 3.6 | 2.7 | 2.5 | 2.9 | 4.4 | 3.4 | -0.4 |
| ABD | 4.0 | 3.6 | 2.9 | 2.8 | 1.9 | 2.4 | 2.9 | 2.6 | 1.8 | -2.2 |
| Avusturya | 3.5 | 3.8 | 3.3 | 3.3 | 2.7 | 4.1 | 4.4 | 6.5 | 5.3 | 1.8 |
| Japonya | 4.0 | 5.2 | 4.3 | 5.5 | 5.8 | 6.5 | 4.2 | 3.6 | 3.1 | -0.9 |
| Kore | - | - | 1.3 | 1.8 | 1.8 | 2.5 | 2.4 | 3.3 | 3.1 | 1.8 |
| Yeni Zelanda | 5.0 | 4.6 | 3.4 | 2.4 | 2.6 | 2.4 | 4.4 | 3.9 | 4.2 | -0.8 |
| Avusturya | 1.8 | 1.5 | 1.6 | 1.4 | 1.4 | 1.4 | 1.5 | 2.0 | 2.3 | 0.5 |
| Belçika | 1.9 | 2.5 | 3.0 | 2.2 | 2.5 | 2.4 | 2.8 | 3.6 | 3.5 | 1.6 |
| Çek Cum. | - | - | - | - | - | - | 4.9 | 3.8 | 4.6 | -0.3 |
| Danimarka | 1.4 | 1.0 | 1.2 | 1.4 | 2.3 | 1.5 | 2.0 | 2.4 | 2.9 | 1.5 |
| Finlandiya | 2.5 | 1.7 | 1.8 | 1.2 | 1.4 | 2.0 | 2.3 | 6.0 | 4.3 | 1.8 |
| Fransa | 1.8 | 2.1 | 1.9 | 2.1 | 1.9 | 2.3 | 2.1 | 3.1 | 2.9 | 1.1 |
| Almanya | 2.5 | 1.8 | 1.6 | 2.0 | 2.3 | 1.7 | 1.1 | 1.8 | 1.0 | -1.5 |
| Yunanistan | 0.4 | 0.4 | 0.7 | 0.9 | 0.8 | 1.6 | 2.0 | 4.6 | 3.8 | 3.4 |
| Macaristan | - | - | - | - | - | - | 1.9 | 2.2 | 2.4 | 0.5 |
| İzlanda | 0.5 | 0.5 | 0.8 | 0.7 | 0.9 | 0.9 | 1.0 | 1.5 | 1.1 | 0.6 |
| İrlanda | 2.3 | 2.5 | 1.4 | 1.4 | 1.1 | 1.7 | 2.8 | 3.8 | 3.7 | 1.4 |
| İtalya | 1.8 | 1.7 | 1.6 | 2.4 | 3.2 | 3.9 | 3.6 | 2.9 | 3.2 | 1.4 |
| Lüksemburg | 3.1 | 5.2 | 5.9 | 6.6 | 8.0 | 6.5 | 7.5 | 7.2 | 8.6 | 5.5 |
| Hollanda | 2.6 | 2.4 | 3.2 | 2.9 | 3.0 | 3.2 | 3.1 | 4.2 | 3.5 | 0.9 |
| Norveç | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 5.7 | 7.4 | 3.7 | 3.8 | 9.0 | 8.2 | 7.1 |
| Polonya | - | - | - | - | - | - | 2.8 | 2.5 | 2.0 | -0.8 |
| Portekiz | - | - | - | - | - | 2.3 | 2.5 | 4.1 | - | 1.8 |
| Slovak Cum. | - | - | - | - | - | - | - | 2.8 | 2.7 | -0.1 |
| İspanya | 1.4 | 1.3 | 1.3 | 1.2 | 1.4 | 2.9 | 1.8 | 3.0 | 3.2 | 1.8 |
| İsveç | 2.1 | 1.7 | 1.8 | 1.2 | 1.7 | 1.7 | 2.8 | 4.0 | 2.4 | 0.3 |
| İsviçre | 1.4 | 1.6 | 2.1 | 1.6 | 1.7 | 2.0 | 1.8 | 2.8 | 2.7 | 1.3 |
| Türkiye | 0.5 | 0.8 | 0.8 | 0.7 | 1.5 | 1.3 | 1.5 | 2.4 | 2.2 | 1.7 |
| İngiltere | 1.3 | 3.2 | 2.2 | 2.9 | 4.7 | 3.6 | 2.8 | 3.6 | 2.9 | 1.6 |
| OECD Ortalama | 2.2 | 2.3 | 2.2 | 2.4 | 2.7 | 2.7 | 2.8 | 3.7 | 3.4 | 1.2 |

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2004, s.73

Tablo 2’de, 1965-2002 döneminde OECD ülkelerinin ortalamasına bakıldığında, kurumlar vergisi gelirinin GSYİH içerisindeki payının 1965 yılında %2,2, 1980’de %2,4, 2002 yılında ise %3,4 olduğu görülmektedir. Lüksemburg, Norveç ve Finlandiya’da ise bu artışın çok daha fazla olduğu göze çarpmaktadır.

OECD verileriyle oluşturulan Tablo 1 ve Tablo 2 birlikte incelendiğinde, Tablo 1’de yer alan kanuni kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşün Tablo 2’de yer alan kurumlar

vergisi gelirleriyle aynı paralelde seyretmediği görülmektedir. Durum Grafik 2'de gösterilmektedir.



Kaynak: OECD Revenue Statistics 2004, s.73 – www.taxfoundation.org,2004

Grafik 2 incelendiğinde, kanuni kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşe karşın, kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payında aynı paralelde bir azalış olmadığı göze çarpmaktadır. Bu durum mükelleflerin karlılıklarının artmasıyla veya bazı ülkelerdeki oran indirimi veya matrahın genişletilmesi gibi vergi sistemlerindeki değişikliklerle açıklanabilir (PLOJHAR, 2003, s.5).

201. Gelir Vergisi Oranlarındaki ve Gelirlerindeki Değişim

Buraya kadar yapılan açıklamalarda kurumlar vergisi oranları ve gelirlerinin gelişimi ortaya konulmuştur. Ancak uzun dönemde kurumlar vergisi, kurumlardan kazanç elde eden bireyler üzerinde kalacaktır. Dolayısıyla, gelir elde eden bu bireylerin efektif vergilemesi ayrıca kişisel gelir vergisine de bağlı kalacaktır. Bu bağlamda kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi bütünleşmiş olacaktır (GENSER, 2001, s.21). Bu nedenle gelir vergisi oranlarındaki ve gelirlerindeki gelişiminde incelenmesi gerekmektedir.

2010. Kanuni Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim

Sanayileşmiş ülkelerin büyük bir çoğunluğu kişisel gelir vergisi oranlarını 1980 yılından beri önemli ölçüde düşürmüştür. Nitekim Tablo 3'ten de görülebileceği gibi OECD üyesi ülkelerde, ortalama en yüksek kanuni kişisel gelir vergisi oranları zamanla düşme eğilimi göstermiştir. Ayrıca bazı nordik ülkeleri vergi rekabetini artırır şekilde ikili vergi sistemleri oluşturmuşlardır. Bu sistem, sermaye üzerine düşük bir düz oranlı vergi, işgücü üzerine ise artan oranlı bir vergi uygulamasına dayanmaktadır (EDWARDS-RUGY, 2002b, ss.46-47).

Tablo : 3

OECD Ülkelerindeki Kanuni Gelir Vergisi Oranları (1980-2000 / %)

| | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 1980-2000 Fark |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------------|
| Avustralya | 62 | 60 | 49 | 47 | 47 | -15 |
| Avusturya | 62 | 62 | 50 | 50 | 50 | -12 |
| Belçika | 76 | 76 | 55 | 58 | 58 | -18 |
| Kanada | 60 | 50 | 44 | 44 | 44 | -16 |
| Danimarka | 66 | 73 | 68 | 64 | 59 | -7 |
| Finlandiya | 65 | 64 | 63 | 55 | 52 | -13 |
| Fransa | 60 | 65 | 53 | 51 | 54 | -6 |
| Almanya | 65 | 65 | 65 | 66 | 59 | -6 |
| Yunanistan | 60 | 63 | 50 | 45 | 43 | -17 |
| İzlanda | 63 | 56 | 40 | 47 | 45 | -18 |
| İrlanda | 60 | 65 | 58 | 48 | 42 | -18 |
| İtalya | 72 | 81 | 66 | 67 | 51 | -21 |
| Japonya | 75 | 70 | 65 | 65 | 50 | -25 |
| Kore | 89 | 65 | 60 | 48 | 44 | -45 |
| Lüksemburg | 57 | 57 | 56 | 50 | 49 | -8 |
| Meksika | 55 | 55 | 40 | 35 | 40 | -15 |
| Hollanda | 72 | 72 | 72 | 60 | 52 | -20 |
| Yeni Zelanda | 62 | 66 | 33 | 33 | 39 | -23 |
| Norveç | 75 | 64 | 54 | 42 | 48 | -27 |
| Portekiz | 84 | 69 | 40 | 40 | 40 | -44 |
| İspanya | 66 | 66 | 56 | 56 | 48 | -18 |
| İsveç | 87 | 80 | 72 | 58 | 51 | -36 |
| İsviçre | 31 | 33 | 33 | 35 | 31 | 0 |
| Türkiye | 75 | 63 | 50 | 55 | 45 | -30 |
| İngiltere | 83 | 60 | 40 | 40 | 40 | -43 |
| ABD | 70 | 50 | 33 | 42 | 42 | -28 |
| OECD Ortalama | 67 | 63 | 53 | 50 | 47 | -20 |

Kaynak:EDWARDS-RUGY, 2002a, s.13

Tablo 3, kurumlar vergisi oranlarındaki düşüş trendinin gelir vergisi oranlarında da devam ettiğini göstermektedir. Globalleşme sürecinin hızlandığı 1980 ve 2000 yılları arasında OECD ülkelerinin ortalamasına bakıldığında kanuni kişisel gelir vergisi oranlarının 20 puanlık bir düşüş gösterdiği görülmektedir. En büyük düşüş ise, OECD ortalamasının da üzerinde seyreden %45'le Kore, %44'le Portekiz ve %43'le İngiltere'de gerçekleşmiştir.

2011.Gelir Vergisi Gelirlerindeki Değişim

Birçok sanayileşmiş ülkenin temel gelir kaynağını oluşturan vergilerin başında kişisel gelir vergisi gelmektedir. Buna rağmen, uluslararası alanda oluşan rekabet ortamı devletleri bu geliri vergilendirmede isteksiz bırakmaktadır. İletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler kişisel gelirin çok hızlı ve kolay bir şekilde dünya üzerinde yer değiştirebilmesini sağlamıştır. Devletler de ülke içerisindeki gelir vergisi matrahının ülke dışına çıkmasını engellemek amacıyla kişisel geliri vergilendirme konusunda yeterince rahat olamamaktadırlar. Bu durum kişisel gelir vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payını gösteren Tablo 4'te de verilmektedir.

Tablo : 4
OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (1965-2002 / %)

| | 1965 | 1970 | 1975 | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2002 | 1965-2002 Fark |
|----------------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|------------|----------------|
| Kanada | 5.8 | 10.0 | 10.5 | 10.5 | 11.5 | 14.7 | 13.4 | 13.2 | 11.9 | 6.1 |
| ABD | 7.8 | 9.9 | 8.9 | 10.5 | 9.9 | 10.1 | 10.0 | 12.6 | 10.0 | 2.2 |
| Avustralya | 7.5 | 8.3 | 11.5 | 12.0 | 13.2 | 12.6 | 12.1 | 11.6 | 12.1 | 4.6 |
| Japonya | 3.9 | 4.2 | 5.0 | 6.1 | 6.7 | 8.1 | 5.9 | 5.6 | 4.7 | 0.8 |
| Kore | - | - | 1.2 | 2.0 | 2.3 | 3.5 | 3.9 | 3.8 | 3.1 | 1.9 |
| Yeni Zelanda | 9.5 | 11.1 | 15.5 | 19.9 | 19.7 | 17.4 | 16.6 | 15.0 | 14.8 | 5.3 |
| Avusturya | 6.8 | 7.2 | 8.1 | 9.2 | 9.6 | 8.5 | 8.7 | 9.6 | 10.0 | 3.2 |
| Belçika | 6.4 | 8.7 | 13.2 | 15.4 | 16.3 | 13.9 | 14.3 | 14.1 | 14.7 | 8.3 |
| Çek Cum. | - | - | - | - | - | - | 5.0 | 5.0 | 5.0 | 0 |
| Danimarka | 12.4 | 19.1 | 22.4 | 22.9 | 23.9 | 24.8 | 26.7 | 25.7 | 26.0 | 13.6 |
| Finlandiya | 10.1 | 12.5 | 14.3 | 14.0 | 16.7 | 17.2 | 16.3 | 14.4 | 14.3 | 4.2 |
| Fransa | 3.7 | 3.7 | 3.8 | 4.7 | 5.0 | 5.1 | 5.0 | 8.2 | 7.6 | 3.9 |
| Almanya | 8.2 | 8.6 | 10.6 | 11.1 | 10.7 | 9.8 | 10.5 | 9.6 | 9.0 | 0.8 |
| Yunanistan | 1.4 | 2.2 | 1.9 | 3.6 | 4.0 | 4.1 | 3.9 | 5.1 | 5.0 | 3.6 |
| Macaristan | - | - | - | - | - | - | 6.8 | 7.3 | 7.8 | 1.0 |
| İzlanda | 5.1 | 5.4 | 6.0 | 6.7 | 5.5 | 8.3 | 9.8 | 12.8 | 14.7 | 9.6 |
| İrlanda | 4.2 | 5.3 | 7.3 | 10.0 | 11.0 | 10.7 | 10.0 | 9.6 | 7.4 | 3.2 |
| İtalya | 2.8 | 2.8 | 4.0 | 7.0 | 9.2 | 10.2 | 10.7 | 10.8 | 10.9 | 8.1 |
| Lüksemburg | 6.9 | 6.4 | 10.3 | 11.0 | 11.5 | 9.6 | 9.0 | 7.6 | 6.8 | -0.1 |
| Hollanda | 9.1 | 9.5 | 11.2 | 11.5 | 8.3 | 10.6 | 7.9 | 6.2 | 7.2 | -1.9 |
| Norveç | 11.7 | 12.1 | 12.4 | 12.1 | 9.7 | 10.9 | 10.8 | 10.3 | 10.8 | -0.9 |
| Polonya | - | - | - | - | - | - | 9.1 | 7.9 | 7.5 | -1.6 |
| Portekiz | - | - | - | - | - | 4.6 | 5.9 | 6.0 | - | 1.4 |
| Slovakya Cum. | - | - | - | - | - | - | - | 3.4 | 3.4 | 0 |
| İspanya | 2.1 | 1.9 | 2.7 | 4.7 | 5.5 | 7.2 | 7.7 | 6.6 | 6.9 | 4.8 |
| İsveç | 17.1 | 19.2 | 19.4 | 19.5 | 18.5 | 20.6 | 16.8 | 19.3 | 15.3 | -1.8 |
| İsviçre | 6.1 | 7.2 | 9.8 | 10.4 | 10.4 | 10.4 | 10.4 | 10.9 | 10.4 | 4.3 |
| Türkiye | 2.6 | 3.4 | 5.3 | 7.8 | 4.3 | 5.4 | 4.9 | 7.2 | 5.5 | 2.9 |
| İngiltere | 10.1 | 11.7 | 14.1 | 10.3 | 9.8 | 10.0 | 9.4 | 10.9 | 10.6 | 0.5 |
| OECD Ortalama | 7.0 | 8.3 | 9.6 | 10.5 | 10.6 | 10.7 | 10.0 | 10.0 | 9.8 | 2.8 |

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2004, s.72

Tablo 4'e incelendiğinde 1965-2002 yılları arasında kişisel gelir vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payının OECD ülkeleri ortalamasının 1965 yılında %7, 1990'da %10,7, 2002'de ise %9,8 olduğu göze çarpmaktadır. Globalleşmenin etkisini göstermeye başladığı 80'li yıllara kadar bu oran artış gösterirken bu yıldan sonra düşüş göstermiştir.

202. Vergi Gelirlerinin ve Vergi Yapısının Değişimi

Kamu harcamalarındaki artışa paralel olarak vergi gelirleri de artış göstermektedir. Vergi rekabeti nedeniyle uluslararası alanda kurumlar vergisi oranlarında bir azalma meydana gelmesine rağmen vergi gelirlerinde bir düşme söz konusu değildir. Aşağıda yer alan Tablo 5 incelendiğinde bu durum daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. Burada akla gelen soru, kanuni gelir ve kurumlar vergisi oranlarında azalma olmasına rağmen neden vergi gelirlerinde buna paralel bir azalışın olmadığıdır. Bu sorunun yanıtı vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuzlukta gizlidir. Vergi rekabeti nedeniyle kanuni gelir ve kurumlar vergisi oranlarında bir azalış söz konusudur. Fakat refah devleti anlayışının gereği olarak hizmetlerini en üst seviyede sunmak zorunda olan devletler, vergi gelirlerini kamu harcamalarına paralel olarak yükseltmek veya aynı tutmak zorundadırlar. Aynı zamanda ekonomik büyümeyi sağlamak için ülkedeki yabancı sermaye miktarını da artırma çabası içinde olduklarından gelir ve kurumlar vergisi gelirlerindeki azalmayı (sabit kalmayı) telafi etmek amacıyla diğer vergilere ağırlık vermektedirler. Böylece devletler vergi gelirlerini artırmak için mobilitesi düşük olan ve bu nedenle vergilendirilmesi kolay olan işgücü ve tüketim gibi vergi matrahlarını tercih etmektedirler.

Tablo : 5

OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (1965-2002 / %)

| | 1965 | 1975 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2002 | 1965-2002 Fark |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|
| Kanada | 25.6 | 31.9 | 32.5 | 35.9 | 35.6 | 35.6 | 33.9 | 8.3 |
| Meksika | - | - | 17.0 | 17.3 | 16.7 | 18.5 | 18.1 | 1.1 |
| ABD | 24.7 | 25.6 | 25.6 | 27.3 | 27.6 | 29.7 | 26.4 | 1.7 |
| Avustralya | 21.7 | 26.6 | 29.1 | 29.3 | 29.7 | 31.5 | 31.5 | 9.8 |
| Japonya | 18.2 | 20.8 | 27.4 | 30.2 | 27.6 | 27.1 | 25.8 | 7.6 |
| Kore | - | 14.5 | 16.0 | 18.1 | 19.4 | 23.6 | 24.4 | 9.9 |
| Yeni Zelanda | 24.0 | 28.5 | 31.3 | 37.7 | 37.0 | 33.4 | 34.9 | 10.9 |
| Avusturya | 33.9 | 37.4 | 41.9 | 40.4 | 41.6 | 43.3 | 44.0 | 10.1 |
| Belçika | 31.1 | 40.6 | 45.6 | 43.2 | 44.6 | 45.7 | 46.4 | 15.3 |
| Çek Cum. | - | - | - | - | 39.8 | 38.9 | 39.3 | -0.5 |
| Danimarka | 29.9 | 40.0 | 47.4 | 47.1 | 49.4 | 49.5 | 48.9 | 19.0 |
| Finlandiya | 30.4 | 36.8 | 40.2 | 44.3 | 46.0 | 48.0 | 45.9 | 15.5 |
| Fransa | 34.5 | 35.9 | 43.8 | 43.0 | 44.0 | 45.2 | 44.0 | 9.5 |
| Almanya | 31.6 | 35.3 | 37.2 | 35.7 | 38.2 | 37.8 | 36.0 | 4.4 |
| Yunanistan | 19.9 | 21.8 | 28.6 | 29.3 | 32.4 | 38.2 | 35.9 | 16.0 |
| Macaristan | - | - | - | - | 42.4 | 39.0 | 38.3 | -4.1 |
| İzlanda | 26.2 | 29.7 | 28.6 | 31.5 | 31.8 | 39.4 | 38.1 | 11.9 |
| İrlanda | 24.9 | 29.1 | 35.0 | 33.5 | 32.8 | 32.2 | 28.4 | 3.5 |
| İtalya | 25.5 | 26.1 | 34.4 | 38.9 | 41.2 | 43.2 | 42.6 | 17.1 |
| Lüksemburg | 27.7 | 37.5 | 45.1 | 40.8 | 42.3 | 40.4 | 41.8 | 14.1 |
| Hollanda | 32.8 | 41.3 | 42.6 | 42.9 | 41.9 | 41.1 | 39.2 | 6.4 |
| Norveç | 29.6 | 39.3 | 43.1 | 41.5 | 41.1 | 43.2 | 43.5 | 13.9 |
| Polonya | - | - | - | - | 37.0 | 32.5 | 32.6 | -4.4 |
| Portekiz | 15.8 | 20.8 | 26.6 | 29.2 | 33.6 | 36.4 | 33.9 | 18.1 |
| Slovakya Cum. | - | - | - | - | - | 34.0 | 33.1 | -0.9 |
| İspanya | 14.7 | 18.8 | 27.8 | 33.2 | 32.8 | 35.2 | 35.6 | 20.9 |
| İsveç | 35.5 | 42.0 | 48.2 | 53.2 | 48.5 | 54.0 | 50.2 | 14.7 |
| İsviçre | 19.6 | 27.0 | 25.8 | 26.0 | 27.8 | 30.5 | 30.3 | 10.7 |
| Türkiye | 10.6 | 16.0 | 15.4 | 20.0 | 22.6 | 32.3 | 31.1 | 20.5 |
| İngiltere | 30.4 | 35.3 | 37.7 | 36.5 | 35.0 | 37.4 | 35.8 | 5.4 |
| OECD Ortalama | 25.8 | 30.3 | 33.6 | 34.8 | 35.9 | 37.2 | 36.3 | 10.5 |

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2004, s.68

1965-2002 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payını gösteren Tablo 5 incelendiğinde görüleceği üzere, OECD ülkelerinin ortalamasının 37 yıllık bu süre içerisinde 10,5 puanlık bir artış gösterdiği görülmektedir. 1965'te %25,8 olan Vergi Geliri/GSYİH oranı 2002 yılında %36,3'e yükselmiştir.

Tablo 2 ve Tablo 4 incelendiğinde vergi gelirlerinde bir artış olmasına rağmen gerek kurumlar vergisi gerekse gelir vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payında aynı paralelde bir artış görülmemektedir. Bu durumun nedeni ise, birçok akademisyenin de

belirttiği gibi vergi yükünün mobil üretim faktörlerinden mobil olmayan üretim faktörlerine kaymasıdır. Bu olumsuzluğun ortaya koyulabilmesi için toplam vergi gelirleri içerisinde çeşitli vergi türlerinin payının gelişiminin incelenmesi gerekmektedir (AVI-YONAH, 2000, s.40). Vergi türleri arasındaki değişimi göstermesi bakımından Tablo 6'da 1965-2002 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi türlerinin vergi gelirleri içerisindeki payı verilmektedir.

Tablo : 6
OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı (1965-2002 / %)

| | 1965 | 1975 | 1985 | 1995 | 2002 | 1965-2002 Fark |
|-------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|-------------------|
| Kişisel Gelir Vergisi | 26 | 30 | 30 | 27 | 26 | 0 |
| Kurumlar Vergisi | 9 | 8 | 8 | 8 | 9 | 0 |
| Sosyal Güvenlik Aidatı ⁴ | 18 | 22 | 22 | 25 | 25 | 7 |
| -İşçi Payı | 6 | 7 | 7 | 8 | 8 | 2 |
| -İşveren Payı | 10 | 14 | 13 | 14 | 15 | 5 |
| Ücret Vergisi | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| Servet Vergisi | 8 | 6 | 5 | 6 | 6 | -2 |
| Genel Tüketim Vergisi | 14 | 14 | 16 | 18 | 19 | 5 |
| Özel Tüketim Vergisi | 24 | 18 | 16 | 13 | 11 | -13 |
| Diğer Vergiler | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 |
| Toplam | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | |

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2004, s.21

Tablo 6 incelendiğinde, kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının değişmediği, aynı şekilde kurumlar vergisi gelirlerinin payının da sabit olduğu göze çarpmaktadır. Vergi rekabetinin yaratmış olduğu ileri sürülen en önemli sakıncalardan biri işgücü üzerindeki vergi yükünün artması olmuştur. Bu, sermaye üzerindeki vergi oranlarının azaltılması sonucu oluşan gelir kaybının işgücü, üzerindeki vergi oranlarının artırılması ile karşılanacağı tezine dayanmaktadır. Vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuzluk bu tabloda açıkça göze çarpmaktadır. Mobilitesi az olan ve bu nedenle kolayca yer değiştiremeyen işgücü üzerindeki sosyal güvenlik aidatının vergi gelirleri içerisindeki payı belirtilen dönemde %7 oranında artmıştır. Yine bu dönemde genel tüketim vergilerinin payı da %5 oranında artmıştır. Devletler artan kamu harcamalarını karşılamak

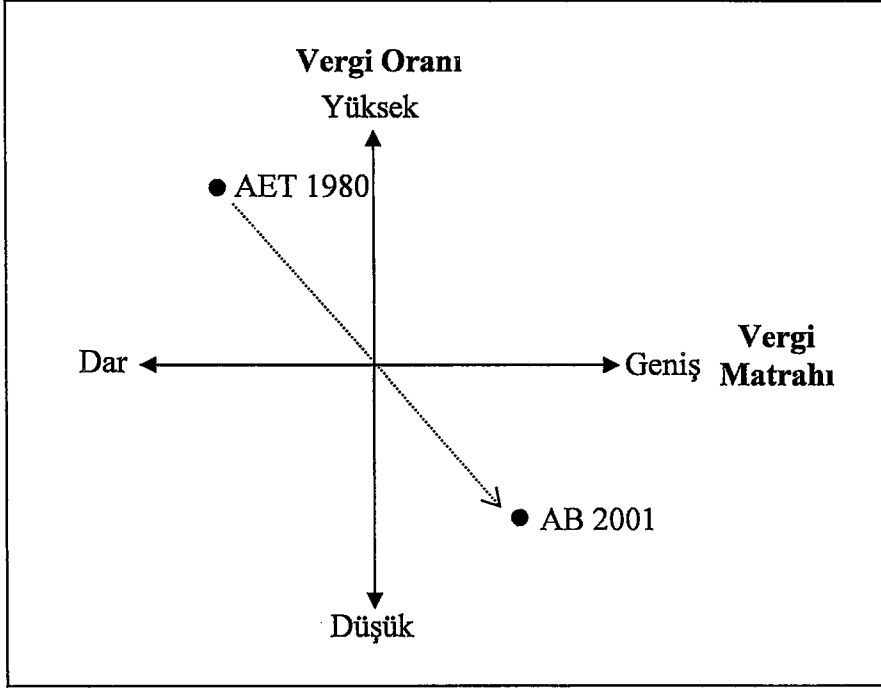
⁴ Serbest meslek faaliyetinde bulunanlar gibi grupların ödediği primler dolayısıyla, sosyal sigorta aidatı toplamı, işçi ve işveren payının toplamından farklıdır.

amacıyla vergi gelirlerini de artırmak zorunda kalmışlardır. Vergi gelirlerini artırırken de sermayeyi en az şekilde etkileyecek bir vergi politikası izlemişlerdir. Tablo 6'da görüldüğü gibi bunu sağlamak için işgücü ve tüketim üzerindeki vergi yükünü artırmışlardır.

Ancak, sosyal güvenlik kesintilerindeki bu artış tamamıyla vergi rekabetinin, vergi yükünü sermayeden işgücüne kaydırmasıyla açıklanamaz. Bu, yüksek işsizliğin, yaşlanan nüfusun ve sağlık harcamalarındaki artışın bir sonucu olarak, artan refah devleti anlayışının getirdiği bir gelişmedir (LANNOO-LEVIN, 2002, s.8).

Öte yandan vergi gelirlerindeki artış, sadece işgücü üzerindeki vergilerin artırıldığı görüşüne dayandırılmaz. Vergi oranlarında meydana gelen bir azalışın vergi gelirlerinde de bir azalışa neden olacağı söylenemez. Çünkü, devletler vergi matrahlarını vergi oranlarıyla birlikte değiştirmişlerdir (PLOJHAR, 2003, s.4).

Ülkelerin vergi yapılarında meydana gelen önemli değişimlerden biri de vergi matrahlarında gerçekleşmiştir. Yukarıda bahsedildiği gibi, vergi oranlarında bir azalış olmasına rağmen vergi gelirlerinde bir azalmanın olmayışının nedeni, birçok araştırmacının da belirttiği gibi vergi matrahlarının genişletilmesine bağlanmaktadır. AB için yapılan bir çalışmaya dayanan aşağıdaki Şekil 2, vergi matrahının ve vergi oranının 1980 ve 2001 yılları arasında geçirmiş olduğu değişimi göstermektedir.



Şekil : 2

AB'de Vergi Matrahı ve Vergi Oranının Değişimi (Tax Dichotomy)

Kaynak: LANNOO-LEVIN, 2002, s.5

Matrah ve oran arasındaki ilişkiyi gösteren yukarıdaki Şekil 2 üzerinde çok az sayıda çalışma yapılmıştır. Yapılan çok az sayıda çalışmalardan biri de Haufler ve Schjelderup (2000)'a aittir. Bu yazarların ileri sürdüğüne göre, göreceli olarak yüksek vergi oranlı ülkeler gelir değişimi üzerindeki etkiyi azaltmak için istisnaları azaltmayı istemişlerdir. Gelir değişimi maliyetindeki ekonomik olmayan azalılar yüksek bir vergi oranıyla benzer etki yaparlar. Bu, gelir değişimini daha da çekici yapar ve matrahın genişlemesine neden olur (GRIFFITH-KLEMM, 2004, s.14). Bu çalışma matrahın genişlemesinde vergiye yönelik istisnaların azaltılmasının etkili olduğunu vurgulamaktadır.

Birçok AB üyesi ülke (az da olsa Almanya istisna olmak üzere) amortisman istisnalarını ve çeşitli vergi imtiyazlarını azaltarak kurumlar vergisi matrahlarını genişletmişlerdir. Bu nedenle kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payı, toplam vergi gelirleri içerisindeki payında da olduğu gibi sabit kalmış veya artmıştır (SCHRATZENSTALLER, 2000, s.9). Bunun sonucu Şekil 2'de görülmektedir. 1980 yılında AET'de (Avrupa Ekonomik Topluluğu) vergi oranı yüksek, vergi matrahı dar

tutulurken, 2001 yılında bu durum tam tersine dönmüş, vergi oranı azalırken vergi matrahı genişlemiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar uluslararası vergi rekabetinin varlığını ortaya koymaya yöneliktir. Gerçekten de globalleşmeyle birlikte ülkelerin vergi oranlarında bir düşüş gözlenmiştir. Vergi rekabetinin etkisiyle açıklanabilecek bu düşüş zamanla yerini, vergi oranların sıfır (veya sıfıra yakın) olduğu uygulamalara bırakmıştır. Bu uygulamalar ise vergi rekabetinin ekstrem boyutunu oluşturmakta ve zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır.

21. Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabetinin çeşitleri incelendiğinde, adil-zararlı vergi rekabeti, üzerinde en çok tartışılan ayırım şekli olarak göze çarpmaktadır. Daha önce de bahsedildiği gibi adil vergi rekabeti, oluşan rekabetin zarar verici olmadığını belirtmek için kullanılmaktadır. Buna karşılık vergi rekabetinin üzerinde en çok durulan ve çalışma yapılan kısmını ise zararlı vergi rekabeti (harmful tax competition) oluşturmaktadır.

Ülkeler artan bir şekilde kendi vergi oranları seçimini sınırlayan ve vergi gelirlerini etkileyen zararlı vergi rekabeti ile ilgilenmeye başlamışlardır. Bu ilgi uluslararası zararlı vergi rekabeti ile mücadelede iki yaklaşıma neden olmuştur. Bunlardan birincisi Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiştir. Avrupa Birliği'nin zararlı vergi rekabetine yaklaşımı, vergi yükünün sermayeden işgücüne geçmesinin doğurduğu olumsuzluğa dayanmaktadır. Komisyon bu durumun mobil sermaye için yapılan rekabetten doğduğunu ileri sürmektedir. Sermayeden işgücüne doğru kayan vergilerin Avrupa emek piyasasında yüksek işsizliğe neden olan bir bozulma yaratacağı ileri sürülmektedir (DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2001, s.3). AB, zararlı vergi rekabeti ifadesini normalin altındaki vergi oranları uygulamaları için kullanmaktadır (DEVEREUX-LOCKWOOD-REDEANO, 2003, s.1). Zararlı vergi rekabeti, AB tarafından, yabancı yatırımcı için tek bir devletin diğer devletleri zarara uğratmak amacıyla yapmış olduğu uygulamalardır şeklinde tanımlanabilir ve vergi dampingi olarak da adlandırılır (SCHRATZENSTALLER, 2000, s.8).

Diğer önemli bir yaklaşım da OECD tarafından geliştirilmiştir. OECD'nin zararlı vergi rekabetine yaklaşımı, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ile oluşan vergi rekabetinin vergi kayıp ve kaçaklarına neden oluşu şeklindedir ve ekstrem vergi rekabeti çeşitleri ile mücadeleye dayanmaktadır (DEVEREUX-GRIFFITH-KLEMM, 2001, s.3). Literatürde zararlı vergi rekabeti ile kastedilmek istenen, OECD'nin yaklaşım şeklidir ve vergi rekabetinin aşırı boyutlarını içermektedir.

Zararlı vergi rekabeti, OECD tarafından sermaye ve finansal yatırımların yön değiştirmesinin sağlanarak diğer ülkelerin vergi matrahlarının aşındırılması olarak tanımlanmaktadır (OECD, 1998, s.16). OECD ve AB tarafından zararlı vergi rekabetini tanımlamada kullanılan önemli kriterlerden biri, uygun vergi imtiyazlarının sadece yabancı yatırımcıyı çekmeyi amaçlamasıdır ki bu, vergi sistemlerinin şeffaf olmamasına ve reel yatırımlar yerine sadece belli özel yatırımları çekmeyi amaçlamasına neden olmaktadır (SCHRATZENSTALLER, 2000, s.13). Bu da zararlı vergi rekabetinin en önemli özelliklerinden birini oluşturmaktadır.

210. Vergi Cennetleri Kavramı

Mal ve hizmetlerin, finansal sermayenin, teknoloji de dahil olmak üzere üretim faktörlerinin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı, dünya ekonomilerinin artan bir şekilde entegrasyona doğru gittiğini gösteren sürecin göstergeleridir. Artık birçok ülkenin yasal sistemi finansal sermayenin ya hiç ya da çok az bir kontrolle serbestçe dolaşımına izin vermektedir (WU, 1999, s.3). Yabancı doğrudan sermayenin yer seçimi ve seviyesine ilişkin çalışmalar göstermiştir ki, yabancı doğrudan sermaye yerel vergi şartlarına yüksek derecede duyarlıdır. Bu duyarlılık vergi cennetlerini (tax havens) yabancı sermaye için çekici yapmaktadır. Çünkü, vergi cennetleri sadece vergi sonrası karın artırılması için değil, dünya üzerinde elde edilen kazançların vergiden kaçırılması için de kolaylık sağlamaktadır. Yabancı sermayenin vergi cennetlerini serbestçe seçebilmeye başlamasından beri, rekabetçi baskılar, düşük seviyede yerli kurumlar vergisi matrahına sahip olan ülkelere, yabancı sermayeyi çekmek için yabancı doğrudan sermaye üzerindeki vergi oranlarını düşürme konusunda (çoğu zaman sıfır) bu ülkelere cesaret vermiştir (HINES, 2004, ss.12-13).

Ekonomik aktivitelerin artan bir şekilde globalleşme süreci içinde olması ve dünya ekonomilerinin entegrasyon sürecine girmesi, özel ekonomik faktörlerin (yöneticilerin) efektif vergi oranlarındaki farklılıklara daha duyarlı olmalarını ve böylece yatırım kararlarında bu farklılıkları dikkate alarak davranmalarını sağlamıştır. Ülkelerin farklı vergi sistemleri, farklı vergi oranları tarafından yaratılan bir arbitraj baskısı doğurmuştur. Vergilendirilebilir matrahtaki farklılıklar, mükelleflerin ekonomik aktivitelerini uluslararası bir sürece sokmalarına ve böylece vergi yüklerini, vergi planlaması, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi yollarla minimize etmelerine neden olmuştur. Bu farklılıklar da, genellikle vergi cennetleri olarak bilinen, sermayenin saklanabildiği sığınakları (shelters) beraberinde getirmiştir (WU, 1999, s.3).

Vergi cennetleri vergi rekabetinin sonuçları ve alanı içerisinde gerçekleşen mevcut tartışmaları temsil etmektedir. Ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek için yabancı sermayenin olmadığı duruma göre düşük vergi oranları uygulayarak rekabet etmektedirler. Vergi cennetlerinin de ülkeler arasında oluşan vergi rekabeti sürecini hızlandırdığına inanılır. Vergi cennetleri tarafından sunulan vergi kaçırma fırsatları diğer ülkelere, yabancı sermaye üzerinde yüksek sermaye vergilerini devam ettirmeleri yönünde izin verir. Böylece vergi cennetlerinin çoğalması ve sıklıkla kullanılması, diğer ülkelerin, vergilerini azaltarak aşırı bir rekabete girmemeleri sayesinde engellenmiş olacaktır (DESAI-FOLEY-HINES, 2004, ss.1-2).

2100. Vergi Cennetlerinin Tanımı

Vergi rekabetinden olumsuz etkilenerek vergi tabanını kaybeden kamu idareleri yönünden, daha düşük veya daha esnek vergileme yapılan tüm ülkeleri kapsayan bir adaletsizlik kaynağı olarak kötülünen, öte yandan bazen dürüst mükellefler için de vergi adaletsizliklerinden kaçışın bir aracı olarak övülen vergi cennetlerinin bilimsel bir tanımının yapılması gerekliliği doğmaktadır (EYÜPGİLLER, 2000, s.186).

Günümüzde sermayenin uluslararasılaşmasına ve belli endüstrilerin uluslararası karakter kazanmasına rağmen, artan bu işletme aktivitelerini düzenleyen genel olarak kabul görmüş uluslararası bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Bu nedenden dolayı vergi cennetlerinin genel kabul görmüş bir tanımı veya standartlaşmış bir ölçütü yoktur

(WU, 1999, s.4). Fakat gerek uluslararası düzeyde ülkelerin uygulamaları gerekse vergi cenneti ülkelerin özellikleri dikkate alınarak çeşitli tanımlar yapılmıştır.

Bir tanıma göre vergi cenneti, ya düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir (ÇAMLICA, 1996, s.95). Diğer bir tanıma göre vergi cenneti, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak veren yargısal bir düzenlemedir (YETKİNER, 2001, s.92). Bir diğer tanımla vergi cennetleri, yüksek vergilemenin olduğu başka ülkelerin mukimi olan ya da bu tür ülkelerde vergiye tabi olan kişilerin vergisiz kazanç elde etmek amacıyla sermayelerini aktardıkları ülkelerdir (ÖNER, 2004b, s.3). Başka bir tanımda ise vergi cennetleri, yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkelerdir şeklinde tanımlanmıştır (GÜNAYDIN, 1999, s.76). Bu tanımlardan hareketle vergi cennetleri, yabancı sermaye üzerindeki vergi yükünü sıfıra veya çok düşük bir düzeye indirerek, yabancı sermaye için kendilerini bir cazibe merkezi haline getirmeyi amaçlayan, mali konularda büyük bir gizliliğe sahip ülkelerdir şeklinde tanımlanabilir.

OECD ise, 1998 komite raporunda aşağıdaki kriterleri taşıyan ülkelerin vergi cenneti olarak tanımlanabileceklerini belirtmiştir (OECD, 1998, s.23).

- Hiç Vergi Alınmaması veya Nominal Bir Vergi Alınması: Bir ülkeyi vergi cenneti olarak tanımlayabilmek için en önemli koşul ülkede elde edilen kazanç üzerinden hiç vergi alınmaması veya alınan verginin çok düşük düzeyde kalmasıdır.
- Efektif Bilgi Değişiminin Olmaması: Vergi cenneti ülkelerde gerek bireylerin gerekse işletmelerin elde etmiş oldukları kazançlar hakkında diğer vergi idarelerinin bilgi edinmeleri önlenmiştir.
- Şeffaflıktan Yoksunluk: İdari mevzuat ile idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun yani belirsiz oluşudur.
- Gerçek İşlemlerin Olmaması: Bu ülkelere gelen işletmelerin esas faaliyet yerlerinin bu ülkeler olmadığı, sadece vergi teşvikleri nedeniyle vergi cenneti ülkelere gelmiş olmalarıdır. Daha açık bir ifadeyle gerçek işlemlerin olmaması, bu ülkelerde yer alan işletmelerin paravan olması, işlemlerin kağıt üzerinde yapılması anlamına gelmektedir.

Vergi cennetleri üzerinde önemli çalışmalar yapan OECD, yukarıda ifade edildiği gibi vergi cennetlerini tanımlamaktan ziyade, bir ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirebilmek için gerekli kriterleri açıklamış ve bu kriterleri taşıyan ülkeleri vergi cenneti olarak adlandırmıştır.

2101. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi

Vergi cennetlerinin asıl çıktığı merkezi tam olarak belirlenememekle birlikte vergi cennetlerinin yeni bir oluşum olmadığı bilinmektedir. Eski Yunan'da ticaret erbapları ithal etmiş oldukları mallar üzerinden alınan %2'lik bir vergiden kaçınmak için mallarını Atina yakınlarındaki adalarda saklamaktaydılar. Bu olay, vergi cennetlerinin doğuşuna örnek olarak verilmekle birlikte şüphesiz globalleşen dünyanın yaratmış olduğu bugünkü modern vergi cennetlerinin eski çağlardakilerle aynı olduğunu söylemek mümkün değildir. Öncelikle bugünkü vergi cennetleri bilinçli bir devlet veya firma stratejisi sonucu meydana gelmemiştir. Bunlar yavaşça ve biraz da gelişigüzel gelişmişlerdir. Bugünkü vergi cennetlerinin gelişmesinde banka gizlikleri, düşük vergiler ve serbest sermaye dolaşımı etkili olmuştur (WU, 1999, s.4).

Kişisel vergilemede ilk uygulama 1868'de Monako' da III. Charles zamanında dolaysız vergilemede indirim yapılması şeklinde olmuştur. Vergilerin düşürülmesi kişilerin Monaco'ya yerleşmek amacıyla veya turist olarak gelmelerine neden olmuştur (PALAN, 2002, s.4). Günümüzdeki vergi cennetlerinin şekillenmesine ise II.Dünya Savaşından önce İsviçre'de başlatılan uygulamalar öncülük etmiştir. Savaşın patlak verdiği dönemde, Rusya, Almanya, İspanya, Güney Afrika ve Balkan Ülkeleri sermayelerini savaşın neden olduğu politik ve sosyal karmaşıklıktan dolayı İsviçre'deki bankalara yatırmışlardır. Savaş bu ülkelerin ellerindeki sermayeyi tüketmiştir. Bu nedenle Kuzey Amerika ve bütün Avrupa'da savaşın yıkıntılarını gidermek için vergiler artırılmıştır. Diğer ülkelerin sermayelerini İsviçre'deki bankalara aktarmaları bu ülkeyi önemli bir finans merkezi haline getirmiş, İsviçre de bu fırsatı iyi değerlendirerek ülkeye iyi bir gelir kaynağı sağlamış, bu nedenle de vergilerinde bir artışa gitmemiştir. Bu dönemden sonra, o gün için adlandırılmamış olsa da bugünkü anlamda anladığımız vergi cennetleri kavramı ve uygulamaları önemli bir yer edinmeye başlamıştır. Ayrıca 1930'lu yıllarda Kanada ve Amerika vatandaşları Bahamalar'ı servetlerini değerlendirmek için kullanmışlardır fakat

burada bu olaya Amerikan mafyasının yasal olmayan uygulamaları neden olmuştur (HEPER-HOŞYUMRUK, 2002, s.39).

2102. Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması

Vergi cennetleri genel olarak ikiye ayrılabilir. Bunlar: geleneksel vergi cennetleri ve üretim vergi cennetleri şeklindedir. Geleneksel vergi cennetleri olarak tanımlanan ülkeler, genel olarak küçük, doğal kaynakları kıt ve fiziksel yatırımlar için cazip olmayan ülkelerdir. Üretim vergi cennetleri ise, daha çok ülkelerinde yabancı direkt yatırımların artması ve üretim tesislerinin kurulması için çaba sarfeden ülkelerdir (ÖZ, 2005, s.125).

Bu genel ayrımın yanında vergi cennetlerinin iki kritere göre de sınıflandırılması mümkündür. Bunlardan ilkinde ülkeler, uygulamış oldukları vergi rejimine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilirler (PALAN, 2002, s.2):

1. Hiçbir gelir vergisinin olmadığı ve yabancı işletmelerin sadece düşük bir giriş ücreti (license fees) ödediği ülkeler. Bu ülkelere örnek olarak: Anguilla, Bahamalar, Bahrain, Bermuda, Cayman Adaları, Cook Adaları, Djibouti, Turks-Caicos ve Vanuatu gösterilebilir.
2. Düşük vergi oranlarına sahip olan ülkeler. Bu ülkelere örnek olarak: Liechtenstein, Oman, İsviçre, Jersey, Guernsey ve İngiliz Virjin Adaları gösterilebilir.
3. Kendi ülkesinde yerleşmiş bulunanlara normal bir uygularken, yabancı sermayeyi hiç vergilendirmeyen veya düşük oranlarda vergilendiren ülkeler. Bunlara örnek olarak: Liberia, Panama, Philippines, Venezuela ve Hong Kong gösterilebilir.
4. Belli tipteki işletmelere özel vergi muafiyetleri ve imtiyazları sağlayan ülkeler. Bunlara örnek olarak: Channel Adaları, Lüksemburg, Isle of Man, Monaco, Hollanda, Hollanda Antilleri, Avusturya ve Singapur gösterilebilir.

Bunun yanında vergi cennetleri buldukları coğrafi bölgelere göre de aşağıdaki gibi beşe ayrılabilirler (YETKİNER, 2001, s.93):

1. Caribbean Bölgesi: Bahama , Bermuda, Cayman Adaları, İngiliz Adaları, Hollanda Adaları, Turks and Caicos Adaları, Aruba, Barbados, Nevis, Montserrat, Angeda, Panama
2. Akdeniz Bölgesi: Gilbertar ve Kıbrıs
3. Avrupa Bölgesi: Hollanda, İsviçre, Liechtenstein, Andora, Lüksemburg, Kapione ve Manako
4. Channel Adaları Bölgesi: Gurnsey, Jersey, The Isle of Man
5. Pasifik Bölgesi: Hong Kong, Vanutu ve Nauru

2103. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

Gerek gerçek kişi gerekse şirketler olmak üzere çeşitli kategorideki mükellefler tarafından vergi cennetlerinin kullanımı geçen 15 yıldan beri sürekli olarak artmaktadır. Bu, vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olduğu gibi, sermaye transferleri nedeniyle oluşan ekonomiyi bozucu istenmeyen etkilere de neden olmuştur. Ayrıca bu durum, vergi cennetlerini kullanan ve kullanamayan mükellefler arasındaki rekabeti de olumsuz yönde etkilemiştir (MOERMAN, 1999, s.368).

Daha önce de ifade edildiği gibi bir ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek için genel kabul görmüş bir tanım yapılmamıştır. Buna karşın kabul edilen belli özellikler bir ülkenin vergi cenneti olabilme ihtimalini ortaya koymaktadır. 1984 yılında ABD Hazine Bakanlığında Richard Gordon hazırlamış olduğu raporda (The Tax Havens and Their Uses by the U.S. Taxpayers-An Overall View) genel olarak vergi cennetlerinin özelliklerini belirtmektedir. Gordon raporu çerçevesinde vergi cennetlerinin özelliklerini aşağıdaki başlıklar halinde ele almak mümkündür (MOERMAN, 1999, s.368).

- Göreceli Olarak Düşük veya Sıfır Vergi Oranları: Vergi cennetlerinin en önemli özelliği ülke içerisindeki vergi oranlarının düşük olmasıdır. Bu özellik, bazı vergi cennetlerinde sadece yabancı sermayeyi kapsamakta ve ülkeye gelen sermayeyi ülke içerisindeki yerleşmiş bulunanlara kıyasla daha düşük vergilendirme şeklinde ortaya

çıkmaktadır. Gelir üzerinden vergi alınmayışı (veya çok düşük düzeyde) çeşitli nedenlere bağlanabilir. Bunlar: yabancı bankaları, şirketleri ve diğer çeşitli aktiviteleri çekmek için bilinçli bir politika olabilir; bu ülkelerin bir vergi sistemine ihtiyaçları olmayabilir; son olarak da gelire dayalı bir vergi sistemi kurmanın imkansızlığı olabilir. Bu imkansızlık bu ülkelerin yoksul olmasından (düşük gelir seviyesi) kaynaklanabilir (MOERMAN, 1999, s.369). Burada vergi oranlarının düşüklüğü önem arz etmektedir. Acaba hangi oranlar bir ülkenin vergi cenneti olmasına neden olmaktadır. Bu konuda her ülke kendine göre düzenlemelere gitmektedir. Örneğin, Japonya kendi kurumlar vergisi oranının %50'sinden aşağı vergi uygulayan ülkeleri vergi cenneti olarak kabul etmektedir. Bu oran Almanya'da %30, İngiltere'de %50 ve Fransa'da %66'dır (ÇAMLICA, 1996, s.96). Bu ülkelerin önemini daha iyi anlatması bakımından, bazı vergi cenneti ülkelerdeki kurumlar vergisi oranları aşağıdaki Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo : 7

Bazı Vergi Cenneti Ülkelerdeki Kurumlar vergisi Oranları (%)

| Kurumlar Vergisi Oranı | 1985 | 2002 |
|-------------------------------|-------------|-------------|
| Bermuda | 0 | 0 |
| Cayman Adaları* | 0 | 0 |
| Channel Adaları* | 0 | 0 |
| The Isle of Man* | 0 | 0 |
| Barbados** | 1-2.5 | 1-2.5 |
| Vanuatu* | 0 | 0 |
| Bahamalar** | 0 | 0 |
| İngiliz Virgin Adaları** | 0 | 0 |
| Anguilla** | 0 | 0 |
| Nevis** | 0 | 0 |
| Hong Kong ¢ | 0 | 0 |
| Panama ¢ | 0 | 0 |
| Gibraltar ¢ | 0 | 0 |

* Muaf Tutulan Belli İşletmeler

** Uluslararası İşletmeler ¢ Yabancı Kaynaklı Gelir

Kaynak: www.bahamasbahamas.com, 2005

- Bankacılığın Önemi ve Ticari Gizlilik: Bankacılık, vergi cenneti ülkeler için önemlidir. Vergi cenneti ülkeleri kullananlar için banka gizliliği, vergi cenneti ülkeyi seçmede esaslı bir faktördür (MOERMAN, 1999, s.369). Vergi cennetlerinin çoğu kıyı bankacılığını teşvik eden bir politika izlemektedirler. Günümüzde büyük bankaların çoğunun vergi cenneti ülkelerde şubeleri vardır. Bu bankalar öncelikle

Eurodolar piyasasına katılmak için orada bulunurlar ve yabancı kişilerden dolar mevduatı olarak bu mevduatı onların dış müşterilerine verirler. Böylece bankalar rezerv zorunluluklarından kurtularak toplanan mevduatların daha büyük bir kısmıyla tekrar kredi açabilir ve daha fazla gelir elde edebilirler. Vergi cenneti ülkeler gizlilik ve güvenlik kanunları yapmışlardır. Örneğin, Bahamalar'da memurlara, işçilere, avukatlara, muhasebecilere ülke içindeki bir bankanın adına faaliyette bulunan kişiler tarafından banka bilgisini açıklamak yasaklanmıştır ve bu kanun ihlal edildiğinde cezai yaptırımlar söz konusudur (GÜNAYDIN, 1999, s.78).

- Şeffaflıktan Yoksunluk: Vergi cennetlerinin tanımlanmasında dikkate alınan önemli unsurlardan biri de bu ülkelerin vergi uygulamalarında yönetimin şeffaf olmaması ve bilgi değişimini önleyen kanunların yapılmış olması gelmektedir. Bu tür uygulamalar yabancı sermayenin sadece vergiden kaçınmak amaçlı değil ayrıca vergi kaçırmak amaçlı da bu ülkelere girişine neden olmaktadır. Bilgi değişiminin olmamasının en önemli sonucu, bu ülkelerde para aklama ve vergi kaçırma uygulamalarının olmasıdır (OECD, 1998, s.24).
- Modern İletişim İmkanlarının Varlığı: Bu ülkeler sermayenin ülkeye gelmesini kolaylaştırmak, hareketliliğini hızlandırmak gibi nedenlerle telefon, fax vb. iletişim araçlarının varlıklarına önem vermektedirler (GÜNAYDIN, 1999, s78). Çünkü çoğu vergi cenneti ülke adalardan oluşmaktadır. Bu nedenle vatandaşlar, burada yaşamadan kolaylıkla bu ülkelerin sunmuş olduğu imkanlara ulaşabilmek istemektedirler (MOERMAN, 1999, s.373). Ayrıca bu ülkelerde hava ulaşım faaliyetlerine de önem verilmektedir. Örneğin, Cayman Adaları iyi gelişmiş telefon ve teleks kolaylıklarına sahiptir. Cayman Adaları'ndaki telefon numaraları ABD ve Kanada'dan direkt olarak çevrilebilmektedir. Miami ve Cayman arasında günlük olarak devamlı iki jet uçuşu ve Grand Cayman ile Houston arasında direkt servis vardır (GÜNAYDIN, 1999, s.78).
- Nakit Kontrolünün Olmaması: Çoğu vergi cenneti ülke, ikamet edenlere hem yerel hem de yabancı döviz kontrol sistemi uygularken, ikamet etmeyenlere sadece yerel döviz kontrol sistemi uyguladıkları ikili bir döviz kontrol sistemine sahiptir (WU, 1999, s.6). Bu şekildeki ikili bir döviz kontrol sistemi ülkede ikamet edenler ve

etmeyenler arasında bir fark yaratmaktadır. Ayrıca bu ülkelerde istikrarlı bir döviz kuru sistemi de olmalıdır. Bunun yanında vergi cenneti ülke parasının diğer ülke paralarına kolayca çevrilebilmesi de gereklidir (MOERMAN, 1999, s.374).

- Vergi Anlaşmaları: Bu konuda vergi cennetleri çok taraflı anlaşmalara ve OECD'nin çalışmalarına yanaşmamaktadır. Çünkü bu tür anlaşmalar bu ülkelerin hareket alanlarını kısıtlamakta ve amaçlarına ulaşmada engel teşkil etmektedir. Bu ülkeler genellikle yabancı sermayenin gelmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar (PALAN, 2002, s.3). Bu sayede yabancı sermayenin vergi cennetlerini tercih etmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır.
- Ülkelerin Kendilerini Tanıtmaları: Birçok vergi cennetleri, kendilerini vergi cenneti olarak tanıtmakta ve finansal iş aramaktadırlar. Bazı vergi cennetleri seminerler düzenlemekte, kendilerini tanıtıcı ve çekici kılan makaleler yayınlamaktadırlar. Özellikle son yıllarda internetin gelişmesiyle birlikte birçok site kendi reklamlarını yapmakta ve kendileriyle iletişim kurulmasını kolaylaştırmaktadırlar.
- Önemli ve Büyük Ölçüde Finansal Sektör: Vergi cenneti ülkelerinin çoğu isimlerinden de anlaşıldığı gibi küçük ada ülkeleridir. Ayrıca dünya çapında dikkate değmeyecek derecede az nüfuslu ve küçük yüzölçümüne sahiptirler. Bu nedenle bu ülkeler tarım, sanayi, hayvancılık ve ticarete yeterince gelişmemiştir ve gelir düzeyleri düşüktür (YETKİNER, 2001, s.93). Buna karşılık, bu ülkelerde finansal sektör ülkeye oranla aşırı derecede gelişmiştir. 300.000 nüfuslu Bahama Adasındaki off-shore bankalarda biriken sermaye tutarı 350 milyar doları bulmuştur (DEMİR, 2002, s.165). 35.000 nüfuslu Cayman Adalarında ise 32.000 uluslararası ticari şirket, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi yer almaktadır (AKDIŞ, 2002, s.1). St. Vincent ve Gredines adalarında 7000 uluslararası firma; St. Kitts ve Nevis adalarında 9000 tane off-shore şirket; nüfusu sadece 2000 olmasına rağmen Niue'de 3000 adet uluslararası firmanın şubesi bulunmaktadır. Dominik adalarında uluslararası firma sayısı 5800 civarındadır. Liechtenstein'de 75000 firmanın şubesi bulunmaktadır. Channel Adalarında ve Man Adasında 525 milyar Dolar civarında mevduat bulunmaktadır. Lüksemburg'daki banka mevduatlarının %90'ı yabancılara aittir (GÜNAYDIN-BENK, 2004, s.394). Bu konuyla ilgili olarak yapılan

çalışmalarda bazı vergi cenneti ÷lkelerdeki (Bahamalar, Cayman Adaları, Hon Kong, Lüksemburg, Belçika, Hollanda Antileri, Panama, Singapur, İsviçre) yabancı yatırım miktarının 1970'teki 16,7 milyar dolarlık seviyesinden 1978'de 272,9 milyar dolara çıktığı belirlenmiştir (MOERMAN, 1999, s.371). Günümüzde vergi cenneti ÷lkelerde tutulan fonların miktarının 5 trilyon doları aşığı tahmini yapılmaktadır. Buna karşılık bu ÷lkelerin dünya nüfusu içerisindeki payı %1,2 dünya GSMH'si içerisindeki payı ise %3'tür (BİLİCİ, 2004, s.1).

- Diğer Özellikler: Bir vergi cenneti ÷lke ekonomik ve politik istikrara sahiptir. Ayrıca muhasebeci ve avukat gibi profesyonel yetkili danışmanlara ulaşmadaki kolaylık da vergi cenneti ÷lkede yatırım yapacak olan işletme açısından önemlidir (WU, 1999, s.7). Bu ÷lkelerin en önemli özelliklerinden biri de sahip olmuş oldukları coğrafi ve ekonomik yapılarıdır. Aşağıdaki Tablo 8 bazı vergi cenneti ÷lkeler için bu özellikleri ortaya koymaktadır.

Tablo : 8

Bazı Vergi Cenneti Ülkelerin Coğrafi ve Ekonomik Özellikleri

| | Nüfus | Alan (km ²) | Kişi Başına Gelir (\$) |
|------------------------|---------|-------------------------|------------------------|
| Anguila | 12.000 | 91 | 8.200 |
| Bahamalar | 294.000 | 13.940 | 15.000 |
| Barbados | 266.000 | 430 | 14.500 |
| Bermuda | 63.000 | 58 | 33.000 |
| Cayman Adaları | 35.000 | 259 | 24.500 |
| Hollanda Antilleri | 212.000 | 960 | 11.400 |
| Isle of Man | 72.000 | 572 | 18.800 |
| İngiliz Virgin Adaları | 20.000 | 150 | 16.000 |
| Jersey | 89.000 | 116 | 24.800 |
| Maldivler | 311.000 | 300 | 2.000 |
| Malta | 394.000 | 316 | 14.300 |
| Marshall Adaları | 62.000 | 181 | 1.607 |
| Montserrat | 7.000 | 100 | 5.000 |
| Nauru | 11.000 | 21 | 5.000 |
| Niue | 2.000 | 260 | 2.800 |
| Seycheller | 79.000 | 455 | 7.700 |
| Tonga | 104.227 | 748 | 2.200 |
| Turks & Caicos | 18.000 | 430 | 7.300 |
| Vanuatu | 183.000 | 12.200 | 1.300 |

Kaynak: WOODWARD, 2002, ss.35-36

Tablo 8'den de görüldüğü gibi bu ülkelerin gerek nüfusları gerekse sahip oldukları toprak parçaları oldukça sınırlıdır. Özellikle coğrafi alanların darlığı, bu ülkelerde reel yatırım yapılmasını engellemektedir. Bu sebepten ötürü bu ülkeler, sadece kağıt üzerinde işlemlerin yapıldığı, kazançların suni olarak oluştuğu yerler konumundadır. Bu ülkelerde kişi başına düşen gelirin yüksek oluşunun nedeni ise, hizmetler sektöründen kaynaklanmaktadır. Özellikle bankacılığın nispi önemi ve ülkedeki turizm işletmelerinin varlığı bu gelirin önemli bir kısmını sağlamaktadır.

2104. Vergi Cennetlerinin Kullanımları

Vergi cenneti ülkelerin kullanımında birçok neden olmakla birlikte en yaygın kullanım alanları finans sektörüdür. Vergi cennetlerinin kullanımlarını vergi amaçlı kullanımlar ve vergi amaçlı olmayan kullanımlar diye ikiye ayırmak mümkündür. Ayrıca, finans sektörünün öneminden dolayı off-shore amaçlı kullanım da bu ayrıma ilave edilebilir.

21040. Vergi Amaçlı Kullanımlar

Bu ülkelerin kullanılmasının en önemli nedenlerinin başında, yabancı mükelleflere sağlamış oldukları vergi avantajları gelmektedir. Bu avantajlar bazen vergi oranlarının düşük olması bazen ise verginin hiç olmaması şeklindedir. Vergi amaçlı kullanımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (GÜNAYDIN, 1999, s.81):

- Vergi yükünün azaltılması,
- Kazancın, vergilemenin düşük olduğu veya hiç bulunmadığı yerlerde oluşturulmasına ilişkin ayarlamaların yapılması,
- Vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde elde edilen kazancın o ülkede vergilendirilmeden vergi cenneti ülkeye transfer edilmesi,
- Vergi matrahını azaltmak için vergi cenneti şirketin iştirak ve şubelerinden faiz, hizmet ve AR-GE faturaları karşılığında gelir elde edilmesi,
- Uluslararası sermaye hareketleri sonucu elde edilen vergisiz gelirin vergi cenneti ülkelerde toplanması.

21041. Vergi Amaçlı Olmayan Kullanımlar

Vergi amaçlı olmayan kullanımlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi cenneti ülkede, bu ülkenin veya yakın komşularının ihtiyaçlarına cevap veren veya orada faaliyette bulunan bir işletmeye destek olmayı veya oradaki ucuz emek gücünden yararlanmayı amaçlayan bir iş kurulabilir,
- Yatırımcı, rakiplerinden ürünlerine karşı olası boykotlardan korunmak veya kişisel güvenliği nedeniyle kimliğini gizli tutmak amacı ile vergi cennetine yatırım yapabilir,
- Kamulaştırma, savaş ve ihtilal tehlikelerine karşı bir şirketi veya şirketler grubunu koruma stratejisi ile vergi cennetlerinde şirketler veya yatırım ortaklıkları kurulabilir,
- Yatırımcılar sermayelerine el konulması korkusuyla nama veya hamiline yazılı senetleri vergi cennetlerinde bir bankaya verebilirler,
- Kambiyo kontrolü ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve gerektiğinde fonlarını derhal başka bir yatırıma aktarabilmek amacı ile yatırımcılar veya holdingler kurum kazançlarını vergi cenneti ülkede toplayabilirler (GÜNAYDIN, 1999, s.81),
- Bazı zengin kişiler buldukları ülkedeki politik istikrarsızlıklar nedeniyle geleceklelerini güvence altına almak için paralarını vergi cenneti ülkelere getirebilirler,
- Boşanmak isteyen varlıklı kişiler ile mal varlıklarını eski eşlerinden korumak isteyen kişiler bu nedenle servetlerini vergi cenneti ülkelere kaydırabilirler (YETKİNER, 2001, s.93),
- Son olarak da vergi cennetleri karapara aklamak amacıyla kullanılabilirler.

Özetle, vergi cenneti ülkelerin en önemli kullanım nedeni, hiç şüphesiz vergi yükünün mükellefler üzerinde yapmış olduğu baskıdır; yani mükellefler vergi yüklerinden kurtulmak veya vergi yüklerini azaltmak amacı ile vergi cennetlerini kullanabilirler. Bu tür kullanımlar bazen vergiden kaçınma şeklinde olabileceği gibi bazen de vergi kaçırma şeklinde olabilmektedir. Özellikle çokuluslu şirketler, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerdeki şubelerinde oluşan karları, kağıt üzerinde vergi cenneti ülkelerdeki şubelerine aktarabilmektedirler. Bu şekilde, elde etmiş oldukları karları, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde vergilendirerek ödeyecekleri vergi miktarlarını düşürmüş olmaktadır (ANINAT- HARDY-JOHNSTON, 2002, s.44).

Vergi cennetleri ayrıca karapara aklama amaçlı olarak da kullanılabilirler. Karaparanın aklanmasında en yaygın yöntem olarak kıyı bankacılığı sistemi kullanılmaktadır. Para aklama, suçun gelişimini değiştirip, gayri meşru merkezini gizleyerek gerçekleştirilebilir. Karaparayı aklamak için ilgili (suçlu) işlemler mali sisteme girdikten sonra işin çeşitli bölümlerine finansal araçlarla sokulur ve sonunda finansal ve bununla ilgili aktiflere yatırılarak gizlenir. Bu işlemler genellikle paranın kaynağının gizlendiği uluslararası işlemleri gerektirir (ANINAT-HARDY-JOHNSTON, 2002, s.44) ve burada da vergi cennetleri -bilgi değişimlerinin olamamasından dolayı- rahatça kullanılabilirler. Örneğin, karapara aklayacak olan bir mükellef bulunduğu ülkedeki bir bankadan kredi çeker. Daha sonra aldığı krediye teminat olarak vergi cenneti ülkedeki bankaya yatırmış olduğu karaparayı teminat gösterir. Bu işlemin ardından almış olduğu krediyi ödemez. Kredi aldığı banka ise elindeki teminata dayanarak vergi cenneti ülkedeki paraya el koyar. Dolayısıyla mükellef, karaparasıyla yatırım yapmış, yani karaparayı sisteme sokmuş olur (ÖZ, 2005, ss.194-195).

21042. Off-shore Amaçlı Kullanımlar

Kıyı bankacılığı da denilen off-shore banka, “ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin dışında tutularak, getirilen mali hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür” şeklinde tanımlanır (DEMİR, 2002, s.41).

Bu tür bir bankacılık sisteminin gelişmesinde, ABD ve diğer bazı gelişmiş ülkelerde devletin bankacılık sektörü üzerine koyduğu bir takım kısıtlamalar (en yüksek faiz sınırı, mevduat karşılık oranları, bankacılık gelirlerinin vergilendirilmesi vs.) etkili olmuştur. Bu tür kısıtlamalar, bankaların, ülkelerinden çıkarak ülke dışında (kıyı ötesi) faaliyet göstermelerine neden olmuştur. Kıyı ötesi bankalar gerek bağlı oldukları ülkenin gerekse faaliyette buldukları ülkelerin bankacılık kurallarına bağlı değildir (SEYİDOĞLU, 1999, s.333).

Kıyı bankacılığı denilen olgu 1960'lı yıllardan itibaren, genellikle vergi cenneti ülkelerde oluşmaya başlamıştır. Bu ülkeler sağladıkları vergi avantajları ve denetimsizlik ile fon yatırımları ve finansal hizmetler bakımından bir cazibe merkezi konumundadırlar. Yaklaşık olarak geçen 40 yıldır, nüfusları toplamı 1,5 milyonu bile bulmayan birçok küçük ada devletleri off-shore finans merkezlerine ev sahipliği yapmaktadırlar. Bugün Karayipler'deki 35 bin kişinin yaşadığı Cayman Adaları'nda 550 adet banka bulunmaktadır (AKDİŞ, 2002, ss.9-10). Birçok ada devletinin ekonomileri off-shore bankacılığına dayanmaktadır. Örneğin, Jersey Adaları'nda devlet gelirlerinin %90'ından fazlası bu tür kıyı bankacılığı gelirlerine dayanmaktadır. Ayrıca off-shore bankalar ülkenin işgücünün %20'lerini istihdam etmektedirler (HAMPTON-CHRISTENSEN, 2002, s.1).

Bugün off-shore bankacılığın boyutları küçümsenemeyecek düzeylere gelmiştir. Off-shore bankalarda toplanan mevduat miktarının 11,5 trilyon Dolar olduğu ve bu miktarın da hızla büyüdüğü tahmin edilmektedir (www.taxjustice.net, 2005). Bu rakamın 1968 yılında 11 milyar Dolar, 1978'de 385 milyar Dolar, 1980'lerin sonunda 400 milyar Dolar, 1990'ların başında ise 1 trilyon Dolar olduğu tahmin edilmektedir (HAMPTON-CHRISTENSEN, 2002, ss.1-2).

Off-shore bankaların asıl iki kullanıcısı, uluslararası sermaye ve zengin bireylerdir (HAMPTON-CHRISTENSEN, 2002, s.2). Bunların da vergi cennetlerini tercih etme nedenleri, bu bankalardaki hesapların sırdaş hesap olması ve vergi oranlarının düşük veya hiç olmamasıdır (DEMİR, 2002, s.43). Ayrıca off-shore bankalar, çeşitli nedenlerle varlıklarını gizlemek isteyen kişilerin kullandıkları bir sığınak durumundadırlar.

Globalleşme, off-shore bankacılığın gelişmesinde önemli rol oynamıştır. İnternetin gelişmesi de bu bankaların reklamlarını rahatlıkla yapabilmelerine olanak sağlamaktadır. Bugün Türkiye'de yayınlanan gazetelerde bile vergi cenneti ülkelerdeki off-shore merkezlerinin reklamları yapılmaktadır.

211. Tercihli Vergi Rejimleri Kavramı

Zararlı vergi rekabetine neden olan diğer bir uygulama tercihli vergi rejimleridir. Ülke dışında mobilitesi yüksek olan finansal hizmetleri hedefleyen cazip vergi rejimleri olarak

adlandırılan tercihli vergi rejimlerini (Preferential Tax Regimes) vergi cennetlerinden ayıran en önemli faktör, vergi cenneti ülkelerde gerçekte herhangi bir iktisadi faaliyetin yürütülmeyip, işlemlerin kağıt üzerinde gerçekleştirilmesine karşılık, tercihli vergi rejimlerinde finansal hizmetlere ve vergi farklılıklarına duyarlı sermaye yatırımlarının yürütülmesidir. Bu bağlamda vergi cennetleri, vergisiz kazanç elde etmenin atlama taşı olarak kullanılırken, tercihli vergi rejimleri, vergilendirilmeksizin paraya para eklemenin en kolay yolu olarak tercih sebebi olmaktadır (HOŞYUMRUK, 2003a, s.31). Kısaca, vergi cenneti, bir ülke veya bölgeye denilmekte iken, tercihli vergi rejimi, bir ülke içerisinde yer alan ve mevcut vergi düzenlemelerinin dışında tutulan özel olarak oluşturulmuş rejimlere denilmektedir.

Tercihli vergi rejimleri de tıpkı vergi cennetleri gibi, uyguladıkları vergi politikalarıyla diğer ülkelerin vergi tabanını eritmekte ve mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kaçakçılığına teşvik etmektedir. Herhangi bir vergi sisteminde tercihli uygulamaların olup olmadığını tespit edebilmek için, söz konusu vergi sistemi bünyesinde uygulanan vergisel teşviklerin genel olarak mı yoksa sadece yabancılara mı uygulandığı; uygulanan vergisel teşviklerin uluslararası standartlara uygun olup olmadığı ve uygulanan bu vergisel teşviklerin o ülkenin yazılı hukuk kurallarında mevcut olup olmadığı yönlerinden incelenmesi gereklidir. Bir rejimin tercih yaratıp yaratmadığı hususunda ancak bu şekilde bir kanaate varılabilir (GÜNAYDIN-BENK, 2004, s.396).

Tercihli vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan birçok ülkenin de uyguladığı ve zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkmasında önemli paya sahip olan rejimlerdir. Ülkelerin, yabancı sermayeyi ve yabancı yatırımcıları kendi sınırları içerisine çekme çabalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan tercihli vergi rejimleri, yatırımcılara sunduğu vergisiz kazanç olanaklarının çokluğu nedeniyle, uygulanmaya başlandıktan sonra bireysel ve kurumsal düzeydeki yatırımcıların yatırım ve üretim kararları üzerinde önemli etkileri olmuş, bunun sonucunda da üretim faktörleri ve özellikle uluslararası piyasalardaki sermaye dolaşımının yön değiştirmesine neden olmuştur (HOŞYUMRUK, 2003a, s.50).

2110. Tercihli Vergi Rejimlerinin Tanımı

Tercihli vergi rejimi esas olarak amaçlanan bir vergi teşviğidir. Yani bir ülke normal bir vergi sistemi uygulamaktayken, belli sınıf gelirleri vergilememekte veya diğer gelirlere göre düşük vergilemektedir. Şu anda dünya üzerinde bu tarzda yüzlerce rejim bulunmaktadır. Tercihli vergi rejimlerini tanımlamak vergi cennetlerini tanımlamak gibi zordur. OECD tarafından belirtildiği gibi bir rejimin zararlı olduğu veya olmadığı arasındaki farkın belirlenmesi hiç de kolay değildir (LITTLEWOOD, 2004, s.3). Vergi cennetleri gibi amacı yabancı sermayeyi çekmek olan tercihli vergi rejimleri, vergi cennetlerinden farklı olarak belirli bir konu ya da bölge ile sınırlı olarak uygulanır (ÖNER, 2004b, s.5).

Devletler, ulusal vergi gelirlerini erozyona uğrattığından dolayı vergi rekabetinden çekinmektedirler. Tercihli vergi rejimleri, farklı vergi matrahlarına, farklı vergi oranı uygulayarak dibe doğru bir yarışa neden olduğu için eleştirilmektedir. Gerek OECD gerekse AB'ye göre ülkeler böyle bir vergi ayırımından kaçınmalıdırlar (PETERS-HAUPT, 2004, s.1).

Tercihli vergi rejimlerinde, ülkeler hareketliliği olan finansal faaliyetleri ve diğer hizmet faaliyetlerini çekebilmek için tahrip edici tercihli vergi rejimleri oluştururlar. OECD'nin 1998 yılı raporunda bu rejimlerin genel vergi kanunlarında veya idari uygulamalarda ya da genel vergi sisteminin çerçevesi dışında, vergi dışı düzenleme ile oluşturulmuş olabileceği belirtilmektedir (ÖNER, 2004b, s.4). Ayrıca bu rejimlerin hem vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler hem de OECD üyesi olan veya olmayan birçok ülke tarafından uygulandığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasına neden olduğu kabul edilmektedir (HOŞYUMRUK, 2003b, s.1).

Tercihli vergi rejimlerinin de tıpkı vergi cennetleri gibi genel bir tanımlaması yapılamamaktadır. Bunun yerine OECD, 1998 yılı raporunda tercihli vergi rejimlerini dördü temel ve sekizi yardımcı olmak üzere toplam oniki kriteri göz önüne alınarak belirlemektedir. OECD'nin 1998 yılı raporuna göre tercihli vergi rejimlerini belirlemede kullandığı ana faktörler şunlardır :

- Sıfır veya Düşük Vergi Oranları: Benzer matrahlar üzerine çok düşük veya hiçbir oran uygulanmaması bir rejimin zararlı olup olmadığını belirlemede çıkış noktasını oluşturur. Bu tanım tarifede yer alan vergi oranının sıfıra yakın olmasını veya yüksek olması halinde indirim, istisna ve muafiyetler yoluyla ödenecek verginin elde edilen gelire oranının düşük olmasını ifade eder (HOŞYUMRUK, 2003a, s.52).
- Rejim İçerisinde Serbest Vergi Kantonları Oluşturulması: Bazı tercihli vergi rejimleri ya tamamıyla ya da kısmen ülkenin kendi iç rejiminde izole edilmiş olabilir. Bu izolasyon iki şekilde olabilir. İlk olarak, bir rejimin sağlamış olduğu faydalardan açık veya zımni olarak ülkenin kendi vatandaşları yararlandırılmayabilir. İkinci olarak da, ülke içinde faaliyette bulunan firmaların bu rejimin faydalarından yararlanması yasaklanabilir (OECD, 1998, s.27).
- Şeffaflıktan Yoksunluk: Bu unsur da mükelleflere uygulanacak olan hükümlerin açık olmasını ve vergi rejiminin ayrıntılarının gerektiğinde diğer ülkelerin bilgisine sunulmasını ifade eder (HOŞYUMRUK, 2003a, s.54).
- Efektif Bilgi Değişiminin Olmaması: Tercihli vergi rejiminden fayda sağlayan mükelleflerle ilgili olan efektif bilgi değişiminin olmayışı zararlı vergi rekabetine neden olan bir ülke için önemli bir göstergedir (OECD, 1998, s.27).

Bunların yanı sıra tercihli bir rejimi belirlemede kullanılan yardımcı faktörler kısaca aşağıdaki gibidir (OECD ,1998, s.30-34):

- Matrahın sumi olarak belirlenmesi,
- Uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması,
- Yabancı kaynaklı gelirin ikamet edilen ülkenin vergisinden istisna tutulması,
- Vergi oranı veya matrahın pazarlığa tabi olması,
- Gizliliğin ön planda tutulması,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına önem verilmesi,
- Rejimin ödenen vergiyi minimize edecek araçlar içermesi,
- Sadece vergi amaçlı işletmeleri veya anlaşmaları teşvik etmesi.

Tercihli vergi rejimlerini tanımlamada kullanılan en önemli faktör, vergi tarifesinde yer alan oranın düşük olması veya vergi oranı görünüşte yüksek olmakla birlikte matrahın tanımıyla oynanarak ödenen verginin gerçekte elde edilen gelire oranının düşük olmasıdır.

Bu faktör yoksa tercihli bir vergi rejiminin tahrip edici olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu faktör ile birlikte diğer temel ve yardımcı faktörlerden bir veya birkaçını bir arada bulunduran tercihli vergi rejimleri zararlı rejimler olarak kabul edilmektedir (GÜNAYDIN-BENK, 2003, s.152).

Yukarıda sayılan kriterlerde belirtilen durumların bir kısmı normal bir vergi sisteminde yer alabilecek özellikler gibi görünse de, bunların ilgili ülkeler tarafından ne şekilde kullanıldığı, kötüye kullanımın olup olmadığının tespiti önemlidir. Tercihli vergi rejimlerini tespit edebilmek için, uygulanan vergisel teşviklerin herkese mi yoksa sadece yabancı girişimcilere mi uygulandığına ve uygulanan teşviklerin uluslararası standartlara uygun olup olmadığına bakmak gerekmektedir. Tercihli vergi rejimlerinin de amacı vergi cennetleri gibi yabancı sermayeyi çekmektir. Ancak arada bir yöntem farkı bulunmaktadır. Tercihli vergi rejimleri, vergi cennetlerinden farklı olarak belirli bir konu ya da bölge ile sınırlı olarak uygulanır. Tercihli vergi rejimleri de vergi cennetleri gibi diğer ülkelerin vergi tabanlarını erozyona uğrattıkları ve vergi kaçakçılığını kolaylaştırdıkları için eleştirilmektedir (ÖNER, 2004b, s.5).

2111. Zarar Verici Tercihli Vergi Rejimleri

OECD 1998 yılında yayınlamış olduğu raporda tercihli vergi rejimleri kriterlerini belirlemiş ve belirlediği kriterlere uyan rejimleri de 2000 yılı raporunda listelemiştir. Bu rejimler sadece vergi cenneti ya da OECD'ye üye olan veya olmayan ülkelerde uygulanan rejimler değildir, bunlar dünyanın çoğu ülkesinde varolabilecek rejimlerdir. Burada belirtilmesi gereken, bu rejimlerin kendilerinin varlığı değil, rejim içerisindeki belli uygulamaların yapılmasının rejimi zararlı hale getirmesidir. Örneğin, serbest bölgeler dünyanın birçok yerinde yer almasına rağmen, bu bölgelerden bazılarında, elde edilen kazançların verdi dışı bırakılması bu bölgeleri zararlı tercihli vergi rejimi haline getirmektedir. Dolayısıyla buradaki "zararlı" ifadesi, rejimin kendisi için değil, rejim içerisindeki bazı uygulamaları ifade etmek için kullanılmaktadır.

OECD üyesi ülkelerde mevcut rejimler, zarar verici tercihli vergi uygulamaları yönünden 1998 yılında belirtilen ölçülere göre incelenmiş ve inceleme sonucunda 29 OECD üyesi ülkede 47 rejimin (bu rejimlerden bazıları alt başlıklar halinde yer aldığından

toplam 67 adet belirtilmiştir) potansiyel olarak zarar verici tercihli rejim kapsamında olduğu tespit edilmiş ve bu rejimler 2000 yılı raporunda açıklanmıştır (ÖZ, 2004b, s.46). OECD, 2000 yılı raporunda tercih yaratan zararlı rejimleri aşağıdaki 9 başlık altında toplamıştır (OECD, 2000, ss.12-14). Bunlar: Sigorta, Finans ve Leasing, Fon yönetimi, Bankacılık, Genel Merkez Rejimleri, Dağıtım Merkezi Rejimleri, Hizmet Merkezi Rejimleri, Taşımacılık ve Diğer Aktiviteler şeklindedir.

Yukarıdaki bahsedilen rejimler ülkelerdeki farklı uygulamalar dikkate alındığında tercih yaratan vergi rejimleri olarak gösterilmiş ve bunların, ülkelerin kaynak dağılımını bozduğu belirtilmiştir. Üçüncü bölümde ele alınacağı gibi bu uygulamalar OECD tarafından takip edilmiş ve en son olarak yayınlanan 2004 yılı raporunda da tamamıyla ortadan kaldırdıkları açıklanmıştır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİNİN ETKİLERİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELE YOLLARI

30. Uluslararası Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri

İlk olarak 1956 yılında Charles Tiebout tarafından ortaya atılan ve eyaletler arasındaki vergi rekabetinin olumlu sonuçlar doğuracağını ileri süren tez, günümüzde bağımsız devletler arasındaki uygulamalar dikkate alındığında, teorisinin aksine bazı olumsuz sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Ülkeler, egemenliklerinin sonucu olarak elde etmiş oldukları vergi koyabilme bağımsızlıklarını, diğer ülkeler üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilecek şekilde kullanabilmektedirler. Buna ilaveten ülkelerin, vergi rekabeti nedeniyle vergilendirme yetkilerini serbestçe kullanabilme kabiliyetleri de zedelenmektedir. Artık ülkeler, vergi politikalarını belirlerken diğer ülkelerin vergi politikalarını dikkate almak zorunda kalmaktadırlar (EASSON-ZOLT, 2002, s.4). Çünkü bir ülkenin vergi politikası hem diğer ülkeleri etkilemekte hem de diğer ülkelerden etkilenmektedir. Bu nedenle vergi rekabeti, ülkelerin hareket kabiliyetlerini sınırlandırdığı gibi birtakım sorunlara da yol açabilmektedir.

Rekabet, rakiplerin daha iyi ürünü daha iyi fiyattan sunmalarını sağlamaktadır. Olaya işletmeler bazında bakıldığında rekabetin, yenilik, düşük fiyatlar ve daha iyi bir hizmet kalitesine neden olduğu genel olarak kabul edilmektedir (MITCHELL, 2002, s.1). Fakat, ülkeler arasındaki vergi rekabetinin zararlı mı yoksa faydalı mı olduğu tartışmalı bir konudur. Bir takım ekonomistler vergi rekabetinin faydalı olduğunu ileri sürmektedirler. Bu, vergilerin etkin kullanımının vergi seviyeleri açısından fiyatlarda aşağıya doğru baskı yapacağı fikrine dayanmaktadır (LANNON-LEVIN, 2002, s.5).

Vergi rekabeti konusunda yapılan çalışmalar genellikle yaratmış olduğu olumsuzluklar üzerine odaklanmaktadır. Bundan dolayı da vergi rekabetinin yaratmış olduğu

olumsuzlukların nedenleri ve çözüm önerileri üzerinde sıklıkla durulmaktadır. Genellikle olumsuz yönleri üzerinde durulan vergi rekabetinin zararları aşağıdaki faktörlerin gerçekleşmesi durumunda doğacaktır (BENASSY-OUERE, FONTAGNE, LAHRECHE-REVİL, 2001, s.3):

- Sermaye sahiplerinin, yer seçiminde vergi indirimlerine duyarlı olması durumunda,
- Vergi indirimlerinin gelir kaybına neden olması durumunda,
- Oluşan bu gelir kaybının daha az mobil olan üretim faktörleri üzerine kayması durumunda.

Bu durumlar karşısında oluşacak olan vergi rekabetinin etkisinin gerçekte ne yönde ne kadar olduğunu ölçmek zordur. Vergi rekabetinin sonuçlarının ampirik olarak ölçülmesinde zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu zorlukların nedenleri şu şekilde sıralanabilir (GOODSPEED, 2002, s.52):

- Vergi sistemleri çok karışıktır ve kapalı olma eğilindedir.
- Vergi oranlarının yanı sıra üretim faktörlerinin yer seçiminde etkili olan birçok faktör (kamu harcama kararları ve diğer yer seçim faktörleri) vardır.
- Verginin karşılığı olarak kamu harcamalarından ne kadar fayda sağlandığının belirlenmesi zordur.
- Vergi politikalarının yanı sıra yürürlükte olan başka devlet politikaları da vardır ve bunlar, vergi rekabetinin etkilerinin ayrı bir şekilde açıkça algılanmasını zorlaştırır.

Vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesindeki bir başka zorluk da, kurumlar vergisi sistemlerinin şeffaf olmayışıdır. Bu konuyla ilgili olarak vergi konusunun tanımı, amortisman indirimleri ve vergi indirimleri de dikkate alınmalıdır. Efektif vergi oranlarının, transfer fiyatlandırmasını dikkate almamasına rağmen bu problemi çözmesi mümkündür (GOODSPEED, 2002, s.56). Fakat, efektif vergi oranlarının hesap edilmesinin zorluğu bu problemin çözümünü zorlaştırmaktadır. Burada sayılan sebeplerden dolayı, yapılan ampirik çalışmalarda, vergi rekabetinin bazen vergi oranlarını artırdığı bazen de düşürdüğü sonuçlarına varılması sürpriz değildir (GOODSPEED, 2002, s.52).

Vergi rekabeti üzerinde önemli çalışmalar yapan OECD, 1998 yılında yayınlamış olduğu raporda düşük vergi uygulamalarının altı olumsuz etkisinden bahsetmiştir. Bunlar; finansal ve reel yatırım akışını bozması, vergi yapılarının adaletini ve bütünlüğünü zedelemesi, mükelleflerin vergiye uyumunu engellemesi, mükellefler ve vergi idareleri üzerinde uyum yüklerini ve idari maliyetleri artırması, bürokratik işlemleri artırması, vergi yükünün istenmeyen şekilde işgücü, tüketim ve servet gibi unsurlar üzerine kayması şeklinde sıralanabilir (OECD, 1998, s.16). Genel olarak zararlı vergi rekabetinin etkileri bu şekilde sıralanabileceği gibi aşağıdaki başlıklar halinde de daha kapsamlı olarak ele alınabilir.

300. Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi

Ülkeler mobil üretim faktörlerini çekmek için birbirleriyle rekabet etmektedirler. Daha önce de ifade edildiği gibi bu rekabette, ülkelerin kullandıkları araçlardan biri de vergilerdir. Genel görüşe göre, ekonomik aktiviteler yüksek oranda mobil hale geldikleri zaman, ulusal vergilendirme egemenliğini korumak isteyen devletler, ekonomik aktivitelerin yerleşim yerleri için birbirleriyle rekabet etmeye başlarlar; böylece, kamu hizmetlerinin optimal seviyesini sağlayamazlar. Böyle bir rekabetin vergi oranlarında veya gelirlerinde dibe doğru bir yarışa neden olacağı iddia edilmektedir (LANNON-LEVIN, 2002, s.5). Oluşan bu dibe doğru yarış ise mobil üretim faktörleri üzerindeki vergi oranlarının sıfıra düşmesiyle sonuçlanır. Bu, ulusal vergi oranlarının birbirine yaklaşması ve düşmesi sonucunu doğurur (LAMMERT, 2004, s.2).

Günümüz ekonomik düzeninde yüksek vergi oranları sürdürülebilir olmaktan çıkmıştır. Bu, özellikle işletmelerin kazançlarına ve bireylerin kar paylarına, faiz gelirlerine uygulanan vergiler gibi, sermaye üzerine konan vergiler için de geçerlidir. Temel iktisat teorisi sermaye üzerine konan yüksek vergilerin, sermaye hareketliliğinin yüksek olması durumunda büyümeyi yavaşlatacağını ileri sürmektedir (ÖNER, 2004b, s.1). Bu nedenden ötürü ülkeler, ekonomik büyümeyi engellememesi için sermaye üzerindeki vergileri artırma konusunda isteksiz kalmaktadırlar.

Vergi oranlarında dibe doğru bir yarış olduğu tezi üzerinde yapılan ampirik çalışmalar sınırlıdır. Nominal ve efektif kurumlar vergisi oranlarında genel olarak bir düşüşün görüldüğü gerçektir ama bu, vergi gelirlerini etkilememiştir (LANNOO-LEVIN,2002, s.5).

Devereux, Griffith ve Klemm (2002), Avrupa Birliği ve G7 ülkelerinde geçen 20 yılda kurum gelirleri üzerindeki vergileri analiz ederek aşağıdaki sonuçları çıkarmışlardır (GRIFFITH-KLEMM, 2004, ss.6-7):

- Kanuni vergi oranları düşmüştür,
- Özellikle 80'li yıllar olmak üzere vergi matrahı genişlemiştir,
- Bir yatırımın getirisi üzerindeki matrah ve vergi oranlarının etkisini sağlayan efektif vergi oranları, karlı projeler için düşmüş, daha az karlı projeler için sabit kalmıştır,
- Kurumlar vergisi geliri GSYİH'nin yüzdesi olarak 1965'ten beri sabit kalmıştır,
- Toplam vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisi geliri 1965'ten beri düşüş göstermiş, fakat 1980'den sonra göreceli olarak istikrarlı kalmıştır.

Globalleşmenin vergi politikası üzerinde yaratmış olduğu etki mobil sermaye kazancının vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Sermaye kazanmış olduğu mobilite sayesinde ülkelerin vergilendirme sahasından kolaylıkla çıkabilmektedir. Mobil sermaye kazancının vergilendirilmesindeki güçlük kısa dönemde iki önemli sonuç doğurmaktadır (GENSCHEL, 2002, s.247):

- Toplam vergi geliri seviyesinde azalma olacaktır.
- Vergi yükü sermaye gibi mobil faktörlerden işgücü, tüketim ve gayrimenkul gibi mobil olmayan faktörlere kayacaktır.

Bu durum da ulusal devletlerin mali yapılarında daha düşük oranlı vergilemeye, daha büyük bütçe açıklarına ve kamu hizmetlerinde bir azalışa neden olacaktır (GROPP-KOSTIAL, 2001, s.1).

Vergi rekabeti, bütün modern devletlerde gelirin asıl kaynağını oluşturan bireysel ve kurumsal gelir vergilerini tehdit etmektedir. Bu tehditlerin başında, daha önce de ifade edildiği gibi vergi yükünün sermaye üzerinden işgücüne kayması gelmektedir. İşgücü

üzerindeki vergilerin daha fazla artırılması ve kamu harcamalarının azaltılması ise, ekonomik ve politik güçlülere neden olmaktadır. Böylece globalleşme ve vergi rekabeti, hizmetlerini yürütmeye çalışan ülkeler için bir mali krize neden olmaktadır (AVI-YONAH, 2001a, s.1). Çoğu ülkede bütün vergi yükü artışı işgücü üzerinde toplanmıştır ve iddia edildiği üzere sermaye mobilitesinin artması ülkelerin, vergi yükünü mobil olmayan faktörler üzerine kaydırmasına neden olmuştur (SORENSEN, 2002, s.4). Bunun nedeni, devletin kamu harcamalarını sağlayacak yeterli gelir düzeyini korumak istemesidir (FITZGERALD, 2002, s.2). Bu ise, sermaye dışındaki üretim faktörlerinin vergi yükünün biraz daha artırılması ile sağlanabilir. İşgücü üzerindeki vergi yükünün artması her şeyden önce vergide adalet prensibinin zedelenmesine neden olmakta, kayıt dışı ekonomiyi artırmakta ve işsizliğe neden olmaktadır (GENSCHEL, 2002, s.261).

Sınırlar arasındaki artan sermaye mobilitesi ülkeler üzerinde, sermayenin vergi yükünü azaltmak ve özellikle toplam harcamaları kısmak yönünde baskı yapmaktadır. Devletler ayrıca sermaye mobilitesi sonucu vergi yapılarında göreceli olarak mobil (kalifiye işgücü ve sermaye) üretim faktörlerinin vergilendirilmesi yerine, mobil olmayan (tüketim ve işgücü) üretim faktörlerinin vergilendirmesine yönelmektedirler (LAMMERT, 2004, s.1). Ayrıca sermaye ve işgücünün mobilite derecelerindeki farklılıklara bir reaksiyon olarak getirilen ikili vergileme sistemi de (dual income tax system) vergi yükünün işgücüne doğru kayması ile sonuçlanan negatif etki doğurmaktadır (SCHRATZENSTALLER, 2000, s.15).

Küreselleşme ile birlikte, vergi yükünün hareketli faktörlerden ziyade daha az hareketli faktörler üzerinde yoğunlaşacağı iddia edilmektedir. Ters elastikiyet kuralına göre (Ramsey Kuralı), marjinal vergi oranı, üretim faktörlerinin arz elastikiyeti ile ters orantılıdır. Bundan dolayı, göreceli olarak yüksek arz elastikiyetine sahip olan hareketli (mobile) üretim faktörleri, daha az hareketli üretim faktörleri ile kıyaslandığında (portföy yatırımları ile fiziki yatırımlar, yabancı ve büyük yerli yatırımlar ile küçük ve orta ölçekli yatırımlar, nitelikli işgücü ile niteliksiz işgücü) vergi yükünün az hareketli üretim faktörleri üzerinde kalacağı ileri sürülmektedir (ÖNER, 2004a, s.3).

Vergi rekabeti birtakım vergi reformlarının da yapılmasına neden olmuştur. Bir grup nordik ülkesi, sermaye üzerinden düşük ve düz oranlı, işgücü üzerinden ise artan oranı bir verginin alındığı ikili vergi sistemi uygulamaya geçmişlerdir. Danimarka, Finlandiya,

Norveç, İsveç bu tarz uygulamaları 10 yıl önce uygulamaya geçmişlerdir. OECD'ye göre, sermaye kazancının vergilendirilmesinde düşük ve düz oranlı vergileme şeklindeki bu tarz uygulamalar, uluslararası sermaye piyasalarında rekabetçi yapının devam ettirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Sermaye üzerinden düşük vergi almaya dayalı ikili vergileme sistemi, Avrupa'nın yüksek vergilerinin neden olduğu vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerine yapıcı bir cevap olmaktadır. Ayrıca vergi rekabeti, Avrupa'da servet üzerindeki yüksek vergilerin azaltılmasına da yardımcı olmaktadır. 1990'lı yıllarda Norveç ve İsveç servet vergilerini azaltırken Almanya, Danimarka, Hollanda, Avusturya ise servet vergilerinin çoğunu kaldırdılar. 19 ülkeyi kapsayarak yapılan bir araştırma sonuçlarına göre, ortalama servet vergisi 1980'li yılların ortalarından itibaren %40 oranında azalmıştır (EDWARDS-RUGY, 2002b, ss.11-12).

Dünya üzerinde bugünün ülkeleri sağlık, eğitim, altyapı ve özellikle gelişmekte olan ülkeler için hayati önem taşıyan yoksullukla mücadele gibi kamu mal ve hizmetlerini finanse etmek için artan bir şekilde vergi toplama konusunda zorlukla karşılaşmaktadırlar. Globalleşme, refah devletinin temellerini sarsmaktadır. Piyasalar globalleşirken vergi yapıları ulusal kalmaktadır. Sınırların açılması yüksek gelirlerin ve işletmelerin vergilendirilmesinde dibe doğru yarıya neden olan abartılmış bir vergi rekabetine neden olmaktadır (GURTNER, 2004, s.24).

Daha az mobil olan ücretliler üzerindeki vergi yükünün artması, ülkelerin daha yoğun bir şekilde dolaylı vergilere yönelmeleri, aslında, diğer kaynakların vergilendirilmesinde yaşanan problemlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum ise, vergi yükünün daha çok düşük gelir grupları üzerinde yoğunlaşmasına neden olduğu için, vergilemede adalet ve eşitlik prensipleri bakımından yoğun eleştirilere neden olmaktadır. Bu gelişmeler özellikle işgücü piyasası üzerindeki olumsuzlukları da ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, ücretliler üzerindeki vergi yükünün artışı ile birlikte, işgücüne olan talep azalması sonucu istihdam olumsuz yönde etkilenmekte ve/veya kayıtdışı istihdamın büyümesine neden olmaktadır (AĞBAL, 2000, ss.83-84).

Artan uluslararası yatırım imkanları ve yabancı sermaye gelirinin kontrol edilmesindeki zorluk, sermaye gelirinin vergilendirilmesinde, yatırım yapılan ülkede kaynak esaslı vergilemeye ve stopaj vergilerine güveni (bağlılığı) artırmıştır. Bu konuda son

zamanlardaki bir örneği, AB’de sermaye geliri üzerinde, işgücü üzerindeki en üst marjinal vergi oranının altında kalan kaynak esaslı ve düz oranlı bir vergilemeye yönelişin olması oluşturmaktadır (HAUFLER, 2001, s.2).

Gelişmiş ülkeler işgücü, sosyal güvenlik ve tüketim üzerindeki vergileri artırmada başarısız olmuşlardır. Çünkü işgücü üzerindeki yüksek oranlar işgücünün çalışmasını; yüksek istihdam vergisi de yeni iş alanlarının açılmasını engellemiş ve işsizliğe neden olmuştur. Aynı şekilde yüksek oranlı tüketim vergileri de tüketime ülke dışına çıkmasına neden olmuştur. Bundan dolayı gelişmiş ülkelerin sermaye gelirini vergilemede başarısız olmaları durumunda başka alternatif vergiler uygulaması mümkün görülmemektedir. Tek kaynak olarak sosyal güvenlik hizmetlerini kısmak kalmaktadır. Bu da gelişmiş ülkeler tarafından istenmemektedir (AVI-YONAH, 2000, s.3).

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerinde değişikliğin ortaya çıkabilmesi vergi matrahındaki değişimle doğrudan ilişkilidir. Burada iki etki ortaya çıkmaktadır. Bunlar; vergi oranı etkisi ve vergi matrahı etkisidir. Kapalı ekonomi varsayımı altında bir ülkenin vergi oranını artırması halinde vergi gelirlerinin artması vergi oranı etkisi olarak bilinmektedir. Dışa açık bir ekonomide vergi oranlarında artış olması durumunda, değişken sermaye stoğunun yurtdışına çıkmasıyla vergi gelirlerinin azalması ise vergi matrahı etkisi olarak bilinmektedir (ENGİN, 2002, s.183).

Vergi rekabetin yaratmış olduğu olumsuz etkilerin giderilmesi yani, zararlı vergi rekabeti ile mücadele çabaları da vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin üzerindeki yönetim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır (OECD, 1998, s.16). Bu durum da vergi idaresinin etkin çalışmasını engellemektedir.

301. Kaynak Dağılımına Etkisi

Globalleşme, firmalar ve devletler arasındaki rekabetin artmasına neden olmuştur. Ekonomistler, firmalar arasındaki daha fazla rekabetin, etkinliği artıracığı hususunda görüş birliğindedirler. Fakat devletler arasındaki rekabetin, kıt kaynakların etkin olmayan bir şekilde dağılımına neden olacağından dolayı olumsuz sonuçlar doğuracağını belirtmektedirler (GOTTSCHALK-PETERS, 2004, ss.453-454). Kaynak dağılımında

etkinliğin sağlanamama nedenini, sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşma şansına sahip olması ve bu sermayenin yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere doğru kayması oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe işlemleri, fiziksel sermaye yer değişmezken kurumlar vergisi matrahının farklı ülkeler arasında değişmesine imkan sağlamaktadır. Transfer fiyatlandırma veya bir işletmenin merkezini yer değiştirebilmesi, çokuluslu bir işletmenin karını düşük vergili ülkelere toplamasını sağlayan yollardır (ENGEN-HASSETT, 2004, s.25). Mükellefler bu şekilde gelirlerini ülkeler arasında kolayca değiştirebilmekte ve böylece vergiden kaçınabilmektedirler (LEE-McKENZIE,1989, s.81).

Vergi yükünde işgücü aleyhine yaratmış olduğu olumsuz etki yanında uluslararası alanda oluşan bu rekabet, vergi gelirlerinin aşınmasına ayrıca sermayenin uluslararası alandaki dağılımına da olumsuz etki yapmaktadır (STEWART-WEBB, 2003, s.1). Bu şekilde sermaye, belki de en verimli kullanılabileceği yerde kalmamakta ve böylece dünyanın kıt kaynaklarının optimal kullanımından gittikçe uzaklaşmaktadır.

Kaynak dağılımda etkinliğin azalmasında, vergi rekabeti nedeniyle ülkelerin daha çok kaynak esaslı vergilemeye yönelmelerinin etkisi olmuştur. Gelirin sadece kaynak esaslı vergilendirilmesi durumunda sermaye en düşük vergili yerleri tercih edecektir. Bu nedenle sermayenin ya da genel olarak üretim faktörlerinin kullanımında etkinliğin sağlanması vergi matrahı ve vergi oranlarının harmonizasyonunu gerektirmektedir. Şayet gelir ikametgah prensibine göre vergilendirilirse, sermaye en etkin olarak kullanılacağı yerlerde kalacaktır. Bu nedenle ikametgah prensibinde vergi oranlarının ya da matrahının tekdüzen olmasına gerek yoktur (AKKAYA, 2003, s.15). Dolayısıyla sermayenin etkin kullanılabileceği yer yerine, düşük vergi oranlarına sahip ülkeleri seçmesi etkin kullanımını engellemektedir.

302. Kamu Harcamalarına Etkisi

Vergi yükünde yaratmış olduğu etkinin haricinde vergi rekabeti, kamu hizmetlerinin seviyesinin azalmasına da neden olmaktadır (JANEBA-SCHJELDRUP, 2002, s.3). Çünkü, sermaye üzerindeki vergilerin azaltılması devletin elde etmiş olduğu gelirden vazgeçmeyi gerektirmektedir. Kamu harcamalarının finansmanını oluşturan vergilerin azalması da kamu harcamalarının seviyesinin azalması sonucunu doğuracaktır. Kamu

harcamalarının optimalın altında sunulacağı tezi ise, yerel yönetimlerin tek bir vergiye sahip olmaları fikrine dayanmaktadır (MATTEY-SPIEGEL, 1996, s.1). Bu görüşe rağmen Kamu Tercihî yaklaşımı, sermaye için rekabetin zararlı olacağı fikrini savunmamaktadır. Vergi rekabetinin, devlet çalışanlarının rant kollama faaliyetlerini azaltacağı ve kamu fonlarının daha etkin kullanılarak devlet harcamalarını kısıması bağlamında ülkelere fayda sağlayabileceğini savunmaktadırlar (JANEBA-SCHJELDRUP, 2002, s.3). Bazı görüşlere göre de vergi rekabeti, verimli olmayan, faydasız kamu harcamalarını ve vergi matrahlarını azaltarak olumlu sonuçlar doğurmaktadır (ASHER-RAJAN, 1999, s.28). Çünkü rekabet, devletlerin kamu hizmetleri için etkin vergileme yapmalarını sağlamaktadır. Ayrıca rekabetin devletlerin aşırı harcama yapmalarını önleyen bir ayarlayıcı olduğu da düşünülmektedir (GENSER, 2001, s.1).

Kamu sektöründe, özel sektörün aksine rekabet, kamu hizmetlerinin uygun seviyesinde sunulmasını engellemektedir (OATES, 2001, s.508). Çünkü yüksek vergili bir ülkede yüksek kamu harcamalarından yararlanan mükellef, elde etmiş olduğu kazancı düşük vergili ülkeye kaçırmaktadır. Dolayısıyla yüksek vergili ülkenin imkanlarından yararlanıp hizmetinden yararlandığı ülkeye vergi ödememektedir. Bu durum ise yüksek vergili ülkede kamu harcamalarının finansmanını zorlaştırmaktadır.

Vergi rekabeti, mobil üretim faktörlerinin, sadece kamu harcamalarının marjinal maliyetlerine katılacak şekilde vergilendirilmeleri durumunda, faydalanma prensibine göre vergileme sonucunu doğurur. Mobil mükellefler ayrıca yüksek maliyeti olan altyapı harcamalarına da katılmamaktadırlar. Şayet bu durum düşük seviyede kamu hizmetlerine neden olmazsa, sabit maliyetler mobil olmayan mükelleflere yüklenmiş olacak ve bu da istenmeyen bir gelir dağılımına neden olacaktır (FELD, 2004, s.6).

303. Transfer Fiyatlandırmaya Etkisi

Zararlı vergi rekabetinin yaratmış olduğu önemli sorunlardan biri de çokuluslu şirketlerin artmasına paralel olarak yaygınlaşan transfer fiyatlandırması⁵. Firmaların artık vergi yükünü azaltmak için faaliyet yerlerini değiştirmelerine gerek kalmamıştır. Transfer

⁵ Bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat.

fiyatlandırması ve firma içi borç anlaşmalarıyla kar, düşük vergili ülkelere kolayca aktarılabilir (BENASSY-QUERE, FONTAGNE, LAHRECHE-REVIL, 2001, s.4).

Dünya ticaretinde çokuluslu firmaların kendi içerisindeki ticari ilişkilerin hızla büyümesi transfer fiyatlandırma sorununu gündeme getirmiştir. Bu tür ticaret, çokuluslu firmaların potansiyel transfer fiyatlandırmasını suistimal etmesi yüzünden ulusal vergi otoriteleri için büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bazı işletmelerin karlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yöneltmek için fiyatları manipüle ettiğine ilişkin bulgular mevcuttur (TANZI, 2001, s.166). Bu durum ise çokuluslu bir işletmenin her bir şubesinin farklı bir vergilendirme bölgesine yerleşmesi ve ayrı bir varlık (işletme) gibi vergilendirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu da firmalara, uluslararası alanda sağlamış oldukları kazançlarını, transfer fiyatlandırma yöntemiyle en düşük şekilde vergilendirilecek olan vergi bölgelerine kaydırmalarını sağlamaktadır (ASHER-RAJAN, 1999, s.7).

Uluslararası vergi rekabeti ve zararlı vergi uygulamaları zenginlerin vergi yükümlülüklerinden kaçınmaları için fırsat doğurmaktadır. Zengin bireyler ve çokuluslu şirketler transfer fiyatlandırma yoluyla Dünya üzerindeki vergi cennetlerini ve düşük vergi rejimlerini kullanarak fayda sağlamaktadırlar. Sıradan vatandaşlar ve küçük yerli işletmelerin bu maliyete katlanması iki şekilde olmaktadır. İlk olarak devletler az gelirliler, küçük işletmeler ve tüketim üzerindeki vergileri artırmaktadırlar. İkinci olarak ise, devletler temel hizmetler ve gelecekteki büyüme için gerekli olan altyapı yatırımları gibi kamu harcamalarını kısmaktadırlar (GURTNER, 2004, s.24).

İrlanda veya Hollanda tarafından çokuluslu şirketlerin özellikle tam veya kısmi vergi istisnaları gibi bozucu uygulamaları, vergilemede adalet prensibini zedelemektedir. Halbuki işleri sadece yurtiçi piyasada olan ve yabancı doğrudan sermayeye sahip olmayan firmalar bütün karını tam olarak vergilendirirken, çokuluslu şirketler vergi dampingi yapan ülkelerde şubeler kurarak vergi matrahlarını manipüle edebilmektedirler. Ayrıca haksız vergi uygulamaları, vergi gelirlerinin ülkeler arasında dağılımını bozmaktadır. Kurumlar vergisindeki bu çarpıklık faydalanma prensibini de zedelemektedir (SCHRATZENSTALLER, 2000, s.14).

304. Dışsallıklara Etkisi

Vergi rekabetinin yaratacağı sorunlar arasında ülkeler üzerinde neden olduğu dışsallıklar da yer almaktadır. Mobil üretim faktörleri üzerindeki bir vergi değişikliğinin yaratacağı en önemli dışsallık diğer ülkenin bütçesi üzerinde yaratacağı olumsuz etki olacaktır. Bu durumu Wildasin (1989) “Mali Dışsallık” olarak adlandırmaktadır (BALDWIN-FORSLID, 2002, s.2). Bu, ulusal vergilerin özellikle vergi matrahının yüksek vergiden kaçması şeklinde komşu ülkeler üzerinde yarattığı olumsuzluk sonucu doğan dışsallıktır (GENSER, 2001, s.1). Oluşan bu dışsallık sonucu vergi matrahı azalan ülke, bütçesinde olumsuzluklarla karşı karşıya kalacaktır. Sonuç olarak, mobil vergi matrahları için girişilen uluslararası vergi rekabeti optimalin altında düşük vergilere ve kamu hizmetlerinin azalmasına neden olacaktır (BALDWIN-FORSLID, 2002, s.2).

Mali dışsallıklar vergi ithalinin karşı tarafında oluşmakta ve mobil sermaye için stratejik vergi rekabetinden doğmaktadır. Örneğin, Almanya ve İrlanda'nın vergi rekabetine başladıkları varsayılınsın. İrlanda kurumlar vergisi oranını düşürürse Alman firmaları çekebilecektir. Bu durum İrlandalı vatandaşların vergi yüklerini maliyetler daha çok mükellefe bölünmüş olacağından düşürecektir. Bununla beraber, Alman vatandaşların vergi yükleri artmış olacaktır. Çünkü mevcut kamu hizmetlerini daha az Alman vatandaşı finanse edecektir. Böylece her iki ülkenin de kamu hizmetlerinin seviyesine karar verirken vergi yüklerindeki değişikliği dikkate almamaları durumunda mali dışsallıklar ortaya çıkacaktır (FELD, 2004, s.5).

Diğer önemli bir dışsallık ise, bir bölgedeki vergi politikasının diğer bölgede faaliyette bulunan üretim faktörünün gelirini etkilemesi sonucu çıkacaktır. Bucovetsky (1991), Crombrughe ve Tulkens (1990), Wilson (1991) ve Wildasin (1988,1991) tarafından analiz edilen bu dışsallık ise “Parasal Dışsallık” olarak adlandırılmaktadır (BALDWIN-FOSLID, 2002, s.2). Bu dışsallık türü de üretim faktörlerinin yanlış dağılımına neden olarak, bölgeler arasında yanlış etkinsiz politika farklılıklarına neden olur (GİRAY, 2003, s.130). Bu da üretim faktörlerinin gelirleri arasında farklılıklar doğmasına neden olmaktadır.

305. Gelirin Yeniden Dağıtımına Etkisi

Vergi rekabetine karşı olanlar, devletlerin gelir dağılımının düzeltilmesi konusundaki kudretlerini yitireceklerini; sınırların açıldığı bir ortamda gelir dağılımının düzeltilmesi amacıyla yüksek oranda vergilendirilen bazı işletmelerin veya kişilerin daha uygun yerler aramasının doğal bir sonuç olacağını belirtmektedirler. Vergi rekabeti karşılarına göre, bu durumda vergilendirilebilir kaynaklarını kaybeden ülkeler açısından, sermaye ve işgücü kaçışına paralel olarak üretim ve gelir düşüşü yaşanacak ve dolayısıyla vergi gelirleri azalacaktır (ÖNER, 2004a, s.3).

Vergi rekabetine karşı dağıtım etkisinin haklılık payı büyüktür. Vergi rekabeti ülkelerin geliri yeniden dağıtımlarını engellemektedir. Ülke sınırları açıldığında, yüksek vergi ödeyen işletmeler ve bireyler kendilerine daha uygun yerler aramaya başlayacaklardır (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.3). Böylece, vergi rekabeti altındaki ülkeler yatırımcıları ve vatandaşları çekmeye çalışacaklardır. Bunu yapmak için de çekici vergi ve harcama paketleri hazırlayacaklardır. Bu da yabancı yatırımcıları çekmek için onlara mümkün olan en düşük vergileri sağlarken, aynı zamanda en iyi şekilde kamu hizmetleri sunmaları anlamına gelmektedir. Harcama alanında yüksek gelirli vatandaşlar gibi yatırımcılar da devletin daha etkin sunmuş olduğu altyapı, güvenlik, hukuk gibi kamu hizmetlerinden yararlanacaklardır. Ancak, devletin toplumun daha alt tabakasına sunmuş olduğu refah sağlama, sağlık, eğitim gibi harcamalarla ilgilenmeyeceklerdir (DAGAN, 2003, ss.27-28).

Devletin geliri yeniden dağıtımı, bazı kimselerden yüksek bazı kimselerden düşük vergi alması anlamına gelmektedir. Fakat vergi rekabeti nedeniyle ülke dışına çıkan vatandaşlar burada bedava kullanıcı (free riders) durumunda olacaklardır (EDWARDS-RUGY, 2002a, s.3). Yani, vergi ödemediği kamu harcamalarından faydalanmış, aynı zamanda mevcut harcamaların finansmanını ise düşük gelirli kesime yüklemiş olacaklardır. Böylece vergi rekabeti, devletleri, vergilerin dağıtım fonksiyonundan uzaklaştırmış olacak, ayrıca vergileri faydalanma prensibine göre toplayarak ülke içerisindeki sosyal refahı da zedelemelerine neden olacaktır (DAGAN, 2003, ss.27-28). Dolayısıyla vergi rekabetinin önemli olumsuz sonuçlarından biri de, devletlerin geliri vatandaşları arasında yeniden dağıtım kabiliyetini engellemesi olmaktadır.

306. Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi

Vergi rekabeti, vergi cenneti ülkelerin sayılarının artmasına neden olmuş (AVI-YONAH, 2000, s.12) ve işletmelerin vergi yüklerini kolaylıkla minimuma indirebilmelerini sağlamıştır. Ayrıca tercihli vergi rejimleri de mükelleflerin vergisiz kazanç elde etmelerine olanak sağlamıştır. Her iki uygulama da dünya üzerinde büyük miktarlarda vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Vergi cennetlerinde neredeyse ülke nüfusuna yakın şirket sayısı bulunması bu durumun ne kadar önemli boyutlarda olduğunu göstermektedir.

Ülkelerin hareketli, ancak kıt olan sermaye ve işgücünü çekebilmek amacıyla çeşitli vergisel kolaylıklar sağlamaları ve bunun bir rekabet halini alması kimileri tarafından ekonominin doğası gereği görülmekte ve olumlu sonuçlar sağlayacağı düşünülmektedir. Bununla beraber, kimileri de bu tür bir rekabetin ülkelerin vergi tabanlarının erozyona uğraması sonucunu doğuracağını ileri sürmekte ve vergi rekabeti olgusuna karşı çıkmaktadırlar (ÖNER, 2004b, s.1).

Vergi cennetlerinin varlığı, her ülkenin kendi vergi sistemini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olması (vergi egemenliği) kuralı sayesinde vücut bulmaktadır. Bu kuralın uygulanması zararlı vergi rekabetine yol açmakta, bu da uygun olmayan vergi rekabetine karşı mücadeleyi gündeme getirmektedir. Zira zararlı vergi rekabeti, yatırım ve finansman kararları üzerinde sapmalara yol açmaktadır. Vergi cennetlerinin kurulan paravan şirketler vasıtasıyla karapara aklamada da kullanılmakta olması konunun önemini daha da artırmaktadır (BİLİCİ, 2004, s.1).

Son zamanlarda yapılan araştırma (tax justice network, Mart 2005) sonuçlarına göre, vergi cennetlerinde tutulan varlıklar dolayısıyla dünya'nın yıllık toplam vergi kaybının 255 milyar Dolar olduğu tahmin edilmektedir. Bu tutarın belirtilenden çok daha fazla olduğu tahmin edilmektedir. Çünkü, bu tutar içerisinde vergi cennetlerinde saklanan kurum karlarının neden olduğu vergi kaybı ve vergi rekabeti nedeniyle ülkelerin vergi gelirlerindeki azalış yer almamaktadır. Bu paranın gelişmekte olan ülkeler için ve dünyadaki sağlık harcamaları için 2002 yılından 2015 yılına kadar yardım olarak verilmesi

durumunda global yoksulluğun önlenilebileceği tahmin edilmektedir (www.taxjustice.net, 2005).

Aslında vergi rekabetinin önlenmeye çalışılmasındaki en önemli gerekçe, bütün ülkelere bir şekilde zararının dokunmasıdır. Haksız rekabet yaratan uygulamalar nedeniyle ikametgah devletleri çok büyük miktarlarda gelir kaybederken, bu vergi uygulamalarını gerçekleştiren devletler söz konusu kaybın sadece çok düşük bir bölümünü elde edebilmektedir (SOYDAN, 2000, s.51). Yani, yüksek vergili bir ülkede elde edilen kazanç vergi cennetine kaçırıldığı zaman, yüksek vergili ülkenin alması gereken vergiyi vergi cenneti ülke almamaktadır. Dolayısıyla dünya üzerinde oluşan vergi matrahını hiç kimse vergilendirememekte ve elde edilen bu kazanç vergisiz olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin, kendi zengin vatandaşlarının vergiden kaçınmalarından dolayı yılda en azından 15 milyar Dolar vergi geliri kayıpları olduğu tahmin edilmektedir (GURTNER, 2004, s.24).

31. Uluslararası Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri

Vergi rekabetinin faydalı olduğunu savunanlar, sermaye üzerine konan yüksek vergilerin, sermayenin uçup gitmesine ve bunun sonucunda yurtiçi üretimin, ücretlerin ve gelirin azalmasına sebep olacağını ileri sürmektedirler. Buna karşın uygulanan düşük vergiler sonucunda ülkeye sermaye ve işgücü girişi olacağı için, üretimin ve gelirin artacağını, bunun da vergilenebilir matrahı arttıracığı ve dolayısıyla vergi gelirlerinin düşme yerine yükseleceğini savunmaktadırlar. Örneğin, İrlanda, 2000 yılında 3,8 milyon nüfusuyla, Japonya'dan ve İtalya'dan daha fazla doğrudan yatırım çekmiştir. Bunun temel sebebi, imalat, finansal hizmetler ve diğer alanlarda uygulanan %10 seviyesindeki kurumlar vergisi oranıdır (ÖNER, 2004a, s.3).

Ülkelerin vergi rekabetine girişmesi sonucu kurumlar vergisi oranlarında indirim yapması faydalı olabilmektedir. Çünkü, kurumlar vergisi nihai olarak bireyler üzerinde kalan saklı bir vergidir. Bundan dolayı, bu vergideki bir indirim vergi sistemini daha şeffaf yapmakta, ayrıca mükelleflerin ödeme güçlerinin tespitine ve devlete maliyetinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır (RUGY, 2005, s.624).

Vergi rekabeti, politika yapıcılarına daha etkin bir bütçe yapma ve ihtiyaç duyulmayan kamu harcamalarını azaltma yönünde bir yardım sağlamaktadır (RUGY, 2005, s.624). Böylece vergi rekabeti, hükümetlerin karar alma yetkisini sınırlandırması ve devletin aşırı büyümesini ve hantallaşmasını önlemesi bakımından yararlı olarak görülebilmektedir.

Vergi rekabeti ayrıca uzun dönemde ekonomik büyümeyi sağlamaya yardımcı olabilmektedir (RUGY, 2005, ss.624-625). Düşük seviyede bir vergileme ile daha büyük bir ekonomik büyüme oranına ulaşılması mümkün olabilmektedir. Eğer bir ülke vergi rekabetiyle birlikte vergi oranlarını aşırı yükseltirse, bu uygulama vatandaşların sermayelerini diğer ülkelere aktarmalarına neden olabilir. Vatandaşların sermayeleriyle birlikte oy kullanma kabiliyetleri devletin daha düşük vergi oranları sunmasını sağlar ve böylece devlet sermayeyi kendi sınırları içerisinde tutarak onu daha etkin bir şekilde kullanabilir (POWELL, 2001, s.88).

Özetle vergi rekabetinin olumlu sonuç doğurduğu fikri, düşük vergi oranları ile sermayenin ülke dışına çıkmasının engellenmesi ve kaynakların ülke içerisinde kullanılmasının sağlanmasına dayanmaktadır. Ayrıca, aşırı vergiler ve bunun beraberinde gelen faydasız kamu harcamalarında artışın engellenmiş olacağı görüşünden hareketle, vergi rekabetinin faydalı olduğu söylenebilir.

32. Zararlı Vergi Rekabeti İle Mücadeleye Yönelik Çalışmalar

Zararlı vergi rekabeti, sadece günümüzde yaratmış olduğu sorunlardan dolayı değil gelecekte de çok daha önemli boyutlarda zarar doğuracağından dolayı üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Teknolojik ilerlemeler ve ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin daha artacağı düşünülürse, vergi rekabetinin bugünkünden çok daha büyük boyutlarda dünya ekonomisine zarar verebileceği söylenebilir. Bu nedenle, zararlı vergi rekabeti ile mücadele günümüzde büyük önem arz etmekte ve birçok uluslararası kuruluş, zararlı vergi rekabeti ile mücadele yolları arayarak, bu konunun gelecekte yaratacağı olası olumsuzlukları önlemeye çalışmaktadır. Zararlı vergi rekabeti ile mücadelede OECD, AB, diğer bazı uluslararası kuruluşlar ve ABD çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu kuruluşlar arasında en önemli çalışmayı OECD yürütmektedir.

320. OECD'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar

Vergi rekabetinin uluslararası bir boyut kazanması OECD'yi harekete geçirerek, örgütün bu konuda bir takım önlemler almasına neden olmuştur. OECD'nin bu konudaki amacı, ülkelere vergi oranlarının ya da vergi sistemlerinin ne olması gerektiği şeklinde bir baskı yapmak değildir (OWENS, 2002, s.2). OECD'nin bu konudaki amacı, ekonomik gelişme ve büyüme için, vergi oranları konusunda düzgün bir rekabet sağlayarak dünya çapında etkili ve adaletli bir sermaye akışını sağlamaktır (KONDO, 2002, s.1).

OECD'nin bu konu ile yakından ilgilenmesi öncelikle zararlı vergi rekabetinin dünya ekonomisinin bütünü için bir tehdit oluşturmasından ileri gelmektedir. Böyle bir tehdit karşısında üyelerini korumak ise öncelikli hedefleri arasındadır. Ayrıca OECD zararlı vergi rekabetini önlemede birçok avantaja sahiptir. Bu avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (GÜNAYDIN-BENK, 2003, ss.116-117):

- Yatırımcıların risksiz bir şekilde sermaye geliri elde edebilmeleri için OECD üyesi ülkelere yatırım yapmaları daha mantıklıdır. Bundan dolayı, bütün üye ülkeler portföy yatırımlarını vergilendirme yoluna giderlerse vergi cennetleri üzerinde büyük bir baskı oluşmuş olacaktır.
- %85'inin ana ofisleri OECD üyesi ülkelerde bulunan çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkeler bir koordinasyon içinde bulunurlarsa zararlı vergi rekabeti büyük ölçüde önlenmiş olacaktır.
- OECD, yapmış olduğu çalışmalarla zararlı vergi rekabeti konusunda uzmanlaşmış olduğunu göstermektedir.

OECD bünyesinde zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amaçlı çalışmalar, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince, zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz ve çarpıklık yaratıcı etkilerin engellenmesine yönelik sistemlerin geliştirilmesine ve 1998 yılına kadar bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilmesi ile başlamıştır (TAŞ-KARACA, 2004, s.425).

OECD bugüne kadar zararlı vergi rekabeti ile ilgili toplam beş tane rapor yayınlamıştır. Bu raporlarda OECD, zararlı vergi rekabetini iki kısımda ele alarak incelemektedir. Bunlardan ilkinde, diğer ülkelerin vergi gelirlerinde erimeye ve vergi oranlarında dibe doğru bir yarışa neden olan vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeler ele alınmaktadır. İkinci kısımda ise, vergi rekabetinin yayılmasında etkisi olan ve vergisiz kazanç elde etmeye elverişli konumda yer alan, bir ülke içerisindeki bağımsız rejimler ele alınmaktadır. İkinci sırada ele alınanlar, şeffaflığın ve gerçek anlamda bilgi paylaşımı imkanının olmadığı; indirim ve istisnaların düzenlenmesi sonucu düşük veya sıfır efektif vergi oranları kriterleriyle tanımlansa da esas olarak vergi rejimi içinde serbest vergi bölgeleri ile yine “zararlı” olarak nitelenen tercihli vergi rejimi kullanan ülkelerdir (ÇEVİK, 2004, ss.158-159). Görüldüğü gibi, OECD’nin zararlı vergi rekabeti konusundaki çalışmaları ülkelerin vergi tabanlarını eriten ve uluslararası yatırım kararlarını bozan vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerine dayanmaktadır.

3200. OEDC 1987 Yılı Raporu

OECD vergi cennetleri konusunda ilk çalışmasına 1987 yılında “Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma” adlı bir rapor yayımlayarak başlamıştır. Bu çalışma daha sonraki yıllarda yapılanlar kadar geniş kapsamlı olmasa da konuya eğilimin ilk adımı olması bakımından önemlidir. Bu rapor, diğer başlıklarda incelenecek olan raporlarla aynı nitelikte değildir. Bundan dolayı, konuyla direkt olarak ilgili ve kapsamlı olduklarından dolayı asıl mücadeleye yönelik çalışmalar aşağıda açıklanacak olanlardır. Bu çalışma, vergi cennetleri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, ana şirketlerin kullanımı, çifte vergilendirme anlaşmaları ve kanal şirketlerin kullanımı, banka sırlarının kötüye kullanımı ve vergilemesi başlıklarından oluşmaktadır. Konunun ilk defa ele alındığı bu Rapor, uluslararası kuruluşların vergi cenneti karşıtı çalışmalar konusunda çaba göstermesi gerektiğini ileri sürmektedir (EDEN-KUDRLE, 2005, ss.115-116).

1987 yılı Raporu, vergi cennetlerinin artık sorun oluşturmaya başladığını ve vergi cennetlerine karşı, vergi sistemlerinin aşağıdaki özelliklere sahip olması gerektiğini vurgulamaktadır (EDEN-KUDRLE, 2005, s.116):

- Emsal bedel ilkesine uygun transfer fiyatlama kurallarının koyulması,

- Vergiden kaçınmayı engelleyecek genel şartları içermesi,
- İkamet etmeyenlere ödenecek gelir üzerinde yüksek stopaj vergilerinin olması,
- İspat yükünün vergi idarelerinden mükelleflere aktarılması,
- Geliri etkin şekilde vergileyen Subpart-F tipi kanunların uygulanması,
- Göçmenlerden, göç ettikleri tarihi takip eden belli bir yıldan sonra vergi alınması,
- Off-shore bankalardan elde edilen gelirin yıllık esasla vergilendirilmesi,
- Vergileri korumak için döviz kontrolünün sağlanması.

Bu Rapor ileriki yıllarda yapılan çalışmalar kadar ayrıntılı ve kapsamlı olmasa da, konunun ele alınması gerektiği fikrini ilk olarak gündeme getirdiği için önemlidir. Bu raporla vergi cennetlerinin öneminden ve ileriki yıllarda daha da önem kazanacağından bahsedilmektedir. Bundan dolayı Rapor, vergi cennetlerine karşı uluslararası kuruluşların çaba göstermesi gerektiğini ileri sürmektedir (EDEN-KUDRLE, 2005, s.116).

3201. OECD 1998 Yılı Raporu

OECD, 1998 yılında vergi rekabetine yönelik olarak “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Global Bir Konu” (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue) adlı ilk raporunu yayınlamıştır. Bu Raporun amacı, zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi uygulamalarının finansal ve diğer hizmet faaliyetlerine ilişkin kararları nasıl etkilediği, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl bozduğu ve vergi sistemlerinin adilliği, tarafsızlığı ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl azalttığını ortaya koymak olarak ifade edilebilir (TAŞ-KARACA, 2004, s.425).

Hazırlanan Rapor üç ana kısımdan oluşmaktadır. Birinci bölümde, uluslararası vergilemeye ilişkin olarak mevcut durum incelenmekte ve globalleşmenin mevcut vergi yapısı üzerinde oluşturduğu etki ele alınmaktadır. İkinci bölümde, ülkelerin vergi bütünlüğünü bozan vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerine ilişkin analizler yapılmaktadır. Son bölümde ise, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleriyle mücadelede kullanılabilecek araçlar ele alınmaktadır.

Rapor'un en önem arzeden kısmı ikinci bölümdür. İkinci bölümde, zararlı vergi rekabetine neden olan vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ele alınmıştır. Konuyla ilgili olarak her iki uygulamanın da ölçütleri belirlenmeye çalışılmıştır. Ölçütlerin belirlenmesinin yanı sıra bu konu ile ilgili Mali İşler Komitesine bağlı bir Forum oluşturulmasına karar verilmiştir. Forum, Rapor ile kabul edilen ilke ve esasları gözetme, tahrip edici vergi uygulamaları ile yürütülen mücadelenin etkinliğini değerlendirme ve gerektiğinde etkinliğin artırılması için öneriler geliştirme, gerekli incelemeleri yaparak vergi cenneti tanımına giren ülkelerden oluşan bir liste oluşturma ve ülkelerle diyalog oluşturma gibi işlevleri yerine getirecektir. Kısaca Forum, 1998 yılı Raporu ile somut bir aşamaya gelen tahrip edici vergi uygulamaları ile mücadele için ortak bir platform işlevini üstlenmek üzere oluşturulmuştur (CANGİR, 2000, s.70).

Rapor'da bir ülkenin vergi cenneti olarak addedilebilmesi için, hiç vergi olmaması veya düşük vergileme olması, efektif bilgi değişiminin olmaması, şeffaflıktan yoksunluk ve fiilen ülkede faaliyette bulunmama ölçütleri getirilmiştir. Bir rejimin zararlı tercihli vergi rejimi olabilmesi için ise, düşük veya sıfır vergileme, izole edilmiş rejimler, şeffaflıktan yoksunluk ve efektif bilgi değişiminin olmaması ölçütleri getirilmiştir (OECD, 1998, ss.23-27).

Rapor'da zararlı vergi rekabeti ile mücadele için 19 tane tavsiye kararına yer verilmiş ve vergi cennetlerine ilişkin bir listenin oluşturularak bu tür ülkelerin takip edilmesi yönünde tavsiye kararı alınmıştır. Raporun tavsiye kısmı üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin tavsiyeler yer almaktadır. Bu kısımda yer alan tavsiyeler ulusal mevzuatlarda mevcut olan bu konudaki düzenlemelerin daha etkin kullanılması yönündedir. İkinci bölümde ise, vergi anlaşmalarına ilişkin olarak ülkelerin, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerindeki işlemlere ilişkin bilgi alışverişinin yoğunlaştırılması, vergi anlaşmalarında yer alan ve zararlı uygulamalara yol açabilecek uygulamaların sınırlandırılması, OECD Model Vergi Anlaşmasının bu kapsamda yeniden gözden geçirilmesi, vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlandırılmayacak türdeki gelirlerin ve müesseselerin belirlenmesi gibi konularda tavsiyelere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, uluslararası işbirliğinin yoğunlaştırılmasına ilişkin tavsiyeler yer almaktadır. Bu bağlamda üye ülkeler oluşturacakları forum ile zararlı olabilecek uygulamaların belirlenmesi, vergi cenneti

sayılan ülkelerin listesinin hazırlanması ve bu ülkelerin takip altında tutulması, üye ülkelerin vergi cenneti olan ülkelerle ekonomik, sosyal ve politik ilişkilerinin zararlı vergi uygulamalarına yol açmamasının sağlanması yönünde tavsiye kararlarına yer verilmiştir (ÖNER, 2004b, s.6). Sonuç olarak, Rapor'da ulusal mevzuatla ilgili olarak 7, vergi anlaşmaları ile ilgili 7 ve uluslararası işbirliği ile ilgili 5 olmak üzere toplam 19 tavsiye yer almıştır.

Raporla OECD üyesi ülkelerdeki potansiyel olarak tahrip edici nitelikteki uygulamalar mercek altına alınmaktadır. Bu konuda ortak bir yaklaşım ve ortak hareket için bir çerçeve oluşturmak amacıyla bazı ilkeler benimsenmiştir. Buna göre, üye ülkelerin tahrip edici nitelikte yeni vergi uygulamalarına girişmeleri ve mevcut uygulamaların kapsamını genişletmeleri engellenmektedir. Bunu desteklemek amacıyla da üye ülkelerdeki mevcut uygulamaların 1998 yılı Raporunda yer alan ölçütlere göre gözden geçirilmesi ve tahrip edici nitelikte bulunan mevzuat ya da idari uygulamaların Forum'a bildirilerek bunun 2 yıl içinde bir liste haline getirilmesi, listelerin her yıl gözden geçirilmesi kabul edilmiştir. Ayrıca, 1998 yılı Raporunun kabul edildiği tarihten itibaren 5 yıl içinde (Nisan 2003 tarihine kadar) tahrip edici nitelikteki uygulamaların ortadan kaldırılması öngörülmektedir (CANGİR, 2000, s.70).

OECD üyesi İsviçre ve Lüksemburg Raporun sadece coğrafi olarak hareketli faaliyetlerle ve finansal hizmetlerle sınırlandırılmasına karşı çıkmış, bundan dolayı da ne sonuç bildirgesini ne de önerilerini onaylamışlardır. Bu iki ülkenin Raporu onaylamamasının nedeni, tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasıyla ilgili ölçütler üzerinde yoğunlaşmakta ve özellikle Raporda banka gizliliğinin zararlı vergi rekabetinin kaynaklarından biri olarak yorumlanmasına dayanmaktadır (EKMEKÇİ, 2003, s.11).

3202. OECD 2000 Yılı Raporu

OECD, 1998 yılı raporuyla oluşturulan Forum çalışmalarının ardından "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler" (Towards Global Tax Co-Operation: Progress In Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices) adlı hazırlamış olduğu raporu 25-26 Haziran 2000 tarihinde yapılan Bakanlar Konseyi toplantısı ile kamuoyuna açıklamıştır. Raporda o tarihe kadar

Forum'un yaptığı çalışmalar ile gelecekte yapılması planlanan çalışmalar özetlenmiş ve vergi cenneti ülkeler listesi ile OECD üyesi ülkelerde zarar verici tercihli vergi uygulamaları listesi yer almıştır. Bu Rapor, zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda nelerin yapıldığını ve bundan sonra nelerin yapılması gerektiğini ortaya koyması bakımından önemli bir adımdır (KARACA, 2002, s.49).

2000 yılı raporunda üye ülkelerde 47 rejimin (bu rejimlerden bazıları birden fazla kategoride yer aldığından toplam 67 alt başlıkta) potansiyel olarak zarar verici tercihli rejim kapsamında olduğu tespit edilmiş ve bunlar Rapor'da açıklanmıştır. Ayrıca Rapor'da 35 ülke de vergi cenneti olarak yer almıştır. Vergi cenneti tanımına uymakla beraber, OECD ile işbirliği yaparak zararlı vergi uygulamalarından 1998 Raporunda ön görülen ilkeler ve takvim çerçevesinde vazgeçeceklerini üst düzeyde taahhüt eden ülkeler listeden çıkarılmıştır. Bu nedenle Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Maritius teknik kriterler açısından vergi cenneti tanımına girmekle beraber söz konusu listede yer almamış ve bunlar, üst düzey işbirliği yapan ülkeler olarak adlandırılmışlardır. Ancak bu durum, bu ülkelerin söz konusu uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar ortadan kaldırmaları şartıyla sağlanmıştır (KARACA, 2002, s.49).

2000 Raporunda yer verilen listede yer alan 35 ülke ile ilgili olarak 31 Temmuz 2001 tarihine kadar bir geçiş dönemi öngörülmüştür. Fakat daha sonra, belirtilen bu süre 28 Şubat 2002 tarihine uzatılmıştır. Buna göre, listede yer alan ülkeler, zararlı vergi uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar kaldıracaklarını 28 Şubat 2002 tarihine kadar taahhüt etmeleri halinde, işbirliği yapan ülkeler kategorisine dahil edilecek ve herhangi bir yaptırımla karşılaşmayacaklardır (HOŞYUMRUK, 2003a, s.83). Bu süreç dikkate alındığında vergi cennetlerine ilişkin üçlü bir gruplandırma yapmak mümkün olmaktadır. Bunlar, üst düzey işbirliği yapanlar, işbirliği yapanlar (2000 yılı Raporunda yer alıp zararlı vergi uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar kaldıracaklarını taahhüt edenler) ve işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri (herhangi bir taahhütte bulunmayan vergi cennetleri) şeklindedir (KARACA, 2002, s.50).

OECD 2000 yılı Raporunda vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelere OECD ile işbirliğine girmek isteyenlerden aşağıdaki şartları yerine getirmeleri istenmiştir (OECD, 2000, s.19):

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

Yukarıda belirtilen şartları sağlayıp 31 Aralık 2001 (daha sonra 28 Şubat 2002) tarihine kadar OECD ile işbirliğine gitmeyen ülkelere uygulanacak yaptırımlar ise Raporda aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (OECD, 2000, s.25):

- OECD ile işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili indirim, istisna ya da karşılık ve benzerlerinin kabul edilmemesi,
- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili karşılıklı bilgi değişim kurallarının uygulanması ve bu kurallara uyulmadığı takdirde caydırıcı cezai yaptırımlar uygulanması,
- "Yabancı kontrollü kurum" düzenlemelerine ya da benzeri düzenlemelere sahip olmayan ülkelerin, öncelikle bu düzenlemeleri uygulamaya başlaması; böylece vergi cenneti ülkelerde ikamet eden yabancı kurumların belirli gelirlerinin ortakların ikamet ettiği ülkede vergilendirilmesi,
- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili yabancı ülkelerde ödenen vergilerle ilgili vergi indirimlerinin uygulanmaması,
- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde yerleşik kişilere yapılan belirli ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması,
- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerle ilgili vergi incelemelerinin artırılması,
- Zarar verici vergi uygulamalarına karşı mevcut ve geliştirilecek önlemlerin, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici uygulamaların avantajından yararlanan işlemlere de uygulanmasının sağlanması,

- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerle kapsamlı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılmaması ya da mevcut anlaşmaların belirli koşulları karşılamıyorsa iptal edilmesinin üzerinde durulması,
- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde şirketler kurulması ya da elde edilmesine ilişkin maliyet ve indirimlerin kabul edilmemesi,
- İşbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen belirli işlemler üzerine işlem vergileri uygulanması.

OECD, 2000 yılı Raporunda, aşağıdaki Tablo 9'daki ülkelerde yer alan uygulamaları zarar verici tercihli vergi rejimi olarak adlandırmıştır.

Tablo : 9
2000 Yılı Raporuna Göre OECD Üyesi Ülkelerdeki Tercihli
Vergi Rejimleri Listesi

| Sigorta | |
|---------------------------|--|
| Avustralya | Kıyı Bankacılığı Birimi |
| Belçika | Koordinasyon Merkezi |
| Finlandiya | Aland Captive Sigortacılık Rejimi |
| İtalya | Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi |
| İrlanda | Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi |
| Portekiz | Madeira Uluslararası İş Merkezi |
| Lüksemburg | Reasürans Firmalarına Dalgalanmalara Karşı Tanınan Ayrıcalıklar |
| İsveç | Yabancı (non-life) Sigorta İşletmeleri |
| Finans ve Kiralama | |
| Belçika | Koordinasyon Merkezi |
| Macaristan | Risk Sermayesi İşletmeleri |
| Macaristan | Yurtdışında Faaliyette Bulunan Firmaların Tercihli Rejimleri |
| İzlanda | Uluslararası Ticari Firmalar |
| İrlanda | Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi |
| İrlanda | Shannon Havaalanı Bölgesi |
| İtalya | Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi |
| Luxembourg | Finans Bölümü |
| Hollanda | Uluslararası Grup Finansmanı Risk Rezervleri |
| Hollanda | Gup içi Finans Aktiviteleri |
| Hollanda | Finans Bölümü |
| İspanya | Bask Bölgesi ve Navarra Koordinasyon Merkezi |
| İsviçre | Yönetim Şirketleri |
| Fon Yöneticileri | |
| Yunanistan | Yatırım Fonu/Portföy Yatırımı Şirketleri (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi) |
| İrlanda | Uluslararası Finansal Hizmet Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi) |
| Lüksemburg | Yönetim Şirketleri |

Tablo 9'dan Devam

| | |
|----------------------------------|--|
| Portekiz | Madeira Uluslararası İş Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi) |
| Bankacılık | |
| Avustralya | Kıyı Bankacılığı Birimleri |
| Kanada | Uluslararası Bankacılık Merkezleri |
| İrlanda | Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi |
| İtalya | Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi |
| Kore | Dövizle İşlem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı Aktiviteleri |
| Portekiz | Madeira Uluslararası İş Merkezindeki Dış Şube Birimleri |
| Türkiye | İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi |
| Merkez rejimleri | |
| Belçika | Koordinasyon Merkezi |
| Fransa | Genel Merkez Rejimleri (Headquarter rejimler) |
| Almanya | İzleme ve Koordinasyon Ofisleri |
| Yunanistan | Yabancı İşletme Ofisleri |
| Hollanda | Transfer Fiyatlandırma İşlemleri |
| Portekiz | Madeira Uluslararası İş Merkezi |
| İspanya | Bask Bölgesi ve Navara Koordinasyon Merkezleri |
| İsviçre | Yönetim Şirketleri |
| İsviçre | Hizmet İşletmeleri |
| Dağıtım Merkezi Rejimleri | |
| Belçika | Dağıtım Merkezleri |
| Fransa | Lojistik Merkezleri |
| Hollanda | Transfer Fiyatlandırma İşlemleri |
| Türkiye | Serbest Bölgeler |
| Hizmet Merkezi Rejimleri | |
| Belçika | Hizmet Merkezleri |
| Hollanda | Transfer Fiyatlandırma İşlemleri |
| Gemicilik | |
| Kanada | Uluslararası Taşımacılık |
| Almanya | Uluslararası Taşımacılık |
| Yunanistan | Taşımacılık Ofisleri |
| Yunanistan | Taşımacılık Rejimi |
| İtalya | Uluslararası Taşımacılık |
| Hollanda | Uluslararası Taşımacılık |
| Norveç | Uluslararası Taşımacılık |
| Portekiz | Madeira Uluslararası Taşımacılık İşlemleri |
| Diğer Aktiviteler | |
| Belçika | Fiktif Sermaye (Informal Capital) Düzenlemeleri |
| Belçika | Dış Satım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler |
| Kanada | Dar mükelleflerin Sahip Olduğu Yatırım İşletmeleri İle İlgili Düzenlemeler |
| Hollanda | Mobil Hizmetleri Yönlendiren Dış Satım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler |
| Hollanda | Fiktif Sermaye Düzenlemeleri |
| A.B.D. | Mobil Hizmetleri Yönlendiren Dış Satım Şirketleri |

Kaynak: OECD, 2000, ss.13-14

3203. OECD 2001 Yılı Raporu

Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amacıyla, OECD nezdinde yürütülen projeye ilişkin 2001 İlerleme Raporu, “Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi: 2001 İlerleme Raporu” (The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report) adı ile 26-27 Haziran 2001 tarihleri arasında toplanan Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilmiş, fakat, İngiltere ve İspanya’nın Cebelitarık konusundaki görüş ayrılığı nedeniyle ancak 14 Kasım 2001 tarihli Konsey toplantısında karara bağlanabilmiştir (TAŞ-KARACA, 2004, s.483).

2001 ilerleme Raporu’nun en önemli özelliklerinden biri, vergi cenneti bir ülkenin işbirliği yapıp yapmadığının belirlenmesinde, söz konusu ülkelerin sadece şeffaflık ve etkin bilgi değişimi kriterleri konusunda taahhütte bulunmasının yeterli olacağıdır (EYÜPGİLLER, 2002, s.96). Rapor’da, vergi cennetlerini tanımlamada kullanılan dört ölçütten biri olan “ekonomik faaliyet olmaması”, uygulamadaki zorluklar nedeniyle, vergi cennetlerinin işbirliğinde bulunma taahhüdünün geçerliliğinde bir kıstas olarak dikkate alınmaktan çıkarılmıştır (ÖZ, 2004, s.45). Ekonomik faaliyet olmaması kriterinin taahhütte dikkate alınmaması, bir ülkenin vergi cenneti olarak adlandırılması için gerekli olan bu şartın kaldırılması anlamına gelmemekte sadece ülkenin taahhütte bulunmasında dikkate alınmayacağı anlamına gelmektedir.

2001 yılı raporunda vergi cennetleriyle işbirliğine gitmek için bu ülkelerden şeffaflık ve etkin bilgi değişimi taahhüdü istenmektedir. Şeffaflık taahhüdü ile, ülke mevzuatında mevcut yasa ve uygulamalardan sapma oluşturan kurallar olmayacağı, gizli vergi muktezalara veya kişilerin uygulanacak vergi oranlarını müzakere etme imkanlarının bulunmayacağı kastedilmektedir. Şeffaflık ayrıca finansal kayıtların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak tutulmasını ve denetlenerek beyan edilmesini de kapsamaktadır. Bunların yanında hükümet yetkililerinin her türlü işletmeden faydalanan malikin kim olduğunun belirlenmesi ve vergi ceza veya usul hukuku yönünden gerekli banka bilgilerine ulaşılabilmesinin mümkün olması gerekliliğini de içermektedir (EYÜPGİLLER, 2002, s.97). Bu çerçevede örneğin, hamiline yazılı hisse senetleri uygulamasının yürürlükten kaldırılması, isimsiz banka hesapları uygulamasına son verilmesi gibi ilkelere uyum gösterilmesi gerekmektedir (BİLİCİ, 2004, s.4).

Etkin bilgi değişimi ile kastedilen ise, başka bir ülkenin vergi otoritelerine spesifik bir vergi araştırması için talep ettikleri bilgilerin verilmesidir. Vergi usul hukuku yönünden talep edilen bilgilerin ise, talep edilen ülkenin kendi iç mevzuat yönünden bilinmesinin bir fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın talep edilen bilginin verilmesi gerekmektedir (EYÜPGİLLER, 2002, s.97). Bilgi değişimi konusunda OECD'nin 18 Nisan 2002 tarihli "Vergi Konularında Etkin Bilgi Değişimi İçin Anlaşma Modeli" adlı bir modeli de bulunmaktadır. Bu erevede OECD'nin "Gelir ve Servetin Vergilendirilmesi İle İlgili Anlaşma Modeli"nin 26. maddesi de Bilgi Değişimi Model Anlaşması göz önünde tutularak yeniden yazılmıştır. Model, bir vergi idaresi tarafından doğrudan veya bir yargı organı aracılığıyla, belirli bir konuya ilişkin talep edilen banka bilgilerinin karşı tarafa sağlanması öngörmektedir. Bilgi talebinin ticari ve mesleki sırların açıklanmasını içerecek şekilde yapılması durumunda, talebin reddine imkan tanımaktadır. Ayrıca sağlanan bilginin sadece amaca yönelik olarak kullanılacağı da hüküm altına alınmıştır (BİLİCİ, 2004, s.3).

2001 yılı raporunda vergi cennetleri için taahhütte bulunma sresinin 28 şubat 2002'ye kadar uzatılması kararı alınmıştır (OECD, 2001, s.11). Ayrıca işbirliğine gitmeyen vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımların, ye ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerine uygulanacak yaptırımlarla eř zamanlı olmasına da karar verilmiştir (TAş-KARACA, 2004, s.439).

18 Nisan 2002 tarihinde OECD Mali İşler Komitesi tarafından "İşbirliği Yapmayan Vergi Cennetleri Listesi" yayınlanmıştır. Buna göre şeffaflık ve etkin bilgi değişimi şartlarını kabul etmeyerek Mali İşler Komitesine taahhütte bulunmayan vergi cennetleri şunlardır: Andora, Liechtenstein, Liberya, Monaco, Marshall Adaları, Nauru, Vanuatu (OECD, 2002, s.1). Daha sonraki yıllarda yapılan çalışmalar sonucu Nauru ve Vanuatu taahhütte bulunarak listeden çıkarılmıştır.

3204. OEDC 2004 Yılı Raporu

2004 yılı Raporu esasen ye ülkelerdeki potansiyel zararlı vergi uygulamaları açısından 2001 Raporundan bu yana yapılan çalışmaları ortaya koymakta ve geleceğe ilişkin planları içermektedir. Bu Rapor'da 2000 yılı Raporu'nda belirtilen rejimlerin zarar verici olup

olmadığına ilişkin kriterlerin incelenmesi amacıyla açıklama/uygulama notları hazırlanmasına karar verilmiştir. Bu amaçla şeffaflık, etkin bilgi değişimi, izole edilmiş rejimler, transfer fiyatlandırma, muktezalar, holding şirketler, fon yönetimi ve taşımacılık alanında söz konusu notlar oluşturulmuştur. Yapılan çalışmalar sonucunda 2000 Yılı Raporu'nda belirlenen rejimlerden 18 tanesi yürürlükten kaldırılmış, 14 tanesinin zararlı özelliği kaldırılmak suretiyle değiştirilmiş ve 13 tanesinin ise yapılan çalışmalar sonucunda zararlı olmadığı anlaşılmıştır (TAŞ-KARACA, 2004, ss.443-444). Dolayısıyla 2004 yılı Raporu'nda OECD üyesi ülkelerde hiçbir rejim, zarar verici tercihlili vergi uygulaması olarak değerlendirilmemiştir.

2004 yılı Raporu'na göre zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilebilecek savunma önlemlerinin genel özellikleri aşağıdaki gibi olmalıdır (OECD, 2004, s.15):

- Önlemler, zarar verici vergi uygulamalarının olumsuz etkilerini gidermeyi hedeflemelidir,
- Önlemler, üye ülkelerde benzer bir önlemin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanması durumunda etkin olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır,
- Ülkelerin, önlemleri uygulayıp uygulamama konusunda egemenlik hakları bulunmalıdır,
- Zarar verici vergi uygulamalarının farklı şekillerine karşı, farklı durumlarda, farklı önlemler uygulanabilmelidir,
- Ülkeler arası işbirliği ile uygulanacak önlemler, tek taraflı olarak uygulanan önlemlerin etkinliğini arttıracaktır,
- Ortak önlemler, vergi mükelleflerine ya da vergi idarelerine gereksiz yük getirmeyecek şekilde geliştirilmelidir,
- Zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilen savunma önlemlerinde ortak yaklaşımın, dinamik, değişen durumlara uyum sağlayabilen uygulamalar olması zorunludur. Bu uygulamalar sürekli olarak devam etmeli ve doğrulama yöntemleri etkin olmalıdır.

Zarar verici uygulamaların etkilerini ortadan kaldırmak için gerek OECD Üyesi gerekse OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından alınabilecek önlemler ise 2004 yılı Raporunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir (OECD, 2004, ss.15-16):

- Emsal bedel fiyatını (arm's length) aşmayan ve gerçekten yapılanlara benzeyenler dışında zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan önemli ödemelerle ilgili indirim, istisna, mahsup ve diğer indirimlere izin verilmemelidir,
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan faiz ödemelerine sınırlamalar getiren "örtülü sermaye" ile ilgili düzenlemeler kullanılmalıdır,
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden bir kişiye önemli miktarda para gönderen, bu kişilerle işlem yapan ya da faiz geliri elde edenlerin, bu ödeme, işlem ve gelirlerle ilgili bilgileri vergi idaresine bildirmesine yönelik idari ve yasal düzenlemeler olmalı ve bu zorunluluğa uyulmaması ya da doğru bildirimde bulunulmaması durumunda ağır cezalar öngörülmelidir,
- Yurtdışında kurulan işletmeler ile vergileri önemli ölçüde azaltma ya da erteleme yolu ile zarar verici vergi uygulamalarından yararlanılarak elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine izin veren yasal düzenlemeler kullanılmalıdır,
- Yurt dışında ödenen vergilere istisna ya da mahsup yöntemi ile indirim olanağı sağlayan üye ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından elde edilen gelirlere düşük oranda vergi uygulamaları ya da hiç vergi uygulamaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacına uygun olmadığından, bu tür istisna ya da indirimler kabul edilmemelidir. Ayrıca, mahsup edilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edileceği bir sistem de kurulabilir,
- Zarar verici vergi uygulamalarından yararlananlara yapılan kâr payı, faiz ve telif hakkı gibi ödemelere uygulanan minimum vergi kesintisi oranlarını sağlama alan yasal düzenlemeler kullanılmalıdır,
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerle ilgili kişi ve işlemlerle ilgili koordineli vergi incelemeleri gerçekleştirilmelidir,
- Vergi cenneti ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları sona erdirilmeli, sınırlandırılmalı ya da yeni anlaşmalara girilmemelidir. Ülkeler, zarar verici vergi uygulamaları çalışmaları yürütülen ülkelerle vergi anlaşmasına girmeyeceklerini, kamuoyuna açık bir politika haline getirmelidirler.

Sonuç olarak 2004 yılı Raporu ile gelinen nokta, tercihli vergi rejimlerinin tamamıyla kaldırıldığı, vergi cennetlerinden ise 5 ülkenin hala taahhütte bulunmadığıdır. Fakat bu 5 ülke ile yapıcı çalışmaların devam ettiği belirtilmektedir.

OECD'nin devam etmekte olan bu çalışmaları kapsamında, önümüzdeki 2005 yılı, vergi cennetleri için kritik bir yıl olacaktır. Çünkü taahhütte bulunan vergi cenneti ülkelerin bu taahhütlerini 2005 yılı sonuna kadar yerine getirmeleri gerekmektedir (ÖZ, 2004b, s.47). OECD'nin 2004 yılı Raporunda işbirliğine gitmeyen 5 ülkenin herhangi bir taahhütte bulunmadıkları ama yapıcı bir diyalogun devam ettiği belirtilmektedir (ÖZ, 2004a, s.3).

OECD'nin yapmış olduğu çalışmaları özetler şekilde vergi cennetlerine ilişkin yapılan liste aşağıda Tablo 10'da halinde yer almaktadır.

Tablo : 10
OECD'nin Vergi Cennetleri Ülkeler Listesi

| | |
|------|--|
| I- | Listeden Çıkarılanlar: Tonga, Barbados, Maldiv Cumhuriyeti |
| II- | 2000 Yılı Raporundan Önce Taahhütte Bulunanlar: Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino |
| III- | 2000 Yılı Raporundan Sonra Taahhütte Bulunanlar: Angilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Chiristpher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti |
| IV- | İşbirliğine Gitmeyenler: Andora, Liberya, Liechtenstein, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monaco |

Kaynak: ÖZ, 2004c, s.27

3205. OECD'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalara Yönelik Eleştiriler

OECD zararlı vergi rekabeti ile ilgili yapmış olduğu çalışmalardan dolayı birçok eleştiri de almıştır. Özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmaların, güçlülerin güçsüzlere politika dikte etmeye çalışmasından ibaret olduğu ileri sürülmektedir. OECD'nin yürüttüğü çalışmalara karşı ileri sürülen eleştiriler aşağıdaki gibidir (KARACA, 2002, s.54):

- OECD, üyesi olmayan ülkelerin mali bağımsızlıklarını tehdit etmektedir,
- OECD üyesi ülkeler, off-shore merkezlerle rekabet edemedikleri için, bu tür ülkeleri ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar,
- OECD tarafından vergi cennetlerine ilişkin ortaya konulan argümanlar “zengin ve güçlü” ülkelerin argümanlarıdır,
- Zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda, OECD üyesi ülkeler ile diğer ülke ve yerler arasında çifte standart söz konusudur,
- OECD, bazı ülkeler için ambargo / yaptırımlar uygulamayı hedeflemektedir,
- OECD, zararlı vergi rekabetinin ne olduğuna henüz karar verebilmiş değildir,
- OECD'nin çalışmaları globalleşme kavramına aykırıdır.

Sıralanan eleştiriler genellikle vergi cenneti ülkelerin savunucuları tarafından yapılmaktadır. Bu ülkelerin en büyük özelliklerinden biri kendi reklamlarını yapmalarıdır. Her ne kadar yapmış oldukları uygulamalar uluslararası ekonomik düzeni bozucu nitelikte de olsa, isimlerinin bu tarz bir şekilde yayınlanması imajlarını zedelemektedir. Bu nedenle kendi hareket alanlarını sınırlayan her türlü faaliyete karşı gelmektedirler.

321. Avrupa Birliği'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar

Avrupa Birliği, tek piyasa sistemine geçiş ile birlikte, gerek Birlik içi ülkeler arasında gerekse Birlik dışı ülkelere sınır ötesi yatırım girişini teşvik edici bir ortamın oluşmasına neden olmuştur. Bu sebeple tek piyasa sistemi Birlik üyesi ülkeler arasındaki vergi rekabetini artırmıştır. Üye ülkeler Birlik içinde oluşan yatırım potansiyelinden daha fazla pay almak için çalışmaktadırlar. Avrupa Komisyonu bu tür bir rekabetin Birlik için zararlı olacağı ve Birlik ülkelerinin oluşturduğu düşük vergi rejimlerinin devlet yardımları konusundaki Birlik mevzuatına aykırı olacağını düşünmektedir (ÖNER, 2004b, s.7).

AB’de zararlı vergi rekabeti konusundaki ilk çalışma 1990 yılında AB Komisyonu tarafından işletme vergilendirmesinin AB çapında uyumlaştırılması konusunu araştırmak üzere, Hollanda eski Maliye Bakanı Onno Ruding başkanlığında bir komitenin görevlendirilmesi ile başlamıştır. Komite yapmış olduğu çalışmalar neticesinde “sınır ötesi gelir akımlarının çifte vergilendirilmesini önlemeye ilişkin öneriler” ve “kurumlar vergisinin oranı, matrahı ve sistem bakımından uyumlaştırılmasına yönelik öneriler” şeklinde iki ayrı kategoride önerilerde bulunmuştur. Komite, çifte vergilendirmenin önlenmesi için transfer fiyatlandırmanın düzenlenmesini, iki taraflı vergi anlaşmaları ağı oluşturulmasını, yurtdışı zararlarının ele alınmasını ve masrafların ortadan kaldırılmasını; kurumlar vergisi bakımından ise, üye ülkelerin kurumlar vergisi sistemlerindeki ana unsurların uyumlaştırılmasını önermektedir. Ayrıca, Komite’ye göre topluluk bünyesinde ülkelerin uygulamış oldukları teşvik edici vergiler kaldırılmalı ve oranı % 30 olan bir kurumlar vergisi sistemi belirlenmelidir (ÖĞÜT, 2003, s.220).

Komisyon’un, Ruding Raporu’nda ulaşılan sonuçları değerlendirmesi ise şu şekildedir: Komisyon’a göre, işletmelerin yatırım faaliyeti konusundaki kararlarını ve de böylece rekabeti etkileyen ana nedenler; bağlı işletmeler arasındaki sınır ötesi kar payı ödemeleri üzerindeki vergiler (sermaye geliri vergileri), yerli bir şirketin yurtdışında elde ettiği geliri kendi (yurt içindeki) pay sahiplerine dağıtması halinde meydana gelen vergi yükü ve düşük ölçüde de olsa farklı kurumlar vergisi oranları olmaktadır (ÖĞÜT, 2003, s.220).

Vergi rekabetiyle ilgili doğrudan çalışma ise, Avrupa Birliği üye ülkelerinin Ekonomi ve Maliye Bakanlarının 1996 Nisanında Verona’da yaptıkları toplantıda ilk kez gündeme gelen ve “Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele Paketi” adıyla başlattıkları ve 1997 Eylülünde daha somut bir içerik kazandırılan ve halen devam etmekte olan çalışmalarla başlamıştır. Bu çalışmalar, aynı zamanda Topluluk içinde vergi uyumunu amaçlamaktadır (ÖZ,2004a,s.1). 1 Aralık 1997’de kabul gören vergi paketi üç boyutludur: Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu (Code of Conduct for Business Taxation), topluluk içerisindeki faiz gelirlerinin asgari düzeyde vergilendirilmesi yönerge önerisi ve bağlı şirketler arası faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerine ilişkin yönerge önerisi (SOYDAN, 2002, s.126).

Verona’da yapılan çalışmadan çıkan sonuç şudur; adil rekabet tek piyasanın anahtar bir unsurudur. Fakat, vergi alanındaki adil olmayan rekabet, Birlik içerisinde vergi gelirleri, ekonomik kaynakların etkisiz dağılımı ve işsizlik gibi konular üzerinde negatif etkilere neden olacaktır (EDEN-KUDRLE, 2005, s.117). Bu amaçla Eylem Kodu’nun amacı: üye ülkeler arasında haksız, zararlı, adil olmayan bir vergi rekabetine yol açan vergi düzenlemelerinin koordinasyon yoluyla azaltılması ve ortadan kaldırılmasıdır (SOYDAN, 2002, s.126).

Bir üye ülkede normal olarak uygulanan seviye (vergi yükü) ile karşılaştırıldığında, sıfır oran da dahil olmak üzere, önemli derecede düşük efektif vergilendirme düzeyi (vergi yükü) içeren vergi kuralları potansiyel olarak zararlı kabul edilir ve bu nedenle de Kod’un kapsamına girer. Bu anlamdaki bir vergilendirme düzeyi nominal vergi oranları, vergi matrahı veya diğer bir ilgili faktör yoluyla da sağlanabilir (SOYDAN, 2002, s.140).

Eylem Kodu, AB içerisinde yatırımların yer seçiminde önemli etkiye sahip olan vergi kriterlerini belirlemiştir. Buna göre bir uygulamanın zararlı vergi rekabetine neden olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir (MEUSSEN, 2005, s.1):

- İlgili ülkenin genel vergi seviyesinden çok daha düşük miktarda efektif bir vergi seviyesi,
- Yabancılara tanınan vergisel kolaylıklar,
- Yerli ekonomiden izole edilmiş ve bu nedenle ulusal vergi matrahını etkilemeyen aktiviteler için vergi teşvikleri sunulması,
- Herhangi bir reel ekonomik aktivite olmamasına rağmen vergi avantajlarının sunulması,
- Özellikle OECD olmak üzere, uluslararası alanda kabul edilen kurallardan ayrı olarak, çokuluslu şirketler için farklı matrah tespiti,
- Şeffaflıktan yoksunluk.

Üye devletler Kod’la, yeni haksız vergi düzenlemesi getirmekten kaçınma, mevcut yasalarını ve uygulamalarını yeniden değerlendirme ve haksız rekabet yaratan düzenlemelerini en kısa zamanda yürürlükten kaldırma, birbirlerini Kod’un kapsamına

girebilecek mevcut bir vergi düzenlemesinden veya düzenleme önerisinden haberdar etme, bu kapsamdaki vergi düzenlemelerini değerlendirmek üzere bir grup kurma, üçüncü ülkelerdeki haksız vergi düzenlemelerinin kaldırılmasını amaçlayan ilkelerin kabul edilmesini teşvik etme taahhüdü altına girmiş bulunmaktadır (SOYDAN, 2000, s.54).

Eylem Kodu'nun kabulünü takiben AB içindeki vergi rejimlerini değerlendirmek üzere özel bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kasım 2000'de AB üyesi Ülkelerin Bakanları, Birlik içindeki zararlı vergi uygulamalarını kaldırmak üzere anlaşmaya varmışlar ve vergi rekabetine ilişkin bir rehber hazırlamışlardır. Bu rehberde yer alan kriterlere uygun finansal birimler, holding şirketleri ve iş merkezlerine ilişkin rejimler zararlı olarak tanımlanmaktadır (SZETO, 2001, s.30).

Son olarak Haziran 2003'te Lüksemburg'da yapılan ECONFIN AB Maliye Bakanları Toplantısında üç ana tedbirden oluşan bir paket belirlenmiştir. Bu paket şu unsurlardan oluşmaktadır (ÖNER, 2004b, s.8):

- İşletmelerin vergilendirilmesinde haksız rekabetin önlenmesine yönelik kurallar (Code of Conduct),
- Birbiriyle ilişkili işletmeler arasındaki faiz ve royalti ödemelerinin vergilendirilmesi hakkında direktif,
- Tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin direktif.

Tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin olarak kabul edilen Direktif, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Direktif prensip olarak bilgi değişimini esas almaktadır. Bununla birlikte bu konuda Belçika'ya, Lüksemburg'a ve Avusturya'ya geçiş süreci boyunca istisna tanınmış ve bu ülkelerin bilgi değişimi yerine vergi tevkifatı uygulamalarını kabul etmiştir. Uygulanacak tevkifat oranı başlangıçta yüzde 15 olarak belirlenmiş, 3 yıl sonra yüzde 20, daha sonraki 3 yıldan sonra ise yüzde 35'e yükseltilmesine karar verilmiştir (ÖNER, 2004b, s.9).

OECD'nin zarar verici vergi rekabeti çalışması ile AB'nin çalışmaları vergi rejimlerinin değerlendirilmesi ölçütleri yönünden paralellik gösterse de, AB'nin çalışması daha çok ticari faaliyetlerle ilgiliyken OECD'nin çalışması finansal işlemler ve diğer bazı

hizmet faaliyetleriyle ilgilidir. Ayrıca, AB çalışmasında üye ülkelere belirli sorumluluklar yüklenirken, OECD'nin çalışmasında özellikle vergi cennetleri ve bilgi değişimi ön plana çıkmaktadır (ÖZ, 2005, s.119).

Zararlı vergi rekabeti ile mücadelede AB, OECD'ye göre daha avantajlı bir konumdadır. Çünkü, AB Komisyonu tercihli vergi sistemlerini devlet yardımları ile eşdeğer tutmaktadır. Komisyon birlik içerisinde rekabeti bozduğu gerekçesiyle devlet yardımlarına karşı çıkmaktadır. Bu tür olayları Avrupa Adalet Mahkemesine götürmekte ve de genellikle kazanmaktadır. Aynı şekilde tercihli vergi sistemleri için de bu yolu deneyebilir ve olumlu sonuç alabilir (AY, 2001, s.138).

322. Birleşmiş Milletler Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Birleşmiş Milletler, Haziran 2001'de Zedillo Raporu olarak adlandırılan ve bir Uluslararası Vergi Örgüsü (International Tax Organization) kurulması fikrini savunan bir rapor yayınlamıştır. Bu Rapor'un amacı, vergi politikaları için normlar oluşturmak, vergi sistemlerini kontrol altında tutmak ve ülkeleri zararlı vergi rekabetinden korumaktır. Rapor, çokuluslu işletmeleri çekmek için girişilen vergi rekabetini sınırlamak için bir Uluslararası Vergi Örgütü (UVÖ) oluşturulmasını önermekteydi (RAHN-RUGY, 2003, s.5). Zedillo Raporu'nun önerdiği UVÖ'ye yüklenen görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (HORNER, 2001, s.2):

- Uluslararası vergi istatistikleri toplamak, trendlerin ve problemlerin daha hızlı takip edebilmesini sağlamak. Buna bağlı olarak, fikirlerin paylaşıldığı bir forum oluşturmak, ülkelere teknik yardım sağlamak ve böylece vergi yönetimi ve politikaları için normların geliştirilmesini sağlamak,
- IMF'nin makroekonomik konularda üstlendiği görev gibi, vergi gelişmelerini incelemek,
- Vergi cenneti ülkelerle müzakereler sürdürerek, bu ülkelerin zarar verici uygulamalarından vazgeçmelerini sağlamak,
- Vergi konularında ülkeler arasında anlaşmazlık çıkması durumunda hakemlik görevi yapmak,

- Çokuluslu şirketlerin karlarının paylaşılmasında global bir formül üzerinde uluslararası anlaşma yapılması sağlamak.

Birleşmiş Milletler, böyle bir örgütün kurulması ile çokuluslu şirketlerin vergiden kaçınmalarına ve off-shore vergi cennetlerine yönelik sıkı önlemler almaya girişecektir. Bu hareket, dünyanın en büyük firmalarının büyük ölçekli vergi kaçırılmalarını önlemek için mevcut uluslararası finansal kurumların kolektif başarısızlığının bir kabulüdür. Büyük firmalardan vergi toplamada hükümetlerin başarısız olması fakir ülkelerde temel kamu hizmetlerinin finanse edilmemesini neden olacaktır (GÜNEYDİN, 2004, s.86).

OECD'nin çalışması sadece kendi üyeleri ile sınırlı ve yalnızca vergi cennetlerini hedef alırken, Birleşmiş Milletler bünyesinde oluşturulacak UVÖ, çok daha fazla üyeye ve daha geniş kapsamda bütün vergi konularına sahip olacaktır. Ayrıca OECD sadece coğrafi açıdan mobil olan finansal ve hizmet geliri üzerinde dururken, gelişmekte olan ülkeler vergi rekabetinde daha çok reel yatırımlar üzerinde durmaktadırlar. Bu nedenle gelişmekte olan ülkeleri de kapsamına alan bir UVÖ daha başarılı olabilir (HORNER, 2001, s.3).

Gerek üye sayısı (191) gerekse ilgilendiği vergi konularının yelpazesinin genişliği Birleşmiş Milletler'in UVÖ önerisini başarılı kılacak gibi göstermektedir. Burada akla gelen sorun, örgütün üye sayısının sınırlı kalabileceğidir. Çünkü, birçok ülke vergi rekabetinden fayda sağlamaktadır. Ayrıca sayıları ve gücü her geçen gün artan, çoğu ülkenin milli gelirinden daha fazla ciroya sahip olan çokuluslu şirketlerin bu konuda yaratacağı baskı da önemlidir. Dünya üzerinde koordine içinde olmayan vergi aksaklıklarını kullanarak kazanç sağlayan bu şirketlerin baskısı da bu örgütün oluşturulmasında engel gibi gözükmektedir.

323. Finansal Eylem Görev Grubu Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Diğer önemli bir çalışma G8 Finansal Eylem Görev Grubu (FATF-Financial Action Task Force) tarafından yürütülmektedir. FATF 1989'da Paris'te G8'ler tarafından OECD bünyesinde kurulmuş bir kuruluştur. Günümüzde Türkiye'nin de aralarında yer aldığı 33 üyesi bulunan FATF'ın temel misyonu, tüm ülkelerde karaparanın tespitine ve aklanmasının önlenmesine yönelik yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda

çalışmalar yapmaktır (www.oecd.org, 2005). FATF, vergi cenneti ülkelerin aynı zamanda karapara aklama merkezleri olarak da kullanıldığını tespit etmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapmıştır. FATF'ın çalışmaları "kırk tavsiyeler" olarak adlandırılan ve 1990 yılında oluşturulan çalışmalar etrafında toplanmaktadır. Bu tavsiyeler direkt olarak karapara aktiviteleri ile ilgili olarak ilgilidir. Bu bağlamda, finansal kurumlar için kesin kayıtların sağlanması ve daha iyi bir kontrol sisteminin geliştirilmesi amaçlanmaktadır (www.turnaroundlaw.com, 2002, s.2).

FATF ilk olarak 14 Şubat 2000 tarihinde, işbirliği yapmayan ülkeleri tespit etmek için 25 adet kriter belirlemiştir (FATF, 2000a, s.10). 22 Haziran 2000 tarihinde, belirlemiş olduğu kriterler çerçevesinde 26 ülkeyi ele alarak inceleyen kuruluş, bu ülkelerden 15 tanesini (Bahama Adaları, Cayman Adaları, Cook Adaları, Dominica, İsrail, Lebanon, Liechtenstein, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Panama, Philippines, Rusya, St.Kitts ve Nevis, St.vincent ve The Grenadines) kara listeye almıştır (FATF,2000b, s.12).

FATF, kara listeye almış olduğu ülkelere, uygulamış oldukları zarar vergici uygulamalardan vazgeçmeleri için belli kurallar getirmelerini öngörmektedir. Bunları yapmaları için FATF, bu ülkelere teknik yardım yapmaktadır. Bu tip teknik yardımlar şüphesiz çok sayıda küçük ülke için faydalı olacaktır. Bu ülkelerde bu tarz kanunları yapacak yeterli bilgi ve deneyim olmadığı gibi yapılacak kanunu uygulayacak olan eleman da yetersizdir. Teknik yetersizlik yanında önemli problemlerden biri de politik isteksizliktir. Çünkü bu taraz önlemler bu ülkelerin amaçlarına ters düşmektedir (STESSENS, 2001, s.205)

OECD'nin listesiyle aynı olmasa da FATF, vergi cennetlerinde şeffaflığın ve bilgi değişimi kurallarının bulunmaması nedeniyle bu ülkelerin para aklama konusunda ideal bölgeler olduğunu ortaya koymaktadır (HOŞYUMRUK, 2003a, s.129). Dolayısıyla FATF'ın vergi cennetlerine yaklaşımı, karaparanın aklanmasına yönelik kullanılan yerler olmasından gelmektedir. FATF'ın kara listeye aldığı ülkelerden yedi tanesi (Cook Adaları, Dominica, Grenadines, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Nevis) aynı zamanda vergi cenneti ülke, bir tanesi de (Macaristan) tercihli vergi rejimi uygulayan ülkedir. Bu anlamda OECD ve FATF'ın hazırladığı listeler tam anlamıyla örtüşmese de aynı amaca hizmet etmektedir (HOŞYUMRUK, 2003a, ss.129-130).

324. ABD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

Vatandaşlarının her nerede olursa olsun elde etmiş olduğu gelirini vergilendiren ABD de vergi cennetleri konusunda hassastır. 1981 yılında Amerika'da IRS (Internal Revenue Service) bünyesinde Richard Gordon tarafından bir rapor hazırlanmıştır. Rapor, vergi cennetlerini, GSYİH'ye oranlandığında oransız bir şekilde aşırı büyük banka ve finans sektörüne sahip ülkeler olarak belirtmektedir. Gordon Raporu çeşitli tavsiyelerde bulunmaktadır. Bunlar: bilgiye ulaşımın sağlanması, mükellefler üzerindeki ispat yükünün sağlanması, Amerika'nın vergileme alanında yetki çevresinin genişletilmesi, kanuni oranda ödenen stopaj vergisinin geri verilmesi veya beyan edilmesi, Subpart-F kurallarının uygulama alanının genişletilmesi, vergi anlaşmalarına önem verilmesi, bilgi değişiminin sağlanması, bir anlaşma ülkesindeki vatandaşın vergi anlaşmasından sağladığı faydanın sınırlandırılması şeklindedir. Gordon Raporunu takiben 1984 yılında Amerikan Hazinesi, vatandaşlarının varlıklarını vergi cennetlerine taşımaları üzerine bir rapor yayınlamıştır. Bu raporlara ve genel kaniye göre vergi cennetlerindeki kayıtsız gelir artmaya devam etmiştir. Bunun üzerine ABD, vergi anlaşmalarını Karayip Bölgesi vergi cennetleri ile bitirmiştir. Yeni anlaşmalar sadece bilgi değişimini kabul eden vergi cennetleri ile yapılmaya başlanmıştır (EDEN-KUDRLE, 2005, ss.113-114).

Subpart-F, ABD'nin vergi cennetlerine karşı uyguladığı bir kanundur. Subpart-F ile, Amerikan çokuluslu şirketlerinin, karlarını sahte işlemlerle vergi cenneti ülkelerdeki şubelerine aktarmaları önlenmeye çalışılmaktadır. Genel olarak, Amerika'daki yabancı şirketlerin kazançları üzerine Amerikan vergisi koymaya dayanmaktadır. Subpart-F genellikle bir ülke içerisindeki işlemlerde değil, farklı ülkeler arasındaki işlemlerde uygulanmaktadır. Böylece farklı vergi bölgeleri arasındaki sahte işlemler önlenmeye çalışılmaktadır. Ayrıca dünya üzerinde elde edilen gelirin takibi ve bütün mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesini de sağlamaktadır (www.svtdg.org, 2005).

ABD, 11 Eylül 2001 terör saldırısının ardından Ekim 2001'de PATRIOT ACT (Uniting and Strengthening America by Providing Appropriate Tools Required to Intercept and Obstruct Terrorism) adında bir kanun çıkarmıştır. Bu kanun, gerek 1970 yılındaki Banka Gizlilik Kanunu gerekse 1986'daki Karapara Kontrol kanunlarında değişiklik yapacak tarzda hazırlanmıştır. Bu yeni kanun, gerek yurtiçinde oluşan gerekse yurtdışından

gelebilecek terörist saldırıları önlemek ve cezalandırmak amacıyla hazırlanmıştı. Kanunun üçüncü kısmında Amerika dışındaki belli ülkelerden (vergi cennetleri) gelen işletmeler ve işlemler hakkında kayıt ve rapor etme zorunluluğu getirmekte; ayrıca bu işlemlerin yargı aşamasında da incelenmesinin yolunu açmaktadır (www.turnaroundlaw.com, 2002, s.6). Kanunun vergi cennetleri ile olan kısmı ise karaparayı aklama boyutuyla ilgilidir. Kimlik zorunluluğunu ana hatlarıyla çizen kanun uluslararası karapara aklama ve böylece global terörün finansmanını önlemek amacını taşımaktadır. Banka müşteri kimliği ve soruşturma standartlarını artırarak, Amerikanın finansal sistemini illegal amaçlar için kullanan terörist ve benzeri saldırıları önlemek amaçlanmıştır (MONEYTALK, 2003,s.1).

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı gibi, zararlı vergi rekabeti ile mücadelede yapılan çalışmaların amacı genel olarak ortak olmakla beraber, kullanılan yöntem ve sonuçlarda farklılıklar olabilmektedir (BİLİCİ, 2004, s.2). Ayrıca, genel olarak değerlendirildiğinde yürütülen çalışmaların gerek boyut gerekse yaptırım anlamında yetersiz olduğu göze çarpmaktadır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Globalleşmenin öncesinde birçok devlet yabancı sermayeye sınırlarını kapattığı gibi, vatandaşlarının kendi ülkelerinin dışına çıkmasını da yasaklamıştı. Globalleşme çağında ise, bölgesel piyasalar tek bir dünya piyasası içinde artan bir şekilde bütünleşmiş bir hal almıştır. 1980'li yıllardan sonra birçok ülke yabancı sermayeye kapılarını açmış, bununla da yetinmeyip yabancı sermayeyi çekmek için çeşitli teşvikler uygulamaya başlamışlardır. Bunun nedeni, yabancı sermayenin ekonomik büyümeyi maksimize etmede kullanılan bir araç olmasıdır. Özellikle sermaye olmak üzere uluslararası üretim faktörlerinin dolaşımı önündeki engellerin kalkması bu üretim faktörlerinin mobilitesini artırmıştır. Bu gelişme, sadece firmalar arasındaki rekabeti artırmamış, sermayenin vergi farklılıklarına duyarlılığının artmasından dolayı ülkeler arasındaki rekabeti de beslemiştir.

Artan globalleşme ve bunun sonucu olarak sermaye hareketlerinin artması dünya üzerinde refahını artırmaya çalışan ve bu amaçla yabancı sermaye çekmeye çalışan ülkeleri bir rekabet ortamına sokmuştur. Bu rekabet ortamında ülkeler daha çok yabancı yatırım çekmek amacıyla çeşitli politikalar uygulamaktadırlar. Bu politikaların başında ise, vergileme alanında yapılan uygulamalar gelmektedir. Ülkeler vergi politikalarını yabancı sermaye çekecek şekilde düzenlemeye başlamışlardır. Bunun sonucunda da, uluslararası sermaye akımlarının büyük bir bölümü düşük vergili ülkelere yönelmeye başlamıştır. Bu durum ise, uluslararası vergi rekabeti denen olgunun doğmasına neden olmuştur.

Uluslararası vergi rekabeti, yabancı sermaye çekebilmek amacıyla birbirinden bağımsız devletlerin vergi oranlarını düşük tutmak suretiyle girişmiş oldukları bir yarış olarak tanımlanabilir. Burada kastedilen oranlar ise, yabancı sermayeyi etkileme gücü yüksek olan gelir ve kurumlar vergisi oranlarıdır. Yabancı sermayenin ülke sınırları içerisine çekilmesini temeline dayanan uluslararası vergi rekabetine neden olan en büyük etken, sınırlar arasındaki sermaye akımlarının serbestleşmesidir. Sermaye akımlarının serbestleşmesi yanında işgücü mobilitesinin, vergi cenneti ülkelerin sayılarının ve uluslararası entegrasyonların artması da uluslararası vergi rekabetinin doğmasında önemli rol oynamışlardır.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi uluslararası vergi rekabetinin temelinde, ülkelerin kurumlar ve gelir vergisi oranlarında yapmış oldukları indirimler gelmektedir. Vergi rekabeti, gerek bireysel gerekse kurumlar vergisi oranlarının düşüşüne neden olmuştur. Buradan hareketle birçok ekonomist, vergi oranlarında dibe doğru bir yarış olduğu tezi üzerinde durmaktadırlar. Bunu gösterebilmek, yani uluslararası vergi rekabetinin varlığını ortaya koyabilmek amacıyla kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarının göstermiş olduğu değişim önem arz etmektedir. Nitekim, 1980-2002 yılları arasında OECD ülkelerindeki kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında bu tezi doğrular bir tablo ortaya çıkmaktadır. 22 yıllık bu süreçte OECD ortalamasına bakıldığında kanuni kurumlar vergisi oranlarında %11'lik bir azalış olduğu görülmektedir. Ancak, bu vergi indirimlerine rağmen vergi gelirleri çoğu ülkede GSYİH'nin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Aynı dönemde OECD ortalamasına bakıldığında, kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payının az da olsa (%1,2) arttığı görülmektedir. Aynı durum gelir vergisi içinde geçerlidir. 1980-2000 yılları arasında OECD ülkelerindeki ortalama kanuni gelir vergisi oranı %20 oranında azalırken, gelir vergisi hasılatının GSYİH içerisindeki payı %3 oranında artmıştır. Yukarıda yapılan analiz kanuni kurumlar vergisi oranları açısından yapılmıştır. Vergi rekabetinin incelenmesinde efektif vergi oranlarını da dikkate almak gerekir. Çünkü, efektif oranlar yatırımcının yükleneceği gerçek vergi yükünü göstermesi bakımından önemlidir. Bu amaçla, 1982-2001 yılları arasında 16 OECD üyesi ülkenin ortalama efektif kurumlar vergisi oranları incelendiğinde, kanuni vergi oranlarına benzer şekilde, %7 oranında bir düşüş olduğu göze çarpmaktadır. Özetle, vergi oranlarındaki bu gelişmeler uluslararası alanda vergi rekabetinin varlığını ortaya koymaktadır.

Vergi oranlarında dibe doğru bir yarışa neden olacağı söylenen vergi rekabeti, vergi oranlarını aşağıya çekmeye çalışarak bir rekabet içerisine giren ülkelerin, rekabetin sınırlarını zorlamaya başlamasına ve zamanla çeşitli ekstrem vergi uygulamalarına neden olmuştur. Bu uygulamaların başında, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri gelmekte ve bunlar zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak adlandırılmaktadır.

Geçmiş Antik Yunan'a kadar uzanan vergi cennetleri, uluslararası vergi matrahının saklandığı, böylece kazançların vergisiz oluşmasına olanak sağlayan yerler konumundadır. Aynı zamanda karaparanın aklanmasına imkan sağlayan bu yerler dünya üzerinde birer kara delik konumundadır. Vergi cennetlerinin en büyük kullanıcıları olan çokuluslu

şirketler, transfer fiyatlandırma yöntemini kötüye kullanarak dünya üzerinde elde etmiş oldukları kazançları, vergi cenneti ülkelerde toplamak suretiyle önemli ölçüde vergi kaçığına neden olmaktadır. Özellikle çokuluslu şirketlerin sayılarının artması ve dünya ticaretinin büyük bir bölümünün bu şirketler tarafından yapılması vergi cennetlerinin önemini daha da artırmaktadır. Bu ülkelerin çoğunda kurumlar ve gelir vergisi oranları sıfır olarak uygulanmaktadır. Ayrıca bu ülkelerdeki yabancı şirket sayısı ülkenin nüfusuna eşit bir miktardadır. Bu durum ise bu ülkelerin kullanım amaçlarının reel yatırım yapmaktan ziyade, vergi kaçırmak amaçlı kullanıldıklarını ortaya koymaktadır. Son zamanlarda yapılan araştırma sonuçlarına göre, vergi cennetlerinde tutulan varlıklar dolayısıyla dünyanın yıllık toplam vergi kaybının 255 milyar Dolar olduğu tahmin edilmektedir. Bu tutar vergi cennetlerinin kazancı değil bütün dünyanın kaybıdır. Yüksek miktarda kamu harcaması yapan devletler, sınırları içerisinde kazanç elde eden mükelleflerini vergilendirememekte, dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanında zorlukla karşılaşmaktadırlar.

Zararlı vergi rekabetinin diğer önemli uygulaması olan tercihli vergi rejimleri de vergi cennetleri gibi vergi yükünü minimize etmek isteyen mükelleflerin kullanmış oldukları yollardan biridir. Aralarındaki fark: vergi cennetleri bir ülke iken tercihli vergi rejimlerinin bir ülke içerisindeki mevcut uygulamaların dışında tutulan bir bölge olmasıdır. Burada problem olan rejimin kendisi değil, rejim içindeki zararlı vergi uygulamalarıdır. En büyük örnekleri ise, serbest bölge ve off-shore bankalardır. Bugün off-shore bankacılığın boyutları küçümsenemeyecek düzeylere gelmiştir. Off-shore bankalarda toplanan mevduat miktarının 11,5 trilyon Dolar olduğu ve bu miktarın da hızla büyüdüğü tahmin edilmektedir. Bu bankalar da vergiden kaçınmanın yolu olarak görülmektedir. Aynı şekilde serbest bölgelerde elde edilen kazançların da vergiden istisna edilmesi, bu bölgelerin sıklıkla kullanılmasına ve vergi kayıplarına neden olmaktadır. Dolayısıyla zarar verici tercihli rejimleri, vergi cennetleri gibi, dünya üzerinde vergisiz kazanç elde etmenin yolu olarak durmaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi, uluslararası vergi rekabeti, firmalar arasındaki rekabet gibi faydalı olarak algılanmamakta ve birçok olumsuz sonuca neden olmaktadır. Bu olumsuz sonuçların başında, ülkelerin vergi yapısında meydana getirdiği değişiklik yer almaktadır. OECD ülkeleri ortalamasına bakıldığında, 1965-2002

döneminde kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı değişmezken, işgücü üzerinden alınan sosyal güvenlik aidatını payı %7 oranında artmıştır. Bu durum, mobil hale gelen sermayenin vergilendirilememesinden doğan gelir kaybının, mobil olmayan işgücü üzerinden alınan vergilerle karşılandığını göstermektedir. İşgücü üzerinden alınan vergilerin artırılması ise, işgücü arzını olumsuz yönde etkilemektedir.

Diğer önemli bir olumsuzluk ise, zararlı vergi rekabeti uygulamaları sonucunda oluşan vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Gerek vergi cennetleri gerekse zarar verici tercihli vergi rejimleri, dünya üzerinde oluşan vergi matrahının vergilendirilmeksizin kalmasına neden olmaktadır. Vergi matrahının vergi cenneti bir ülkeye gitmesi durumunda, bu matrahın elde edildiği ülkeye vergi ödenmediği gibi sıfır vergi oranı uygulayan vergi cenneti ülkede de bu matrah üzerinden vergi ödenmemektedir. Dolayısıyla, oluşan kazanç vergisiz kalmakta ve dünya üzerinde hiçbir ülkeye fayda sağlamamaktadır.

Bu iki önemli olumsuz sonucunun yanında uluslararası vergi rekabetinin, kaynakların dünya üzerinde etkinsiz dağılımına, devletlerin gelirin yeniden dağılımını sağlamalarını bozmasına, negatif dışsallıklara, vergi cennetlerinin sayılarının artmasına, transfer fiyatlandırmanın kötüye kullanılmasına neden olması bakımından bütün dünya ekonomisine zarar verdiği, bundan dolayı da zararlı olduğu söylenebilir.

Uluslararası vergi rekabeti, dünya ekonomisinin tümüne zarar verdiği için dolayı önlenmesine yönelik çeşitli çalışmaları da beraberinde getirmiştir. Nitekim, başta OECD ve AB olmak üzere birçok uluslararası kuruluş bu konuya müdahale etmek zorunda kalmışlardır. Özellikle OECD zararlı vergi rekabeti konusunda en önemli çalışmayı yapan kuruluş konumundadır. Ancak, OECD'nin üye sayısı sınırlıdır ve yapmış olduğu çalışmalar bağlayıcılıktan ziyade tavsiye niteliğindedir. Bu nedenle OECD'nin çalışmaları, global bir sorun olarak duran vergi rekabeti ile mücadelede yeterli olamamaktadır. AB'nin yapmış olduğu çalışmalar da yine kendi üye sayısı ile sınırlıdır ve sadece birlik içerisindeki uygulamaları esas almaktadır. Buna karşın birlik üyesi ülkeler, birlik dışında da faaliyetlerini sürdüren işletmelere sahiptirler. Buna ilişkin yeterli çalışma mevcut değildir. AB, bugüne kadar sadece dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda mesafe katetmiş, buna karşın vergi rekabetinin asıl aracı olan dolaysız vergiler alanında bir sonuca

varamamıştır. Birlik içerisinde İrlanda sermaye üzerine hala çok düşük kurumlar vergisi (%12,5) uygulayabilmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar uluslararası vergi rekabetinin dünya ekonomisine zarar verdiği ve önlenmesi gerektiği yönündedir. Vergi rekabetinin önlenmesine yönelik mevcut çalışmaların ise yetersiz olduğu göze çarpmaktadır. Bu tezin ana amacını oluşturan vergi rekabetinin önlenmesine ilişkin çalışmaların ne tarzda olması gerektiği ise aşağıda ele alınmaya çalışılacaktır.

Zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çözüm önerilerine bakıldığında bunlar öncelikle ülkelerin tek tarafı veya iki taraflı anlaşmalarla bir çözüme ulaşmaya çalışmaları şeklindedir. Ülkelerin tek başlarına kendi vergi kanunlarını düzenlemeleri şeklindeki çözümler global bir sorunla mücadelede yetersizdir. Çünkü bir ülkenin tek başına yapacağı bir uygulama, ticari ilişki içinde bulunduğu diğer ülkelerin aynı tarzda önlem almaması durumunda önlem alan ülkenin aleyhine sonuçlanacaktır. Örneğin, vergi rekabetini önlemek amacıyla ikametgah ilkesini uygulayan bir ülkedeki işletmenin, yabancı sermaye çekebilmek amacıyla kaynak ilkesini uygulayan diğer bir ülkede elde edeceği kazancının vergilendirilmesi, işletmenin her iki ülkede de vergi ödemesini gerektirdiğinden dolayı rekabet gücünü azaltacak, bu da ikametgah ilkesini uygulayan ülkenin dünya üzerindeki ekonomik gücünü azaltacaktır. Dolayısıyla, tek taraflı çözüm önerisi yerinde olmamaktadır. Ülkelerin aralarında yapacağı iki veya çok taraflı anlaşmalar ise, tek taraflı olarak bir ülkenin alacağı önlemlerle aynı sonucu doğuracaktır. Sadece anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında bir çözüm gibi dursa da, sonuçta bu ülkelerin ticari partnerleri sadece anlaşma tarafları değildir. Bu nedenle, bu tür anlaşmaların da çözüm olduğu söylenemez.

Bu durumda zararlı vergi rekabetinin çözümüne yönelik olarak geriye iki seçenek kalmaktadır. Bunlardan birincisi, bütün ülkelerin vergi sistemlerinde harmonizasyona gitmeleridir. İkincisi ise, ülkelerin izledikleri vergi politikaları konusunda daha kapsamlı işbirliği sonucu doğacak olan bir Dünya Vergi Örgütü oluşturulmasıdır.

Vergi harmonizasyonunun gerçekleştirilebilmesi her şeyden önce bütün ülkelerin bu konuda işbirliği içinde olmalarını gerektirmektedir. Vergi rekabetinden kazançlı çıkan ülkeler doğal olarak vergi harmonizasyonu alanında işbirliğine gitmede isteksiz

kalacaklardır. Çünkü ülkeler, vergi politikalarını koordine etme konusunda isteksizdirler. Bu konuda çalışma yapan birçok yazar göstermiştir ki, vergi rekabeti durumunda küçük ülkelerde yaşayanlar daha çok fayda elde etmeye meyillidirler. Çünkü, küçük ülkelerde sermaye elastikiyeti daha yüksektir ve bundan dolayı büyük ülkelerden daha fazla vergilerini indirebilirler. Dolayısıyla küçük ülkeler, vergi koordinasyonuna itiraz edecektir. Çünkü küçük ülkeler, vergi rekabetinden daha fazla kazanç elde ederler. Bu itirazın gerekçesi ise, bu ülkelerin genellikle vergi cenneti ülke olmalarıdır.

Vergi rekabetini önlemeye yönelik olarak özellikle AB’de uygulama alanı bulan vergi harmonizasyonu önemli bir uygulamadır. Vergi harmonizasyonu kavramı, AB’de son yıllarda dolaylı vergiler alanında yaygın olarak gündeme gelmektedir. Fakat birlik içindeki bu çözüm önerisi dolaysız vergiler alanında yeterli değildir. Ayrıca birlik için Ruding Komitesinin belirttiği gibi minimum bir oranın belirlenmesi de mantıklı görülmemektedir. Çünkü, AB için minimum oran olarak İrlanda’nın %12,5’lik kurumlar vergisi oranı alınrsa, uyumlaştırmanın olmadığı durumda bu çözüm çok az problemi çözecektir. Çünkü AB’de %12,5’ten %40’lara kadar uzanan çok farklı kurumlar vergisi oranları bulunmaktadır. Ayrıca AB için uygulanan minimum oran AB sınırları dışında uluslararası alanda ortaya çıkan kurumlar vergisi problemlerini çözmeyeceği gibi minimum oranın çok yüksek olması, kazançların AB sınırları dışına çıkarılmasına da neden olabilir. Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, AB gibi bir birlik içinde dahi çözüm olamayan bir teklifin bütün dünyada uygulanma olasılığı çok düşüktür.

Sonuç olarak geriye tek bir çözüm kalmaktadır; o da uluslararası alanda vergiye ilişkin kuralları koyup düzenleyen bir Dünya Vergi Örgütü kurulmasıdır. Bu çözüm akla ve mantığa en yakın olanıdır. Çünkü, çeşitli alanlarda bu tarz düzenlemeler yapan uluslararası kuruluşlar mevcuttur. Nasıl ki Dünya Ticaret Örgütü uluslararası ticaretin kurallarını koyuyor, aynı şekilde Dünya Vergi Örgütü de uluslararası vergileme ilkelerini koyarak dünya üzerinde dolaşan vergi matrahının adaletli dağıtımını sağlayacaktır. Örgütün amacı, vergiye ilişkin problemleri belirlemek ve bütün dünya devletlerinin yararına olacak şekilde çözümünü üretmektir. Bunun yanında ülkeler arasında oluşacak vergi problemlerini çözmede bir hakem görevi de üstlenecektir. Örgütün üye sayısı dünya devlerinin çoğunu kapsayacağından, vergi cennetleri bu örgütün dışında kalsa bile, vergi cennetleri ile mücadele kolaylaşacaktır. Çünkü, aynı anda bu kadar çok sayıda ülkenin

vergi cennetlerine karşı birlik içinde olması vergi cennetlerinin rahatlıkla davranmalarını engelleyecektir. Bu mücadeleye, vergi matrahlarını kaybetme korkusunda olan bütün devletler taraf olacaklardır.

Böyle bir örgütün kurulmasıyla amaç, ülkelerin mevcut vergi sistemlerine müdahale etmek veya bütün ülkelerin aynı vergi oranına sahip olmasını sağlamak değil, sadece uluslararası boyut kazanan vergiye ilişkin herkesin uyabileceği düzenlemeleri yapmaktır. Örneğin, bütün dünyada ikametgah ilkesinin uygulanması yönünde çalışma yapılabilir. Böylece, ülkeler arasındaki vergi oranlarının farklılığına duyarlılık az da olsa azalmış olacaktır. Dolayısıyla kurulacak olan örgüt, uluslararası vergileme işlemlerini bir düzene koyabilir, global hale gelen vergi matrahının ülkeler arasında dağılımında adaleti sağlayabilir.

Şüphesiz, Türkiye de globalleşen dünyada yaşanan bu gelişmelerin dışında kalamaz. Türkiye’de tıpkı diğer gelişmekte olan ülkeler gibi yabancı sermaye çekme ve ekonomik büyümesine katkıda bulunma gayreti içerisindedir. Türkiye’nin kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında son 25 yılda OECD ortalamasının (%11) altında bir düşüş (%17) kaydettiği görülmektedir. Buna rağmen Türkiye’nin içinde bulunduğu ekonomik istikrarsızlar yabancı sermaye çekmesini engellemiştir. Ayrıca, Türkiye’nin yabancı sermaye akımlarına bakıldığında birçok vergi cenneti ülkenin olduğu göze çarpmaktadır. Bu durum, kamu harcamalarının finansman zorluğu içinde olan Türkiye’den de vergi matrahının kaçtığını göstermektedir. Bundan dolayı, Türkiye’nin de vergi cenneti ülkelerle mücadelede oluşturulacak bir örgütün kurulmasına yardımcı olması, bu şekilde hem vergi matrahının yurtdışına çıkmasının engellemesi, hem de yerli firmaların çifte vergilendirme gibi olası problemlerle karşılaşmasını önleyerek rekabet gücünü artırmaya çalışması gerekmektedir.

Sonuç olarak, uluslararası vergi rekabetinin genel bir değerlendirmesi yapıldığında, dünya ekonomisinin bütününe zarar veren bir olgu olduğu göze çarpmaktadır. Gelecekte, teknolojinin ve ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin daha da artacağı göz önüne alındığında, uluslararası vergi rekabetinin daha büyük problemlere neden olacağı söylenebilir. Bu nedenle ileride daha da önem kazanacak hatta zorunluluk haline gelecek olan bir vergi örgütünün bu günden temellerinin atılması gereklidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a. Kitaplar

- AKDOĞAN, Abdurrahman : Kamu Maliyesi, 7.Baskı, Gazi Kitabevi, 1999, Ankara
- AKTAN, Can, C.
VURAL, İstiklal, Y. : Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Editörler: Coşkun C. AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y.VURAL, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004
- EKMEKÇİ, Esra : Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler, 1.Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, No:167, İstanbul, 2003
- HAUFLER, Andreas : Taxation In A Global Economy, First Edition, Cambridge Universty Pres, United Kingdom, 2001
- HOŞYUMRUK, Şennur : Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No:1459, Eskişehir, 2003a
- ÖZ, N. Semih : Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, 1.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:21, Ankara, 2005

- PEHLİVAN, Osman : Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003
- ROSEN, S. Harvey : Public Finance, Fifth Edition, Irwin McGraw Hill, Boston, 1999
- SEYİDOĞLU, Halil : Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, 2. Baskı, İstanbul, 1999
- STIGLIZT, E. Joseph : Economics of The Public Sector, Third Edition, W.W. Norton&Company, New York, 2000
- TURHAN, Salih : Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998

b) Makale ve Bildiriler

- AĞBAL, Naci : “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:106(Ekim 2001), ss.77-84
- AKDİŞ, Muhammet : “Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler-Beklentiler”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı:26(Ekim 2002)
- AKKAYA, Şahin : ”Küreselleşme ve Vergi Politikası”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 42.Seri, 2002
- ALTSHUER, Rosanne
- GOODSPEED, J.Timothy : “Evidence on Labour Tax Competition”, www.vatt.fi
Erişim:10.10.2004

ANINAT, Eduardo

HARDY, Daniel

JOHNSTON, Barry R. : “Combating Money Laundering and The Financing of Terrorism”, **Finance & Development**, Vol: 39, Number:3 (September 2002)

ASHER, G. Mukul

RAJAN, S. Ramkishan : “Globalization and Tax Systems: Implications for Developing Countries with Particular Reference to Southeast Asia”, Centre for International Economic Studies, Discussion Paper, No:90/23, October 1999

AVI-YONAH, Reuven,S.

: “Globalization, Tax Competition and The Fiscal Crisis of The Welfare State”, Harward Law School Public Law and Legal Theory Working Paper, No:004, May 2000

_____ : ”Globalization and Tax Competition:Implications for Developing Countries”, February 2001a, http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/2_WhatWeDo/Documents/d_TaxDocs/97-2001/ f_Global%20Tax%20Competition.pdf, Erişim:10.02.2004

_____ : “Tax Competition and E-Commerce”, April 2001b, <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2001-13paper.pdf>, Erişim:25.03.2004

AY, Hakan

: “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236(Nisan 2001), ss.133-139

BALDWIN, E.Richard

FORSLID, Rikard : "Tax Competition and The Nature of Capital", July 2002, http://www.ne.su.se/paper/wp02_18.pdf, Erişim:10.10.2004

BENASSY-QUERE, Agnes

FONTAGNE, Lionel

LAHRECHE-REVIL, Amina : "Tax Competition and Foreign Direct Investment", CEPII, Working Paper, No 2003-17, November 2001, <http://www.cepii.fr/anglaisgraph/workpap/pdf/2003/wp03-17.pdf>, Erişim: 10.12.2004

BİLİCİ, Nurettin

: "Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları", **E-Yaklaşım**, Sayı:11(Haziran 2004)

BORCK, Rainald

: "Tax Competition and The Choice of Tax Structure in a Majority Voting Model", **German Institute for Economic Research**, Discussion Papers 335, March 2003

BRETSCGER, Lucas

HETTICH, Frank : "Globalization, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries",www.cidei.eco.uniro.ma1.it,Erişim: 10.12.2003

BRUECKNER, K. Jan

: "A Tiebout / Tax Competition Model", **Journal Of Public Economics**, Vol. 77(2000), pp.285-306

CANGİR, Niyazi

: "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92(Ağustos 2000), ss.69-78

- ÇAMLICA, Mustafa : “Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:93(Haziran 1996)
- ÇEVİK, Savaş : “Küreselleşen Dünya’da Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:270(Şubat 2004), ss.154-165
- DAGAN, Tsilly : “The Cost of International Tax Cooperation”, Bar-Ilan University Faculty of Law, Working Paper No:1-03 (January 2003)
- DEMİR, Muzaffer : “Globalleşen Vergi Cennetleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:165(Haziran 2002), ss.41-44
- DESAI, A, Mihir : “Are We Racing to The Bottom? Evidence on The Dynamics of International Tax Competition”, Proceedings of The 91st Annual Conference on Taxation, Washington D.C.: National Tax Association, (1999), pp.176-187.
- DESAI, A. Mihir
- FOLEY, C. Fritz
- HINES, J. R. James : “Economic Effects of Regional Tax Havens”, July 2004, <http://papers.nber.org/papers/w10806.pdf>, Erişim:11.12.2004
- DEVEREUX, P.Michael
- GRIFFITH, Rachel : “The Impact of Corporate Taxation on The Location of Capital: A Review”, **Swedish Economic Policy Review**, Vol. 9(2002), pp.11-33

DEVEREUX, P.Michael

GRIFFITH, Rachel

KLEMM, Alexander

: “Have Taxes on Mobile Capital Declined?”, May 2001, http://www.ifs.org.uk/corpact/mobile_cap.pdf
Erişim:08.10.2004

_____ : “Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition”, **Economic Policy**, Vol.35 (October 2002)

DEVEREUX,P.Michael

LOCKWOOD, Ben

REDOANO, Michela

: “Is There a Race to The Bottom in Corporate Taxes? An Overview of Recent Research”, May 2003, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/csgr/research/keytopic/race/Lockwood_Overview_May03.pdf/,
Erişim:10.10.2004

DIAMOND, W. John,

MOOMAU, H. Pamela

: “Issues In Analyzing The Macroeconomic Effects of Tax Policy”, **National Tax Journal**, Vol. LVI, No.3(September 2003), pp.447-462

DWYER, Terry

: “Harmful Tax Competition and The Future of Offshore Financial Centers”, **Journal of Money Laundering Control**, Vol. 5, No: 4(Spring 2002), pp.302-317

EASSON, Alex

ZOLT, M, Eric

: “Tax Incentives”, World Bank Institute, 2002

- EDEN, Lorraine
 KUDRLE, T. Robert : “Tax Havens: Renegade States In The International Tax Regimes?”, **Law & Policy**, Vol: 27, No:1(January 2005), pp.100-127
- EDWARDS, Chris : “Tax Competition Spurs Globalization”, **USA Today**, (March 2003), pp.26-28
- EDWARDS, Chric
 RUGY, Veronique De : “International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government”, Cato Institute Policy Analysis, No:431(April 2002a)
- _____ : “International Tax Competition”, Economic Freedom of The World: 2002 Annual Report, 2002b, http://www.freetheworld.com /2002/3_EFW02ch3.pdf, Erişim:10.10.2004
- ENGEN, Eric
 HASSETT, A. Kevin : “Does The Corporate Tax Have A Future?”, **Tax Notes** 30 th Anniversary Issue, http://www.aei.org /docLib/20021222_raengehass_0212.pdf, Erişim:10.10.2004
- ENGİN, İsmail : “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, 17.Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002
- EYÜPGİLLER, S.Saygın : “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:222(şubat 2000), ss.186-189

- EYÜPGİLLER, S.Saygın : “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249(Mayıs,2002), ss.94-98
- FATF : “Report on Non-Cooperative Countries and Territories, 14 February 2000a, http://www1.oecd.org/fatf/pdf/NCCT_en.pdf, Erişim:03.04.2005
- _____ : “Review to Identify Non-Cooperative Countries or Territories: Increasing The Worldwide Effectiveness of Anti-Money Laundering Measures”, 22 June 2000b, http://www1.oecd.org/fatf/pdf/NCCT2000_en.pdf, Erişim:02.03.2005
- FELD, P. Lars : “On Tax Competition: The(Un-)Expected Advantages of Decentralized Fiscal Autonomy”, 2004, http://www.wiwi.uni-marburg.de/Lehrstuehle/VWL/WIPOL/downloads/free/Volkswirtschaftliche_Beitraege/2004-25-HayekPaperDP_gesamt.pdf, Erişim:10.02.2005
- FITZGERALD, Valpy : “International Tax Cooperation and Capital Mobility”, Queen Elizabeth House, University of Oxford, Working Paper No:79, February 2002
- FOX, William F.
- McINTYRE, Michael J. : “Globalization and Tax Design in Developing Countries” World Bank, 2003
- FUEST, Clemens
- WEICHENRIEDER, J. Alfons : “Tax Competition and Profit Shifting on The Relationship Between Personal And Corporate Tax Rates”, İfo Institut Für Wirtschaftsforschung Poscingerstr, Jg:48, Nr:4, 2002

FUEST, Clemens

HUBER, Bernd

MINTZ, Jack : “Capital Mobility and Tax Competition:A Survey”,
CESINFO Working Paper, No: 956, May 2003

GABOURY, Genevieve

VAILLANCOURT, Francois : “Tax Competition and Tax Mimicking by Sub-
national Entities: A Summary of The Literature”,
October 2003, [http://www.aucc.ca/pdf/english/programs/cepra/Tax Competition.pdf](http://www.aucc.ca/pdf/english/programs/cepra/Tax%20Competition.pdf), Erişim: 09.072004

GENSCHEL, Philipp

: “Globalization, Tax Competition and The Welfare
State”, **Politic&Society**, V. 30 No:2(June 2002)

GENSER, Bernd

: “Corporate Income Taxation In The European
Union: Current State and Perspectives”, August
2001, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/17.pdf>,
Erişim:03.05.2004

GERGELY, Judit

: “Trends in Foreign Direct Investment Incentives”,
May 2003, <http://www.univp.it/cdepv/ause/index.php>,
Erişim:15.12.2004

GİRAY, Filiz

: “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi
Dünyası Dergisi**, Sayı: 260(Nisan 2003), ss.125-
136

GLAZER, Amihai

KANNIAINEN, Vesa

POUTVAARA, Panu

: “Income Taxation, Property Values and
Migration”, September 2003, http://www.cebr.dk/upload/cebr_dp_2003_26_final.pdf, Erişim:10.10.2004

- GRIFFITH, Rachel
KLEMM, Alexander : “What Has Been The Tax Competition Experience of The Last 20 Years?”, The Institute For Fiscal Studies, WP05, 2004, <http://www.ifs.org.uk/wps/wp0405.pdf>, Erişim: 10.02.2005
- GOODSPEED J. Timothy : “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, (Çeviren: İsa SAĞBAŞ), **Maliye Dergisi**, Sayı:139(Ocak-Nisan 2002), ss.51-60
- GORTER, Joeri
MOOIJ, A. Ruud : “Capital Income Taxation In Europe”, www.cpb.nl/pub/bijzonder/30/bijz30.pdf, Erişim: 09.10.2004
- GOTTSCHAL, Silke
PETERS, Wolfgang : “Redistributive Taxation in The Era of Globalization”, **International Tax and Public Finance**, Vol.10(2003), pp.453-468
- GROPP, Reint
KOSTIAL, Kristina : “FDI and Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?”, **Finance & Development**, V.38, No:2(June 2001)
- GURTNER, Bruno : “Tax Evasion: Hidden Billions For Development”, **Social Watch**, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN018181.pdf>, Erişim: 20.02.2004
- GÜNAYDIN, İhsan : “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126(Mart 1999), ss.75-84

- _____ : “Vergi Konuları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var mıdır?” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:279(Kasım 2004), ss.78-92
- GÜNAYDIN, İhsan
BENK, Serkan : “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:179(Ağustos 2003), ss.138-161
- _____ : “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan bildiri, 10-14 Mayıs 2004, Antalya
- GÜNAYDIN, İhsan
ESER, Levent Yahya : “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:202 (Temmuz 2005), ss.123-154
- HAMPTON, P. Mark
CHRISTENSEN, John : “Offshore Pariahs? Small Island Economies, Tax Havens, and The Reconfiguration of Global Finance”, **World Development**, Vol:30 (September 2002)
- HANSSON, Asa
OLOFSDOTTER, Karin : “Integration and Tax Competition: An Empirical Study for OECD Countries”, April 2004, http://www.nek.lu.se/nekaha/IntegrationandTax_Compition_6.pdf, Erişim: 10.02.2005

HEPER, Fethi

HOŞYUMRUK, Şennur : “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum –I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.116(Ağustos 2002)

HINES J., R. James : “Corporate Taxation”, February 2001, <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2001-6paper.pdf>, Erişim:09.07.2004

_____ : “Do Tax Havens Flourish ?”, September 2004, <http://www.nber.org/books/tpe19/hines10-26-04.pdf>, Erişim: 10.02.2005

HORNER, M. Frances : “Do We Need An International Tax Organization?”, **Tax Notes** (8 October 2001)

HOŞYUMRUK, Şennur : “Tercihli Vergi Rejimlerinin Türkiye’deki Görünümü” **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:5(Aralık 2003b)

INFANTI, C. Anthony : “Spontaneous Tax Coordination: On Adopting A Comparative Approach to Reforming The U.S. International Tax Regime”, **Vanderbilt Journal Of Transnational Law**, Vol. 35(2002)

JANEBA, Eckhard

SCHJELDERUP, Guttorm : “The Future of Globalization:Tax Competition and Trade Liberalization”, 18.02.2002, http://econ.worldbank.org/files/16688_Janeba.pdf, Erişim: 05.05.2004

_____ : “Tax Competition: A Review of The Theory”, <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html>, Erişim: 28.10.2003

- KARACA, Yüksel : “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yaymlandı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160(Ocak 2002), ss.43-55
- KENYON, A. Daphne : “Theories of Interjurisdictional Competition”, **New England Economic Review**, (March/April 1997)
- KONDO, Seiichi : “Ending Tax Haven Abuse”, 2002, www.oecd.org
- KROGSTRUP, Signe : “Increasing Returns In A Standart Tax Competition Model”, **The Graduate Institute of International Studies**, June 2004
- LAMMERT, Christian : “Modern Welfare States Under Pressure: Determinants of Tax Policy in a Globalizing World”, Institute for Research on Public Policy, Working Paper Series, No: 2004-01, 2004
- LANNOO, Karel
- LEVIN, Mattias : “An EU Company Without An EU Tax?, CEPS Research Report, April 2002
- LEE, R. Dwight
- McKENZIE, B.Richard : “The International Political Economy of Declining Tax Rates”, **National Tax Journal**, Vol:42, No:1 (March 1989), pp. 79-83
- LITTLEWOOD, Michael : “Tax Competition: Harmfull to Whom?”, 13 April 2004

- MATTEY, Joe
SPIEGEL, Mark : “On The Efficiency Effects of Tax Competition For Firms”, 1996, www.minneapolisfed.org/pubs/region/96-06/mattey.cfm, Erişim: 05.04.2004
- MEUSSEN, Gerard : “The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of The Enlargement of The EU with 10 Candidate Member States”, http://www.Eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf, Erişim:24.03.2005
- MITCHELL, J. Daniel : “The OECD and EU Are Wrong: Tax Competition Should Be Celebrated, Not Persecuted”, International Conference Tax Competition and Competitiveness, Vilnius, December 5-6 2002
- MOERMAN, Sebastien : “The Main Characteristics of Tax Havens”, **Intertax**, Vol.27, Issue.10(1999), pp.368-375,
- MOOIJ, D. Ruud
EDERVEEN, Sjef : “Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research”, **International Tax And Public Finance**, 10, 2003, ss.673-693
- NEUMANN, Rebecca
HOLMAN, Jill
ALM, James : ”Globalization and Tax Policy”, February 2002, <http://www.uwm.edu/~rneumann/nhaTEXT.pdf>, Erişim:01.09.2003
- OATES, E. Wallace : “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, **National Tax Journal**, Vol.54, No.3(September 2001), pp.507-512

- OECD : “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue”, Paris, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, Erişim: 10.12.2003
- _____ : “Towards Global Tax Co-operation: Progress In Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, Paris, 2000, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, Erişim: 10.12.2003
- _____ : “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”, Paris, 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf>, Erişim: 10.12.2003
- _____ : “List of Unco-operative Tax Havens”, 18.04.2002, http://www.oecd.org/document/19/0,2340,en_2649_33745_2_082323_1_1_1_1,00.html, Erişim: 10.12.2003
- _____ : “The OECD Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, Paris, 2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, Erişim: 12.02.2005
- _____ : “Revenue Statistics 1965-2003”, 2004 Edition
- OLSEN, Trond E. : “Multinationals and International Tax Competition”, May 2002, <http://www.eea-esem.com/papers/eea-esem/esem2002/1318/multinatnl-d.pdf>, Erişim: 10.12.2005
- OWENS, Jeffrey : “The OECD Work on Tax Havens”, The Friedrich Ebert Foundation Conference, 8-9 July 2002, New York

- _____ : “Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries”, Tax Foundation, Background Paper, No:47 (February 2005)
- ÖĞÜT, Semih : “Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:176(Mayıs 2003), ss.215-228
- ÖNER, M. Yavuz : ”Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Vergi Sorunları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:7(Şubat 2004a)
- _____ : “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:11(Haziran 2004b)
- ÖZ, N. Semih : “Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD’nin 2004 Yılı İlerleme Raporu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:10(Mayıs 2004a)
- _____ : “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139(Temmuz 2004b), ss. 41-47
- _____ : “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:141(Eylül 2004c),ss.25-32
- PALAN, Ronen : “Tax Havens and The Commercialization of State Sovereignty”, <http://muse.jhu.edu/demo/ino/56.1palan.html>
Erişim: 10.12.2002

- PETERS, Wolfgang
 HAUPT, Alexander : “Restricting Preferential Tax Regimes to Avoid Harmful Tax Competition”, January 2004, http://www.ewz.euw-frankfurt-o.de/EWZ_FK/pdf_fk/HauptPeters2004.pdf, Erişim: 10.02.2005
- PLOJHAR, Miroslav : ”Corporate Tax Competition in Enlarged EU: A Need for Co-Ordination or Winnable War?” <http://konferencia.edu.pl/ref8/pdf/en/Plojhar-Czechy.pdf>, Erişim: 12.12.2003
- POWELL, Benjamin : “Tax Competition Is Beneficial Not Harmful”, **Research Reports**, American Institute for Economic Research, Vol. LXVIII, No:15(August 2001), ss.87-88
- RAHN, W. Richard
 RUGY, Veronique De : “Threats to Financial Privacy And Tax Competition”, **Policy Analysis**, No:491 (October,2003)
- RING, M. Diane : “One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-border Tax Arbitrage”, **Boston College Law Review**, Vol. 44, p.79(2002)
- RUGY, Veronique De : “International Tax Competition”, <http://www.cato.org/pubs/handbook/hb108/hb108-62.pdf>, Erişim:20.02.2005
- SCHJELDERUP, Guttorm : “International Tax Competition: Is It Harmfull, and if so, What Are The Policy Implications”, Norwegian School of Economics and Business Administration and CESifo Report No:10, April 2002

- SCHRATZENSTALLER, Margit: "Corporate Taxation in Europe-Possibilities, Problems and Options for Reform", Workshop In Stockholm, April 2000, http://www.memo-europe.uni-bremen.de/downloads/Schratzenstaller_Stockholm4-2000-end1.PDF, Erişim:18.09.2004
- SEDMIHRADSKY, Milan
- KLAZAR, Stanislav : "Tax Competition for FDI in Central-European Countries", CESifo Working Paper, No.647 (January 2002)
- SHIBATA, Hirofumi : "Global Competition and Public Finance", UN Workshop on Financial Management and Accountability, Roma, 28-30 November 2001
- SORENSEN, P. Birch : "International Tax Competition: A New Framework for Analysis", Economic Policy Issues in The 21st Century Conference in Wien, January 23-24 2002
- SOYDAN, Y. Billur : "2000'li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Vergilerinden Geleceğın Olasılıklarına-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92(Ağustos 2000), ss.45-54
- _____ : "Avrupa Birliğı'nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak", 17.Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002
- STESSENS, Guy : "The FATF 'Black List' of Non-Cooperative Countries or Territories", **Leiden Journal of International Law**, Vol:14, 2001

- STEWART, Kenneth G.
WEBB, Michael C. : “Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition”, Department of Economics Working Paper EWP0301, January2003
- SZETO, Allen : “Is Tax Competition Harmful?”, **Camagazine**, (December 2001), pp.29-30
- TANZI, Vito : “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, (Çeviren: Hüseyin ŞEN), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:241, (Eylül 2001), ss.165-169
- TAŞ, Bülent
KARACA, Yüksel : “Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan bildiri, Belek, 10-14 Mayıs 2004
- TIEBOUT, Charles M. : “A Pure Theory of Local Expenditure”, **The Journal of Political Economy**, Vol.64, No:5(October 1956), pp.416-424
- UNCTAD : World Investment Report, 2004
- WILSON, Douglas J.
WILDASIN, David E. : ”Tax Competition: Bane or Bone?”, May 2001, <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2001-11paper.pdf>, Erişim:03.04.2004
- WILSON, Douglas. J. : “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol.52, No.2(June 1999), pp.269-304

- WOODWARD, Richard : “Offshore or ‘Shorn Off’? The Impact of The OECD’s Harmful Tax Competition Initiative on Development in Small Island Economies”, Towards a New Political Economy of Development: Globalisation and Governance, Universty of Sheffield, 4-6 July 2002
- WU, Tun Nin : “Tax Havens”, The George Washington University, Institute of Brazilian Business and Public Management, Washington DC., 1999
- YETKİNER, Erkan : “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:235(Mart 2001), ss.92-94

c. Diğerleri

<http://www.bahamasbahamas.com/>, (Erişim: 01.05.2005)

Moneytalk, Vol:2, No:4, July/August,2003

http://www1.oecd.org/fatf/AboutFATF_en.htm#Members, (Erişim:08.07.2005)

www.publications.parliament.uk/pa/Id199899/Idselect/Iddecucom/92/9204.htm,1999
(Erişim:10.08.2004)

http://www.svtgdg.org/t_euro_union.html (Erişim:13.07.2005)

www.taxfoundation.org/internationaltax/int/corporates.html, 2004,(Erişim:03.04.2005)

www.taxjustice.net/e/press/tax_losts_costs.pdf, 2005, (Erişim:17.06.2005)

<http://www.turnaroundlaw.com/pdf/Bank%20Secrecy%20Today.pdf>,2002,
(Erişim:17.06.2005)

ÖZGEÇMİŞ

Levent Yahya ESER, 1978 yılında Trabzon' da doğdu. İlkokulu Araklı'da, ortaokul ve liseyi ise Görele'de tamamladı. 1997 yılında kazanmış olduğu Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden 2001 yılında mezun oldu. Aynı yıl KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisansa başladı. Bir yıl İngilizce hazırlık programına devam etti. Ekim 2002 tarihinde araştırma görevlisi olarak atandığı KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsündeki görevine halen devam etmektedir. ESER, İngilizce bilmektedir.

