

Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçakları, Sonuçları ve Gelişmekte Olan Ülkeler Bakımından Vergi Rekabeti

Özet

Mehmet ARSLAN¹
Mine BİNİŞ²

Küreselleşme süreci ile birlikte vergilendirme alanında birçok değişim meydana gelmiştir. Bu değişimler, ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız olarak vergi politikalarını belirleme yetkilerinin sınırlandırılmasına yol açmıştır. Ticaret önündeki engellerin kalkması ve sermaye piyasalarının serbestleşmesi ile ülkeler arasındaki vergisel avantajlardan yararlanmak isteyen sermayenin mobilitesi artmıştır. Küreselleşme, ülkeler için yeni fırsatlar sunmakla birlikte vergiden kaçınma ve vergi kaçırma açısından da yeni yollar açmıştır. Bu çalışmada uluslararası vergilendirme sorunları içinde yer alan transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, e-ticaret, sıcak para hareketleri, vergi rekabeti gibi uygulamaların yol açtığı vergi kayıp ve kaçakları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Vergi Kayıp ve Kaçakları, Vergi Rekabeti, Kayıt Dışı Ekonomi*

International Tax Losses and Evasion, Outcomes and Tax Competition in Developing Countries

Abstract

Many changes occurred in the area of taxation together with the the process of globalization. These changes has led to limitation of the countries authority to determine their tax policies independently from the other countries. With the removal of trade barriers and the liberalization of capital markets; the mobility of capital that want to benefit the tax advantages between the countries, increased. Globalization has presented new opportunities but it also has created new ways of tax avoidance and evasion. In this study, tax losses and tax evasions that are caused by applications such as the transfer pricing, tax havens, e-commerce, the hot money flows and tax competition which take place in the international taxation problems has been investigated.

Keywords: *Tax Loss and Tax Evasion, Tax Competition, Underground Economy*

¹ Prof. Dr., Balıkesir Üniversitesi
Bandırma İİBF, Maliye Bölümü,
marslan04@gmail.com

² Araş. Gör., Balıkesir Üniversitesi
Bandırma İİBF, Maliye Bölümü,
mbinis@balikesir.edu.tr

Giriş

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan yeni eğilimler sonucu, ülkelerin vergilendirme yetkisi aşınmaya uğramış, bu durum siyasi alanda politika etkisizliği, mali alanda ise vergi gelirlerinde azalma sonucunu doğurmuştur.

Sermaye hareketliliğinin artması, devletler için birçok farklı sonuçlar doğurmuştur. Sermaye ve emek gibi üretim faktörleri hızla yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere hareket etmeye başlamış, bu durum ülkelerin vergi oranlarını bağımsız olarak belirleyebilme imkânını sınırlamıştır. Ülkeler hareketli üretim faktörlerini kendilerine çekebilmek için bir yarış içerisine girmiş ve çeşitli yöntemler geliştirmişlerdir. Kamu hizmetleri kalitesinin artırılması yoluna gidilmesi ve vergi yapılarında değişikliğe gidilmesi küresel rekabette yatırım ortamını iyileştirici bir unsur olarak öne çıktığı ifade edilebilir.

Ülkelerin vergi yapılarında küresel eğilimlere uyum sağlamak amacıyla değişime gitmeleri kimi zaman ülkeler arasında zararlı etkiler doğmasına neden olmuştur. Bunların içerisinde yer alan uygulamalardan biri olan zararlı vergi rekabeti uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açtığı gibi, vergi tabanlarında erozyona neden olduğu ve vergiden kaçınma, hatta vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiği vurgulanmaktadır.

Çalışmanın kapsamı içerisinde, öncelikle uluslararası alanda küreselleşme sonucunda ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarına, bunlara nelerin neden olduğuna yer verilecek, sonuçları incelenerek, sırasıyla vergi rekabeti kavramına, gelişmekte olan ülkeler bakımından vergi rekabetine yer verilecek ve vergi rekabetinin yararlı olup olmadığı inceleme konusu yapılacaktır.

1. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçakları

Günümüzde vergi kayıp ve kaçaklarının oluşumu sadece ulusal faktörlerden kaynaklanmamakta, sermaye piyasalarının serbestleşmesi sonucu mobil hale gelen sermayenin dünyada serbestçe dolaşımı, uluslararası alanda da vergi kayıp ve kaçaklarının oluşumuna yol açtığı görülmektedir.

1.1. Vergi Kayıp ve Kaçakları Kavramı

Vergi kaybı genel anlamda vergi kayıp ve kaçığını ifade etmektedir. Vergi kaybı genel olarak “vergi uygulamaları yoluyla sağlanması beklenen gelir ile elde edilen gelir arasındaki fark” olarak tanımlanabilir. Vergi kaybının geniş anlamda değerlendirilmesi halinde, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma kavramları beraber düşünülmektedir. Bunlar arasındaki farklılığa aşağıda değinilmiştir:

Vergiden Kaçınma: Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini en aza indirme çabalarının, vergi kanunlarına uygun biçimde gerçekleşmesi vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma hali, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeye dikkat etmek veya kanunlardaki boşluklardan faydalanmak, şeklinde ortaya çıkabilir (Aydın, 2003: 20).

Vergi Kaçakçılığı: Vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı düşen hareketlerle, vergi matrahını azaltma veya gizleme suretiyle vergi kaybına sebep olması olarak tanımlanmaktadır (Arslan, 1992: 15).

1.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri

Vergi kayıp ve kaçakları her ülkenin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak farklılıklar göstermekle birlikte genel olarak mali ve ekonomik (enflasyon, gelir dağılımı), hukuki (vergi oranlarının yüksekliği, istisna/muafiyetler, cezalardaki yetersizlik), idari (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması), sosyal (vergi ahlakı) ve siyasi nedenlerle ortaya çıkmaktadır (Tosuner, 1995: 65).

Vergi kaybının en önemli etkisi, devletin görevlerini yerine getirmesindeki birincil kaynağı olan verginin ortadan kalkmasıdır. Bu durumun ise mali, iktisadi ve sosyal etkileri meydana gelmektedir. Mali etki, bütçe gelirlerinin azalmasına; iktisadi etki, vergi kaçakçılığı sonucunda girişimciler arasındaki rekabet şartlarının bozulmasına, dürüst mükelleflerin mali yükümlülüklerinin artmasına; sosyal etki ise vergi kaçakçılığına bağlı olarak kamu otoritesinin ve vergi ahlakının bozulmasına yol açmaktadır.

1.3. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Yol Açan Etkenler

Küreselleşme ile birlikte ulusal bir finansman aracı olan vergi, uluslararası bir boyut kazanmıştır. Bunun sonucunda ülkelerin uygulayacakları vergi politikaları, diğer ülkelerin vergi gelirlerini etkileyebilen bir konuma gelmiştir. Küreselleşme sürecinde yaşanan gelişmeler ulus devletlerin mali sistemlerini değişime zorlamıştır. Bu değişim en fazla vergilendirme alanında kendini göstermiş ve ulusal hükümetlerin vergilendirme yetkisinin göreceli olarak aşınmasına yol açmıştır. Vergilendirme yetkisinin aşınması ise, siyasi anlamda ulusal egemenliğin zayıflaması, iktisadi anlamda politika etkinliğinin azalması ve mali anlamda gelir kaybının ortaya çıkması sonuçlarını doğurmaktadır. Bunlar arasında en fazla hissedilene ise vergi kayıplarıdır (Saraç, 2006: 81).

Ülkeler temel olarak, finansal sermayeyi ve diğer mobil olan sermayenin saptırılmasını amaçlayan vergi politikalarını geliştirmeye yönelmişlerdir. Bu politikalar ise sermayenin serbestleşmesi ile vergi dışı engellerin kalkmasına paralel olarak ülkeleri vergi yapılarında değişime yönlendirmiş, vergi oranlarının düşürülmesine yönelik vergi reformlarına gidilmesi gibi olumlu sonuçların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Ancak bu olumlu sonuçların yanı sıra yaşanan bu süreç, ülkelerin vergi tabanlarının aşınmasına yol açan zararlı vergi rekabeti uygulamalarına da neden olmuştur.

Hükümetler bu değişimlere iki şekilde tepki göstermişlerdir. Birincisi, tedbirler koyarak sınır kontrollerini artırmaları; vergi anlaşmaları ve OECD/AB vergi kaçakçılığı ve zararlı vergi uygulamalarına yönelik işbirliğine yönelmeleri; ikinci olarak, hükümetler sermaye sahiplerinin vergi matrahlarını daha rekabetçi ve daha az maliyetli hale getirmek için ulusal vergi sistemlerinde reforma gitmeleridir (Genschel, 2005: 68).

2. Küreselleşmenin Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı ve uluslararası alanda vergilendirme sorunları içerisinde yer alan çok uluslu şirketlerin faaliyetleri/transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, e-ticaret, sıcak para hareketleri, vergi rekabeti gibi vergisel sorunlar ulus

devletlerin vergi gelirlerinde aşınmaya sebep olmaktadır. Bu durumlar vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına zemin hazırlama olarak ifade edilmektedir.

2.1. Çok Uluslu Şirketlerin Faaliyetleri ve Transfer Fiyatlandırması

Çok uluslu şirketler (ÇUŞ) grubu, “iki ya da daha fazla ülkede faaliyet gösteren ve birbiriyle bağlantılı iş ilişkisinde bulunan bir grup işletmeler topluluğu”dur. Uluslararası sermaye hareketlerinin artması, ÇUŞ'lara vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amaçlı olarak, gizli banka hesaplarına sahip olma ve üretim maliyetlerini sınır ötesi faaliyetlerle tekrar değerlendirme gibi yöntemleri kullanarak, gelirlerini dünya çapında manipülasyon yapma olanağı sağlamaktadır (Öz, 2005a: 260). ÇUŞ'lar ürünlerini bir ülkede tasarlarlarken başka bir ülkede üretmekte ve yine başka bir ülkede satılmaktadır. Bu durum ise vergi idarelerinin ekonomik faaliyetleri takip etme ve verginin verileceği yeri tespit etmede zorluklara neden olmaktadır.

ÇUŞ'lar çeşitli şekillerle örneğin; şişirilmiş merkez veya ana kurum giderlerinin şube veya bağlı işletmelere dağıtımını, gelirin veya faaliyetin gizlenmesi ya da eksik bildirilmesi ve transfer fiyatlandırma yoluyla vergiden kaçınma ve kaçırma yollarına başvurabilirler (Öz, 2005b: 20). İşletmeler, vergi rekabetinin kendi lehlerine olan etkisinden faydalanmak için; faaliyet merkezini değiştirme, finansal yeniden yapılanma ve transfer fiyatlandırma gibi yöntemleri izleyerek, uluslararası vergi avantajlarından yararlanmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, fiyalleri veya iştirakleri ile diğer benzeri ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamadır (Öncel, 2002: 2). Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin kârlarını düşük vergili ülkelerde toplamalarına imkân tanıyan yollardır. Bu şekilde mükellefler gelirlerini ülkeler arasında kolayca değiştirebilmekte ve vergiden kaçınmaktadırlar (Günaydın ve Benk, 2003: 158). Transfer fiyatlandırması özellikle uluslararası gelir paylaşımı ve kaynak tahsisi konusunda yasal alanda ve uluslararası anlaşmalar çerçevesinde korumasız durumda bulunan gelişmekte olan ülkeleri olum-

suz yönde etkilemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin alt yapılarında ve yatırımlarda yabancı sermayeye ve ithalatlarında yatırım malları ile teknoloji ürünlerine duydukları ihtiyaç bu ülkeleri transfer fiyatlamasına daha açık hale getirmektedir.

2.2. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri geniş anlamda, “gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilendirmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler” olarak tanımlanmaktadır. OECD’nin 1998 yılında yayımlanan raporunda, bir ülkenin veya yerin vergi cenneti olarak tanımlanmasında kullanılacak dört kriter olarak; sıfır vergi veya sadece nominal vergilerin olması, mükelleflerin diğer ülkelerle ilgili bilgi değişimini engelleyen yasal ve idari uygulamalar, efektif bilgi değişiminin olmaması, şeffaflıktan yoksunluk ve temel veya etkin ekonomik faaliyetlerin bulunmaması olarak belirlemiştir (OECD, 1998: 22- 23).

Vergi cennetleri hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisinden kaçınmayı ve bu vergileri kaçırma-yı kolaylaştırmaktadır. Vergi cennetlerinin oluşturdukları en temel sorun, vergi kaçakçılığını teşvik etmeleri ve diğer ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratmalarındır.

Vergi cennetleri, yabancı sermayeye vergi ve denetim dışılık avantajı sunarak, kendisine çekmeye çalışmaktadır. Bu yerler özellikle, kâr transferi gibi yollarla vergiden kaçınmak isteyen uluslararası sermaye şirketleri ve kara para aklayıcıları tarafından kullanılmaktadır (Öz, 2005a: 126-127).

Günümüzde dünya ticaretinin yarısı vergi cennetlerinden geçtiği ve offshore merkezlerde tutulan varlıkların değerinin 5 ile 11 trilyon dolar tutarında olduğu tahmin edilmektedir. Vergi cennetleri aracılığıyla bir yılda gerçekleşen toplam fon tutarının, 7 trilyon dolar olan dünya mal ve hizmet ticaretine denk olduğu belirtilmiştir (Ulusoy ve Karakurt, 2009: 94-91). Bu durumda ülkelerin vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak için yeni yöntemlere başvurması gerekliliği doğmuştur. Ülkelerin teknolojik kolaylıklardan azami ölçüde yararlanmaları, vergi idarelerinde gelişmiş bilgi teknolojileri uygulamaları ve bürokratik engelleri azaltmaları, böylece hizmet kalitelerini artırma yoluna git-

meleri gerekmektedir (Arıkan ve Akdeniz, 2005: 328).

2.3. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri genel olarak, sermayenin yerleşim kararlarında tercih sebebi olabilecek şekilde ülkelerin izledikleri bazı vergi politikalarıdır. Diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya yol açan tercihli vergi rejimleri, özellikle tercihli vergi rejimleri uygulamayan ülkelerin vergi sistemleri üzerinde olumsuz etkilere yol açmaktadır.

Tercihli vergi rejimleri, ülkelerin yabancı sermayeyi kendilerine çekmek amaçları doğrultusunda çıkan, gerek bireysel gerekse kurumsal düzeydeki yatırımcıların yatırım ve üretim kararları üzerinde oldukça etkili olan bir uygulamadır. Tercihli vergi rejimleri, ülkelerin vergi sistemleri üzerinde önemli tahribatlara ve buna paralel olarak vergi kaybına yol açmaktadır. Tercihli vergi rejimlerinin genellikle sigortacılık, kıyı bankacılığı, hizmet ve dağıtım merkez rejimleri, finans ve leasing alanlarında uygulandığı söylenebilir (Arıkan ve Akdeniz, 2005: 294).

2.4. Elektronik Ticaret

Elektronik ticaretin dar anlamda tanımı, “internet gibi açık ağlar üzerinden tüketicilere yönelik olarak ticari işlem ve ödemelerin yapılması” iken; geniş anlamda tanımı ise, “iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılanmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler, kamu kurumları ve diğer kurumlar arasında elektronik araçlar üzerinden paylaşılmasıdır” (Yumuşak, 2001: 3). Bu tanımda yer alan elektronik araçlar; internet araçları, telefon, faks ve diğer dijital araçlar, kredi kartları gibi birçok aracı içermektedir.

Elektronik ticaretten kaynaklanan çeşitli değişiklikler vergi otoritelerini zor durumda bırakmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi yetkililerine fatura gibi izleri takip etmelerine imkan sağlayan kırtasiye türü işlerden uzaklaşarak daha az tanımlanabilir izler bırakan sanal işlemlere olan kaymadır. İkincisi ise, fiziksel ürün üretimi ve satışından dijital olanlara dönüşümü sağlayan önemli teknolojik değişimlerdir. Günümüzde çok sayıda ürünün doğrudan doğruya internet üzerinden indirilebilme-

si, vergi amaçlı devamlı bir yapılaşmanın oluşturulmasını gittikçe zorlaştırmaktadır (Tanzi, 2001: 96-97). Elektronik ticarete vergi mükellefinin belirlenmesi ve hangi vergi idaresinin vergiyi toplayacağına saptanması konusunda sorunlar çıkmaktadır.

Günümüzde dünya ticaret hacminin büyük bir kısmı internet yoluyla gerçekleştirilmektedir. ABD ve İngiltere’de yaklaşık her beş kişiden biri internet üzerinden sipariş vermektedir. Bu oran, İsveç’te her dört kişiden biri olarak gerçekleşirken, Türkiye’de yaklaşık olarak her iki yüz kişiden biridir. ABD’de elektronik ticaretin harcama vergisi üzerindeki etkilerini ölçmek için yapılan ampirik çalışmalarda, elektronik ortamda yapılan işlemlerin, harcamalar üzerinden alınan vergilerde gelir kayıplarına neden olduğu belirtilmektedir. Elektronik ortamda yapılan işlemlerin vergi idarelerince tespitinde yaşanan güçlükler, gelişmiş ülkeler aleyhine gelir kayıplarına neden olmaktadır (Öz, 2005a: 74-75).

20. yüzyılın ortalarından bu yana e-ticaret ortaya çıkması ile birlikte hızlı bir büyüme gösterdiği görülmektedir. Dünya e-ticaret hacmi 2005 yılında 3.888 milyar dolar iken 2009 yılında 16.135,7 milyar dolara ulaşmıştır ve bu tutarın büyük bir kısmı Avrupa, Amerika Birleşik Devletleri ve diğer gelişmiş ülkelere aittir (Yong ve diğerleri, 2011: 175). Bankalararası Kart Merkezinden elden edilen verilere göre; Türkiye’de 2003 yılında e-ticaret hacmi 260 milyon TL iken, 2008 yılında 9 milyar TL’ye, 2009 yılında 10,3 milyar TL’ye ve 2010 yılında 15 milyar TL’ye ulaşmıştır (BKM, 2011: 1). Tüm bu veriler sonucunda önümüzdeki yıllarda e-ticaretin öneminin giderek artacağı ve bu nedenle elektronik ticaretin yol açtığı vergisel sorunlara bir an önce ortak bir çözüm yolunun bulunması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

2.5. Sıcak Para Hareketleri

Sıcak para, “ülkeler arasındaki faiz oranlarında ve döviz kurlarındaki değişimleri yakından izleyerek spekülasyon amaçlı portföy yatırımlarında bulunulması” olarak tanımlanmaktadır.

Ekonomide küreselleşme; sermaye hareketlerinde hızlı liberalleşme, devalüasyon, faiz arbitrajı gibi nedenlerle hareketlenen bu kısa süreli fon hareket-

leri, vergi oranlarındaki değişiklikler, enflasyon ve iç ekonomik güçlükler, siyasal istikrarsızlıklar gibi faktörlere son derece duyarlıdır.

Gelişmekte olan birçok ülke yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek için ya hiç vergi alma veya indirimli vergi alma gibi ayrıcalıklar sunmaktadır. Kısa vadeli uluslararası sermaye hareketleri ülkeye sermaye girişi sağlama, teknoloji getirme gibi fayda sağlamakla birlikte kara parayı yanında sürüklenme, yaşanan krizlerde etkin olma ve bu tür sermayeden ülkelerin hiç vergi almamaları veya indirimli vergi almaları, vergi kayıplarına yol açma gibi olumsuz sonuçlar da doğurmaktadır (Meriç ve Ay, 2004: 307-308).

2.6. Vergi Rekabeti

Küreselleşmeyle birlikte sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı, vergi politikalarını ülkelerin etkin bir şekilde kullanabilecekleri bir araç haline getirmiş ve ülkeler gerek kısa vadeli yatırımları gerekse doğrudan yatırımları kendilerine çekebilmek için adeta bir yarış içerisine girmişlerdir. Tüm bu gelişmeler vergi rekabeti kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çalışmanın bu kısmında öncelikle vergi rekabeti kavramı ve gelişimi, vergi rekabeti uygulamaları, vergi rekabetinin olumlu ve olumsuz yanlarına yer verilerek, gelişmekte olan ülkelerde vergi rekabeti ele alınacaktır.

2.6.1. Vergi Rekabeti Kavramı

1980’lerden itibaren, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının artarak büyümesi, uluslararası üretim faktörlerinin özellikle fiziksel sermaye ve emek sermayesinin mobilitesinde bir artış meydana getirmiştir. Mobilitenin artmasıyla, vergi matrahı daha esnek hale gelmiş ve yüksek vergi oranları daha az olası hale gelmiştir. Ülkeler vergi matrahının mobil kısımlarının kaçışını önlemek için vergileri azaltmalı ve/veya kamu hizmetlerinin kalitesini geliştirmelidir (Rauscher, 2007: 29). Vergi rekabeti kavramı bu mobil hale gelen sermayeyi, ülkelerin kendilerine çekmelerine yönelik faaliyetleri sonucu önem kazanmıştır.

Vergi rekabeti, geniş anlamda, “genelde bir ülkenin ekonomik refah seviyesini artırmak, ülke içerisindeki milli sermayenin daha rekabetçi olabil-

mesini 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: 3). Uluslararası vergi rekabeti ise “ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde yarattığı etkiler”, “bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için imkanlar sunma davranışı” olarak tanımlanmaktadır (Öz, 2005a: 53). Bazı vergi rekabeti tanımları, vergi rekabetini sadece vergi oranlarına dayandırmaktadır. Ancak vergi rekabeti, vergi oranlarının düşürülmesinin yanı sıra vergi matrahı genişletilerek de gerçekleştirilebilir.

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerinde değişikliğin ortaya çıkabilmesi vergi matrahındaki değişimle doğrudan ilişkilidir. Bir ülkenin vergi oranını artırması halinde, doğrudan etki vergi gelirlerinin artması biçiminde gerçekleşecektir ki; bu etkiye vergi oranı etkisi adı verilmektedir. Bir diğer etki olan vergi matrahı etkisi ise, dışa açık ekonomilerde vergi oranlarındaki artış sonucu değişken sermaye stokunun yurt dışına çıkarılması sonucu vergi matrahının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasıdır (Öğüt, 2003:216).

2.6.2. Vergi Rekabetinin Olumlu ve Olumsuz Yanları

Bir vergi uygulamasını zararlı olarak nitelendirebilmek için dönemsel faktörlerin, ülkelerin yapısal özelliklerinin, ülkenin genel vergi sistemi ile etkileşimi gibi çeşitli kriterlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Günay, 2007:122).

Vergi rekabeti iyi midir yoksa kötü müdür? Bunun cevabını Tiebout (1956)’un yapmış olduğu analizden ve Oates ve Schwab (1988)’in çalışmalarından hareketle değerlendirebiliriz. Bu çalışmalardan elde edilen bulgulara göre, yatay vergi rekabetinin kullanılan vergilerin fayda vergileri olması şartı ile kamu sektöründe etkin kaynak tahsisini gerçekleştireceğini göstermektedir. Fayda vergilerinin kullanılmaması halinde dışsalıkların ortaya çıkacağı savunulmaktadır. Ancak yine de yapılan ampirik çalışmalara rağmen vergi rekabetinin olumlu veya olumsuz etkilerini tam olarak ölçmenin mümkün olmadığı görülmektedir (Goodspeed, 2002: 55-52).

Vergi rekabetinin olumlu olduğuna dair görüşler vardır. Vergi rekabeti, ulus devletlerin vergileme yetkisini kötüye kullanmalarını bir ölçüde engelleyebileceği, ulus devletlerin vergi oranlarını aşağıya çekmeleri konusunda baskı oluşturabileceği ve dolayısıyla vergi oranlarının azalmasının ekonomik büyüme/kalkınma üzerinde olumlu sonuçlar ortaya çıkaracağı (Aktan ve Vural, 2004: 84-85) üzerine odaklanmaktadır. Son yıllardaki daha açık ve rekabetçi ortam vergi oranlarının azalması ve vergi matrahlarının genişletilmesini içeren vergi sistemlerinde vergi reformları yapılmasına katkıda bulunmuştur. Bu gelişmeler, rekabet gücünün sonucu olarak ülkelerin vergi sistemlerini yatırımları daha cazip hale getirmeyi teşvik edici olmuştur (Teather, 2002: 59).

Vergi rekabetinin vergi gelirleri üzerindeki etkisine bakıldığında, vergi oranlarındaki düşüşe rağmen, gelirlerde aynı oranda bir düşüşün olmadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise, vergi matrahının genişlemesi olarak iddia edilmektedir. Uluslararası alanda oluşan rekabet ortamı devletleri kişisel gelirleri vergilemede isteksiz bırakmıştır. Devletler ülke içerisindeki gelir vergisi matrahının ülke dışına çıkmasını engellemek amacıyla kişisel gelirleri vergilemede yeterince rahat davranmamaktadır (Günaydın ve Eser, 2005: 142-144).

Vergi rekabetinin genellikle olumlu sonuçlar doğuran bir olay olduğu düşünülse de bazı olumsuz sonuçları gözlenebilmektedir. Zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılan bu durum ülkelerin vergi matrahlarında aşınmaya yol açabilmektedir. Ülkeler zararlı vergi rekabeti uygulamalarına yönelik çeşitli önlemler alma yoluna gitmişlerdir. OECD 1998 yılında yayınladığı raporunda zararlı vergi rekabeti uygulamalarını “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” olarak belirlemiştir (Thomas, 2002: 275).

Vergi rekabetinin olumsuz sonuçlar doğuracağını ifade eden görüşler, uluslararası vergi rekabetinin mobil üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekebilmek için ülkelerin firmalara daha düşük vergileme ve vergilemede kolaylıklar sunması ile sonuçlanan bir yarışa neden olacağı, bu rekabet sonucunda vergi gelirlerinin azalacağı, bunun sonucunda sundukları mal ve hizmetleri nitelik ve nicelik yönünden azaltmak zorunda kalacakları düşüncesi üzerinde yoğunlaşmıştır (Aktan ve Vural, 2004: 84). Bazı yazarlar tarafından vergi rekabetinin, dü-

şük vergili ülkelere yatırımların akışına neden olarak, kaynakların en yüksek etkinlik ölçüsünde değerlendirilip kullanımını önleyebildiği, bunun ise etkisiz vergi ve harcama politikasına neden olduğu ileri sürülmüştür.

Uluslararası vergi rekabeti belirli bir sınıra kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken, bu sınırdan sonra yatırımcının ikamet ettiği ya da vatan-daşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır. Özellikle mobil olan sermayenin ülkeden çıkışı ülke açısından olumsuz etkilere yol açabilmektedir. Ayrıca daha mobil olan sermaye ülkeler arasındaki vergisel avantajlardan yararlanarak faydasını maksimize edebilmek için rahatlıkla başka bir ülkeye kayabileceken, daha az mobil olan emek ise kolaylıkla uluslararası vergisel avantajlardan faydalanamayacak ve vergi yükü emek üzerinde yoğunlaşabilir.

Dünyanın en zengin ülkeleri arasında vergi rekabetinin kötü olduğu, bu ülkelerin yeni dünya kuralları ile ablukaya alınıp kontrol edilmesi gerekliliği yönünde düşünceler vardır. Vergi rekabetinin faydalı olduğunu savunanlar ise, rekabetin her tür lüsünün faydalı olduğundan yola çıkmışlardır (Teather, 2002: 58). Vergi rekabeti ile ilgili ampirik araştırmalar; vergi oranlarının % 20-% 30 arasında ekonomiye ve vergi mükelleflerine zarar vermeksizin stabil hale geleceğini ve sifira doğru dibe düşüş teorisinin belirttiği gibi sonuçlanmayacağı vurgulamaktadır (Chown, 2003: 23). Günümüz koşullarına göre değerlendirildiğinde ülkelerin özellikle küresel rekabete uyum sağlamak için kurumlar vergisi oranlarında indirimle gitmelerine rağmen GSYİH ve toplam vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisi oranının arttığı görülmektedir. Ancak vergi rekabetinin etkilerine emek açısından bakıldığında ise, emek üzerindeki vergi yükünün arttığı görülmektedir. Bu açıdan konunun daha net ortaya konması için vergi rekabeti uygulamalarının incelenmesi faydalı olacaktır.

2.6.3. Vergi Rekabeti Uygulamaları

Günümüzde yapılan ampirik araştırmalarda şirketlerin, ülkelerin vergi oranlarına karşı daha duyarlı olduğu kanaati hakimdir. 2001 yılında Hines tarafından yapılan çalışmada, vergi oranlarının; doğrudan yabancı yatırımı, şirket borçlanmasını, transfer fiyatlamasını, kâr payı ve röyalti ödemeleri ile AR-GE performansını etkilediği sonu-

cuna varmıştır. Rosanne Altshuler, Harry Grubert ve Scott Newlon da yaptıkları çalışmada, diğer ülkelerden % 10 daha yüksek vergi oranına sahip ülkelerin diğer faktörler sabitken % 30 daha az ABD yatırımı aldığı sonucunu elde etmişlerdir. Ayrıca, IMF tarafından yapılan çalışmalarda doğrudan yatırımların vergi sistemlerinden etkilendiğini, düşük vergili ülkelerin daha yüksek vergili ülkelere daha fazla doğrudan yabancı yatırım çektiğini göstermiştir (Günaydın ve Eser, 2005: 130). 2000-2006 yılları arasında OECD ülkelerine gelen doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının yüzde değişimleri incelendiğinde, ilk beş sırayı Türkiye, İzlanda, Yunanistan, Macaristan ve Fransa paylaşıyorlar da, 1997-2006 yılları arasında en fazla doğrudan yabancı sermayeyi çeken ülkelerin ABD, Belçika, İngiltere, Fransa, Almanya olduğu ve söz konusu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında Almanya dışında ciddi indirimlerde bulunmadıkları görülmektedir (Çak, 2008: 15).

Ülkeler esas olarak 1980'lerde başlamakla birlikte, 1990'lı yıllar boyunca süren özellikle kurumlar vergisi oranlarını indirme şeklinde önemli vergi reformları gerçekleştirmişlerdir. Kurumlar vergisinde yapılan indirimler sonucunda OECD ülkelerinde ortalama oran 1982-2007 yılları arasında % 47'den % 25,9'a gerilemiştir. Gelir vergisi açısından incelendiğinde ise; gelir vergisi oranlarında da düşüş gözlenmekte, 1982 yılında % 66,9 iken 2007 yılında ağırlıklı ortalama % 44,7'ye düşmüştür (Çelikkaya, 2010: 38-39). Kurumlar vergisi oranlarında meydana gelen bu indirimlerin ülkelerin GSYİH içindeki kurumlar vergisi payları üzerindeki etkisinin incelenmesi yararlı olacaktır. Buna göre, 1982-2004 yılları arasında OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payı yükselirken, Japonya, İngiltere, Almanya ve İtalya'da düştüğü, aynı dönemde kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki gelişimine bakıldığında ise bu oranın Japonya, Türkiye, İtalya, İngiltere ve Almanya'da düşerken, diğer ülkelerde yükseldiği görülmektedir. Ülke büyüklükleri açısından bakıldığında, düşük ve orta ölçekli OECD üyesi ülkelerde kurumlar vergisinin GSYİH içindeki ve toplam vergi gelirleri içindeki payı yükselirken, büyük ölçekli ülkelerde düştüğü gözlenmiştir (Çelikkaya, 2010: 46). Tablo 1'de kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payının 1980- 2010 yılları arası seyrine yer verilmiştir.

Tablo 1. Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı (1980- 2010 Yılları)

Ülke	YILLAR										
	1980	1990	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Kanada	3.6	2.5	4.4	3.3	3.6	3.5	3.8	3.5	3.4	3.4	3.3
ABD	2.8	2.4	2.6	2.1	2.5	3.2	3.4	3.0	2.0	1.7	2.7
Japonya	5.5	6.5	3.7	3.4	3.7	4.3	4.7	4.8	3.9	2.6	2.8
İngiltere	2.9	3.5	3.5	2.7	2.8	3.3	3.9	3.4	3.6	2.8	3.1
Almanya	2.0	1.7	1.8	1.3	1.6	1.8	2.2	2.2	1.9	1.3	1.5
İtalya	2.3	3.8	2.9	2.8	2.8	2.8	3.4	3.8	3.7	3.2	2.8
Türkiye	0.6	1.0	1.8	2.1	1.7	1.7	1.5	1.6	1.8	1.9	1.9
OECD Toplamı	2.3	2.6	3.6	3.1	3.3	3.6	3.8	3.8	3.5	2.8	-

Kaynak: OECD (2009), *Revenue Statistics 1965- 2008*, s. 83; OECD (2011), *Taxation: Key Tables From OECD*, www.oecd.org (26.01.2012).

Tablo 1'den görüldüğü üzere 1990'lardan itibaren kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payı artış göstermiştir. 2000'li yıllara bakıldığında ise hem ülkeler bazında hem de OECD ülkeleri toplamında büyük bir değişim olmadığı görülmektedir.

Vergi rekabeti konusunda ulaşılan sonuçlar karmaşık bir tablo ortaya koymaktadır. Bu tabloya bakıldığında birçok ülkede kanuni kurumlar vergisi oranlarında bir düşüş görülmesine rağmen, kurumlar vergisi gelirlerinde buna paralel bir azalış görülmemektedir. Kurumlar vergisi oranlarında azalmaya karşın, kurumlar vergisi gelirlerinde bir azalmanın olmaması vergi rekabetinin olumsuz etkisinden kaynaklandığı ifade edilmektedir. Ülkeler, hizmetlerini aksatmadan sürdürebilmek için vergi gelirlerini kamu harcamalarına paralel olarak yükseltmek veya aynı tutmak zorundadırlar. Ayrıca ülkeler, ekonomik büyümeyi sağlamak için ülkedeki yabancı sermaye miktarını da artırma çabası içinde olduklarından kurumlar vergisi gelirlerindeki azalmayı telafi etmek amacıyla diğer vergilere ağırlık vermektedirler. Uluslararası sermaye akışının önemli ölçüde arttığı 1980 ve 90'lı yıllarda sermaye geliri üzerindeki ortalama efektif vergi oranı AB ve OECD ülkelerinde kabaca aynı kalmasına rağmen, işgücü üzerindeki ortalama efektif vergi oranı % 3-4 arasında bir artış göstermiştir (Günaydın ve Eser, 2005: 135). Mobil faktörler üzerindeki vergilerdeki azalma, ülkeleri diğer faktörleri özellikle emek faktörünü daha fazla vergileme, artan daha büyük borçlanma veya bütçe kesintileri yapmak zorunda bırakmıştır. Emek üzerindeki vergi yükünün artırılması vergide adalet prensibine zarar vermekte, kayıt dışı ekonomiyi besle-

mekte ve işsizliğe neden olabilmektedir.

3. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Rekabeti

Günümüzde sermayenin akışkan hale gelmesi, vergileme alanında çeşitli sorunları gündeme getirmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde; vergi idaresinin yetersizliği, dış ticaretin giderek serbestleştirilmesi nedeniyle dış ticaret vergilerinin yerine iç vergilerin ikame edilmesi ihtiyacı, artan küresel iktisadi bütünleşmenin yabancı yatırımcıların transfer fiyatlaması uygulamalarını kolaylaştırması, vergi sisteminden elde edilmesi gereken vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyen faktörler olarak ortaya çıkmaktadır (Akkaya, 2002: 5).

Gelişmekte olan ülkeler, ihtiyaç duydukları sermayeyi kendilerine çekebilmek için çeşitli vergisel teşviklere ve reformlara yönelmişlerdir. Gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermayeye sağladıkları teşvikler bu ülkelerin vergi matrahlarında azalmaya yol açmış ve kamu finansman yapılarını etkileyerek, kamu gelirlerinin vergiden borçlanmaya doğru yönelmesine ve sonuçta mali krizlerin yaşanmasına yol açmıştır (Meriç ve Ay, 2004: 304).

Ancak tüm bunlara rağmen gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere kıyasla avantajlı olduğu durumlar vardır. Bu ülkelerin genel özellikleri gelişmiş ülkelere farklı olarak rekabetçi vergi politikaları izlemeye elverişlidir. Ayrıca rekabetçi vergi politikalarından sağlanan kazanımlar da iki ülke grubu açısından farklılaşmaktadır. Vergi rekabe-

tinin milli geliri artırıcı etkisi başta olmak üzere, sağlanan doğrudan yabancı sermaye artışları ile ortaya çıkan istihdam artışı, teknoloji transferi, ihracat artışı, piyasa rekabetinin iyileşmesi, gelir dağılımının adaletli hale gelmesi ve kamusal borçlanma gereğinin azalması gibi etkiler, gelişmekte olan ülkeler açısından son derece önem taşımaktadır (Saraç, 2006: 273-274). Gelişmekte olan ülkeler, yabancı sermayeyi kendilerine çekebilmek için yatırım ortamını iyileştirici eylemlere girişmişlerdir. Bunun için öncelikle kamu hizmetlerinin kalitesinin ve altyapısının geliştirilmesi ve vergi idarelerinde modernizasyona gidilmesi gerekmiştir.

Ülkelerin yabancı sermayeyi çekmek için vergi

oranlarını düşürmeleri, diğer şartlar sabitken işletmelerce düşük kurumlar vergisi oranları uygulayan ülkelerin seçilmesini, bu seçimde sermaye sahiplerinin kamu hizmetlerinin bedelini ödemesine ve böylece kamu hizmetlerinin etkin şekilde sunulmaması durumunu ortaya çıkarabileceği belirtilmektedir. Sermaye üzerinden alınan vergilerin azaltılması sonucunda oluşan gelir kaybını telafi etmek için de mobil olmayan işgücü üzerindeki vergiler artırılmaktadır. Bu durum, işgücü aleyhine olumsuz sonuçlar doğurmakta ve adalet açısından hoş karşılanmamaktadır (Günaydın ve Eser, 2005: 134-126). Gelişmekte olan ülke örneği olarak Türkiye'ye ilişkin 2003 ile 2010 yılları arasındaki verilerin incelenmesi önem taşımaktadır.

Tablo 2. Türkiye'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (2003- 2010 Yılları)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler	6.1	5.3	5.3	5.3	5.7	5.8	5.9	5.6
Gelir vergisi	4.1	3.6	3.6	3.8	4.1	4.0	4.0	3.7
Kurumlar vergisi	2.0	1.7	1.7	1.5	1.6	1.8	1.9	1.9
Servet vergisi	0.8	0.7	0.8	0.9	0.9	0.9	0.9	1.1
Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler	12.8	11.5	12.0	11.9	11.5	11.0	11.2	12.4
Ortalama ücretliler (average worker) üzerindeki vergiler	42.2	42.8	42.8	42.7	42.7	39.9	37.4	37.4
Toplam vergi gelirleri	25.9	24.1	24.3	24.5	24.1	24.2	24.6	26.0

Kaynak: OECD (2011), *Taxation: Key Tables From OECD*, www.oecd.org (26.01.2012).

Tablo 2'den anlaşıldığı üzere vergi yükü daha çok ücretliler üzerinde kalmakta ve vergiye tabi kesimin vergi yükü giderek artmaktadır. Özetle gelişmekte olan ülkeler açısından vergi rekabeti bir yandan bu ülkelerin ihtiyaç duydukları sermaye, bilgi teknolojisi ve istihdam imkanını sağlarken diğer yandan da bu tür yatırımların niteliği önem taşımaktadır. Eğer yabancı sermaye doğrudan sermaye değil de portföy yatırım şeklindeyse bu tür yatırımların spekülatif nitelik taşımalarından dolayı gelişmekte olan ülkelere sermaye çıkışları mali krizlere yol açabilecektir. Ayrıca bu ülkelerin sermaye üzerindeki vergi kaybını nasıl telafi ettikleri de önem taşımaktadır. Kurumlar vergisi oranlarındaki azalmanın, emek ve dolaylı vergi oranlarındaki artış ile karşılanması yoluna gidilmesi halinde vergi adaletsizliği emek aleyhine artacak ve mükellefler faaliyetlerini kayıtlı alan dışına çıkarma yoluna gideceklerdir.

4. Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Sonuçları

Uluslararası alanda yaşanan vergi ile ilgili değişimler geçmişte ayrılmış olan vergi sistemlerinin bir araya gelmesi sonucunu doğurmuştur. Vergi otoritelerinin sadece ulusal vergi oranlarına bağlı olarak hasılatı artırmaları hükümsüz olmuş, aynı zamanda uluslararası vergi seviyelerine bağlı olarak da kaynakların artırılmasını gerekli kılmıştır (Genschel, 2005: 58).

Uluslararası vergi kayıp ve kaçakları sonucunda, ülkelerin kayıt dışı ekonomileri büyümüş ve ülkeler uluslararası vergilendirme sorunlarına yönelik uluslararası işbirliği ile çözüm arayışlarına girişmişlerdir .

4.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, elde edilmiş fakat vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin bütünü ya da milli hesapları içine alınmamış gelirlerin toplamı (Günay, 2000: 7) olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi hiç kayıt altına alınmamış ekonomik faaliyetlerden kaynaklanabildiği gibi kayıtlı mükelleflerin kayıt altına almadıkları faaliyetlerinden de kaynaklanabilmektedir.

Sınır ötesi sermaye hareketlerinin artması, uluslararası şirketler tarafından transfer fiyatlaması uygulamasının kullanılması ve vergi cenneti, haksız vergi rekabeti ve mobil haldeki sermaye ile işgücünün ülkeler arasındaki vergi yükü farklılıklarına karşı daha duyarlı hale gelmesi, iktisadi faaliyetlerin daha büyük bir kısmının kayıt dışına kaymasına ve ülkelerin vergi toplama kapasitelerinin azalmasına neden olmaktadır (Tokatlıoğlu, 2004: 147). Kayıt dışı ekonomi, vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğuracak, devletin, vergi kaybını yeni vergilere başvurarak veya mevcut vergileri artırarak telafi yoluna gitmesi halinde vergi yükünün artmasına yol açacak ve artan vergi yükü ise bir kısır döngü şeklinde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artması sonucunu doğuracaktır.

Friedrich Schneider (2002), gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü saptamıştır. 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ekonomilerinde % 38 ve OECD ülkelerinde %18 olarak belirlenmiştir. Türkiye % 32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir (GİB, 2009: 4).

Kayıt dışı ekonominin tahminine yönelik Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) tarafından 1998-2004 yıllarını baz alan input-output yöntemi ile kayıt dışı ekonomi büyüklüğü hesaplanmıştır. Bu ölçümlerde, Türkiye’de 1998-2004 yılları arasında kayıt dışı ekonominin GSMH’ya oranının %26-%37 arasında değiştiği hesaplanmıştır. 1998 yılı kayıt dışılık oranı % 37 olarak en yüksek seviyede, 2000 yılında ise % 26 olarak en düşük seviyede hesaplanmıştır (GİB, 2009: 6-7).

Günümüzde dünya ekonomilerinin birbirleriyle bütünleşmesinin bir sonucu olarak, kayıt dışı

ekonomi ülke içi faktörlerin yanı sıra ülke dışı etkenlerden de etkilenebilen bir yapıya bürünmüştür. Mükellefler ülkelerin vergisel, ekonomik, sosyal ve siyasi yapısındaki boşluklardan yararlanarak, faaliyetlerini kayıt dışına çıkarabilmekte veya küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırması yoluna başvurarak, vergi cennetlerine ekonomik faaliyetlerini aktararak, elektronik ticaretteki boşluklardan yararlanarak faaliyetlerini kayıt dışı alanlara kaydırabilmekte veya vergiden kaçınmaktadırlar.

4.2. Uluslararası İşbirliği Çalışmaları

Vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabetinin giderek artması ve ülkelerin vergi sistemlerinin yapısı ve vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemesi ülkeleri özellikle gelişmiş ülkeleri OECD bünyesinde bu konularda tedbirler almaya sevk etmiştir.

Zararlı vergi rekabetine karşı OECD ve AB tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalarda, vergi matrahlarındaki aşınmaları ve zararlı vergi rekabeti uygulamalarını engelleyebilmek için uluslararası işbirliğine ihtiyaç olduğu vurgulanmaktadır. Ancak bu çalışmalar daha çok gelişmiş ülkeler çerçevesinde yapılmakta, gelişmekte olan ülkeler bu çalışmaların dışında kalmaktadır.

OECD’nin zararlı vergi rekabetiyle ilgili uluslararası işbirliği çabaları, 1996 yılında yayınlanan Bakanlar Bildirgesi ile başlamıştır. OECD 9.4.1998 tarihinde zararlı vergi rekabeti raporu yayınlamıştır. 1998 raporunun amacı, zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin; finansal ve diğer hizmet faaliyetlerine ilişkin kararları nasıl etkilediği, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl çarpıttığı ve vergi sistemlerinin adil oluşu, tarafsızlığı ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl azalttığını ortaya koymak olarak ifade edilmektedir (Karaca, 2002: 45).

OECD tarafından 2000 yılında “Küresel Vergi İşbirliği ve Gelişmeler” başlıklı hazırlanan ikinci raporda, vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimleri listelerine yer verilmiş ve zararlı vergi rekabetini önlemek üzere mali ambargolar, cezai uygulamalar gibi birtakım yaptırım kararları alınmıştır. 2001 yılında OECD tarafından yeni bir rapor

daha yayımlanmış ve bu raporda işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere aynı anda uygulanması kararı alınmıştır.

2010 yılında ise OECD tarafından yayımlanan özet bildiride de (OECD, 2010) uluslararası işbirliğinin önemi vurgulanmıştır. 2008 yılının başlarından itibaren ülkeleri özellikle finansal merkezleri etkileyen küresel finansal krizin etkilerinin giderilmesinde ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesinde yüksek saydamlık standartları ve bilgi değişiminin uygulanması politik hedef olarak belirlenmiştir. G 20 ülkeleri özellikle saydamlığın temel alınması gerektiğini dikte etmiştir (OECD, 2010: 2).

AB çerçevesinde yapılan çalışmalar ise; Avrupa vergi harmonizasyonu temel dokümanında yansıtılmaktadır. 1962 yılında Mali ve Finans Komitesi tarafından sunulan “Neumark Raporu”, üye devletler arasında vergi ve harcama politikalarının niteliği konusundaki farklılıkların kaldırması gerekliliği vurgulanmıştır.

AB Komisyonu 22 Ekim 1996’da onayladığı “Vergi Sisteminin Geliştirilmesi Üzerine Bir Rapor” başlıklı çalışmada, üye devletler tarafından deneyimli pazarlar lehine ulusal mali egemenlik kaybına karşı şimdiye kadar olandan daha etkili savunma sağlamayı amaçlayan bir yaklaşımı öngörmüştür. Yine AB Komisyonu zararlı vergi rekabetinin tehlikeleri üzerine rapor oluşturmuştur. Rapor mali gelirleri erozyondan korumak için kapsamlı bir vergi önlem paketinin kabulünü üye ülkelere sunmaktaydı. Aralık-1997’de maliye bakanları tarafından imzalanan “AB’de Vergi Koordinasyonu Zararlı Vergi Rekabetiyle Mücadele İçin Bir Paket” başlıklı bir Kanunda, 2003 yılına kadar şirketler için “zararlı” selektif vergisel faydaları aşama aşama bitirmek için tarafların taahhüdünü içermektedir. Bu raporda aynı zamanda genel olarak kişisel gelir vergisi ve kısmen de kurumlar vergisinin harmonizasyonu için büyük ölçekli planlardan vazgeçildiği belirtilmektedir. Daha sonraki yıllarda da AB nezdinde zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalar yapılmıştır (Giray, 2005: 117). AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, üye ülkelerde tespit edilen 66 adet zararlı vergi uygulamasının aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak

üzere) sona erdirilmesini öngören direktifi kabul etmiştir. Avrupa Birliği diğer taraftan 91/308/CEE sayılı “Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifi”ni 1991 yılından beri uygulamaktadır.

Sonuç

Sermaye piyasalarının serbestleşmesi, vergi planlaması, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fırsatlarında artışa yol açmıştır. Yapılan bu işlemlerle sermaye üzerindeki yüksek vergi oranları çeşitli şekillerde azaltılmakta veya sıfırlanmakta ve birçok ülkenin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmaktadır.

Vergi kaynaklarının uluslararası mobilite kazanması, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını gündeme getirmiştir. Küreselleşme süreci, bireylere ve kurumlara vergiden kaçınabilecekleri ve vergi yüklerini düşürebilecekleri yeni imkânlar ortaya çıkarmıştır.

Devletler küreselleşme sürecinde yaşanan uluslararası vergi kayıp ve kaçaklarının etkilerinden en az hasarla kurtulabilmeleri amacıyla, sermaye ve nitelikli işgücü gibi sermayesi yüksek olan faktörlerden çok, mobilitesi düşük olan faktörleri vergilendirmeye yönlendirmiştir. Bu durum, ülkelerin oluşabilecek vergi kayıp ve kaçakları sonucunda temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerinde azalmayı önlemeye yöneliktir. Ancak bu durum, aynı zamanda vergilendirmede temel olarak gözetilmesi gerekli olan vergi adaleti kavramını zedeleyecek ve adaletsizliğe yol açabilecektir.

Vergi rekabeti çerçevesinde uluslararası alanda vergi oranlarında indirimle gidilmesi kayıt dışı ekonomiyi azaltmak açısından önem arz etmektedir. Özellikle kayıt dışı ekonomiyi önlemekten, yeterli denetim mekanizmasına ve önleyici cezai yaptırımlara tam anlamıyla sahip olmayan ülkeler açısından önem kazanacaktır.

Küreselleşme, bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler, ülkelerin kendi vatandaşları üzerindeki vergileme gücünü azaltmakta ve vergi idarelerinin denetimini zorlaştırmaktadır. Uluslararası vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede ülkelerin egemenlik yetkilerine zarar vermeden adil bir vergi rekabeti ortamı sağlanarak başarı sağlanmaktadır.

Kesin bir ifadeyle, vergi rekabeti gelişmekte olan ülkeler için faydalıdır veya zararlıdır kanaatine varılamamaktadır. Devletler uluslararası alanda ortaya çıkan eğilimlere uyum göstermek zorunda olduğundan vergi politikalarını belirlerken, diğer ülkelerin de vergi politikalarını dikkate almak zorunda kalmaktadırlar. Ülkelerin vergi sistemlerini uluslararası oluşumlardan soyutlamaları bugünün şartlarında mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla, ülkelerin bu oluşumların meydana getirebileceği zararlardan kendini koruması için gerekli önlemleri hem ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde alması gereklidir.

Kaynakça

- AKKAYA, Şahin; (2002), "Küreselleşme ve Vergi Politikası", İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 42. Seri/Yıl, ss. 1- 27.
- AKTAN, Coşkun Can ve VURAL, İ. Yaşar; (2004), "Vergi Rekabeti", Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar (Ed: Aktan, C. C., Dileyci, D. ve Vural, İ. Y.), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ARIKAN, Zeynep ve AKDENİZ, H. Ahmet; (2005), "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", *Review of Social, Economic and Business Studies*, 5/6, ss. 285- 338.
- ARSLAN, Mehmet; (1992), "Vergi Kaçakçılığının Sebepleri ve Sonuçları", *Ticaret Turizm Dergisi*, Sayı:6.
- AYDIN, Selda; (2003), "Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, (178), ss. 19- 26.
- Bankalararası Kart Merkezi, http://www.bkm.com.tr/istatistik/sanal_pos_ile_yapilan_eticaret_islemleri.asp (22.04.2011).
- CHOWN, John; (2003), "Tax Competition", *Economic Affairs*, 23 (1), pp. 23- 26.
- ÇAK, Murat; (2008), *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, Ankara.
- ÇELİKKAYA, Ali; (2010), "Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, Sayı:159, ss. 36- 52.
- GENSCHEL, Philipp; (2005), "Globalization and the Transformation of the Tax State", *European Review*, 13 (1), Mart, pp. 53- 71.
- Gelir İdaresi Başkanlığı; (2009), *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008- 2010)*, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87, Ankara.
- GIRAY, Filiz; (2005), "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", *Akdeniz İİBF Dergisi*, (9), s. 93- 122.
- GOODSPEED, Timothy J; (2002), "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm", Çev: SAĞBAŞ, İ., *Maliye Dergisi*, (139), ss. 51- 60.
- GÜNAY, Ayşe; (2000), *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*, DEÜ SBE Yüksek Lisans Tezi.
- GÜNAY, Özge; (2007), "OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:308, ss. 86- 90.
- GÜNAYDIN, İhsan ve BENK, Serkan; (2003), "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:179, ss. 138- 161.
- GÜNAYDIN, İhsan ve ESER, Levent Yahya; (2005), "Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılım Üzerine Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 202, ss: 123- 154.
- KARACA, Yüksel; (2002), "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:160.
- MERİÇ, Metin ve AY, Hakan; (2004), "Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", T.C. Uludağ Üniversitesi İİBF 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya, 10- 14 Mayıs.
- OECD (2011), *Taxation: Key Tables From OECD*, www.oecd.org (26.01.2012).
- OECD (2010), *Promoting Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes (A Background Information Brief)*, www.oecd.org (26.01.2012).
- OECD (2009), *Revenue Statistics 1965- 2008*.
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf (22.04.2011).
- ÖĞÜT, Semih; (2003), "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 176, ss. 215- 228.
- ÖNCEL, Yenal; (2002), "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri.
- ÖZ, N. Semih; (2005a); *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZ, Semih; (2005b), "Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:196.
- RAUSCHER, Michael; (2007); "Tax Competition, Capital Mobility and Innovation in the Public Sector", *German Economic Review*, Cilt:8, Sayı:1, pp: 28-40.
- SARAÇ, Özgür; (2006), *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- TANZI, Vito; (2001), "Globalization and the Work of Fiscal Termites", *Finance & Development*, 38 (1), Mart, Çev: MİYNAT, Mustafa, "Küreselleşme ve Mali Termitler", İÜ İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 42. Seri, 2002.
- TEATHER, Richard; (2002), "Harmful Tax Competition", *Economics Affairs*, 22 (4), pp: 58- 63.
- THOMAS, Kenneth. P; (2002), "The Politics of an Emergent Global Regime for Controlling Tax Competition", *Policy Studies Journal*, 30 (2), pp: 270- 284.

TOKATLIOĞLU, Mircan Y; (2004), *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Birinci Baskı, Alfa Yayınları, Birinci Baskı.*

TOSUNER, Mehmet (1995), "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 85, Ekim.*

ULUSOY, Ahmet ve KARAKURT, Birol (2009), "Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü", *TİSK Akademi, 4 (8).*

YONG HE, LI Jun-yang, WU Xue-pin and JIANG Jiao-jiao (2011), "Impact of e-Commerce on International Trade- Based on a Iceberg Cost Model", *International Journal of Trade, Economics and Finance, 2 (3), pp: 175- 178.*

YUMUŞAK, İbrahim Güran (2001), "Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ükelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", *ODTÜ Uluslararası İktisat Kongresi.*