

# KÜRESELLEŞME,VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ

Doç. Dr. Veli KARGI\*

Arş. Gör. Tacim YAYĞIR\*\*

## ÖZET

1990'lı yılların dünyası 1950'li yılların dünyasından oldukça farklıdır. Özellikle son yirmi yıl içinde Dünya'da küreselleşme ve Rekabete dayalı piyasa ekonomisinin hâkimiyeti yanında 1990'lı yıllarda Japonya'nın dünya ekonomisinde üstlendiği rolün artması, bilgi-işlem teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak bilgilerin çok çabuk yayılması ve teknoloji alanında ortaya çıkan uluslararası rekabet dünya ekonomisinde önemli gelişmelere neden olmuştur.

Vergi rekabeti sonucu, mobilitesi yüksek olan gelir ve kurumlar vergisinin indirilmesi vergi yükünün adaletsiz dağılımına yol açabilmektedir. Dolaylı vergilerin, Türkiye'de elde edilen vergi gelirlerinin yaklaşık %70'ini oluşturması, Türkiye'de vergi yükü dağılımında adaletsizliğin olduğuna dair bir gösterge olarak kabul edilebilir.

Bu çalışmada küreselleşme ve vergi rekabetinin tanımı yapıldıktan sonra vergi rekabetinin sınıflandırılması, vergi rekabetini arttıran nedenler, vergi rekabetinin yarar ve zararları belirtilip, vergi rekabeti sonucu ülkelerin vergi sistemlerinde yapmış oldukları değişiklikler, Türkiye'de vergi rekabeti sonucu vergi yükü dağılımı ile Türkiye'deki yeni gelir vergisi kanun tasarısının vergi rekabeti açısından etkinliği araştırılmaya çalışılmıştır.

## LİTERATÜR

Küreselleşme süreci dünyayı tek bir ortak pazar haline getirmiş ve uluslararası mal ve sermaye hareketlerini büyük bir hızla artmıştır. Vergide rekabetin altındaki temel unsur, mal ve sermaye hareketlerinden daha fazla pay alma telaşdır (Öz ve Yaraşır, 2009: s.33).

Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının; uluslararası yatırım kararlarını çarpıtarak, etkin olmayan kaynak dağılımına, vergi matrahında aşınmalarla önemli vergi kayıplarına ve vergi yükünün sermayeden, emeğe doğru kaymasına neden olarak refah kaybına neden olduğu ileri sürülmüştür (Giray, 2005: s.118).

Ulusal mali politikaların dışsal etkilerinin ortaya çıkması ülkelerin olumlu dışsal etkilerden yararlanma ve olumsuz etkileri bertaraf etme yönündeki gayretlerini artırmaktadır. Bu türden tepkiler, ulusal vergi politikalarının etkileşim içine girmelerine ve vergi politikalarında bağımlılığın artmasına yol açmaktadır. Öncelikle bazı ülkeler bireysel-tek taraflı düzenlemelerle mobil üretim faktörlerini çekmek için vergi oranlarında büyük indirim gitmektedir (Aktan ve Vural, 2004: s.16).

---

\* Mersin Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, velikargi@mersin.edu.tr

\*\* Mersin Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, tacimyaygir@mersin.edu.tr

Uluslararası vergi rekabeti ve özellikle haksız vergi rekabeti uygulamaları finansal akımların ve dolayısıyla fiziki yatırım kararlarının yönünü değiştirmiştir. Bu durum küresel sermayeyi kendi ülkesine çekmek isteyen ülkelerin sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifletmesine neden olmuştur. Bu gelişme bazı üretim faktörlerin yüksek vergili bölgelerden düşük vergili bölgelere kaçmasına ve dolayısıyla bazı ülkeler için vergi mükellefi kaybına neden olmuştur. Bunun sonucunda ise, vergi tabanı daha akışkan olan üretim faktörlerinden daha az akışkan olan üretim faktörlerine kaymaya başlamıştır(Yıldız ve Altun, 2006: s. 297).

Vergi cennetleri çok uluslu şirketler açısından bir takım avantajlarının yanında, ülkeler açısından da sermayenin ve yeni yatırımları topraklarına çekmesi bakımından önem arz etmektedir. Ancak vergi cennetleri vergi kaçakçılığına neden olmaları, yasadışı işlerden doğan kara paranın aklanmasına aracılık etmeleri ve yolsuzluk ekonomilerine yol açmaları bakımından bu olumsuzlukları içinde barındırmaktadırlar.

Çok uluslu şirketler konularında herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen doğrudan yabancı yatırım kazançlarını optimize edebilir ve kurumlar vergisi yükümlüklerini düşürebilir. Doğrudan yabancı yatırımların ülkeye çekilmesinde kurumlar vergisi oranları önemli bir faktördür. Ancak son yapılan araştırmalara göre yabancı gelir vergisi oranları kritik bulunabilir, vergi oranının yanında başka etmenlerde bulunabilir(Moore ve Ruane, 2005: ss. 20-21).

Vergi rekabetinin üretim faktörleri üzerindeki etkisi çerçevesinde bir değerlendirme yapıldığında, rekabetin olumlu etkisi daha az akışkanlığa sahip olan işgücü üzerinde sınırlı düzeyde kalmaktadır. Potansiyel iyileşme önerileri doğrudan yabancı sermaye girişlerinin artacağı yönünde öneride bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi rekabetinin sermaye gibi daha akışkan olan üretim faktörü üzerindeki etkisinin görece daha fazla olduğu söylenebilir(Gedik, 2011: s.347).

Literatürdeki vergi rekabeti ile ilgili temel tartışmalardan biri kurumlar vergisi oranındaki dibe doğru yarış ve bunun sermaye mobilitesi üzerindeki etkisidir(Çelikkaya, 2010: s. 50).

Mali rekabet iki tür etkinsizlik yaratmaktadır. Birincisi, rekabet nedeniyle kaynak dağılımı kamusal mallardan özel mallara doğru değişmektedir. Mali rekabetin yarattığı ikinci etkinsizlik ise kamu harcamalarının bileşiminde ortaya çıkmaktadır(Göker, 2008: s. 132).

## **GİRİŞ - KÜRESELLEŞME**

Kalkınma kavramının aksine, küreselleşmenin yeterli bir kavramsal olgunluğa ulaştığı ve üzerinde fikir birliği oluşan bir tanımı olduğu söylenemez. Bununla birlikte, küreselleşmenin en yaygın kullanımında mal ve hizmetlerin, üretim faktörlerinin, teknolojik birikimin ve finansal kaynakların ülkeler arasında serbestçe dolaşabildiği ve faktör, mal, hizmet ve finans piyasalarının giderek bütünleştiği bir süreç anlamını taşıdığı söylenebilir. Bu alanlarda ulus devletlerin etkisinin giderek zayıflaması, buna karşılık çokuluslu şirketlerin başta bir rol üstlenmesi de küreselleşme sürecinin en temel özellikleri arasında yer almaktadır. İktisat dışındaki sosyal bilimcilerin ise küreselleşme sürecinin “sosyal ilişkilerde ve karşılıklı bağımlılıkta dünya çapında artı” gibi özelliklerini ön plana çıkardıkları görülmektedir (Şenses, 2004: s. 17).

Gelir dağılımı ve yoksulluğa ilişkin göstergeler, sayısal verileri yayınlayan kuruluşlara göre de farklılık göstermekle birlikte, neoliberal küreselleşme döneminde gelir dağılımının gerek ülke grupları gerekse ülkeler içinde bozulduğu ve yoksulluğun artarak kaygı verici boyutlara ulaştığını göstermektedir. Nüfusun en düşük gelirlili beşte birlik kısmının toplam gelir veya tüketim içindeki payı Brezilya ve Botswana'da % 2,2, Honduras ve Güney Afrika'da % 2,0, Sierra Leone'de ise % 1,1 gibi çok düşük seviyelerdedir. Yoksulluk ise başta Güney Sahra ülkeleri olmak üzere birçok gelişmekte olan ülkede nüfusun önemli bir kesimini etkisi altına almıştır. Yoksulluk, Nijerya'da % 70,2, Zambiya'da % 63,7, Madagaskar'da % 49,1 ve Gana'da % 44,8 gibi çok yüksek oranlara ulaşmıştır. Son yıllarda yüksek büyüme performanslarıyla dikkatleri üzerine çeken Hindistan'da ve özellikle Çin'de dahi eşitsizliklerin giderek arttığı gözlenmektedir. Her iki ülkede hızlı büyümenin, kırsal kesimde yaşayan geniş kitlelere ulaşmadığına dikkat çekilmektedir( Kahn ve Yardley, 2004, Aktaran Şenses, 2004: s.17).

Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon ve gittikçe artan finansal entegrasyonun sonucu olarak ülkelerin, finansal sermayeyi ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük efektif vergi oranları uygulamaları veya vergi yükünü düşürmek için vergisel teşvik uygulama çabaları olarak tanımlanabilir. Küreselleşme sonucu mobilitesi artan yabancı sermayeyi (portföy yatırımlar – doğrudan yabancı yatırımlar) çekebilen ülkeler fayda sağlarken (yararlı vergi rekabeti) bu rekabete karşı koyamayan veya koymakta geciken ülkeler zarara(haksız vergi rekabeti) uğramaktadır.

Küreselleşme ile birlikte artan uluslararası entegrasyonlar ülkelerin vergileme hak ve kapasiteleri üzerinde önemli etkilerde bulunmuştur. Bu durum vergileme alanında klasik yöntemler dışında yeniarayışların yaşanmasına yol açmıştır. Bu süreçte yaşanan önemli gelişmelerden biri de vergilerin ülkeler arasında bir rekabet aracı olarak kullanılmaya başlanması olmuştur. Özellikle de yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi oranlarında, tarifelerinde, matrahlarında ve vergi yüklerinde bir dizi ayarlamalar yapmak suretiyle vergileri bir teşvik aracı olarak kullanmaya başlamıştır. Bunun sonucunda ülkelerin vergi yapılarında önemli bir dönüşüm yaşanmıştır.

Ülkelerin vergi yapılarındaki dönüşümler gelir üzerinden alınan vergilerin oranlarının indirilmesi ve vergisel teşviklerin artırılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergisel teşvikler ve gelir üzerinden alınana vergilerin indirimi ile yabancı sermayeyi çekebilen ülkeler fayda sağlarken bunu başaramayan ülkeler vergi rekabetinin zararları ile karşılaşabilmektedir. Zararlı vergi rekabetine örnek teşkil eden vergi cennetleri diğer ülkelerin vergi gelirlerinde bir aşınmaya sebep olabilmektedir.

Türkiye'deki vergi yükü dağılımını incelediğimizde dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içerisinde ki payı %30 civarlarında görülmektedir. Bu durumun sebeplerinden bir tanesini vergi rekabeti sonucu istenilen düzeyde vergi toplayamayan vergi idaresinin, bu eksikliği dolaylı vergiler vasıtasıyla kapatmak istemesi olarak düşünülebilir.

## **VERGİ REKABETİ**

Vergi rekabeti farklı vergilendirme yetkisine sahip ülkeler arasında bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyet üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak şekilde kısmen veya tamamen vazgeçmesi şekliyle ortaya çıkarak bu sayede gelir yaratıcı ilgili faaliyeti kendi sınırları içine çekme gayretidir(Batun, 2009).

Bir başka tanıma göre vergi rekabeti, genelde bir ülkenin ekonomik refah seviyesini arttırmak, ülke içerisindeki milli sermayenin daha rekabetçi olabilmesini sağlamak ve doğrudan yabancı sermayeyi ülke içerisine çekebilmek gayeleriyle o ülkedeki vergi sistemi dolayısıyla oluşan toplam vergi yükünün bu alandaki rakip ülkelerdeki vergisel ortam göz önünde bulundurulmak suretiyle hafifletilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Çak, 2008: s. 3).

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü arttırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini hafifletmek suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi iktidar alanlarını cazip hale getirme çabasına yönelmeleri olarak tanımlanabilir (Aktan ve Vural 2004:s. 2).

Vergi rekabeti ile ilgili tanımlardan da anlaşılacağı üzere, gerek vergi oranlarının indirilmesi, gerekse istisna, muafiyet, indirim gibi vergisel teşviklerle ülkelerin kendi iktidar alanlarını uluslararası yatırımları için cazip hale getirme ve ekonomik refahı artırma gibi olumlu niyetleri, bu konudaki mevcut politikaların ortaya çıkış noktasını meydana getirmektedir.

Vergi rekabeti ile ilgili tanımlara bakılarak, vergi rekabetinin üç unsurunun olduğu söylenebilir;

1. Vergi rekabeti, birey ve işletmelerin uluslararası vergi rekabeti gücünü arttırarak yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.
2. Vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir. Uluslararası vergi rekabetinde yükümlüler, kendileri için daha elverişli vergi sistemine sahip ülkeleri tercih ederler.
3. Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleştirilmesidir.

Vergisel teşvikler, yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye tek başına yeterli olmamaktadır. Vergisel teşviklerin yanı sıra ülkedeki siyasi ve ekonomik istikrar, sosyal, fiziki ve iletişim altyapısı, nitelikli iş gücü, işgücü maliyeti, bankacılık sistemi gibi bazı vergi dışı etkenler de yabancı sermayeyi çekmekte etkili olmaktadır. Ancak vergi dışı koşullar aynı kalmak şartıyla özellikle mobilitesi yüksek olan dolaysız vergiler (gelir vergisi-kurumlar vergisi) vergi rekabeti açısından büyük önem taşımaktadır. Dolaysız vergilerin bu önemini Meussen yaptığı bir çalışmada, şirketlere yönelik efektif vergi oranlarındaki %1'lik bir indirimin, ilave yabancı yatırımları %3,3 oranında arttırabileceğini belirtmiştir (Giray, 2005: s. 96).

Vergi rekabeti, rekabet edenlerin konumuna göre yatay ve dikey vergi adaleti ya da vergi rekabetine taraf olan ülkelerin elde ettikleri sonuca göre yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti olarak sınıflandırılabilir.

### **Yararlı Vergi Rekabeti**

Vergi rekabetinin yararlı sonuçlar ortaya çıkardığını ileri sürenler, ekonomide rekabetin tüm formlarının yararlı sonuçlar meydana getirdiğini belirtmek suretiyle vergi rekabetinin de piyasalar, iş çevreleri ve devletler üzerinde olumlu gelişmelere neden olduğunu ifade etmektedirler. Bu yazarlara göre vergi rekabeti, tasarrufları arttırmak suretiyle bireylerin refah seviyelerinde bir artışa neden olmaktadır. Yatırımlar ve kayıtlı tasarruflar üzerindeki yüksek vergi oranları, büyümenin unsurları

arasında yer alan yatırım ve tasarrufları olumsuz etkilemekte ve daha az iş yaratılmasına sebebiyet vermektedir. Yine çalışan kesim üzerindeki vergilerin yüksek tutulması da, hem işverenler açısından maliyetleri arttırmakta hem de çalışanlar açısından boş zamanın alternatifi olan çalışmayı daha az çekici hale getirmektedir. Tüm bu nedenler, genel olarak büyüme üzerinde negatif bir etkiye sahiptir (Punto, 1998: s. 72, aktaran Jafarov, 2013: s. 27).

Vergi rekabetinin yararlarını sıralayacak olursak;

1. Dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi tabanının genişletilerek daha fazla gelir elde edilmesi.
2. Vergi rekabeti ile kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımını sağlanarak, dünya genelinde refah ve yaşam standartları yükseltilebilir.
3. Vergi indirimi sonucu vergi gelirlerinde azalma yaşayan ülkeler, kamu hizmetlerini seçmenlerin tercihlerine göre daha etkin kullanırlar.
4. Vergi rekabeti, yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir.
5. Vergi rekabeti yatırımların artmasını sağlar. Yatırımların artması dolayısıyla istihdam artar.
6. Yüksek vergi oranları mükellefleri vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yöneltmektedir. Vergi rekabeti sonucu vergi oranlarının indirilmesi vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir.
7. Vergi rekabeti mali disiplini sağlayabilir.
8. Vergi rekabeti refah düzeyini arttırabilir.

### **Zararlı Vergi Rekabeti**

Vergi rekabeti eğer ölçsüz bir şekilde ülkelerin vergi oranlarını dibe doğru bir yarışa götürüyorsa ve bundan dolayı vergilendirilebilir matrahların vergi dışına çıkmasına sebep oluyorsa, artık zararlı bir duruma gelmiş olarak nitelendirilebilir (Çak, 2008: s. 9).

Zararlı vergi rekabeti üzerinde yapılan tartışmaların arka planında ülkelerin izlediği rekabetçi vergi politikalarının mobil üretim faktörleri üzerinde çarpıtıcı etkiler meydana getirmesi ve bu bağlamda ülkelerin birbirleri üzerine olumsuz mali dışsallıklar oluşturmasıdır (Eyupgiller, 2002: s. 23).

Ülkelerin, yabancı sermayeyi çekebilmesi için bireylerin ve kurumların yatırım kararlarını etkilemeye çalışması ve özellikle sermaye dolaşımını kendi ülkesine çekebilme çabası, uluslararası vergi rekabetini ortaya çıkarmaktadır. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken bu noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği ya da vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır.

Bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadırlar. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir. Bu tür vergi rekabetine “zararlı veya adil olmayan (haksız) vergi rekabeti” denilmektedir. Zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla, uluslara-

rası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir (Karaca, 2001: s. 90).

OECD zararlı vergi uygulamaları ilgili çeşitli raporlar yayınlamıştır. Uluslararası vergi rekabeti kavramının zarar verici olduğu yolundaki vurguların kaynağını OECD'nin 1998 tarihli 'Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun' raporu oluşturmaktadır. OECD yayınladığı bütün raporlarında vergi rekabetinin ulusal ve uluslararası alanlardaki zararlı yönünü vurgulayarak, bu konuda uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi ile ne tür önlemler alınması gerektiği konusunda vurgularda bulunmuştur.

1998 tarihli OECD raporunda küreselleşmenin ve bunun sonucu olarak sermayenin ülkeler arasında dolaşım kabiliyetinin artmasının son yıllarda dünya genelinde vergi indirimlerine neden olduğu vurgulanmıştır. Rapora göre, sermaye üzerindeki uluslararası dolaşım engellerinin büyük ölçüde kalktığı günümüz dünyasında vergi yükümlülerine cazip vergi olanakları sunarak sermayeyi kendisine çekmeyi amaçlayan ülkeler, diğer ülkelerde matrah aşınmalarına ve refah kayıplarına neden olabilmektedirler (Ferhatoğlu, 2006: s. 88).

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerine genel bir çerçeve içerisinde bakacak olursak:

1. Vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik sonucu mali bozulmaya sebep olabilmesidir. Vergi rekabeti sonucu kaynaklarını etkin bir biçimde vergilendiremeyerek, gelirleri giderlerini karşılamayacak duruma gelen ülkeler dibi doğru bir yarış içerisinde girerek yanlış vergi politikaları uygulayabilmekte ve bunun sonucunda ülkelerin vergi matrahları erozyona uğrayarak mali bozulma gerçekleşebilmektedir (Kılıçarslan, 2005: s. 42).
2. Vergi rekabeti vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilmektedir. Vergi rekabeti sonucu ülkelerde vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaymaktadır. Vergi yükünün sermayeden, emek gayrimenkul, harcama vergileri üzerine kayması vergi sisteminin adillliğini ve bütünlüğünü zedelemekte ve bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olmaktadır.
3. Vergi rekabeti serbest piyasa önünde bir engel oluşturmaktadır. Vergileme kaynaklı faktörler, yatırım ve tasarruf kararlarında sapmalara yol açabilmektedir. Nitekim yatırımların getiri oranları düşünülmeden, etkinlik analizi yapılmadan, vergisel avantajlara bakılarak yapılması etkinlik kaybına yol açmaktadır (Karaca, 2001: s. 90).
4. Vergi rekabeti kamu hizmeti sunumunda etkililiği bozabilir. Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi oranlarında indirime gitmek zorundadırlar. Dolayısıyla vergi kaybına uğrayan devletlerin gelir sağlama ayağı sakat kalmaktadır. Gelir ayağı sakat kalan devletler, bu açığı kapatmak için iç ve dış borçlanmaya gitmekte ya da kamusal hizmetleri sınırlandırabilmektedir (Kazgan, 2002: s. 235).
5. Vergi rekabeti sosyal devletin zarar görmesine sebep olabilmektedir. Vergi rekabetini savunanların argümanlarının temelinde kamu harcamalarının özel harcamalara göre kötü olduğu görüşü yatmaktadır. Hâlbuki refah devleti sadece ekonomik açıdan değerlendirilmemektedir. Verimlik, muhasebe tutar gibi fayda maliyet hesapları yapılarak hesaplanamaz. Maliyetleri düşürmek mümkündür. Ancak bu durumda başka dışsallıkların ortaya çıkması beklenmelidir.

Vergi rekabeti savunulurken hareket maliyetleri ve engelleri hesaba katılmamaktadır. Dolayısıyla vergi rekabeti aslında pahalı bir rekabet olmaktadır (Benk, 2004).

## ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI

OECD 1998 yılında yayınladığı raporda, zararlı vergi rekabeti uygulamalarını **tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri** olarak göstermiştir.

### Tercihli Vergi Rejimleri

Zararlı tercihli vergi rejimi kavramı, diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimlerini ifade etmektedir (Ekemkçi, 2003: s. 11). Tercihli vergi rejimlerinin varlığı ev sahibi ülkenin iç piyasasında arz ve talebi olmayan veya az olan faaliyetlerin konuşlanmasını teşvik edebilir (Günaydın ve Benk, 2003: s.151).

OECD 1998 yılında yayınlamış olduğu raporda tahrip edici vergi rejimlerinin özelliklerini belirtmiştir;

- **Düşük veya sıfır oranlı vergi:** Düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulaması, vergi tarifesindeki oranların düşüklüğü yada vergi matrahının yeterli ölçüde tanımlanmamasından dolayı, ödenen verginin gerçekte elde edilen gelirin küçük bir bölümünü oluşturmasıdır.
- **Rejimin konuluş amacının korunması (Ring-fencing of regimes):** Ülkelerin sağladığı vergisel kolaylıklardan, kendi vatandaşlarının bu imkânlardan faydalanmasını önleyici tedbirlerin koyulmasını ifade eder. Böylece ülkeler vergileme alanında kendi iç tabanlarını korurken rakip ülkelerin vergi tabanının erozyona uğramasını sağlarlar.
- **Şeffaflık eksikliği:** İdare, şeffaflığın olmadığı bir yerde kuralları keyfi olarak kullanarak, mükellefler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır.
- **Etkin bilgi alışverişinin eksik oluşu:** Bu rejimde, ülkeler diğer ülkelere mükellefleri hakkında bilgi vermeyi kabul etmemektedirler.

OECD'nin yayınlamış olduğu raporda yukarıda belirtilen 4 ana kıstasın yanında tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde yararlanabilecek 6 yardımcı kıstas daha sunmuştur. Söz konusu kıstaslar şunlardır (Hoşyumruk, 2003: s. 24):

- Suni olarak tanımlanmış (yapay gerekçelere dayanan) istisna ve indirimler içeren vergi matrahı,
- Uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerinin uygulanması,
- Yurtdışı kaynaklı gelirlerin vergiden istisna edilmesi,
- Vergi oranlarının veya matrahın pazarlığa tabi olması,
- Bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının uygulanması,
- Çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması.

## Vergi Cennetleri

Vergi cenneti kavramı son yıllarda kullanılmaya başlanılsa da vergi cennetlerinin ortaya çıkışı, verginin meydana gelmesi ile aynı döneme denk düştüğü, Antik Yunan'da tüccarların ithal edilen ürünlerden alınan % 2 oranındaki ithalat vergisinden kaçmak için mallarını Atina'nın açığında bulunan adalarda depoladıkları ve Orta Çağ'da bazı zengin kentlerin de bölgelerindeki ticaretin vergisel uygulamalar ile teşvik edilmesi sonucu oluştuğu bildirilmektedir (Aktan ve Vural, 2004: s.11). Yakın çağlarda ise I. Dünya Savaşından sonra ABD ve İngiltere'de vergi oranlarının artmasından dolayı sermaye, yurt dışına transfer edilmeye başlanmıştır. Özellikle İngiltere'de yüksek gelir elde edenlerin, yüksek vergi oranları sonucu yüksek miktarda vergi ödemelerinden dolayı vergi cennetlerinin gelişmesinde önemli rol oynadıkları söylenebilir (Öz, 2005: s.126). Modern vergi cennetlerinin en eskisi İsviçre olarak kabul edilir. İsviçre, İkinci Dünya savaşının öncesinde ve savaş döneminde güvenli bir ada olma niteliğine sahip olması sebebiyle sermaye çekebilen bu ülke, savaş sonrasında da savaşan ülkelerin, kayıplarını telafi etmek için vergi oranlarını artırmaları üzerine bu durumunu daha da pekiştirmiştir (Aktan ve Vural, 2004: s.11).

Çok uluslu şirketler, uluslararası ticari faaliyette bulunmaları esnasında karşılaştıkları bir biri ile uyumlu olmayan vergi anlaşmaları ve çifte vergilenme ile baş edebilmek için vergi cennetlerinde faaliyette bulunmayı tercih etmişler ve özellikle, borç ilişkisi yoluyla ödenen faizlerin gider yazılabilmesi ve yurt dışından bağlı şirketlerden elde edilen temettülerin vergi erteleme yoluyla vergileme dışı bırakılması bu dönemde uluslararası doğrudan yatırımların önemli bir özelliği olmuştur (Öz, 2005: ss.126-127).

Vergi cenneti ile ilgili literatürdeki vergi cenneti tanımını tam olarak karşılayamamaktadır. Bu tanımlara göre vergi cenneti ülkeler, vergi sistemlerinde sıfır ya da düşük oranlı vergi uygulayan ülkelerdir. Ancak ülkeler ekonominin durumuna göre belli sektörlerde vergisel kolaylıklar yapmak durumundadırlar. Dolayısıyla vergisel kolaylık uygulayan her ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek yanlış olur. Vergi cenneti ülkeleri belirlerken OECD'nin 1998 yılında yayımlanmış olduğu rapordaki kıstasları göz önünde bulundurabiliriz. Bu kıstaslar:

- **Hiç vergi uygulanmaması ya da nominal vergi uygulanması:** Bu kritere göre bir ülkenin vergi cenneti sayılabilmesi için ya hiç vergi ödenmemesi ya da ödenen verginin, elde edilen gelirin çok küçük bir bölümünü oluşturması gerekmektedir.
- **Bilgi değişiminden kaçınılması:** Vergi cenneti ülkeler yasal ve idari düzenlemelerle, mükelleflerin bilgilerini vermekten kaçınan ülkelerdir. Etkin bilgi değişiminin olmadığı vergi cenneti ülkeler, kara para aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için sığınak hale gelmektedir.
- **Sistemin şeffaflıktan yoksun olması:** Vergi cenneti ülkelerde, mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi oranları yâda vergi matrahı konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkân sağlayan idari ve yasal düzenlemelerin mevcut oluşu ve bu ülkelerin vergi idarelerinin diğer ülkelere tamamı ile kapalı olması, vergi sisteminin şeffaf olmadığının göstergesi olarak kabul edilir.
- **Belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması:** Vergi cenneti ülkelerde kişi ve kurumlar, belirli bir düzeyde faaliyette bulunmak zorunda değildirler. Asli faaliyet vergi



cenneti ülkede gerçekleşmemekte, buralarda faaliyette bulunan kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir daire, bir masa, bir telefon, iyi ihtimal ile bir sekreterden öteye geçmemektedir. İşlemler ise sadece kâğıt üzerinde kalmakta ve sanki buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Örneğin, 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunmaktadır. Yine dünyaca ünlü spekülör Soros, 21 milyar dolarlık fonun %90 ile danışmanlık yaptığı yüz milyarlarca doları, vergi cennetleri üzerinden yürütmektedir. (AKTİŞ Muhammet)

## **VERGİ REKABETİNİN VARLIĞINA İLİŞKİN BULGULAR VE ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ DEĞİŞMELER**

Vergi rekabetine karşı alınabilecek önlemler tek taraflı da olabilmektedir. Fakat bu tek taraflı mücadelelerin etkili oldukları pek söylenemez. Tek taraflı önlemlerin başında da gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler, birtakım ülkelerin vergi sistemlerini yeniden yapılandırması ile sistemlerine ikili gelir vergisi modelini getirmeleri gelmektedir. Birçok ülke yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek için, vergi rekabetinden sağlayacağı yarar ile uğrayacağı zarar arasında bir denge kurmak adına vergi oranlarında ya indirime gitmekte, ya da oranları artırma yolunu seçmektedirler (Özel, 2009: s. 341).

Ülkeler oluşan zararlı vergi rekabetine karşı başvurdukları ilk yol dolaysız vergilerde yani gelir ve kurumlar vergisinde gerçekleştirdikleri indirimler ve vergi matrahını genişletmeye yönelik düzenlemeleridir (Yıldız, 2005: s. 50). Ayrıca ülkeler bu indirimlerin yanında vergi sistemlerine dışarıdan gelebilecek olumsuzluklara karşın birtakım vergisel düzenlemelere de yer vermişlerdir (Peker, 2012: s. 67). OECD ülkelerinde yıllar itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında bu durum daha iyi anlaşılabilir.

**Tablo 1: OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (1985-2010)**

| Ülkeler       | 1985 | 1990 | 1995 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Avustralya    | 60   | 49   | 47   | 47   | 47   | 47   | 47   | 45   | 45   | 45   | 45   |
| Avusturya     | 62   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   |
| Belçika       | 76   | 55   | 58   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   |
| Kanada        | 50   | 44   | 44   | 29   | 29   | 29   | 29   | 29   | 29   | 29   | 29   |
| Şili          | -    | -    | -    | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   |
| Çek Cum.      | -    | -    | -    | 32   | 32   | 32   | 32   | 32   | 15   | 15   | 15   |
| Danimarka     | 73   | 68   | 64   | 59   | 59   | 59   | 59   | 59   | 62.3 | 62.3 | 55.4 |
| Finlandiya    | 65   | 64   | 63   | 53.5 | 52.5 | 52.2 | 51.4 | 51   | 50.7 | 49.8 | 49.6 |
| Fransa        | 65   | 53   | 51   | 48.1 | 48.1 | 48.1 | 40   | 40   | 40   | 40   | 41   |
| Almanya       | 65   | 65   | 66   | 48.5 | 45   | 42   | 42   | 45   | 45   | 45   | 45   |
| Yunanistan    | 63   | 50   | 45   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 45   |
| Macaristan    | -    | -    | -    | 40   | 38   | 38   | 36   | 36   | 36   | 36   | 32   |
| İzlanda       | 63   | 56   | 40   | 25.8 | 25.8 | 24.8 | 36.7 | 35.7 | 35.7 | 37.2 | 46.3 |
| İrlanda       | 65   | 58   | 48   | 42   | 42   | 42   | 42   | 41   | 41   | 46   | 47   |
| İtalya        | 81   | 66   | 67   | 45   | 45   | 43   | 43   | 43   | 43   | 43   | 43   |
| Japonya       | 70   | 65   | 65   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   | 50   |
| Kore          | 65   | 60   | 48   | 36   | 36   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   |
| Lüksemburg    | 57   | 57   | 56   | 39   | 39   | 39   | 39   | 39   | 39   | 39   | 39   |
| Meksika       | 55   | 55   | 40   | 34   | 33   | 30   | 29   | 28   | 28   | 28   | 30   |
| Hollanda      | 72   | 72   | 60   | 52   | 52   | 52   | 52   | 52   | 52   | 52   | 52   |
| Y. Zelanda    | 62   | 66   | 33   | 39   | 39   | 39   | 39   | 39   | 39   | 38   | 33   |
| Norveç        | 64   | 54   | 42   | 47.5 | 47.5 | 47.5 | 40   | 40   | 40   | 40   | 47   |
| Polonya       | -    | -    | -    | 40   | 40   | 50   | 40   | 40   | 40   | 32   | 32   |
| Portekiz      | 69   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 42   | 42   | 42   | 42   | 45.9 |
| Slovakya Cum. | -    | -    | -    | 38   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   |
| İspanya       | 66   | 56   | 56   | 45   | 45   | 45   | 45   | 43   | 43   | 43   | 43   |
| İsveç         | 80   | 72   | 58   | 57   | 56.7 | 56.8 | 56.8 | 56.8 | 56.7 | 56.7 | 56.6 |
| İsviçre       | 33   | 33   | 35   | 40.4 | 40.4 | 40.4 | 40.4 | 40.4 | 40   | 40   | 40   |
| İngiltere     | 60   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   | 40   |
| Amerika       | 50   | 33   | 42   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   |

En üst gelir dilimine uygulanan oranlardır.

**Kaynak:** Öz ve Yaraşır, 2009: s. 18, Susam ve Oktayer, 2012: s. 180

Tablodan da görüleceği üzere, 1985 yılından bu yana OECD'nin gelişmiş ülkelerinde kişisel gelir vergisi oranları düşürülmüştür. Vergi oranlarındaki bu değişiklikler yabancı sermaye yatırımlarının hareketliliğini ve miktarını artırmıştır (Öz ve Yaraşır, 2009: ss. 18-19). Söz konusu indirimler kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler kadar olmasa da, gelir vergisi oranlarında da 1980'lerden itibaren görülmektedir. Türkiye'de yapılan düzenleme sonucu üst dilim oranı %40'tan %35'e düşürülmüştür. Bu oran da birçok ülke ile karşılaştırıldığında avantajlı bir durum ortaya koymaktadır.

Aynı durum kurumlar vergisi oranlarında da görülmektedir. Kurumlar vergisi oranları da 1980'lerden itibaren düşme eğilimi göstermiştir. Kurumlar vergisi oranlarının düşmesi toplam yatırım miktarını artırmış ve böylece kurumlar vergisi mükellefiyeti artmıştır. Düşük vergili ülkelerde kurumlar

vergisi gelirinin artmasının sebebi de, yüksek vergili ülkelerde kurumlar vergisinden kaçış için sermaye hareketliliğinin artmasıdır. Örneğin, İrlanda'nın 2000 yılında 3,8 milyon nüfusuyla Japonya ve İtalya'dan daha fazla doğrudan yabancı yatırımları çekebilmesinin nedeni, imalat, finansal hizmetler ve diğer alanlarda uygulamış olduğu %10 oranındaki kurumlar vergisidir. BM'ye göre İrlanda, büyüme ve rekabet göstergelerine göre gelişmiş ülkeler arasında dinamik bir ülke olarak belirtilmektedir (Akmaz, 2007).

Özellikle sermaye birikimi yetersiz olan ülkelerin bu indirimleri uygulamalarındaki amaç yabancı sermayeyi kendi alanlarına çekebilmek, bu yolla ekonominin canlanmasını sağlamaktır. Sermayeyi ülkeye çekebilmedeki en önemli koz da kurumlar vergisi olmuştur (Günaydın ve Eser, 2005: s. 128). OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranlarındaki yapmış olduğu değişikliklere bakıldığında bu durum daha net bir şekilde anlaşılmaktadır.

Tablo 2'den de görüleceği gibi, 1980'li yıllardan itibaren OECD ülkelerinde uygulanan ortalama kurumlar vergisi oranında hızlı bir azalış gerçekleşmiştir. 1981 yılında %47,6 düzeyinde olan kurumlar vergisi ortalama oranı yıllar itibariyle bir azalış göstererek 2010 yılında %25,9'lara kadar gerilemiştir. Ülkeler bazında bakıldığında ise her bir ülkede kurumlar vergisi oranının seyri farklılık göstermektedir. Bununla birlikte ülkelerin gelişmişlik düzeyidir. Nitekim İrlanda %72'lik indirimle kurumlar vergisinde en büyük indirimi gerçekleştiren ülke iken Finlandiya (%58), Avusturya (%55) ile İrlanda'yı takip etmektedir. Yapmış olduğu kurumlar vergisi indirimi açısından İspanya ise son sıradadır. İleriki bölümlerde ki tablolardan da görüleceği üzere Türkiye kurumlar vergisinde 1980'den sonra günümüze kadar %60'lık bir indirim uygulamıştır. OECD ülkeleri açısından değerlendirdiğimizde Türkiye, İrlanda'dan sonra en yüksek kurumlar vergisi indirimi uygulayan ikinci ülke olmuştur.

Yapılan bu indirimlerin başarılı olup olmadığının değerlendirilmesi iyi yapılmalıdır. Çünkü doğrudan uluslararası yatırımları çeken ülkeler sıralamasında yer alan on ülkeden bazıları ABD, Fransa, Almanya, İngiltere, Belçika olduğu ve söz konusu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında Almanya haricinde ciddi indirimlerde bulunmadıkları görülmektedir (Çak, 2008: s. 15).

Yapılan çalışmalar göstermektedir ki, artan sermaye hareketliliğinin kurumlar vergisi oranlarını düşürme yönünde bir baskı oluşturduğu ve bunun emek geliri üzerindeki efektif vergi oranını artırdığı yönündedir. Aslında bu dibe doğru bir yarıışı destekleyici olup tam bir kanıt değildir. Çünkü çok uluslu şirketler, vergi oranlarına rağmen altyapısından, doğal kaynaklarından, teknolojisinden, işgücünden faydalanmak istedikleri ülkelerde yatırım yapmaya devam etmektedirler. Bu da büyük ölçekteki ülkelerin neden kurumlar vergisi oranlarını çok düşürmediğinin sonucudur. (Çelikkaya, 2010: s. 50)

**Tablo 2: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları**

| Ülkeler     | 1981 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Avustralya  | 46   | 46   | 39   | 36   | 34   | 30   | 30   | 30   | 30   | 30   | 30   |
| Avusturya   | 55   | 55   | 30   | 34   | 34   | 25   | 25   | 25   | 25   | 25   | 25   |
| Belçika     | 48   | 45   | 42   | 40,2 | 40,2 | 34   | 34   | 34   | 34   | 34   | 34   |
| Kanada      | 50,9 | 49,4 | 41,5 | 42,9 | 43,6 | 34,5 | 34,1 | 34,1 | 31,7 | 31,3 | 29,5 |
| Şili        | -    | -    | -    | -    | 15   | 17   | 17   | 17   | 17   | 17   | 17   |
| Çek Cum.    | -    | -    | -    | 41   | 31   | 26   | 24   | 24   | 21   | 20   | 19   |
| Danimarka   | 40   | 50   | 40   | 34   | 32   | 28   | 28   | 25   | 25   | 25   | 25   |
| Finlandiya  | 61,5 | 61,8 | 44,5 | 25   | 29   | 26   | 26   | 26   | 26   | 26   | 26   |
| Fransa      | 50   | 50   | 42   | 36,7 | 37,8 | 35   | 34,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 |
| Almanya     | 60   | 60   | 54,5 | 55,1 | 52   | 38,9 | 38,9 | 38,9 | 30,2 | 30,1 | 30,1 |
| Yunanistan  | 45   | 49   | 46   | 35   | 40   | 32   | 29   | 25   | 25   | 25   | 24   |
| Macaristan  | -    | -    | 40   | 18   | 18   | 16   | 17,3 | 20   | 20   | 20   | 19   |
| İzlanda     | -    | -    | -    | -    | 30   | 18   | 18   | 18   | 15   | 15   | 15   |
| İrlanda     | 45   | 50   | 43   | 38   | 24   | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| İtalya      | 36,3 | 46,4 | 46,4 | 53,2 | 37   | 33   | 33   | 33   | 27,5 | 27,5 | 27,5 |
| Japonya     | -    | -    | 50   | 50   | 40,9 | 39,5 | 39,5 | 39,5 | 39,5 | 39,5 | 39,5 |
| Kore        | -    | -    | -    | -    | 30,8 | 27,5 | 27,5 | 27,5 | 27,5 | 24,2 | 24,2 |
| Lüksemburg  | -    | -    | -    | -    | 37,5 | 30,4 | 29,6 | 29,6 | 29,6 | 28,6 | 28,6 |
| Meksika     | 42   | 42   | 36   | 34   | 35   | 30   | 29   | 28   | 28   | 28   | 30   |
| Hollanda    | 48   | 43   | 35   | 35   | 35   | 31,5 | 29,6 | 25,5 | 25,5 | 25,5 | 25,5 |
| Y. Zelanda  | 45   | 45   | 33   | 33   | 33   | 33   | 33   | 33   | 30   | 30   | 30   |
| Norveç      | 50,8 | 50,8 | 50,8 | 28   | 28   | 28   | 28   | 28   | 28   | 28   | 28   |
| Polonya     | -    | -    | -    | 40   | 30   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   |
| Portekiz    | 49   | 55,1 | 40,2 | 39,6 | 35,2 | 27,5 | 27,5 | 26,5 | 26,5 | 26,5 | 26,5 |
| Slovakya Cm | -    | -    | -    | 40   | 29   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   | 19   |
| İspanya     | 33   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   | 35   | 32,5 | 30   | 30   | 30   |
| İsveç       | 57,8 | 56,6 | 53   | 28   | 28   | 28   | 28   | 28   | 28   | 26,3 | 26,3 |
| İsviçre     | 33   | 31,9 | 30,6 | 28,5 | 24,9 | 21,3 | 21,3 | 21,3 | 21,2 | 21,1 | 21,1 |
| Türkiye     | 50   | 40   | 46   | 25   | 33   | 30   | 20   | 20   | 20   | 20   | 20   |
| İngiltere   | 52   | 40   | 34   | 33   | 30   | 30   | 30   | 30   | 28   | 28   | 28   |
| Amerika     | 49,7 | 49,8 | 38,7 | 39,6 | 39,3 | 39,3 | 39,3 | 39,3 | 39,3 | 39,1 | 39,2 |
| Ortalama    | 47,6 | 47,8 | 41,3 | 36,2 | 33   | 28,2 | 27,6 | 27,2 | 26,2 | 26   | 25,9 |

**Kaynak:** Susam ve Oktayer, 2012: ss. 176-177

Ülkelerin tek taraflı olarak alacakları bu vergi indirimlerinin yanı sıra diğer bazı önlemler de bulunmaktadır. OECD bu önlemleri şöyle sıralamıştır(OECD, 1998: 40-46, aktaran Peker, 2012: s. 72).

• Ülkeler yabancı şirketlerin mali işlemlerine yönelik uluslararası standartlara uygun kurallar getirip uygulayabilirler.

• Yabancı yatırım fonlarına sahip ülkeler bu fonların zararlı vergi rekabetine yol açmayacak şekilde kullanılmasına yönelik düzenlemeler yapabilirler.

- Uluslararası işlemler ve tam mükelleflerin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerini raporlamaya yönelik kurallar getirilmeli ve diğer ülkelerle paylaşılmaya yönelik adımlar atılabilir.

- Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak ülkeler OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberini kullanabilirler.

Ülkelerin tek taraflı olarak alacakları önlemler onlara ne ülke içinde ne de ülkeler arasında bir avantaj sağlayacaktır. Çünkü vergi rekabeti evrensel bir boyut olduğundan, sorunun çözümü de evrensel bir boyuta sahiptir.

## **VERGİ REKABETİNİN 1980 SONRASI TÜRK VERGİ POLİTİKALARINA ETKİSİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNÜN SEYRİ**

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye ekonomisi de 1980'lerden itibaren serbestleşme politikaları ile bu yeni ekonomik düzene dâhil olmaya başlamıştır. Türkiye'de 1980 yılından itibaren ithal korumaları kaldırmış dışa açık ekonomi modeli benimsenmiş mal ve finans piyasalarında dünya ekonomisi ile bütünleşme sürecine girilmiştir(Susam ve Oktayer, 2012: s. 170). Nitekim Uluslararası finans kuruluşlarının özellikle IMF'nin belirlediği koşullarçerçevesinde, 1980 sonrasında Türkiye'de uygulamaya konan 24 Ocak istikrar ve yapısal uyum politikaları, kısa dönemde dış ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının sağlanmasını, uzun dönemde ise ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirerek serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesini ve dışa açılmanın sağlanmasını amaçlamaktadır (Kargı ve Özüğurlu, 2007: s. 279).

Dönem içerisinde vergi rekabetine uyum sağlamak amacıyla en önemli gelişmelerden biriside gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesidir. Arz yönlü iktisat politikası temel olarak, dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla, emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmeyi öngörmektedir (Kargı ve Özüğurlu, 2007: s. 281). Dünya uygulamaları ile karşılaştığımızda, vergi oranları açısından ülkemizdeki gelişime baktığımızda, özellikle kurumlar vergisi alanında dünyadaki vergi rekabeti ile uyumlu bir yapının sergilendiği görülür. Nitekim tablo 3'den görüleceği üzere Türkiye'de kurumlar vergisi 1981 yılında %50 oranında uygulanırken günümüze kadar bu oran %60 oranında azaltılarak %20'ye kadar indirilmiştir.Dolaysız vergilerdeki indirim sadece kurumlar vergisinde olmamış, kişisel gelir vergisinde de vergi rekabetinden dolayı Türkiye'de indirilmiştir. Ancak kurumlar vergisi ile karşılaştığımız zaman kişisel gelir vergisindeki değişim kurumlar vergisindeki değişim kadar olmamıştır. Bunun nedeni ise doğrudan yatırım yapacak firmaların-işletmelerin yer seçimi yaparken birçok faktör ile birlikte vergi oranlarını da dikkate almasıdır. Nitekim tablo 4'e baktığımızda Türkiye'de 1995 yılında gelir vergisinin en üst dilimi için %55 oranı uygulanırken bu oran 1999 yılında %45 oranına indirilmiş, 2006 yılında ise üst dilim oranı %35'e indirilmiştir. Günümüzde gelir vergisinin en üst dilimi için %35 oranı uygulanmaktadır.

**Tablo 3: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranları**

| YILLAR | VERGİ ORANLARI | YILLAR | VERGİ ORANLARI |
|--------|----------------|--------|----------------|
| 1981   | 50             | 2004.  | 30             |
| 1985   | 40             | 2005.  | 30             |
| 1990   | 46             | 2006.  | 20             |
| 1995.  | 25             | 2007.  | 20             |
| 1996.  | 25             | 2008.  | 20             |
| 1997.  | 25             | 2009.  | 20             |
| 1998.  | 25             | 2010.  | 20             |
| 1999.  | 30             | 2011.  | 20             |
| 2000.  | 33             | 2012.  | 20             |
| 2001.  | 33             | 2013.  | 20             |
| 2002.  | 33             | 2014.  | 20             |
| 2003.  | 33             | 2015.  | 20             |

**Kaynak:** (Armağan, 2007: s. 233)

**Tablo 4: Türkiye’de Gelir Vergisi Oranları ( En Üst Dilimdeki Oranlar)**

| YILLAR | 1.DİLİM | 2.DİLİM | 3.DİLİM | 4.DİLİM | 5.DİLİM | 6.DİLİM | 7.DİLİM |
|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 1995.  | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      | 55      |
| 1996.  | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      | 55      |
| 1997.  | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      | 55      |
| 1998.  | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      | 55      |
| 1999.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |
| 2000.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |
| 2001.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |
| 2002.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |
| 2003.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |
| 2004.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |
| 2005.  | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      |         |         |
| 2006.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2007.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2008.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2009.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2010.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2011.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2012.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2013.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2014.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |
| 2015.  | 15      | 20      | 27      | 35      |         |         |         |

**Kaynak:** (Armağan, 2007: s. 229)

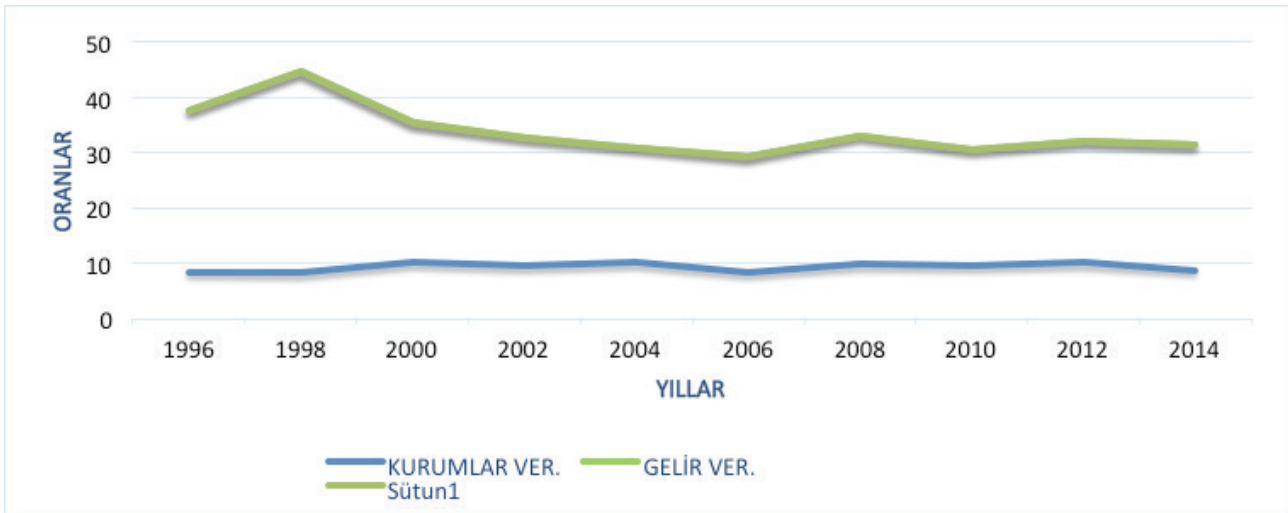
Dolaysız vergilerdeki indirimlerin yanı sıra KDV’nin yürürlüğe girmesi ve kurumlara sağlanan birçok vergisel teşviklerde Türkiye’nin vergi rekabetine uyum gösterdiğinin birer göstergesidir. Söz konusu vergisel teşvikleri özetle Gelir/Kurumlar Vergisi muafiyeti/indirimi, yatırım indirimi, serma-

ye malları ithalatında gümrük muafiyeti, sermaye mallarında katma değer vergisi muafiyeti, sübvansiyonlu krediler, yerel yönetimlerin vergilerinde indirim- muafiyet, hammadde ithalatında vergi muafiyeti, kullanılan hammaddeler için katma değer vergisi muafiyeti, hammadde ihracatında katma değer vergisi muafiyeti, ihracat gelirlerinin imtiyazlı kullanımı, zarar indirimi, son giren ilk çıkar stok değerlendirme metodu, sabit kıymetleri yenileme fonu, maliyetbedeli artırımı, yatırım indirimde endeksleme, menkul sermaye iratlarında indirim oranı uygulanması, diğer kazanç ve iratlarda indirim oranının uygulanması, zirai kazancın tespitinde maliyet bedeli artırımı, finansman giderleri kısıtlaması, araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi erteleme olarak belirtebiliriz (Yüce, 1999).

### 1980 Sonrası Türk Vergi Gelirlerinde Yaşanan Değişim

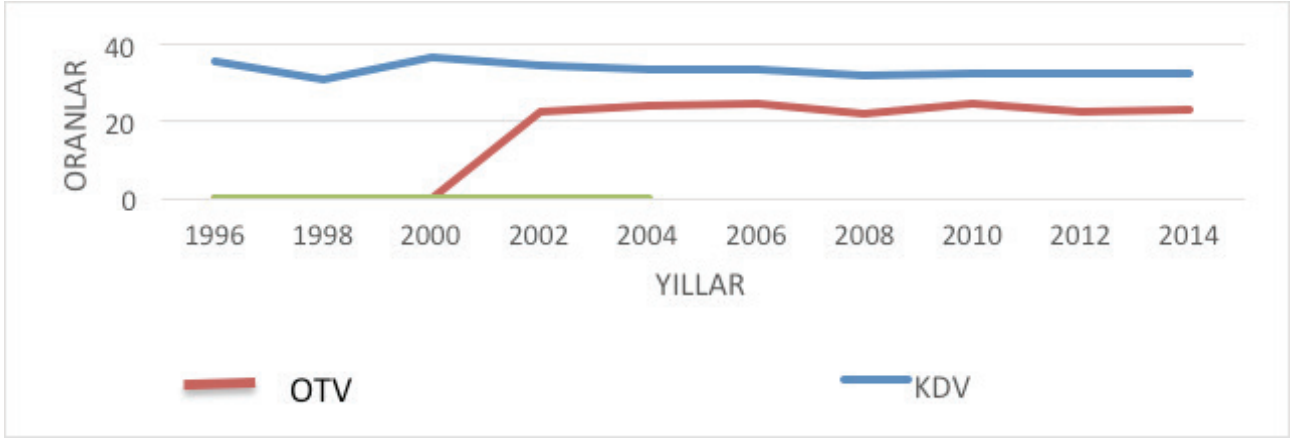
Küreselleşme ile birlikte Türkiye'nin vergi politikalarındaki değişim kuşkusuz vergi gelirleri üzerinde de etkisini göstermiştir. Grafiklerden de görüleceği üzere genel olarak Türkiye'de vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere aktarılmıştır.

**Grafik 1: 1996-2014 Yılları Arasında GV/KV'nin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçerisindeki payı**



**Kaynak:** www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

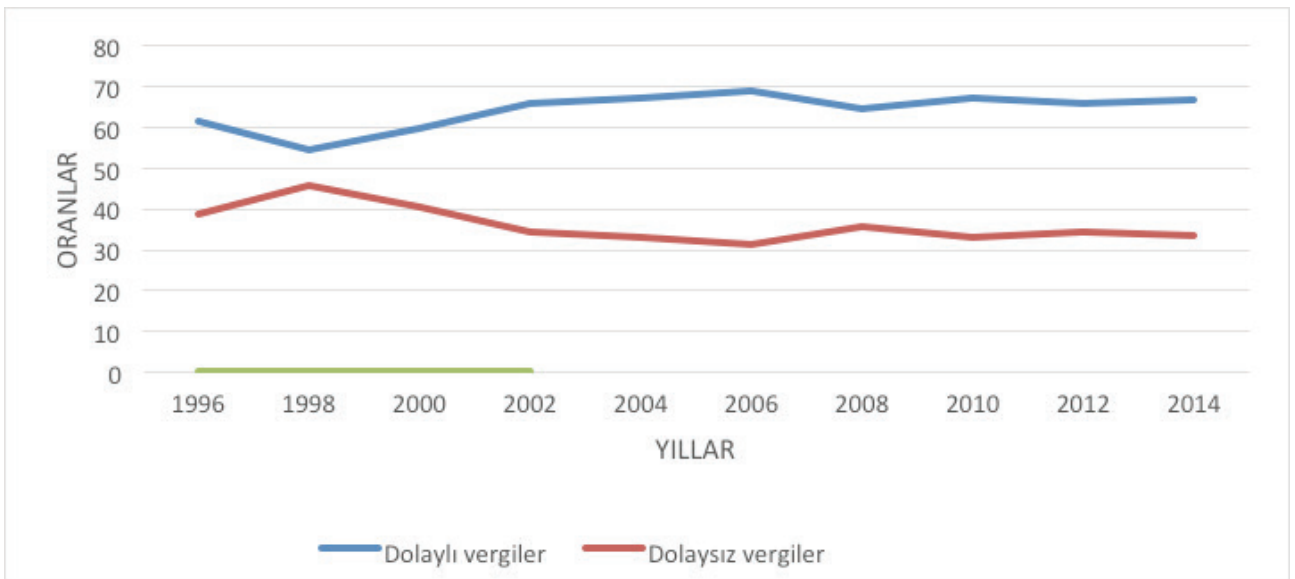
**Grafik 2: 1996-2014 Yılları Arasında KDV/ÖTV'nin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı**



**Kaynak:** www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır

Toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin merkezi bütçe vergi gelirleri arasındaki payı incelendiğinde, küreselleşmenin etkisi hemen dikkati çekmektedir. Özellikle 1985 yılında kabul edilen Katma Değer Vergisi ile 2002 yılında uygulanmaya başlanan Özel Tüketim Vergisi ile dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payının giderek arttığı görülmektedir. Nitekim tabloda da görüleceği üzere vergi gelirlerinin %54-55 civarı KDV ve ÖTV'den tahsil edilmektedir. Tabloda dikkat çeken bir başka nokta ise küreselleşme sonucu yabancı sermayeyi ülkeye çekmek ve rekabet gücünü arttırmak amacıyla Kurumlar Vergisinin payının gözle görülür şekilde azaldığı ve Avrupa Birliği'ne uyum kapsamında KDV'nin payının giderek arttığı göze çarpmaktadır. Gelir vergisinin ise daha çok ücretliler lehine bir hal alması vergide adaletsiz bir ortam oluşturmaktadır.

**Grafik 3: 1996-2014 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı**



**Kaynak:** www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır



Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde yukarıda belirtilen aynı sonuca varılmaktadır. Çünkü 1980’li yılların ilk dönemlerinde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olmasına rağmen, 1980’li yılların sonlarına doğru ve özellikle 2000’li yılların başlarından itibaren dikkat çekici şekilde dolaylı vergilerin payının yükseldiği görülmektedir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi, arz yönlü iktisat politikasının bir özelliği olmakla beraber, Katma Değer Vergisinin uygulamaya konulması ile birlikte dolaylı vergilerin sistem içerisindeki ağırlığı artmıştır. Arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla da emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmek öngörülmüştür (Güngör ve Aydın, 2011: s. 76). Bu durumda küreselleşmenin etkisiyle dolaysız vergilerde yaşanan gelir kaybının dolaylı vergiler aracılığıyla telafi edilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar vergi rekabetinin yararlı etkileri olduğuna dair görüşler olsa da tablolardan da anlaşılıyor ki vergi rekabeti, vergi yükünün adaletsiz olan dolaylı vergileri üzerine kaymasına neden olmaktadır. Gelir vergisi tahsilatının %90’nın ücretlerden oluşması ise bu durumu daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.

## SONUÇ

Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi sistemlerinde değişiklikler yapmaktadırlar. Bu değişiklikler kurumlar vergisi oranlarının indirilmesi ve vergisel teşvikler sonucu vergi yükünün azaltılması şeklindedir. Türkiye’de gelir üzerinden kurumlar vergisi ve gelir vergisi adı altında toplanan vergilerin mükerrer vergiye sebebiyet verdiği tartışılmaktadır. Yeni gelir vergisi kanun taslağında bu vergiler tek çatı altında toplanarak söz konusu sorun giderilmeye çalışılmış, bunun yanında daha sade, anlaşılır bir vergi sistemi ve teşvikler ile tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi üretimin, istihdamın ve rekabetçiliğin artırılması ilke edinilmiş görünmektedir. Ancak vergi adaletini sağlamaya dönük önlemlerin yeterli olduğunu söylemek pek mümkün görünmemektedir. Dolaylı dolaysız vergiler arasındaki dolaylı vergilerin ağırlığı halen devam etmektedir. Daha önceki GVK tasarısında NEGATİF VERGİ İADESİ adı altında dolaylı-dolaysız vergiler eşitlemeye dönük bir öneri vardı. Ancak yeni tasarıda buna yer verilmemiştir. Söz konusu uygulama mükelleflerin yıl içinde ödedikleri dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden fazla olması durumunda bu fazlalığın iadesi öngörülerek en azından dolaylı dolaysız vergilerin eşitlenmesi gerçekleştirilebilecekti.

Son olarak DPT 2004 vergi raporunda yapılan tespitler çerçevesinde vergi sisteminin daha sağlıklı işleyebilmesi için önerileri şu şekilde özetleyebiliriz;

- Ekonomik yapıda örgütlenmeyi düzenleyen, dolayısı ile koordinasyonu ve otokontrolü sağlayacak olan sistemlerin biran önce kurulması,
- Kayıt ve belge sisteminin dışına çıkmayı teşvik eden tüm vergi ve diğer kamusal nitelikli (bütçe, faiz, borçlanma, sınır ticareti, diğer ticaret politikaları gibi) politikaların yeniden bu anlamda gözden geçirilerek koordineli bir şekilde kayıt ve belge sistemine geçişi sağlayacak yapıya dönüşmesini sağlayacak çalışmaların yine biran önce başlatılması,
- Kamusal nitelikli kuruluşların sahip olduğu muaflik hükümlerinin yeniden gözden geçirilerek (rekabet, hizmetin niteliği ve kayıt belge sisteminin işleyişine en az zarar verecek nitelikte

olması, piyasayı kontrol aracı olarak ne şekilde kullanılacağı, hatta kimi kuruluşlar bazında gerekip gerekmediği -çünkü bunların bir kısmı basbayağı ticari faaliyette bulunmaktadır- gibi) daha sağlıklı bir işleyişe sokacak düzenlemelerin yapılması,

- Sektörel vergi yapıların dikkat edilmeli ve vergi politikaları oluşturulacak simülasyon modelleri ile değerlendirilmeye çalışılmalıdır (Kayıt ve belge düzeninin elverdiği ve bütün teşvikleride kapsayacak bir şekilde),
- Vergi kanunlarında tanınan istisna ve muafiyet hükümlerinin özellikle uygulama biçimlerinin mutlaka yeniden elden geçirilerek daha farklı bir yapıya oturtulması için gereken düzenlemeler biran önce yapılmalıdır. Yine bu anlamda geçici vergi peşin vergi ile bir kısım fon uygulamaları beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi matrahına endeksli oldukları için mükellefler için vergiden kaçınma gerekçelerinden biri olabilmektedirler bu yüzden bu gibi uygulamalara bir de bu gözle bakılarak daha sağlıklı geçişler yapılmaya çalışılmalıdır,
- Vergi idaresi ve yapısı hali hazırda bir muhasebe müdürlüğü gibi çalışmakta olan yapısından kurtularak kendisini geliştirecek, mükellefi daha az zora koşacak bir yapılanma içinde olmalıdır.
- Vergi kamusal politika araçlarından sadece biridir ve diğer kamusal politika araçları ile birlikte düşünülmeli ve ona göre uygulanmalıdır.
- Vergi ekonominin bütününe etkileri açısından ele alınmalı ve fiskal amacından çok sistem ve işleyiş boyutuna daha fazla ağırlık veren bir yapıya dönüştürülmelidir.

## Kaynakça

- Akdış, Muhammet., **Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizler-Beklentiler**, <http://makdis.pamukkale.edu.tr> (erişim: 05.01.2016)
- Akmaz, Kemal. (2007). **Uluslararası Vergi Rekabeti**, <http://frekansdenetim.com.tr> (erişim: 01.01.2016)
- Aktan, Coşkun Can. ve Vural, İstiklal Y. (2004). **Vergi Rekabeti**, Erciyes üniversitesi İİBF Dergisi, 22, 1-18
- Armağan, Ramazan. (2007). **Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(12), 227-252
- Batun, Mehmet. (2009). **Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, Yaklaşım Dergisi, 196
- Benk, Serkan. (2004). **Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi**, Vergi Dünyası, 273
- Benk, Serkan. ve Günaydın, İhsan.(2003). **Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri – I**, Vergi Sorunları, 179
- Çak, Murat. (2008). **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 385, Ankara.
- Çelikkaya, Ali. (2010). **Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme**, Maliye Dergisi, 159, 36-52
- Eyupgiller, Saygın. (2002) **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım, Ankara.
- Ferhatoğlu, Emrah. (2006). **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici güçleri**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(1)
- Fırat, Zerrin Yöney. (2001) **Küreselleşme Sürecinde Devletin Değişen Fonksiyonları ve Sosyal Hizmetlerin Yeri**, İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynaklar Dergisi, 3(1)
- Gedik, Melek Doğan. (2011). **Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması**, Maliye Dergisi, 160, 328-350
- Giray, Filiz. (2005). **Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutlar**, Akdeniz İİBF Dergisi, 9, 93-122
- Göker, Zeliha. (2008). **Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti**, Maliye Dergisi, 154, 121-134
- Günaydın, İhsan. ve Eser, Levent Yahya. (2005). **Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi**, Vergi Sorunlar Dergisi, 202, 123-153
- Güngör, Gonca. ve Aydın, Aykut. (2011). **Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi**, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3(2), 69-78
- Hoşyumruk, Şennur. (2003). **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1459, Eskişehir.
- Jafarov, Samir. (2013). **Küresel Vergi Rekabeti ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.

- Karaca, Yüksel. (2001). **Zararlı Vergi rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?**, Vergi Dünyası, 238,
- Kargı, Veli. ve Özüğürlü, Yasemin. (2007). **Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi**, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14(1), 275-289
- Kılıçaslan, Harun. (2005). **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa.
- Kazgan, Gülten. (2002). **Küreselleşme ve Ulus Devlet/Yeni Ekonomik Düzen**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Basım 3, İstanbul.
- Moore, Pdraig J. ve Ruane, Frances P. (2005). **Taxation And The Financial Structure Of Foreign Direct Investment**, 88, 1-31
- Özel, Salih. (2009). **Vergi Rekabeti**, Yaklaşım Dergisi, 196, 337-341
- Öz, N. Semih. (2005). **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye Hukuk Yayınları, 21, Ankara.
- Peker, İmren. (2012). **Küresel Ekonomik Düzendeki Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Susam, Nazan. ve Oktayer, Nagihan. (2012). **Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki Yansımaları**, Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar, Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul.
- Şenses, Fikret. (2004). **Neoliberal Küreselleşme Kalkınma için Bir Fırsat mı, Engel mi?**, ERC Working Paper in Economic, 1-27, (<http://www.erc.metu.edu/menu/series04/0409.pdf>)
- Öz, Ersan. ve Yaraşır Sevinç. (2009). **Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan
- Yıldız, Habib. ve Altun, Nurullah. (2006). Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF, **5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, 292-300, Tokat.
- Yıldız, Habib. (2005). **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yüce, Mehmet. (1999). **Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler**, Mevzuat Dergisi, 2(18)

**BAŞKAN-** Sayın Tacim Yaygır arkadaşımıza çok teşekkür ediyoruz.

Biz yıllar önce 1958 de bir kavram ortaya çıkmıştı, vergiyle ilgili olarak, bu kavram “Vergi armonizasyonu”ydü. Böyle de bazı hükümler vardı. İşte vasıtalı vergilerin 6’lar arasında, o zaman biliyorsunuz 6 ülke oluşturuyordu Ortak Pazarı. Bu ülkeler arasındaki vergi sistemlerini nasıl uyumlu hale getirebiliriz. Yıllarca bunlar konuşuldu.

Kavramlar tabii değişerek günümüzde artık küreselleşme süreci içerisinde vergi rekabeti, vergi cennetleri ve gelişmiş olan veya varlıklı ülkelere daha az varlıklı ve tasarrufu yetersiz olan ülkelere kaynakların aktarılması gibi konular artık günümüzde çok tartışılan konular oldu.

Arkadaşımız Tacim Bey de bu konu üzerinde ayrıntılı bir sunuşta bulundu. Sunuşu için kendisine teşekkür ediyoruz.

Değerli dostlar sabrımızı takdirle karşılıyoruz. Günün bu saatinde burada oturuyoruz ve Oturumları izliyoruz. Büyük nezaketiniz için ayrıca ben Divan olarak teşekkürlerimi arz etmek istiyorum.

Efendim Oturumumuzun hemen İkinci Kısımına geçiyoruz, Soru-Cevap kısmına. Konuşmacılarımıza yönelteceğimiz soruları hemen alalım. Mümkünse kişisel yorumları çok kısa tutalım. Lütfen söz alan arkadaşlarımız kendilerini tanıtsınlar rica ederim.

İlk sözü, buyurun efendim. Ayrıca soruyu kime yönelttiğinizi de lütfen belirtin.

## SORU-CEVAP BÖLÜMÜ

**PROF. DR. ATEŞ OKTAR (İstanbul Üniversitesi)-** Sayın Başkan, değerli konuşmacılar; güzel sunumlarınız için teşekkür ediyorum efendim.

Bendeniz İstanbul Üniversitesinden Ateş Oktar.

Sorum Sayın Doçent Doktor Burçin Bozdoğanoglu Hanımefendiye.

Çok ayrıntılı güzel bir çalışmaydı gerçekten, yani pek çok sorunun cevabını içeren bir sunumdu sunumunuz. Ancak başlıkla içerik arasında biraz mutabakatsızlık var gibi geldi, şöyle ki: Başlığımız Vergi Hukuku ve Ceza Hukukunun Normları Açısından Pişmanlık iken, Ceza Hukuku normları ile ilişkisini göremedim. Yani örneğin malum faal nedamet ya da etkin pişmanlık kurumunun belki genel olarak bir değerlendirmesini yaptıktan sonra Vergi Usul Kanununa bunun bir yansıması olan pişmanlık ve ıslah kurumunun belki değerlendirilmesi, yani bağlantının kurulması açısından sanki daha yararlı olabilirdi.

Bununla ilişkili olarak ıslah amacı değil, tahsilât amacının izlendiğini söylediniz. Eğer tahsilât amacı olsaydı belki şöyle de düşünebilir miyiz? Mesela Türk Ceza Kanununda etkin pişmanlık hükümlerinin olduğu yerlerde cezada indirim yapılıyor. Ama burada bir cezada indirim söz konusu değil. Tamamen cezanın kesilmemesi sonucu ortaya çıkıyor. Yani, en azından belki vergi aslı bakımından bir tahsilât söz konusu olsa da ceza bakımından bir Hazine kaybının ortaya çıktığını görmek mümkün.

Mücbir sebepler meselesine gelince bu da çok tartışmalı bir konu. Mücbir sebepler süreyi etkiler mi? Şimdi buradaki süre acaba dava açma sürelerine de benzer mi? Mesela bildiğiniz gibi İdari Yargılama Usulü Kanunuyla Vergi Usul Kanunu ilişkisi bağlamında, özellikle dava açma süreleri

bakımından bazı tartışmalar var. Şöyle ki, işte mücbir sebep ya da işte hangisi olursa olsun dava açma süresinin uzamasına neden olmuyor ki, İdari Yargılama Usulü Kanununda, yani Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununa yapılan atıflara rağmen.

Burada da neticede bir ceza ortadan kalkacak. Cezanın ortadan kalkmasının yanı sıra 359'uncu maddedeki hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmaması söz konusu olacak. Sizin de ifade ettiğiniz gibi bir hak diye belirttiniz değil mi? Pişmanlıktan yararlanmayı bir ödev değil. Bunu da dikkate alırsak acaba bu müesseseyi tekrar bu yönden değerlendirmek nasıl olur?

Bir de tabii ki vergi ziyana sebebiyet verme zorunluluğunun getirilmesi genel etkin pişmanlık ilkeleri açısından baktığımızda ne kadar doğru olur? Bu da benim sadece kanaatim. Çünkü yani 5 liralık bir vergi ziya doğar o zaman, gider ondan yararlanır mükellef. 5 lira, 10 lira vergi ziyana kasten sebebiyet verebilir ki sadece bu da bir kanuna karşı hile yoluna açmaz mı bize?

Benim naçizane soru, değerlendirme, katkı ne şekilde anlaşılırsa söyleyeceklerim bunlardan ibaret.

Tekrar teşekkür ediyorum, saygılarımı sunuyorum.

**BAŞKAN-** Teşekkür ederim.

Sayın Hocam...

**PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)-** Sayın Başkan, değerli konuşmacılar; hepinize teşekkür ediyorum.

Ben, Yusuf Karakoç, 9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Ben, bir değerlendirme yapacağım. Ne kadar uzun olur onu bilemiyorum, kısa tutmaya gayret edeceğim.

Önce mesai arkadaşım Burak Pınar'ın sunumuyla başlamak istiyorum.

Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağında mükellef haklarına aykırılık işlemin iptali için yeterli değildir mealindeki düzenlemeyi eleştirdiler. Bizim memleketimizde bir hak, mükellef hakları beyannamesinin hukuki niteliği tartışıldığında ben bu beyanname mevcut haliyle, bırakın kanun hükmü haline dönüştürülmesini, mevcut haliyle bile bağlayıcı etkiye sahip olması gerekir. Yargı organı bunu bağlayıcı etkiye sahip hale getirebilir diye açıklamalar yapıyordum. Şimdi kanun ona engel oluşturacak düzenleme yapıyor. Böyle bir düzenlemenin de Anayasaya uygun olduğunu söylemek mümkün değil.

Tabii incelemenin iş yerinde yapılması mı, yoksa dairede yapılması mı mükellefi daha baskı altında tutar o tartışılır. Çünkü aylarca süren incelemeler, işyerinde sizi denetleyen insanlarla bir arada olmanın da çok kolay bir şey olduğunu düşünmüyorum.

Tabii kararlardan bir iki örnek, karardan hareketle de mutlak sonuçlara ulaşmanın doğru olacağı kanaatinde değilim. Çünkü bizim hukuk dilinde ya da uygulamasında kullandığımız bir tabir vardır somut olayın özelliği diye. Somut olayın özelliğine bakarak kararları değerlendirmekte daha isabet olduğu kanaatini taşıyorum.

Susma hakkı konusunda vergi hukukçuları arasında bir farklı yaklaşım var. Bu farklı yaklaşım yargı organları arasında da var. Üzgünüm bizim Anayasa Mahkemesi bana göre daha uygun bir yaklaşım içerisinde olmasına rağmen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi susma hakkı kapsamında bu ko-

nuyu, yani gizleme hususunu değerlendiriyor. Bizdeki bu konuda görüş belirten arkadaşlar da genellikle o karara dayanarak böyle bir savunma içerisindedir ama bana göre yanlış bir temelden hareket ediyorlar. Çünkü bir ödevin yerine getirilmesini talep etmekle bir yargılama sürecinde aleyhinizde delil ibraz etmemek, delil üretmemek farklı şeylerdir. Daha o aşamaya gelmeden kişi “Ben ibraz etmiyorum, çünkü ibraz edersem beni kaçakçılık suçuyla itham edeceksin” diyorsa aslında o kaçakçılık suçunu işlediğini dolaylı bir şekilde itiraf ediyor demektir.

Böyle bir hak da eğer hak haksızlıkta böyle bir hakkın da var olduğunu söylemek mümkün değil. O zaman hiçbir kimseye siz belgelerinizi muhafaza edin, sonra da ibraz edin diyemeyiz. Böyle bir şey yok. Ama mahkemeler farklı kararlar verebilir.

Gelelim pişmanlık ve ıslah konusuna. Pişmanlık ve ıslah konusu benim doktora aşamasında bir seminer çalışmamla başladığım, ilgi duyduğum bir alandır.

Bir, pişmanlık- ıslah uyumsuzluk çözme aracı değil, anlaşmazlık çözüm yoludur. Kavramları birbirine karıştırmamak gerekir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı ıslah değildir, tahsildir. Sadece ve yalnızca yıllar itibarıyla İdarenin herhangi bir şekilde haberdar olmadığı bir vergi alacağının tahsilini sağlamak için kabul edilmiş bir müessesedir.

Dolayısıyla, orada bir cezalandırma yok ki cezadan vazgeçme var. Ceza kesmeyeceğim, ceza vermeyeceğim, sen yeter ki gel beyanda bulun. Sanki zamanında beyanda bulundun, ama vaktinde ödemedin gibi sana işlem yapacağım diyerek kabul edilmiş bir müessesedir. Bunu böyle kabul edersek ondan sonraki sanki tereddüt varmış gibi algılanan konuların çoğu kendiliğinden hallolacak demektir. Ama başka yerden yaklaşırsanız her şeyi sanki bir sorunmuş gibi dile getirmek imkânı ya da ihtimali doğabilir.

Eskiden kaçakçılık suçu vergi ziya şartına bağlı olduğu için doğaldır ki vergi ziyanı cezaya kesmemek için, eski kaçakçılık cezasını kesmemek için kanundaki şartları yerine getirenlere şüphesiz ki hürriyeti bağlayıcı cezadan da bir korunma imkânı sağlanmıştır. Ama günümüz kaçakçılık suçu için vergi ziya şartı olmadığından bu nedenle artık kaçakçılık fiiliyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olsa bile aslında oradaki vergi ziyanın, vergi ziya cezasının kesilmemesi sonucunu doğuracak bir uygulama doğru bir uygulama değildir.

Nitekim meslektaşım 5 liralık bir vergi ziya cezasını gerektirecek bir fiil nedeniyle gider kaçakçılık suçundan da kendisini korumaya almaya kalkabilir şeklinde bir ifade kullandı. Doğru. Kaçakçılık suçu artık vergi kabahatleri gibi değerlendirilecek bir hukuka aykırılık değil, Türk Ceza Kanunu anlamında bir suçtur. Onun etkin pişmanlığı ve benzeri birtakım sonuçları Türk Ceza Kanunu kapsamında çözümlenmesi gerekir.

Dolayısıyla, orada herhangi bir sorun yok.

Vergi ziya yoksa...

**BAŞKAN-** Yorumu biraz çabuk...

**PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)-** Vergi ziya cezası yoksa pişmanlık da yoktur. Dolayısıyla zarar ve matrahsız beyan konusunda pişmanlık ıslah tartışması da suni bir tartışmadır diye düşünüyorum.

Mücbir sebep sürelerine etki eder. Her ne kadar meslektaşım işte İdari Yargılama Usulü Kanununda olmadığı için Vergi Usul Kanununa ve Hukuk Muhakemeleri Kanununa atıf nedeniyle de süreler durmuyor diyor ise de, Danıştay zaman içerisinde mücbir sebebin süreleri durdurucu etkisi olduğunu kabul etmeye başlamıştır.

Dolayısıyla, mücbir sebep bir süreyi etkilemesi şu aşamada gündeme gelebilir. Bir, pişmanlık beyanında mücbir sebebin etkisi yoktur. Çünkü o süreyi mükellefin kendisi belirler. Mükellefin kendisinin belirleyeceği süre de pişmanlık, mücbir sebep diye bir kurumdan yararlanması söz konusu değildir. Ancak beyanda bulunduktan sonra, daha doğrusu pişmanlık beyanında bulunduktan sonra beyanname vermesi için gerekli 15 günlük süre içerisinde mücbir sebep doğarsa o süre de durur. Bunun tartışılacak bir yanı olduğunu sanmıyorum.

Kaçakçılık suçu, dava açılması ve benzeri konularda da ben kaçakçılık suçuna bağlı da olsa vergi ziya cezasının pişmanlık ıslah hükümlerinden yararlanarak kesilmemesi sonucunun doğmadığını düşündüğüm için burada herhangi bir sorun da olduğu düşünmüyorum.

Ben sabrınız için hepinize teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

**BAŞKAN-** Evet, biz teşekkür ederiz Hocam.

Buyurun son bir söz almak isteyen arkadaşımıza söz veriyorum.

**YRD. DOÇ. DR. NESLİHAN KARATAŞ DURMUŞ (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)-** Neslihan Karataş Durmuş Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Ben de Burak Pınar Beye bir soru soracaktım. Soru değil, daha doğrusu bir ilavede bulunacağım. Tam sunumunuzun sonuna denk geldi, hızlıca toparlamak durumunda kaldınız ama. İhbarnameye vergi inceleme raporunun eklenmemesi savunma hakkının ihlalidir şeklinde karar veriyor dediniz Danıştay için. Burada bir ilavede bulunmak istiyorum.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurumunun Şubat 2016'da vermiş olduğu bir kararda vergi inceleme raporunun başta tebliğ edilmemiş olması savunma hakkının ihlali değildir, dava süreci içerisinde bir şekilde davacıya, yani mükellefe eğer vergi inceleme raporu tebliğ edilmişse bu savunma hakkının ihlali değildir şeklinde bir kararı da var.

Ben sadece bunu ilave yapmak için söz aldım.

Teşekkür ediyorum.

**BAŞKAN-** Arkadaşlar sorular da, açıklamalar da tamamlanmış bulunuyor.Cevap.. soru soruldu sanıyorum ama tam soru da olmadı. Cevap vermeyi gerektiren bir durum pek yok gibi.

Ben arkadaşlarımıza teşekkür ediyorum. Burada değerlendirmeleriyle ciddi katkılarda bulundular. Her üç arkadaşımıza da buradan teşekkür ediyorum.

Tabii en çok teşekkürü değerli panelistlere yapmak istiyorum.

Sabırlarınızdan dolayı tekrar panel adına, panel yönetimi adına çok teşekkür ediyorum.

Hepinize saygılarımızı sunuyorum. (Alkışlar)

