

# ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ ve TÜRKİYE’NİN BULUNDUĞU KONUM

## INTERNATIONAL TAX COMPETITION AND THE POSITION OF TURKEY



Önder ÇALCALI\*\*



### ÖZ

Uluslararası (zararlı) vergi rekabeti konusunun merkezinde yer alan ve vergi cenneti diye tabir edilen ülkelerin vergisel teşvikleri nedeniyle, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ciddi vergi geliri kayıpları ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Uluslararası organizasyonlar (AB, OECD gibi) bu zararlı vergi rekabetinin önlenmesi için çeşitli çalışmalarda bulunmaktadır. Ancak bu organizasyonların uygulamaları ya sadece tavsiye seviyesinde kalmakta ya da sadece bu organizasyonlara üye ülkeleri bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Söz konusu vergi rekabeti en çok kurumlar vergisi alanında gerçekleşmektedir. Türkiye'nin sahip olduğu kurumlar vergisi oranı ve uluslararası sıralamalarda bulunduğu yer itibarıyla bu rekabetin içerisinde olmadığı ve bir vergi cenneti niteliği taşımadığı söylenebilir. Bunun yanında, Türkiye AB'ye üye olmak için aday ülke konumundadır ve eğer üye olur ise, birliğin vergi uy-

### ABSTRACT

Developed and developing countries have been facing serious tax revenue losses because of tax incentives of tax havens which are at the centre of international harmful tax competition. Supranational organisations (such as EU and OECD) work on various studies to prevent this harmful tax competition. However, the practices of these organisations either remain as recommendation level or are binding on the member countries. The said harmful tax competition mostly arises in the area of corporate tax. The corporate tax rate and the international ranking of Turkey show that it is not a tax haven and not in this competition. At the same time, Turkey is a candidate to join EU, and if it becomes a member, it will have to comply with the EU's Directives on taxation. In such cases, international agreements and the EU acquis will affect Turkey's taxation matters.

\* Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ondercalcali28@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-8084-4136.

\*\* Araş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, kerym.eroglu@gmail.com, ORC-ID: 0000-0003-2680-8844.  
Çalcalı, Ö., Eroğlu, A. (Ekim 2019). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye'nin Bulunduğu Konum, *Vergi Raporu*, 241, (46-61).  
M.G.T.: 05.07.2019 / M.K.T.: 06.09.2019

gulamaları konusunda çıkardığı direktiflere uymak zorunda kalacaktır. Bunun gibi durumlarda uluslararası anlaşmalar ve AB müktesebatı Türkiye'nin vergi mevzuunu etkileyecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri, Türkiye'nin Vergi Rekabetindeki Konumu.

**Jel Sınıflandırma Kodları:** H20, H25.

## GİRİŞ

Dünya'da küreselleşme (globalization) süreci son yıllarda hız kazanmıştır. Özellikle 1980 sonrasında Dünya genelinde liberal politika uygulamaları giderek artmıştır. Teknolojik gelişmeye bağlı olarak uluslararası finansal sermaye hareketlerindeki artış, bu sürecin daha da hızlanmasına zemin hazırlamıştır. Ulusal ekonomiler bu sürecin bir sonucu olarak, uluslararası ekonomik hareketlerden doğrudan etkilenir ve diğer ekonomileri etkiler olmuşlardır. Bu gelişmeler, ülkelerin küreselleşme sürecine entegrasyon sağlama yönünde hukuksal düzenlemeler yapmasını gerektirmiş, hatta bazen zorunlu kılmıştır.

Uluslararası ve uluslar üstü (supranational) organizasyonlar (örn: Avrupa Birliği-AB-, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü-OECD), kendisine üye olan ulusal ekonomiler üzerinde karar alıcı roller üstlenmişlerdir. Avrupa Birliği'nin üye ülkeleri bağlayıcı karar alma yetkilerinin olması ve ilgili ülkenin alınan kararları uygulamaması durumunda yaptırıma maruz kalması, devletlerin egemenliğinin devri gibi bir sorunu beraberinde getirmiştir. Üye ülkelerin her alanda bütünleşmeye gitmesi ve bunu giderek artırmaları suretiyle, kendi adlarına karar alma konusunda hemen her alanda, uluslar üstü bir erk olan birliğin karar organına yetki vermeleri, devletlerin egemenlik yetkilerini giderek kaybettikleri yönde tartışmalara neden olmuştur.

Küreselleşmenin ve buna bağlı olarak da, yüksek tutarlı sınır ötesi sermaye hareketliliği-

**Keywords:** International tax competition, tax havens, the position of Turkey in tax competition

**JEL Classification Codes:** H20, H25

nin artmasıyla, dünya genelinde ülkeler arasında bu sermayeyi kendi sınırları içerisine çekme yarışı başlamıştır. Bu rekabete girişen ülkelerin birçoğu, ekonomik zenginlik ve toprak parçası bakımından küçük ölçekli ülkelerdir ve bu ülkeler 'vergi cennetleri' olarak adlandırılmaktadırlar. Bu ülkelerin çoğunda, kendi iç dinamikleriyle sermaye birikiminin oluşmamış olması, ülkeleri gelişmek ve zenginleşmek adına böyle bir rekabete itmiştir. Bu rekabet, ağırlıklı olarak vergisel düzenlemeler üzerinden yürütüldüğü için 'uluslararası vergi rekabeti' olarak nitelendirilmiştir. Daha çok gelişmiş ülkelerdeki sermaye şirketlerinin vergisel avantaj sağlamak için bu ülkelere yönelmesi, gelişmiş ülkelerin vergi tabanlarında ciddi aşınmalara neden olmuştur. Uluslararası organizasyonlara üye olan birçok gelişmiş ülke, bu organizasyonlar tarafından alınacak kararlarla bu zararlı rekabetin önüne geçmeye çalışmaktadırlar.

Türkiye birçok uluslararası ve uluslar üstü organizasyona ya üyedir ya da üye olmak için aday konumundadır. Üye ya da aday olduğu organizasyonların kararlarına uymayı peşinen kabul etmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu uluslararası kuruluşların vergi rekabetini önlemeye yönelik düzenlemelerinin de doğrudan muhatabı olacaktır. Bir devletin en temel egemenlik göstergelerinden biri olan vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisinin başka bir organa bırakılması, diğer birçok ülke için olduğu kadar, Türkiye için de önemli bir konudur. Türkiye'nin küresel

vergi rekabetinin neresinde olduğu ve uluslararası organizasyonların bu konudaki kararlarından nasıl etkilendiği ve etkileneceği tartışmalıdır.

Bu çalışmada öncelikle küresel vergi rekabeti ile ilgili kavramsal çerçeve ele alınacaktır. Daha sonra küresel vergi rekabeti ve vergi cennetleri ilişkisi incelenecektir. Ardından vergi rekabetine karşı uluslararası girişimlerin neler olduğu ve bunların faaliyetlerine değinilecektir. Sonrasında Türkiye'nin uluslararası vergi rekabetinin neresinde olduğuna ilişkin bir tahlil yapılarak, çalışma sonuç ve değerlendirme başlığı ile neticelendirilecektir.

## 1- VERGİ REKABETİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergi rekabeti küreselleşmenin bir yan ürünü olarak tanımlanabilir. Çünkü vergi rekabeti bir ülke içindeki farklı vergilendirme yetkisine sahip idareler arasında olabileceği gibi esas olarak farklı ülkeler arasındaki rekabeti ifade eder. Dolayısıyla öncelikle küreselleşmenin doğru olarak tanımlanması ve bu perspektiften vergi rekabetinin tanımlanmaya gidilmesi daha uygun olacaktır.

Küreselleşme malların, hizmetlerin, üretim faktörlerinin ve teknolojinin herhangi bir engelle karşılaşmadan uluslararası alanda hareket edebilmesini ve sağlanan bu mobiliteyle ülke ekonomilerinin entegre olmasını ifade eder. Bu bağlamda küreselleşme işlem maliyetlerinin azalması anlamına da gelir.<sup>1</sup> Nitekim üretim ve tüketim faktörlerinin serbest hareketini kısıtlayan her türlü iş, işlem ve bürokratik engel işlem maliyetlerini arttırıcı etki gösterir. Bu noktada yüksek gümrük vergileri için işlem maliyetlerini arttırıcı, vergi rekabeti gibi vergi kolaylıkları sağlayan uygulamalar

ise işlem maliyetlerini azaltıcı etki gösterdikleri söylenebilir. Ancak ister gümrük uygulamaları olsun, ister vergi rekabeti olsun, her iki uygulamaya aşırı ölçülerde başvurulması hem küresel hem de ulusal ekonomik aktiviteler üzerinde zararlı etkiler meydana getirir. Bu noktada vergi rekabeti ile zararlı vergi rekabeti kavramlarının birbirinden ayrılması gerekmektedir.

Vergi rekabeti, geniş anlamda vergilendirme yetkisine sahip idari birimlerin uyguladıkları vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirebileceği *etki*<sup>2</sup> veyahut firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü arttırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabası olarak tanımlanabilir.<sup>3</sup> Dolayısıyla vergi rekabeti sadece bir vergi oranında indirim uygulaması olarak değerlendirilmemelidir.

Vergi rekabeti, uygulayan idari birimlerin birbirlerine karşı siyasi seviyelerine göre ikiye ayrılır. Aynı vergilendirme yetkisine sahip ve birbirinden tamamen bağımsız iki idari oluşumun birbirlerine karşı giriştikleri vergi rekabeti “yatay vergi rekabeti”, bir ülkenin farklı idari birimleri tarafından girilen vergi rekabeti ise “dikey vergi rekabeti” olarak tanımlanır. Birbirinden bağımsız iki devletin vergi rekabeti yatay vergi rekabetine; federal bir devletteki federe devlet ile federal yönetimin vergi rekabeti de dikey vergi rekabetine örnek olarak verilebilir.<sup>4</sup>

Uygulamadaki sonuçları itibariyle vergi rekabeti yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti olarak ikiye ayrılır. Kazançlar üzerindeki dolaysız

<sup>1</sup> Günther G. SCHULZE ve Heinrich W. URSPRUNG. Globalisation of the Economy and the Nation State. Blackwell Publishers. USA. 1999. s. 301.

<sup>2</sup> Günther G. SCHULZE ve Heinrich W. URSPRUNG. Globalisation of the Economy and the Nation State. Blackwell Publishers. USA. 1999. s. 310.

<sup>3</sup> Coşkun Can AKTAN ve İstiklal VURAL. Vergi Rekabeti. İçinde: Yeni Maliye. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara. 2012. s. 273.

<sup>4</sup> John Douglas Wilson. “Theories of Tax Competition”. National Tax Journal. Cilt 52. No 1. 1999. s. 289

vergilerin azaltılması ve bu yolla yurtiçi yerleşik firmaların rekabet güçlerinin arttırılmasını gaye edinmiş bir vergi rekabeti yararlı/iyi; başka bir şekilde yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin sırf bu amaçla vergi oranlarını düşürmesi ise zararlı/kötü vergi rekabetidir.<sup>5,6</sup>

Vergi rekabeti her bir ülke için ayrı ayrı düşünüldüğünde siyasi ve ekonomik bir hak olarak görülmektedir. Başka bir deyişle her vergilendirme yetkisine sahip idari yapı bu hakkı istediği gibi kullanmakta serbesttir. Ancak bu hak başka bir ülkenin ekonomisine zarar vermeye başladığı yerden itibaren bir hak olmaktan çıkar. Zararlı vergi rekabetinin başladığı nokta olarak ifade edilebilecek bu evrede kaynakların optimal dağılımı sorunu ortaya çıkar. Bu sorun ise esasen küreselleşmeye zarar veren, bazı ülke ekonomilerinin lehine başka ülkelerin ekonomilerin zarar görmesine yol açar.

Vergi rekabetini sermaye çekmek adına yığın olarak kullanan ülkelere bakıldığında şeffaflık, diğer ülkelerle bilgi paylaşımı, sanayi üretimi gibi birçok konuda da farklı özellikler taşıdıkları görülür. Vergi cenneti olarak tanımlanan bu ülkelerin özelliklerini yakından incelemek vergi rekabetinin daha iyi açıklanmasına imkan verecektir.

## 2- KÜRESEL VERGİ REKABETİ – VERGİ CENNETLERİ İLİŞKİSİ

### 2.1- Vergi Cenneti Kavramının Sınırlarının Belirlenmesi

Vergi cennetleri yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için vergi sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergilerine yer vermeyen

veya söz konusu vergilere yer vermekle birlikte bu vergi oranlarını diğer ülkelere nispetle düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyet gibi geniş imtiyazlar sunan, işlemlerin gizli koşullar altında yapılmasına olanak tanıyan, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkelerdir.<sup>7</sup>

Ülkelerin vergi cenneti olarak kabul görmesi için değerlendirilmesi gereken dört temel kriter 1998 yılında OECD'nin yayımladığı bir raporda yer almıştır. Buna göre; (1) nominal bir vergi oranının olmasına karşılık uygulamada bu oranın sıfır veya sıfıra yakın olması, (2) saydamlık ilkesinin olmaması, başka bir deyişle ülke içindeki uygulamalar konusunda şeffaflığın sağlanmamış olması, (3) ülke ekonomisi için kayda değer bir öneme sahip iktisadi faaliyetin gerçekleşmiyor olması ve (4) üçüncü ülkelerle vergi konusunda etkin bir bilgi alışverişinden imtina etmesi, bir ülkenin vergi cenneti olarak değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulacak dört temel kriter olarak kabul görmektedir.<sup>8</sup> "Önemli faaliyetlerin gerekleri konusundaki başarısızlık" da 2015 yılında beşinci kriter olarak getirilmiştir.<sup>9</sup>

Vergi cenneti ülkelerin belirlenmesinde kriter olarak değerlendirilmese de ortak bir özellikleri olarak belirtilebilecek bir husus da ülke nüfuslarının çok az olmasıdır. Örneğin OECD 1998 yılında yayımladığı rapordan iki yıl sonra vergi cenneti ülkelerin listesini ilan etmiştir. İlan edilen listede 35 ülke bulunmasına karşın Bahreyn ve Liberya dışındaki ülkelerin tamamında nüfus beş yüz binin altındadır.<sup>10</sup> Bu durum özellikle OECD'nin "kayda değer bir iktisadi faaliyetin yokluğunu" ifade ettiği üçüncü kriteriyle uyumaktadır.

<sup>5</sup> Çalışmanın ilerleyen kısımlarında vergi rekabeti kavramı kullanılacak ve bununla zararlı vergi rekabeti kavramı kastedilecektir.

<sup>6</sup> Coşkun Can Aktan ve İstiklal Vural. "Vergi Rekabeti". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 22. 2004. s. 2.

<sup>7</sup> Michael LITTLEWOOD. "Tax Competition: Harmful to Whom". Journal of International Law. Say 411. 2004. s. 17.

<sup>8</sup> OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. OECD Publications. Paris. 1998. s. 23.

<sup>9</sup> OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publication, Paris, 2015.

<sup>10</sup> Bishnodat PERSAUD. The OECD Harmful Tax Competition Policy: A Majos Issue For Small States. İçinde: International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty. Editör Rajiy Biswas. London. 2002. s. 17.

OECD'nin geliştirdiği kriterlerden ikincisi ve dördüncüsünün dikkate alınması, uluslararası tartışmalarda offshore finansal işlemlerinin de vergi cenneti kavramı içinde değerlendirilmesi gerektiği. Zira bu tür merkezlerde banka işlemlerinde gizliliği sağlamanın ve deregülatif politikalarla gevşetilmiş finansal piyasalar kurmanın bahsi geçen ikinci ve dördüncü kriterlerle doğrudan ilgili olduğu söylenebilir.<sup>11</sup> Böylece yukarıda değinildiği üzere kaynak dağılım sorunu ortaya çıkacak ve bu tür uygulamalara yönelmeyen ülkelerin ekonomileri zarar görecektir. Offshore merkezlerinin vergi cenneti olarak değerlendirilmesine karşın bilgi alışverişi ve saydamlık konusunda daha ketum davranmaları onları küresel ekonomi için daha zararlı hale getirmektedir. Çünkü kimi yazarlara göre buradaki gizliliğin esas amacı parasal akımların gerçek kaynağını saklamaktır.<sup>12</sup>

Vergi cenneti ülkelerin ifşa edilmesine yönelik OECD'nin ilan ettiği listede yer alan ülkeler şeffaflık ve bilgi alışveriş konusunda işbirliğine gideceklerine yönelik çeşitli taahhütler vererek liste dışına çıkarılmışlardır. Ancak daha sonra IMF, ABD Senatosu, Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network), Vergi Vakfı (Tax Foundation), OXFAM International gibi kurum ve kuruluşlar kendi kriterleri çerçevesinde vergi cenneti ülkelerin listesini yayımlamaktadırlar.<sup>13</sup>

OECD'nin yayımladığı kriterler sadece vergi cenneti tanımlamasında kullanılmamaktadır.

Vergi cennetine benzer bir başka uygulama olan "tercihli zararlı vergi rejimi" de bahsi geçen kriterlere göre belirlenmektedir. Vergi cennetinden farklı olarak tercihli vergi rejiminin uygulandığı ülkelerde herhangi bir iktisadi faaliyetin olup olmaması dikkate alınmamaktadır. Başka bir deyişle, bir ülkede kayda değer bir iktisadi faaliyetin olması onun tercihli vergi rejim bölgesi olarak ilan edilmesi önünde bir engel değildir. Tercihli zararlı vergi rejimini vergi cennetlerinden ayıran nokta ise "çitleme (ring-fencing)" rejiminin olmasıdır. Çitleme rejimiyle ülkede sağlanan vergisel imtiyazlardan ülkenin yerleşik vergi mükelleflerinin veya şirketlerinin faydalanmaları engellenmektedir. Yerleşik mükelleflerin rejimin faydalarından istifade etmesine izin verildiği durumlarda ise iç piyasalarda işlem yapmaları engellenmektedir. Bu engelleme biçimsel olarak açık veya örtük şekilde yapılır.

Tercihli vergi rejimlerinin hangi durumlarda zararlı olduğunu belirlemek güç olabilmektedir. Örneğin OECD tarafından 47 ülkenin tercihli zararlı vergi rejimine sahip olduğu ve bunun küresel refahı negatif etkilediği ileri sürülmüşse de bu iddia ispat edilememiştir.<sup>14</sup>

## 2.2- Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetindeki Rolü

Uluslararası vergi rekabeti, bu rekabete katılan ülkelerde vergi oranları çok düşük düzeyde olduğuna ya da hiç vergi olmadığına bağlı olarak,

<sup>11</sup> Dries Lesage. "The G20 and Tax Havens: Maintaining the Momentum". Conference: Governing the Global Economy: The Role of the G20. University of Toronto. 2010. s. 2. (<http://www.g20.utoronto.ca/biblio/lesage-tax-havens.pdf>). Erişim Tarihi: 10 Eylül 2018.

<sup>12</sup> Cecile Remeur. "Listing of Tax Havens by the EU". European Parliamentary Research Service. (<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%20001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>). Erişim tarihi: 10 Eylül 2018.

<sup>13</sup> OECD'den daha önce de vergi cenneti listeleri oluşturulmaktaydı. Ancak bu listeler akademisyenler tarafından oluşturup yayımlandığı halde OECD gibi bir uluslararası kuruluş kadar ses getirememişlerdir. Örneğin Hines ve Rice Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business adlı çalışmalarında Amerikan şirketleri özelinde vergi cennetlerini ele almışlardır. Çalışmada 41 ülke vergi cenneti olarak değerlendirilmiştir (Bkz. James R. HINES ve Eric M. RICE. "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business". NBER Working Papers Series. Sayı 3477. 1994. s. 150).

<sup>14</sup> Michael LITTLEWOOD. "Tax Competition: Harmful to Whom". Journal of International Law. Sayı 411. 2004. s. 3

sermayenin yönünü değiştirmesi ve birçok ülkede önemli miktarda vergi kaybına neden olmasıyla olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.<sup>15</sup> Bu rekabetten vergi oranlarını düşük tutarak sermaye çeken ülkelerden ziyade çok uluslu şirketler kârlı çıkmaktadır.

Vergi rekabetinin yansıması fayda sağlayan ve zarar gören ülkelerin vergi gelirlerinde görülmektedir. Ancak bazı maliyeciler fayda ve zarar gören ülkeleri ayrı ayrı değerlendirmek yerine toplam küresel vergi hasılasına bakmanın daha doğru olacağını ileri sürerler.<sup>16</sup> Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus vergi rekabetinin olmadığı çoğu durumda daha yüksek vergi hasılasının sağlanacağıdır. Bunun çeşitli nedenleri olabilir:

Birincisi, vergi rekabeti vergi oranlarının düşürülmesi, istisna ve muafiyetlerin genişletilmesi sonucunu doğurur. Bu da tabii olarak vergi hasılatının düşmesine yol açar. Ancak üretim ve verimliliğin artmasına bağlı olarak vergi matrahlarındaki artışın da vergi hasılatını arttırabileceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İkincisi, sermaye yoğunluğu bazı ülkelerin aleyhine artar. Sermaye yoğunluğu dağılımının etkisiz olduğu durumda ekonomik etkinliğe ulaşmak da zorlaşacaktır. Bu etkisizlik de üretim ve tüketim kararlarını ve buna bağlı olarak vergi hasılatı üzerinde olumsuz etki gösterecektir.

Üçüncüsü vergi rekabeti sermayenin en iyi kullanılacağı formu almasını garanti etmez. Zira vergi rekabeti tek başına sermaye akım yönünü belirleme konusunda en güçlü araç değildir. Sermaye akımının yönünü belirleyen siyasi, ekonomik, askeri ve diğer dışsal faktörler de bulunmaktadır.

Dördüncüsü vergi rekabeti sonrasında kazanan tarafın (düşük vergi oranı sunan ülkenin) en

yüksek vergi hasılatı elde edeceği söylenemez. Eğer ilk durumda, yani vergi rekabeti olmaksızın gelen sermayenin sağlayacağı vergi hasılatı çok daha yüksek olacaksa rekabete girmenin bir anlamı olmayacaktır. İkinci durumda ülkeye giren sermaye miktarı artmış olabilir, ancak birinci duruma göre daha düşük vergi oranları, daha fazla vergisel imtiyaz vergi hasılatında bir azalışa yol açabilir.

Burada belirtilmesi gereken bir başka husus vergi rekabeti sonrası ülkeye giren sermayenin artışıyla ilgilidir. Nitekim verginin mali amacı dışında ekonomik ve sosyal amaçları da söz konusudur. Mali açıdan olumsuz bir sonuç meydana gelse de sermaye transferi ve buna bağlı olarak istihdam artışı mali amaca tercih edilebilir. Dolayısıyla ülkenin içinde bulunduğu koşulların rasyonel olarak göz önünde bulundurulması ve buna göre vergi politikasının belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi cennetleri, demografik ve coğrafik şartları gereği dünya iktisadi hasılasına çok fazla katkı yapmayan ve bundan yeterli payı alamayan ülkelerdir. Dolayısıyla sermaye sahiplerinin kendi ülkelerine gelmelerini istemekte ve bu sayede kendi iç dinamikleriyle gerçekleştiremedikleri ya da elde edemedikleri ekonomik refahı elde etmiş olacaklardır.<sup>17</sup> Elde ettikleri ekonomik refah ise kuşkusuz başka ülkelerden transfer edilmiş bir kazanımdır. Diğer ülkelerin bu vergi rekabetine cevap vermelerine engel olan birtakım uluslararası antlaşmalar ve sözleşmeler vardır. Birçok ülke böyle bir bağlayıcılığı kabul etmek durumundadır. Aksi durumda “dibe doğru yarış” ülkelerin ciddi vergi kayıpları yaşamalarına neden olacaktır. Dolayısıyla sorunun uluslararası girişimlerle ele alınması, sadece ülke içi mevzuatla çözümlü

<sup>15</sup> Günther G. SCHULZE ve Heinrich W. URSPRUNG. *Globalisation of the Economy and the Nation State*. Blackwell Publishers. USA. 1999. s. 310.

<sup>16</sup> Philipp GENSCHER. “Globalization, Tax Competition, and the Welfare State”. *Politics & Society*. Cilt 30. Sayı 2. 2002. s. 247.

<sup>17</sup> Benjamin J. COHEN. “Phoenix Risen, the Resurrection of Global Finance”. *Politics*. Sayı 48. 1996. s. 283.

ülkelerin iç meselesi olarak bırakmak önemli ekonomik ve mali riskleri beraberinde getirir. Örneğin üyelerin önemli bir kısmının gelişmiş ülkelerden meydana gelen Avrupa Birliği'nin içinde bile, farklı düzeylerde de olsa, vergi rekabeti yaşanmaktadır. Birlik, konunun çözümünü birlik üyelerinin iç meselesi olarak bırakmamakta; sorunu gidermek ve vergi mevzuatının uyumlaştırılmasına yönelik adımlar atmaktadır.<sup>18</sup>

### 3- VERGİ REKABETİNE YÖNELİK ULUSLARARASI GİRİŞİMLER

Devletlerin kendi iç hukuk mekanizmalarıyla çözemeyecekleri mali sorunların başında vergisel konular gelmektedir. Bazı vergisel problemler ikili vergi anlaşmalarıyla çözümlenebilirken bazı sorunların uluslararası ve uluslar üstü girişimlerle çözümlenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Vatandaşlarının çifte vergilendirmeye maruz kalmamaları için devletlerin yaptıkları ikili anlaşmalar birinci duruma, vergi rekabetinin zararlı sonuçlarından korunmak için Avrupa Birliği (AB) ve Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OECD) gibi kuruluşların girişimleri ikinci duruma örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla ikinci durum ve çalışmanın konusu olan husus devletler için uluslararası bir yetki devri, ülkenin kendi menfaatleri için ve karşılıklı olarak mali konularda karar verme bağımsızlığından vazgeçme olarak değerlendirilebilir.

Son yıllarda dijital teknolojilerdeki gelişmeye bağlı olarak geleneksel sorunlardan farklı yeni durumlar ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar 1996 yılında ilk olarak iletişim teknolojilerinin vergisel konularda getirdiği sorunlar ele alınmış ve devamında 1998 ile 1999 yıllarında sorunun üzerine

gidilmiş olsa da, günümüzde sorun çok daha farklı noktalara varmıştır.<sup>19</sup> Son dönemlerde yaşanan sorunlar kurumlar vergisiyle ilgili olduğu kadar KDV ile de ilgilidir. Kurumlar vergisiyle ilgili sorunların varlığı uzun bir geçmişe sahip iken KDV ile ilgili sorunlar son dönemlerde ortaya çıkıp şekillenmeye başlamıştır. Bu konuda çalışmalar yapan OECD'ye göre KDV ile ilgili iki önemli sorun söz konusudur. Birincisi internet üzerinden özel tüketiciler için ithal edilen ürünlerden düşük bedelli olanların genellikle vergiden istisna edilmesi (ki fatura üzerindeki fiyatın düşük gösterilmesi sık görülen bir olaydır); ikincisi internet üzerinden sağlanan hizmetlerin ve maddi olmayan değerlerin üzerindeki KDV oranının çok düşük tutulmasıdır. İnternet üzerinden perakende satış, internet reklamcılığı, bulut bilişim hizmetleri (cloud computing), internet uygulama mağazaları (internet app store) gibi uygulamalar ülkeler arasındaki kurumlar vergisi ve KDV uygulamalarını sorunlu hale getirebilmektedir. Bunun gibi sorunlar da devletlerarası anlaşmalarla çözüme kavuşturulabilecektir.<sup>20</sup> AB'nin üzerinde çalıştığı ve 2020 yılında uygulamaya koyacağı, bazı ülkelerin ise uygulamasına başladığı Dijital Hizmet Vergisi (Digital Service Tax) bu konuda etkin bir araç olarak değerlendirilmektedir.

Bu kısımda AB ve OECD gibi kuruluşların vergi rekabetine yönelik faaliyetleri ele alınacaktır.

#### 3.1- Avrupa Birliği'nin Vergi Rekabetine Yönelik Faaliyetleri

AB'ye üye ülkeler arasında ortak tek bir vergi anlayışı bulunmamaktadır. Her ülke kendi ekonomik, siyasi ve sosyal yapısına uygun vergileri

<sup>18</sup> Ruth MASON. "Common Markets, Common Tax Problems". Florida Tax Review. Cilt 8. 2007. s. 3.

<sup>19</sup> 1996, 1998 ve 1999 yıllarında yapılan konferanslar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. ss. 151-153.

<sup>20</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. ss. 120, 167-177.

uygulamaktadır. AB’de kural olarak vergilendirme yetkisi üye devletlerdedir; ancak bu yetki topluluğun çıkardığı direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilir. Vergi politikalarında uyumlaştırılmaya gitme çabaları arasında şunlar gösterilebilir:

- Çifte vergilendirmenin önlenmesi,
- Vergi kaçakçılığının önlenmesi,
- Vergide olası ayrımcılığın uygulanmaması.

Genel bir ifadeyle, üye devletlerin vergilendirme özgürlüklerine doğrudan ve dolaylı olarak sınırlamalar getirilmiştir denilebilir. Üye devletlere getirilen doğrudan sınırlamalar Birlik Antlaşmasına; dolaylı sınırlamalar ise Avrupa Adalet Divanı’nın yönerge ve düzenlemelerine göre getirilmiştir. Birlik içerisinde dolaylı vergiler için vergi uyumlaştırması gerçekleştirilmiş olmasına rağmen dolaysız vergiler konusunda Birliğe henüz tam yetki verilmemiştir. Nitekim bu egemenlikle doğrudan ilgili bir konudur.<sup>21</sup> Dolaysız vergilerle ilgili düzenlemeler bulunmamasıyla birlikte bazı bağlayıcı direktifler söz konusudur. Örneğin AB’nin kurumlar vergisi konusunda daha önce çıkarmış olduğu ve üye ülkeleri bağlayıcı direktifleri vardır. Bunlar:<sup>22</sup>

- Karşılıklı İdari İşbirliği Direktifi (The Mutual Assistance Directives)
- Birleşme Direktifi (The Mergers Directive),
- Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi (The Parent-Subsidiary Directive),
- Faiz ve Lisans/Telif Direktifi (The EU Interest and Royalty Directive)

olarak sayılabilir.

AB’de bazı uygulamaların zararlı vergi rekabeti olarak nitelendirilebileceği belirtilmiştir. Bunlar:

- Vergi sisteminde yer alan teşviklerden sadece mukim olmayanların ya da mukim

olmayanlarla yapılan işlemlerin yararlandırılması,

- Vergi yükümlülerine avantaj sağlayan hükümlerin iç piyasadan ya da ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması,
- Ekonomik anlamda gerçek bir faaliyette bulunmayan şirketlerin vergisel avantajlardan yararlandırılması,
- Vergiye esas matrahın belirlenmesinde kullanılan uluslararası kuralların (OECD’nin uluslararası transfer fiyatlaması kuralı gibi) dışında birtakım kuralların varlığı,
- Vergisel düzenlemelerin açık veya şeffaf olmaması.

Birliğe üye devletlerin en kısa süre içerisinde mevcut kanun ve uygulamalarını gözden geçirip, varsa bahsedilen kriterlere uymayan hükümlerin kaldırılması ve yeni vergisel düzenlemeler yapılırken bu kriterleri göz önünde bulundurmaları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, her ülkenin diğer ülkelerin isteği üzerine konuyla ilgili bilgi paylaşımında bulunması gerektiği de vurgulanmıştır.

AB bünyesinde son yıllarda zararlı vergi rekabeti etkisinin azaltılmasına yönelik girişimlerin daha çok kurumlar vergisi üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu amaca yönelik olarak hazırlanan çalışmalardan en kapsamlısı 2002 yılında yayımlanmış AB Komisyonu raporudur. Rapor da sınır ötesi ekonomik faaliyetler için bir engel oluşturabilecek vergisel uygulamaların belirlenmesine gayret edilmiştir. Buna göre neticede sınır ötesi kar dağıtım işlemlerinin vergilendirilmesi, transfer fiyatlaması ve çifte vergilendirme hususlarındaki bazı mevcut vergisel uygulamaların devletlerarası ekonomik aktiviteler üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu vurgulanmıştır. Bu sorunu aşmak için AB birlik üyelerinin, üzerinden oran belirleyeceği “ortak genel şirket ver-

<sup>21</sup> Mathieu ISENBAERT. Function-Sovereignty in the EC and Income Tax Sovereignty of the Member States. İçinde: EC Laws and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation. Editör Mathieu Isenbaert. 2008. s. 42.

<sup>22</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax_en), Erişim tarihi: 19 Ağustos 2019.



gi matrahi” önerisinin<sup>23</sup> yanında üyeler arasında kurumlar vergisi gelirinin bölüşümünü öngören “ortak formüle dayalı paylaşım önerisi” de bir diğer seçenek de bulunmaktadır.<sup>24</sup>

Avrupa Birliği vergi cennetlerinin belirlenmesi için şeffaflık (transparency), adil vergileme (fair taxation) ve uluslararası alanda katılım (participation in international on tax) gibi üç temel kriteri baz almaktadır. Vergi cennetleriyle ilgili listeler oluşturan OXFAM’a göre Avrupa Birliği’nin kriterleri dikkate alındığında 35 Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkenin yanında 4 Avrupa Birliği üyesi ülkenin de vergi cenneti olarak kabul edilmiş olması gerekiyor. Yani eğer Avrupa Birliği kendi kriterlerini temel alacaksa kendi 4 üyesinin de vergi cenneti olarak ilan edilmesi gerekiyor. Bu devletler İrlanda, Lüksemburg, Hollanda ve Malta’dır. OXFAM bunun nedenini büyük ölçekli kârların hareketine imkan sağlayan vergi politikalarının ne ölçüde şeffaflık kriteriyle uyduğunun Avrupa Birliğine üye ülkeler için dikkate alınması olarak belirtmektedir.<sup>25</sup>

### **3.2- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütünün (OECD) Vergi Rekabetine Yönelik Faaliyetleri**

OECD’nin 1996 yılında yapmış olduğu toplantıda zararlı vergi rekabetinin yatırımlar, finansal kararlar ve ülkelerin vergi matrahları üzerindeki bozucu etkilerinin giderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca G-7 ülkelerinin girişimleri ve baskılarıyla, OECD’nin bu alanda gerek ülkelerin işbirliği içerisinde hareket edebilecekleri gerekse bireysel olarak tavır alabilecekleri çok taraflı yaklaşımı şiddetle teşvik edilmiştir.

Zararlı vergi rekabeti konusunda OECD’nin ilk raporu 1998 yılında yayımlanmıştır. Bunu 2000, 2001 ve 2004 yıllarında yayımlanan raporlar izlemiştir. OECD yaptığı çalışmalarla devletlerin sessiz kalmaması gerektiği vurgulanmış; ancak konuyla ilgili nelerin yapılması gerektiği konusunda çözümler üretebilmiş değildir (Littlewood, 2004: 5). Bununla birlikte OECD’nin vergi mükelleflerinin denetlenmesine yönelik bilgi paylaşım yöntemleri vardır. Bu yöntemler; (1) istek üzerine, (2) otomatik ve kendiliğinden olmak üzere “gelecekteki bilgi değişim yöntemleri”, (3) eş zamanlı vergi araştırmaları, (4) yurt dışında vergi araştırmaları ve (5) endüstriyel çapta bilgi değişimlerini içeren “yeni bilgi değişimi yöntemleri” dir.<sup>26</sup>

OECD’nin iç hukukla ilgili geliştirdiği ve bir kısmının vergi anlaşmalarıyla bir kısmın da uluslararası işbirliğinin artırılmasıyla ilgili olan bir takım kurallar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır:

- Her ülke OECD’nin transfer fiyatlandırma rehberini kullanmalıdır.
- Ülkeler, kontrol edilen yabancı şirketlerle ilgili iç hukuk hükümlerinde düzenlemeler yapmalıdır.
- Vergi cennetlerinin listesi çıkarılmalıdır.
- Zararlı vergi rekabetinin önüne geçmek için üye olmayan ülkelerle diyaloglar kurulmalıdır.
- Ülkeler, yatırım fonlarıyla ilgili iç hukuk hükümlerinde düzenlemeler yapmalıdır.

OECD vergi cennetlerine yapılan ödemelerin matrahtan indirilmemesini ve tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin vatandaşlarının ödemelerine stopaj konulmasını önermiştir. OECD’nin kendi

<sup>23</sup> Ruth MASON. “Common Markets, Common Tax Problems”. Florida Tax Review. Cilt 8. 2007. s. 5.

<sup>24</sup> Joann Martens WEINER. “Practical Aspects of Implementing Formulary Apportionment in the European Union”. Florida Tax Review. Sayı 629. 2007. s. 9.

<sup>25</sup> <https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2017-11-27/effective-eu-tax-haven-blacklist-must-include-least-35-countries>. Erişim tarihi: 3 Mayıs 2019.

<sup>26</sup> Cihat ÖNER. Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2010. s. 69.

üyelerine kısmen bir yaptırım söz konusu olmakla birlikte, üyesi olmayan ülkelere hiçbir yaptırım söz konusu olmadığı için, vergi rekabetinin zararlı etkilerinden kurtulmak konusunda söyledikleri daha çok tavsiye niteliğindedir. Bununla birlikte 1998'de alınan önlemlerin sınırlı kalması başka eylem planlarının gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu girişimlerden en önemlilerinden biri Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'nun (Forum on Harmful Tax Practices) kurulmasıdır. Nitekim Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'nun 130'dan fazla üyesi bulunmakta ve 290'a yakın zararlı vergi rejimini gözden geçirmiştir. Buna bağlı olarak Beşinci Eylem Planı (Action 5) "Zararlı Vergi Uygulamaları" zararlı vergi rejimleri ve şeffaflık konularında standartlar geliştirerek ülkeleri gözlem altına almaktadır. Beşinci Eylem Planının dikkate aldığı iki temel kriter bulunmaktadır. Birincisi tercihli vergi rejiminin varlığı, ikincisi ise bilgi alışverişi konusundaki şeffaflığın varlığıdır. Örneğin OECD'nin 2019 raporunda Beşinci Eylem Planıyla 225 zararlı vergi rejimi incelenmiş ve bunların yarısından daha fazlası gerekli düzenlemeleri yaparak gözlem altından çıkarılmıştır.<sup>27</sup>

#### 4- TÜRKİYE'YE YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME

OECD'nin zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde hayata geçirilememiş olması, yine vergisel anlamda tüm üyeleri kapsayan; konu, matrah ve oran belirleme gibi düzenlemelerin bulunmaması Türkiye için egemenlik hakları açısından bir sakınca oluşturmadığı söylenebilir. Yaptırım sınırlı olan birtakım kuralların da egemenlik ihlaline yol açmadığı görülmektedir.<sup>28</sup> Ancak AB'nin yasal statüsünün OECD'den çok daha sıkı kurallarla sağlaştırmış olması ve yine OECD'den farklı olarak uluslar

üstü bir nitelikte olması yaptırımların bağlayıcılığı konusunda da farklı bir yerde konumlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla AB'nin üyeleri bağlayıcı birtakım vergisel düzenlemeler getirmesi egemenlik adına bir sınırlama olarak değerlendirilebilir. Henüz aday üye statüsünde olduğundan Türkiye bu tür mali sınırlamalara tabi değildir. Örneğin yukarıda değinilen bazı direktifler üye ülkeler için bağlayıcı iken; Türkiye için ilgili direktifler konusunda herhangi bir bağlayıcılık bulunmamakla birlikte üye ülke olmak adına şartların sağlanması gerekmektedir. Zira bu yönde gelebilecek yaptırımlardan biri üyelik faslının kapanmasıdır.

Türkiye'nin olası bir tam üyelik sürecini tamamlaması halinde, birçok alanda olacağı gibi vergisel konulardaki iç hukuk hükümlerini de önemli ölçüde uyumlaştırmak durumunda kalacaktır. Burada önemli olan egemenlik haklarının devri değildir. Zira üyelik sürecinin tamamlanması sürecinde böyle bir durum ön kabul olarak görülmüştür/görülmektedir. Asıl önemli soru üyelikten sonra sermaye artışının/azalışının, vergi hasılatındaki artışın/azalışının büyüklüğüdür. Tam üyelik durumunda, hâlihazırda üye ülkelerin uymak zorunda olduğu kurumlar vergisi ile ilgili direktiflerin tamamına Türkiye de uymak durumunda kalacaktır. Ayrıca, "ortak genel şirket vergi matrahı" ve "ortak formüle dayalı paylaşım" gibi öneri aşamasında olan yöntemlerin uygulamaya konulması durumunda, uygulamaları iç hukukuna aktarmak zorunda kalacaktır. Böyle bir durumda Türkiye'nin alacağı payın, bugünkü kurumlar vergisi gelirinden daha mı az ya da daha mı fazla olacağı belli değildir.

Vergi rekabeti konusu ve ülkelerin konuyu değerlendirmeleri kurumlar vergisi ekseninde şekillenmektedir. Doğrudan sermayeyle ilgili ol-

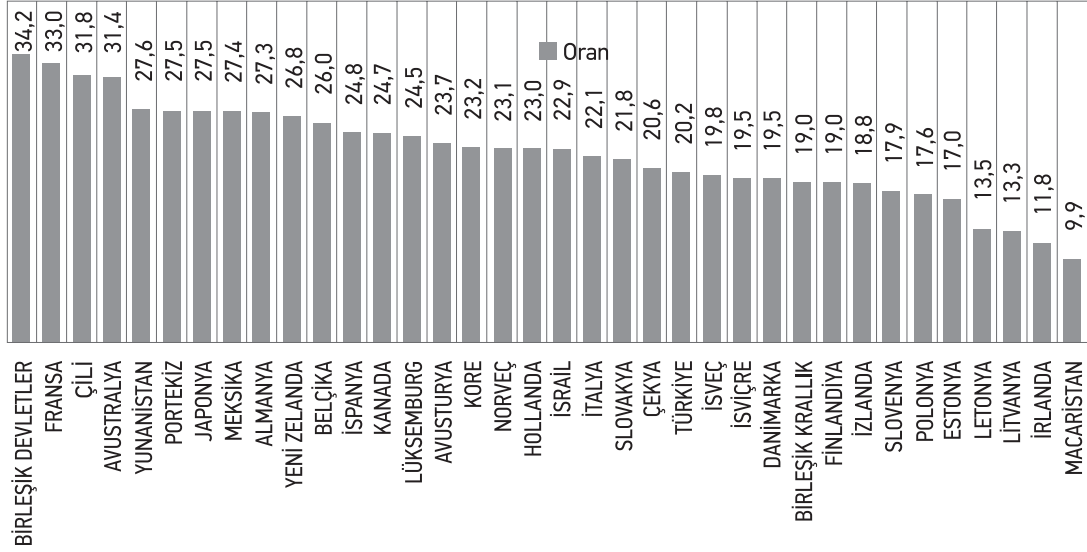
<sup>27</sup> OECD. OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. OECD Publications. Fukuoka. 2019. ss. 62-63.

<sup>28</sup> Eric T. LAITY. "The Competence of Nations and International Tax Law". Duke Journal of Comparative & International Law. Sayı 19. 2009. s. 203.

maması sebebiyle tüketim ve harcama vergileri ikinci planda kalmaktadır.<sup>29</sup> Bu yönüyle ele alındığında Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranını ele almak gerekmektedir. 13.06.2006 tarihli 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi oranı % 30’dan % 20’ye indirilmiştir.<sup>30</sup> Kurumlar

vergisi efektif oranı da % 20.2 gibi nispi vergi oranına oldukça yakın bir değerdedir. Bir kıyas yapılabilmesi açısından ülkelerin uyguladıkları efektif vergi oranlarını incelemek faydalı olacaktır. Aşağıdaki grafikte 2017 yılı için OECD üyesi ülkelerin efektif vergi oranları verilmektedir.

**Grafik 1: OECD Üyesi Ülkelerin Efektif Vergi Oranları (2017)**



**Kaynak:** [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_ETR#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR#), Erişim tarihi: 25 Şubat 2019.

Yukarıda değinildiği üzere efektif vergi oranı vergi cenneti ülkelerin listelenmesinde, zararlı vergi rekabetinde bulunan ülkelerin belirlenmesinde kullanılan önemli bir göstergedir. Bu doğrultuda OECD üye ülkeleriyle kıyaslandığında Türkiye’nin Macaristan, İrlanda ve Litvanya gibi ülkelerde uygulandığı gibi çok düşük bir kurumlar vergisi oranına sahip olmadığı görülmektedir. Aynı zamanda %20,2 oranının ABD, Fransa, Şili ve Avusturalya gibi ülkelerde uygulanan oranlar-

dan daha düşük olduğu dikkat çekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’nin Kurumlar Vergisi açısından zararlı vergi rekabetinde bulunan ülkeler arasında yer almadığı söylenebilir.

Zararlı vergi rekabetinde bulunan birçok ülke düşük bir vergi oranına sahip olmanın dışında genel bir kurumlar vergisi oranına dahi sahip değildir. Dolayısıyla Türkiye’yi böyle ülkelerle kıyaslamak fazla bir anlam ifade etmeyecektir. Ancak dünyanın genel ortalamasıyla ve bölgesel ortalamalarla kıyaslamak anlamlı olacaktır.

<sup>29</sup> OECD’ye (2008) göre kurumlar vergisi ekonomik büyüme için en zararlı vergi çeşididir. Kişisel gelir vergisi ve tüketim vergileri ise daha az zararlı vergiler olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple Türkiye özelinde zararlı vergi rekabeti konusunda genel bir değerlendirmeye varmak için çalışma kurumlar vergisi eksenli ele alınmıştır (OECD. “Tax and Economic Growth”. Economic Department Working Paper. Sayı 620. 2008).

<sup>30</sup> 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemleri için uygulanacak oran %22 olarak belirlenmiştir.

**Tablo 1:** Dünya'da Kurumlar Vergisi Oranı (2018)

Bölge veya Grup	Kurumlar Vergisi Oranı (%)	Ülke Sayısı
<b>Afrika</b>	28,81	50
<b>Asya</b>	20,65	46
<b>Avrupa</b>	18,38	49
<b>Kuzey Amerika</b>	23,01	33
<b>Okyanusya</b>	22,00	17
<b>Güney Amerika</b>	28,08	13
<b>BRICS Ülkeleri</b>	28,40	5
<b>AB</b>	21,86	28
<b>G20 Ülkeleri</b>	27,37	19
<b>G7 Ülkeleri</b>	27,63	7
<b>OECD</b>	23,93	36
<b>Dünya</b>	23,03	208
<b>Türkiye</b>	22	-

**Kaynak:** <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-world-2018/>, Erişim Tarihi: 26 Şubat 2019.

Türkiye kurumlar vergisi oranı yukarıdaki tabloyla kıyaslandığında hem OECD ortalamasından, hem G20 gibi üyesi olduğu birliklerden; hem üyelik süreci devam eden AB'den hem de üyesi olmadığı G7 ve BRICS ülkelerinden daha düşük bir vergi oranına sahip olduğu görülmektedir. Dünya ortalamasının da altında bir vergi oranına sahip Türkiye sadece 49 ülkeden oluşan Avrupa kıtasının ortalamasından daha yüksek bir vergi oranına sahip.

Tax Foundation tarafından yayımlanan Uluslararası Vergi Rekabet Endeksi ise kurumlar vergisinin yanında gelir vergisi, harcama vergileri, servet vergileri ve yurtdışı kazançlarla ilgili muamelelerini de dikkate almaktadır. Amaç bir ülkedeki vergi sisteminin nötr/tarafsız ve rekabetçi yönünü ölçmektir. OECD üye ülkelerine yönelik oluşturulan indeks aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 2:** Uluslararası Vergi Rekabeti Endeksi (2018)

Ülke	S	GP	KVS	HVS	SVS	KGVS	UVKS
<b>Estonya</b>	1	100,0	1	1	9	1	6
<b>Letonya</b>	2	86,0	2	2	27	6	5
<b>Yeni Zelanda</b>	3	83,0	18	3	6	3	15
<b>Lüksemburg</b>	4	80,5	21	17	2	18	1
<b>Hollanda</b>	5	77,5	19	8	12	10	3
<b>İsviçre</b>	6	77,0	6	9	1	34	8
<b>İsveç</b>	7	75,0	7	20	16	7	7
<b>Avusturya</b>	8	72,2	27	19	7	4	17
<b>Çekya</b>	9	69,6	8	4	33	13	9
<b>Avusturya</b>	10	69,6	15	21	10	9	13
<b>Slovakya</b>	11	69,4	10	6	32	2	27

<b>Türkiye</b>	12	68,8	17	5	24	17	10
<b>Macaristan</b>	13	68,4	3	15	34	26	2
<b>Finlandiya</b>	14	67,7	5	27	14	11	18
<b>Norveç</b>	15	66,2	13	11	18	24	14
<b>Almanya</b>	16	65,3	24	28	11	14	11
<b>Güney Kore</b>	17	64,4	28	10	5	25	31
<b>Kanada</b>	18	64,0	22	23	8	20	22
<b>Belçika</b>	19	63,8	23	7	25	23	12
<b>İrlanda</b>	20	63,7	4	33	23	12	21
<b>Danimarka</b>	21	63,7	14	30	17	8	23
<b>Slovenya</b>	22	63,6	12	12	28	21	16
<b>Birleşik Krallık</b>	23	63,1	16	24	22	30	4
<b>Birleşik Devletler</b>	24	61,5	20	26	4	28	32
<b>İzlanda</b>	25	60,2	11	31	19	22	20
<b>Japonya</b>	26	59,5	35	25	3	29	25
<b>İspanya</b>	27	57,4	26	18	15	31	19
<b>Meksika</b>	28	57,2	31	13	26	5	34
<b>Yunanistan</b>	29	51,9	25	14	30	27	29
<b>İsrail</b>	30	51,7	29	35	13	15	33
<b>Çili</b>	31	48,3	30	22	29	16	35
<b>Portekiz</b>	32	48,2	33	29	31	19	28
<b>Polonya</b>	33	47,7	9	16	35	32	30
<b>İtalya</b>	34	46,9	32	32	20	33	26
<b>Fransa</b>	35	41,4	34	34	21	35	24

**Not:** **GS:** Genel Sıralama, **GP:** Genel Puan **KVS:** Kurumlar Vergisi Sıralaması, **KGVS:** Kişisel Gelir Vergisi Sıralaması, **HVS:** Harcama Vergileri Sıralaması, **SVS:** Servet Vergileri Sıralaması, **UVKS:** Uluslararası Vergi Kuralları Sıralaması.

**Kaynak:** Daniel BUNN, Kyle POMERLEAU ve Scott A. HODGE, International Tax Competitiveness Index 2018, Tax Foundation, s. 3.

Türkiye'nin indeksteki sıralamasının, genel puan bazında, on yedi olduğu görülmektedir. İndeks genel puanı 68,8 olan Türkiye, en iyi sıralamayı harcama vergileri kategorisinden sağlamıştır. Kendisinden sonraki ülke sayıları incelendiğinde Türkiye'nin vergi rekabetçi ve tarafsız yönünün birçok OECD üye ülkelerinden daha iyi olduğu görülebilir. Bununla birlikte Türkiye'nin daha önceki yıllardan daha iyi bir performans sergilemediği de söylenebilir. Zira 2016 yılında

72,43 puanla 9. sıradayken, 2017 yılında 73,05 puana ulaşmasına rağmen 12. sıraya gerilemiş, 2018 yılında ise 68,8 puana düşmesine rağmen 12. sırada kalmıştır. Başka bir deyişle sıralama dikkate alınmadığında Türkiye'nin son üç yılın en kötü skorunu 2018 yılında yakalamıştır (Bunn, Pomerleau ve Hodge, 2018. s.5).

Zararlı vergi rekabetine yönelik bir diğer önemli ön koşul bilgi paylaşımıyla ilgilidir. Bu husus aynı zamanda vergi cenneti ülkeler içinde

değerlendirilen bir husus olarak dikkat çekmektedir. Konuyla ilgili Vergi Adalet Ağı tarafından hazırlanan Finansal Gizlilik İndeksi (Financial Secrecy Index) vergi cenneti listelerinin belirlenmesinde kullanılan bir endeks değildir. Sadece ülkelerin finansal bilgilerin gizlenmesiyle ilgili oluşturulan bir endekstir.<sup>31</sup> 2018 yılına ait indekste Türkiye 67,98 finansal gizlilik skoruyla 30. sırada yer almaktadır. En yüksek skorun 76,45 olduğu ve toplam incelenen ülke sayısının 112 olduğu dikkate alındığında Türkiye'nin görece yüksek bir skora ve sıralamaya sahip olduğu söylenebilir.<sup>32</sup>

Finansal Gizlilik Endeksinin dikkate aldığı bir diğer husus vergilerle ilgili bilgi paylaşımı konusunda ülkelerin imzaladıkları anlaşmalarla ilgilidir. Türkiye bu alanda 87'si çifte vergilemeyi önleme antlaşması ve 5'i vergi bilgi değişim antlaşması olmak üzere toplam 92 antlaşma imzalamıştır. Çifte vergilemeyi önleme antlaşmalarından 8 tanesi OECD standartlarını karşılamamakta, 27 tanesi ise henüz incelenmemiştir. Bilgi değişim antlaşmalarından ikisi imzalandığı halde henüz yürürlüğe girmemiştir. Bunlar 2012 yılında Bermuda ve Isle of Man ile imzalanan antlaşmalardır. Yürürlüğe giren diğer üç antlaşma ise şunlardır; 2010 yılında Jersey ile imzalanan antlaşma (2013 yılında yürürlüğe girmiştir), 2012 yılında Gibraltar ile imzalanan antlaşma (2018 yılında yürürlüğe girmiştir), 2012 yılında Guernsey ile imzalanan antlaşma (2017 yılında yürürlüğe girmiştir).<sup>33</sup>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre zararlı vergi rekabetine girişen ülkelere yönelik gerçekleştirilen ödemelerden %30 oranında vergi

kesintisi yapılması öngörülmektedir.<sup>34</sup> Cumhurbaşkanınca belirlenecek bu ülkelerin listesi henüz oluşturulmamıştır. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu maddesinin anlam ve işlevlik kazanması için, vergisel politikalarıyla Türkiye'nin menfaatlerine zararı dokunan ülkelerin listesinin oluşturulması önem taşımaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla "örtülü kazanç" yaklaşımı kaldırılarak, yerine "transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" yaklaşımı getirilmiştir. Bu düzenlemenin amacı, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının ve buna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir. Kurumlar Vergisi Kanunu, belli bir oranın altında vergilendirilmiş yurtdışı iştirakin kurum kazançlarını da kurumlar vergisine tabi tutmaktadır. Buna göre kanunda belirtilen diğer şartları taşıması halinde bilanço kârı üzerinden %10'dan daha az gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıyan kazançlar Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.<sup>35</sup>

## SONUÇ

Dünya'da küreselleşmenin artmasına bağlı olarak, ulusal ekonomiler birbirlerine entegre olmuşlardır. Bu entegrasyonun sağlanmasında çok uluslu şirketlerin önemli payları vardır. Ekonomik zenginlik yönünden geri kalmış ve coğrafi olarak küçük ölçekli birçok ülke bu küresel sermayeden pay alarak refahlarını artırmak adına çeşitli vergisel avantaj içeren düzenlemelere gitmektedirler. Bu avantajlar; verginin hiç olmaması, çok düşük düzeyde olması ya da çeşitli muafiyet ve istisnalar şeklinde olabilmektedir. Bu tür uygulamalarından dolayı bu ülkeler

<sup>31</sup> Endeks yasal olarak gizlenmesi gereken bilgilerle ilgilenmemektedir. İlgilendiği konular yasal olarak açıklanabilirliği olan bilgilerdir. Örneğin bir mülkün sahipliği, şirket sahiplerinin kimler olduğu gibi.

<sup>32</sup> (<https://www.financialsecrecyindex.com/>). Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.

<sup>33</sup> ([www.eoi-tax.org](http://www.eoi-tax.org)). Erişim tarihi: 05 Ocak 2019.

<sup>34</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 30.

<sup>35</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 7.

vergi cennetleri olarak adlandırılmaktadırlar. Bu tür politikaların, sermayenin optimal konumunu ve istikametini değiştirdiği ve dolayısıyla küresel refahı azalttığı yönünde görüşler gelişmiş ülkeler arasında oldukça yaygındır.

Birçok gelişmiş ülke, sermayenin ülkeden kaçmasına ve kendi vergi tabanlarında ciddi aşınmalara neden olan zararlı vergi rekabetini önlemek için, üyesi oldukları uluslararası ya da uluslar üstü organizasyonlar (OECD, AB vb.) aracılığı ile faaliyette bulunmaktadırlar. Söz konusu organizasyonlar, oluşan bu zararı minimize etmek ya da ortadan kaldırmak için, çeşitli düzenlemelere gitmektedirler. Örneğin OECD üye ülkelerine çeşitli kural tavsiyelerinde bulunurken, AB çeşitli direktifler çıkarmak suretiyle bu soruna yönelik önlem almaya çalışmıştır. Ancak bu düzenlemeler özellikle AB’de üye ülkeleri bağlayıcılık niteliği taşımakta ve uygulanmadığı takdirde yaptırım yöntemine gidilebilmektedir. Bu durum ulus devletlerin egemenliğinin konusunu sorgular hale getirmektedir. Bu konu vergilemeyle ilgili olursa daha da önem arz etmektedir.

Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD’nin zararlı vergi rekabeti konusunda tavsiye kurallarının işlerliği sınırlı düzeyde kalmaktadır. Bu tavsiye kurallarında vergiler için konu, oran ve matrah belirlenmesi hususunda bir yönerge bulunmadığı için, bu kuralların Türkiye açısından egemenlik haklarının ihlali noktasında bir sakınca teşkil etmediği söylenebilir. Ancak AB’nin üyeleri bağlayıcı birtakım vergisel düzenlemeler getirmesi egemenlik adına bir sınırlama olarak değerlendirilebilir. Türkiye AB’ye henüz aday üye statüsünde olduğundan, birliğin belirlediği direktiflere uymak zorunluluğu yoktur. Dolayısıyla Türkiye için şu aşamada bir sınırlama söz konusu değildir.

Çalışmada yer alan grafik ve tablo analizlerinden elde edilen genel bir sonuç, Türkiye’nin vergi cenneti diye tabir edilen ülkeler arasında yer almadığıdır. Zira Türkiye, sahip olduğu efektif kurumlar vergisi oranıyla OECD ülkeleri arasında orta sıralarda yer almaktadır. Benzer şekilde

uluslararası vergi rekabeti endeksi sıralamasında da ortaya yakın noktalarda kendisine yer bulmaktadır. Bu göstergeler Türkiye açısından olumlu olarak nitelendirilebilir. Türkiye, kurumlar vergisi gibi önemli bir dolaysız vergide çok düşük vergi oranına sahip olmadığı için mobilitesi yüksek uluslararası sermaye sahiplerinin ilk başta fazla dikkatini çekmiyor olabilir. Ancak Türkiye gelişmekte olan sosyal bir hukuk devletidir. Dolaysız vergilerde olası aşırı düşük seviyelerin vergi yükünün ve gelirin adaletsiz dağılımında önemli bir etken olduğu düşünüldüğünde, bu anlamda Türkiye’deki dolaysız vergi yapısının sosyal devlet ilkesi ile kısmen uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak, son yıllarda kendini gösteren toplam vergi hasılatı içerisindeki dolaylı vergilerin payının yüksekliği ise, vergi yükünün adaletsiz dağılımı bakımından sosyal devlet ilkesi ile pek bağdaşmamaktadır.

#### KAYNAKÇA

- AKTAN, C. C. ve VURAL, İ. (2004). Vergi Rekabeti, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 22, s. 1-14.
- AKTAN, C. C. ve VURAL, İ. (2012). Vergi Rekabeti, Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici (ed.), Yeni Maliye (ss. 273-392), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420, Ankara.
- BUNN, D., POMERLEAU, K., HODGE, S. A. (2018). “International Tax Competitiveness Index 2018”, Tax Foundation, ([https://files.taxfoundation.org/20190213134207/ITCI\\_2018.pdf](https://files.taxfoundation.org/20190213134207/ITCI_2018.pdf)). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2019.
- COHEN, J. B. (1996). Phoenix Risen, the Resurrection of Global Finance, Politics, 48, January, s. 268-296.
- GENSCHEL, P. (2002). Globalization, Tax Competition, and the Welfare State, Politics & Society, Cilt 30, Sayı 2, s. 245-275.
- HINES, J. R. ve RICE, E. M. (1990). Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business, NBER Working Papers Se-

- ries, Sayı 3477, s. 149-182.
- ISENBAERT, M. (2008). The Concepts of Sovereignty and of Income Tax Sovereignty”, içinde: Mathieu Isenbaert (Ed.), EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation.
  - LAITY, T. E. (2009). The Competence of Nations And International Tax Law, Duke Journal of Comparative & International Law, Sayı 19, s. 197-231.
  - LESAGE, D. (2010). The G20 and Tax Havens: Maintaining the Momentum, Conference: Governing the Global Economy: The Role of the G20, University of Toronto, (<http://www.g20.utoronto.ca/biblio/lesage-tax-havens.pdf>). Erişim tarihi: 10 Eylül 2018.
  - LITTLEWOOD, M. (2004). Tax Competition: Harmful to Whom?, Michigan Journal of International Law, Cilt 26, Sayı 1, s. 411-487.
  - MASON, R. (2007). Common Markets, Common Tax Problems, Florida Tax Review, Cilt 8. s. 175-231.
  - OECD (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publications, Paris.
  - OECD (2008). Tax and Economic Growth, Economic Department Working Paper, Sayı 620.
  - OECD (2015). Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publication, Paris.
  - OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
  - OECD (2019). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publications, Fukuoka.
  - ÖNER, C. (2010). Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
  - PERSAUD, B. (2002). The OECD Harmful Tax Competition Policy: A Majos Issue For Small States, Rajiv Biswas (Ed.) International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty (s. 17-34), Commonwealth Secretariat, London.
  - REMEUR, C. (2018). Listing of Tax Havens by the EU, European Parliamentary Research Service, (<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>). Erişim tarihi: 10 Eylül 2018.
  - SCHULZE, G. G. ve URSPURG, W. H. (1999). Globalisation of the Economy and the Nation State, Blackwell Publishers, USA.
  - WEINER, J. M. (2007). Practical Aspects of Implementing Formulary Apportionment in the European Union, Florida Tax Review, Sayı 629, s. 153-231.
  - WILSON, J. D. (1999). Theories of Tax Competition, National Tax Journal, Cilt 52, Sayı 1, s. 269-304.
  - (<https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-world-2018/>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2019.
  - ([https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_ETR#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR#)). Erişim tarihi: 25 Şubat 2019.
  - ([www.eoi-tax.org/agreements/6087899a-5340b7131aacfe49d37228f6#default](http://www.eoi-tax.org/agreements/6087899a-5340b7131aacfe49d37228f6#default)). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2019.
  - (<https://www.financialsecrecyindex.com/>). Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.
  - (<https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2017-11-27/effective-eu-tax-haven-blacklist-must-include-least-35-countries>). Erişim tarihi: 03 Mayıs 2019.
  - ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax_en)). Erişim tarihi: 19 Ağustos 2019.