Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme

Ali ÇELİKKAYA*

Özet

Son otuz yılda OECD üyesi ülkelerin çoğunda önemli reformlar yapılmış ve 1980'li yılların başlarında %48 olan yasal kurumlar vergisi oranları 2000'li yılların sonlarında %25'e kadar gerilemiştir. Politikacılar kurumlar vergisi oranlarındaki bu dibe doğru baskının gelir kaybına yol açacağından endişe duymaktadırlar. Ancak veriler tam aksine 1982-2005 yılları arasında kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının arttığını göstermiştir. Dolayısıyla vergi gelirlerindeki değişim sadece vergi oranındaki değişmeye değil, vergi matrahına da bağlıdır. Bu çalışmada, temel kurumlar vergisi reformlarının (kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşün ve kurumlar vergisi matrahındaki genişlemenin) nedenleri ve sonuçları araştırılmakta ve özellikle Devereux (2002) ve Loretz (2008) tarafından yapılan araştırmaların verilerinden yararlanılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Kurumlar Vergisi Reformları, Mobil Sermaye, Vergi Rekabeti, Dibe Doğru Yarış*

The Reforms on the Corporation Income Tax Caused by Globalization and an Evaluating on Member of OECD

Abstract

Most of OECD countries have been implemented some important reforms related to corporation income taxes in the last three decades. Statutory corporate tax rates have fallen from average of 48% in the early 1980s to 25% by the end of 2000s. Policy maker have worried about this decreasing on the tax because, this could cause some loss of revenue. However the data about GDP show that the rate of the

* Doç.Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, acelikka@ogu.edu.tr.

corporate tax revenues in the GDP and total tax revenues has raised among 1982 to 2005. Therefore it could say that changes in tax revenue depend on not only tax rates but also tax base. In this sense, the purpose of the study is to examine reasons and results of the reforms on the corporation income taxes based on the data of Deveruex (2002) and Lortetz (2008).

Key Words: *Corporate Tax Reforms, Mobil Capital, Tax Competition, Rice to Bottom*

JEL Classification Codes: *H20, H25*

Giriş

Uluslararası yatırım olanaklarının artması, çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) gelişmesi ve bunların vergi planlaması davranışları, mobil sermayeyi çekebilmek için stratejik bir araç olarak kullanılan kurumlar vergisine olan ilgiyi artırmıştır. Vergi rekabetine ilişkin teorik modeller ülkelerin vergilendirilecek gelirin dışarıya kaçmasını önlemek için mobil vergi matrahları üzerindeki vergi oranlarını karşılıklı olarak indirdiklerini göstermektedir.[1] OECD üyesi ülkelerin büyük kısmında yasal ve efektif kurumlar vergisi oranları mahalli vergiler dahil[2] son otuz yılda ciddi oranda düşmüştür (Gomes ve Pouget, 2008:7; Avi-Yonah, 2001:1; Winner, 2005:667: McCarty vd., 2008:3). Politikacılar kurumlar vergisi oranlarındaki bu dibe doğru baskının gelir kaybına yol açacağından ve böylece kamu hizmetlerinde bir sınırlamaya gidileceğinden endişe duymaktadır (Devereux vd., 2002:451; Stewart ve Webb, 2006:155-156). Ancak tam aksine 1982-2005 yılları arasında kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki oranı %52, toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı ise %41 artmıştır. Bu vergi gelirlerindeki değişimin sadece vergi oranındaki değişmeye değil, beyan edilecek gelirdeki değişmeye de bağlı olduğunu göstermektedir. Nitekim kurumlar vergisi oranlarının düştüğü dönemde kurumlar vergisi matrahının GSYİH'ye oranı %147 artmıştır (Riedl ve Akis, 2009:1-3). Bu çalışma, kurumlar vergisi reformlarının (kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşün ve kurumlar vergisi matrahındaki genişlemenin) nedenleri ve sonuçlarını araştırmaktadır. Değerlendirmelerde ağırlıklı olarak Devereux (2002) ve Loretz (2008) tarafından yapılan ampirik çalışmaların verilerinden yararlanılmıştır.

1. Yasal Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi

Yasal kurumlar vergisi oranları kurumların kârlarını daha düşük vergi yükünün olduğu bölgelere kaydırma teşvikinin bir parçasıdır (Stewart ve Webb, 2006:163-164; Diehl, 2009:31). Uluslararası mobil yatırımcılar karşısında kurumlar vergisi yükünü azaltmak için ciddi bir uluslararası rekabet baskısı altında olan ülkelerden beklenen hareketlerden biri rekabetçi vergi indirimleri yoluyla kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi olmaktadır. Son otuz yılda başlıca endüstrileşmiş ülkelerde

[1] Örneğin son dönem teorik modellerden Zodrow ve Mieszkowski (1986) ve Wilson (1986); ulusal otoritelerin komşu ülkelerin politikalarından önemli ölçüde etkilendiklerini ortaya koymuştur (Bkz. Riedl ve Akis, 2009:1).

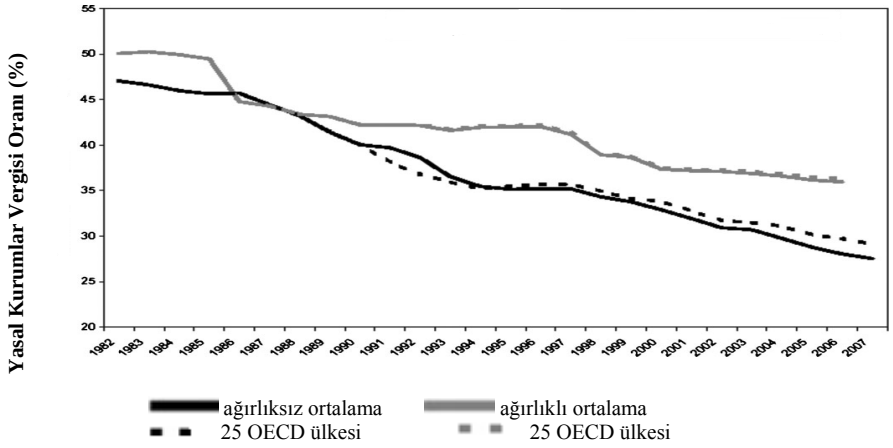
[2] OECD'de sekiz ülkede (Japonya, ABD, Almanya, Kanada, Lüksemburg, Kore, Portekiz ve İsviçre) kurumlar vergisi hem merkezi düzeyde hem de eyalet ya da belediye bazında uygulanmaktadır (OECD, 2007:21).

kurumlar vergisinde önemli reformlar gözlenmiş, 1980'lerin başlarında ortalama %48 olan yasal kurumlar vergisi oranları 1990'ların sonlarında %35'e düşürülmüştür. En temel reform dalgası 1980'lerin ortalarında gerçekleşmiş ve bu eğilim 1990'lı yıllar boyunca da devam etmiştir. 1992 yılında Ruding Komitesi AB için minimum kurumlar vergisi oranını %30 olarak önermiştir. Başlangıçta sadece İrlanda kurumlar vergisini bu oranın altına düşürmüş,[3] ancak ardından geçen on yıldan daha kısa bir sürede AB üyesi ülkelerin üçte biri yasal kurumlar vergisi oranlarını bu orana eşdeğer ya da altında bir seviyeye düşürmüştür. Örneğin 2001 yılında Almanya kurumlar vergisi oranını %25'e, ardından %15'e düşürmüş,[4] bu durum, diğer ülkelerde daha fazla indirime gidilmesini tetiklemiştir (Devereux vd., 2002:451; Diehl, 2009:31). Son dönemlerdeki en göze çarpan örneklerden Türkiye, yasal kurumlar vergisi oranını 2006 yılından itibaren %30'dan %20'ye,[5] İngiltere 2008 yılından itibaren %30'dan %28'e, İtalya 2009 mali yılından itibaren %33'den %27,5'e düşürmüştür (KPMG, 2010:66-71). Aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi OECD üyesi ülkelerde kurumlar vergisi oranındaki düşüş 1992-1997 yılları arasındaki kısa bir dönem hariç (bu dönemde oran sabit kalmıştır) düzenli olmuş, özellikle tekli yıllarda daha dik düşüşler ve daha düşük vergi oranları gözlenmiştir. 1982-2007 yılları arasında yasal kurumlar vergisinin ağırlıksız ortalaması %47'den %25,9'a gerilemiş, ağırlıklı ortalama ise bunun biraz üzerinde gerçekleşmiştir. Bunun temel sebebi özellikle küçük ölçekli ülkelerin oran indiriminde farklı davranışlar sergilemesidir (KPMG, 2010:79). İncelenen dönem boyunca sadece 1987 yılında ağırlıklı ortalama ağırlıksız ortalamadan daha düşük çıkmıştır. Bunun sebebi ise ABD'de gerçekleştirilen 1986 yılı vergi reformudur. Bu tarihten itibaren küçük ölçekli ülkeler kurumlar vergisi oranlarının indirilmesi konusunda çok daha katı davranış sergilemişlerdir (Loretz, 2008:641).

[3] İrlanda 1982-2003 yılları arasında imalat sektöründe %10'luk ayrıcalıklı bir oran uygulamıştır. Ardından genel kurumlar vergisi oranı %12,5'e düşürülmüş ve ayrıcalıklı uygulamalara son verilmiştir (KPMG, 2010:67).

[4] 2007 yılında kurumlar vergisi oranı %19'a çıkartılmıştır. Halen bu oran geçerlidir.

[5] 10/06/1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, altmış yıla yakın bir süre yürürlükte kaldıktan sonra yerini 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakmıştır. Bu Kanun ile birlikte özellikle vergi cennetleri ile mücadele hedeflenmiş ve transfer fiyatlandırması konusunda dünya standartları getirilmiştir. Ayrıca bir dönem %46'ya varan kurumlar vergisi oranı %20'ye düşürülmüştür. Bu indirim Türkiye'yi OECD üyesi ülkeler içerisinde kurumlar vergisi oranının en düşük olduğu on ülke arasına sokmuştur.



Kaynak: Loretz, 2008:642

Şekil 1: Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi

İnceleme döneminde gelir vergisi oranları da düşme eğilim göstermiş; ancak bu düşüş son yıllarda yavaşlamıştır.[6] Buna karşılık kurumlar vergisi oranındaki düşüşün devam etmesi kurumlar vergisinin gelir vergisini takip etmediğini göstermektedir (Devereux, 2008:630). Gelir vergisinin ağırlıklı ortalaması 1982 yılında %66,9 iken 2007 yılında %44,7'ye düşmüştür. Özellikle 1986 ve 1988 yılları arasında ABD ve Japonya'daki reformlar nedeniyle düşüş çok ciddi oranlarda olmuştur. En yüksek gelir ve kurumlar vergisi oranı arasındaki fark 1984 yılında %19,5 iken 1990 yılında %11,2'ye düşmüş; ancak, 2006 yılında tekrar %15,5'e yükselmiştir. 1990 yılına kadar gelir ve kurumlar vergisi oranının düşmesi daha çok toplumsal gelişim sürecinin bir sonucu iken sonrasında diğer faktörler de bu süreçte etkili olmaya başlamıştır. İki oran arasındaki farkın artması ayrıca küreselleşmenin artması ile aynı zamana tekabül etmektedir. Günümüzdeki küreselleşme anlayışı, bir öncekinden (1870-1914) oldukça farklı olup, sermayenin mobilitesi emeğinkini aşmıştır. Bunda teknolojideki gelişmelerin (elektronik fon transferinin mümkün olması gibi) ve döviz kontrollerinin esnetilmesinin büyük etkisi vardır. Sermayenin mobilitesi vergi rekabetine neden olmuş, egemen ülkeler portföy ve doğrudan yatırımları ülkelerine çekebilmek için yabancıların ülkede elde ettikleri kazançların vergi oranını düşürmüştür. Böylece vergi rekabeti bütün ülkelerde temel gelir kaynağı olan (toplam vergi gelirlerini yüzdesi olarak) gelir ve kurumlar vergisinin önemini azaltmaya başlamıştır (Loretz, 2008:642-643; McCarty vd., 2008:2; Bretschger ve Hettich, 2002:714; Avi-Yonah, 2001:1).

[6] Türkiye'de 1980'li yılların başında %75'e varan en yüksek marjinal gelir vergisi oranları aşamalı olarak 1986 yılında %50'ye, 1999 yılında %45'e, 2005 yılında %40'a ve 2006 yılında %35'e düşürülmüştür.

Tablo 1: Kurumlar Vergisi Oranı ve GSYİH

Yasal Kurumlar Vergisi Oranları (%)			
	2000	2005	2006
Büyük ölçekli OECD üyesi ülkeler USA-JAP-DEU-GBR-FRA-ITA	39,5	35,9	35,9
Orta ölçekli OECD üyesi ülkeler CAN-ESP-KOR-MEX-AUS-NDR	35,7	31,7	31,2
Küçük ölçekli OECD üyesi ülkeler BEL-CHE-TUR-SWE-AUT-POL-NOR-GRC-DNK-IRL-FIN-PRT-CZE-HUN-NZL-SLV-LUX-ISL	30,9	25,2	24,9
OECD Toplamı	33,6	28,6	28,4
Yasal Kurumlar Vergisi Oranları (Bölgesel)			
OECD Amerika USA-CAN-MEX	39,7	35,1	34,8
OECD Pasifik JAP-KOR-AUS-NZL	34,7	32,5	32,5
OECD Avrupa	32,6	27,1	26,8
-Büyük ölçekli ülkeler*	37,8	33,9	33,5
-Orta ölçekli ülkeler**	32,2	27,3	26,9
-Küçük ölçekli ülkeler***	29,2	21,9	21,7
2005 yılı GSYİH değerlerine göre: *Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya, İspanya ve Hollanda **Belçika, İsviçre, Türkiye, İsveç, Avusturya, Polonya, Norveç, Yunanistan ve Danimarka ***İrlanda, Finlandiya, Portekiz, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Slovakya, Lüksemburg ve İzlanda			

Kaynak: OECD, 2007:22-23.

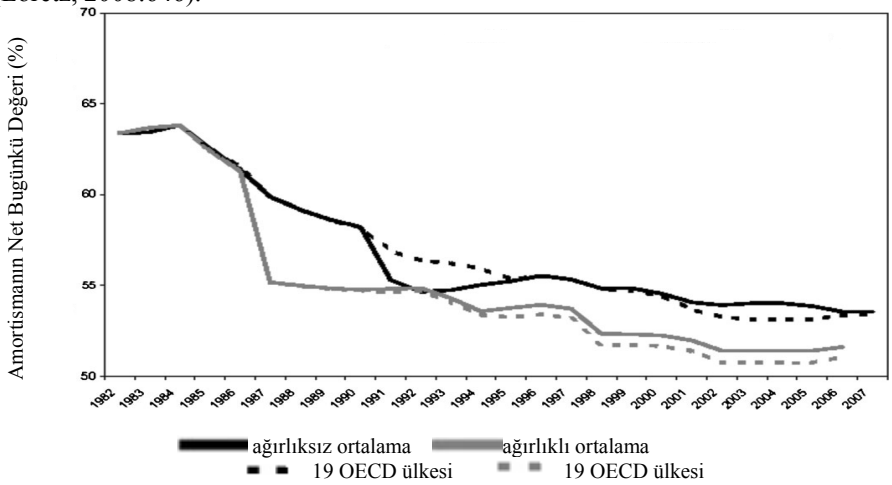
Dikkat çeken bir husus da GSYİH'ye göre ülkenin büyüklüğü ile kurumlar vergisi oranı arasında güçlü bir pozitif korelasyonun bulunmasıdır. 2000 yılından itibaren büyük ölçekli ülkelerde kurumlar vergisi oranı %3,6; ortak ölçekli ülkelerde %4,5 ve küçük ölçekli ülkelerde %6 oranında düşüş göstermiştir. Bölgesel olarak OECD Amerika'da düşüş %4,9 korelasyon katsayısı +0,8; OECD Pasifik'te düşüş %2,2 korelasyon katsayısı +0,83; OECD Avrupa'da düşüş %5,8 korelasyon katsayısı +0,6 olmuştur. Büyük ölçekli OECD Avrupa ülkelerinde kurumlar vergisi oranı orta ölçekli ülkelerden %6,6; orta ölçekli ülkelerde ise küçük ölçekli ülkelerden %5,2 daha yüksek çıkmaktadır (OECD, 2007:20-23). Uluslararası ekonomik teoriye göre, düşük GSYİH seviyesine sahip ülkeler vergi oranlarının düşürülmesinden daha büyük fayda sağlamaktadır. Çünkü sermaye arzları vergi oranlarına karşı çok daha hassastır. Tam tersine büyük GSYİH seviyesine sahip ülkeler ise bundan daha az fayda sağlamaktadır. Çünkü genişleyen yatırım talepleri global vergi sonrası getiriyi etkilemekte ve sermaye arzlarının vergi oranlarına karşı hassasiyeti azalmaktadır. Bu teoriye göre örneğin Almanya gibi büyük ölçekli bir ekonomi için son derece düşük olan %15 gibi bir oran hiç ya da az fayda sağlayacakken,[7] nispeten küçük ölçekli bir ekonomi olan Malta'nın da yatırımları artırabilmesi için son derece yüksek olan %35 oranını düşürmesi gerekecektir. Zira OECD üyesi olmayan Malta ekonomisi global vergi sonrası getiriyi etkileyemeyecek kadar küçüktür (Diehl, 2009:34-32).

[7] Almanya 2007 yılından itibaren kurumlar vergisi oranını %19'a yükseltmiştir.

2. Kurumlar Vergisi Matrahının Gelişimi

Yasal kurumlar vergisi oranlarının gerçek etkisi ülkeye ve zamana göre değişmekle birlikte vergi matrahının tanımlanmasına bağlıdır. Yüksek vergi oranı daima yüksek vergi ödemesi anlamına gelmez, çünkü vergi ödemesi aynı zamanda vergi matrahı ile de ilintilidir. Birçok ülke 1980 ve 1990'lar boyunca kurumlar vergisi oranını düşürmüş ancak vergi ayrıcalıklarını kaldırarak vergi matrahını önemli ölçüde genişletmiştir. Bunun neticesi olarak birçok ülkede kurumlar vergisi geliri artmış, gelir tarafsızlığı hatta gelir artışı temel amaç olmuş ve kurumlar vergisi yükü düşmemiştir (Stewart ve Webb, 2006:163-164; Diehl, 2009:31, Devereux vd., 2002:457).

Kurumlar vergisi matrahının tanımlanması oldukça karmaşık ve güç bir konudur. Matrahın kapsamına sermaye harcamalarının düşülmesinden, emeklilik fonlarına yapılan katkıların indirilmesine, varlıkların değerlemesinden, harcamaların dikkate alınmamasına kadar çok çeşitli yasal düzenleme girmektedir. Bütün bu faktörleri yansıtacak bir matrah ölçüsü geliştirmek mümkün değildir. Bundan dolayı genellikle sermaye harcamalarına ilişkin amortisman indirimi esas alınmakta ve arazi ve makineler için ayrılan amortismanın bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Amortisman indiriminin olmaması halinde bugünkü değer sıfır, yatırımın tek seferde indirilmesi halinde ise yüz olacaktır. Hesaplamalarda ayrıca enflasyondan ve gerçek faiz oranlarındaki değişmelerden etkilenmemek için bütün ülkeler ve yıllar için aynı nominal indirim oranları esas alınmaktadır. Bugünkü değerdeki bir azalma amortisman indiriminin azaldığını ve kurumlar vergisi matrahının genişletildiğini ifade etmektedir (OECD, 2007:24-25). Şekilde görüldüğü gibi amortisman indirimlerinin azaltılması (özellikle de 1980'li yılların sonlarındaki ciddi düşüş) kurumlar vergisi matrahını genişletmiştir. Ayrıca amortisman indirimlerinin bugünkü değerindeki düşüş gelir vergisi oranlarındaki düşüşten çok daha hızlı (%63,4'den %51,1'e) olmuştur. Diğer taraftan Türkiye gibi cömert indirim uygulayan ülkelerin etkisi ile 1990'lı yıllarda ortalamadan sapmalar yaşanmıştır (Loretz, 2008:646).



Kaynak: Loretz, 2008:646

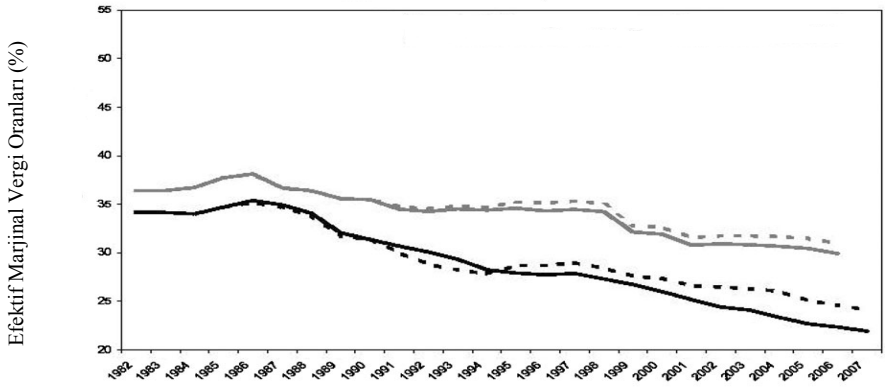
Şekil 2: Kurumlar Vergisi Matrahının Gelişimi

1982 ve 2005 yılları arasında on dokuz OECD üyesi ülkenin on birinde amortisman oranının düşürüldüğü gözlenmiştir. Bu özellikle İrlanda ve İngiltere'de matrah genişliğine önemli katkı sağlamış ve her iki ülkede de amortisman indirimlerinin bugünkü değeri %100'den sırasıyla %66 ve %73'e gerilemiştir. Benzer gelişme Avusturya ve Kanada'da yaşanmıştır. Bu ülkelerden sekizinde 1982-1994 yılları arasında, Avusturya, Finlandiya ve Almanya'da ise özellikle 1994 ve 2005 yılları arasında matrah genişlemesi gözlenmiştir. Ancak bu süreçte İspanya, Yunanistan, Portekiz ve Türkiye gibi ülkelerde amortisman indirimleri oldukça cazip olmuştur. 1990'dan itibaren düşük enflasyon nedeniyle daha düşük amortisman oranları daha düşük indirim oranları ile karşılanmış ve böylece amortisman indiriminin bugünkü değerinin ağırlıksız ortalaması dengelenmiştir. Bu sonuç aynı zamanda birçok ülkede amortisman indiriminin yatırımın yenileme maliyetine değil tarihsel maliyetine dayandığını göstermektedir (OECD, 2007:24-25).

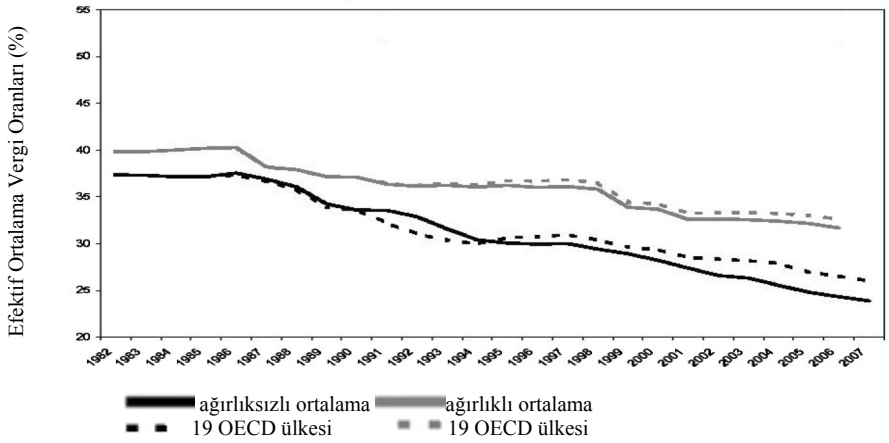
3. Marjinal ve Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi

Bir yatırım seçeneği diğerinden daha kârlı olmasına karşın aynı zamanda daha yüksek efektif ortalama vergi oranına sahip ise vergi firmanın vergi öncesi getirisi daha düşük olan projeyi seçmesine neden olacaktır. Vergi öncesi ve sonrası getiri oranları arasındaki farkı ifade eden marjinal efektif vergi oranı arttıkça vergi öncesi getiri artacak ve yatırım şevki azalacaktır (OECD, 2007:26). 1982-2005 yılları arasında on dokuz OECD üyesi ülkeden on dördünde marjinal efektif vergi oranları düşürülmüştür. En büyük düşüş Finlandiya, Yunanistan, Portekiz ve İsveç'te yaşanmıştır. Türkiye de düşüşün gözlendiği ülkeler arasındadır. Buna karşılık Kanada, İngiltere, İrlanda, İtalya ve ABD'de ise marjinal efektif vergi oranları yükselmiştir. 1982 yılında %27,9 olan ağırlıksız ortalama 2005 yılında %20,3'e gerilemiştir. Enflasyon hesaba katıldığında (%3,5 sabit oranda) 1988'e kadar ve 1993-1997 yılları arasında oran sabit kalmış, 1989-1993 yılları ile 1997-2001 yılları arasında ise önemli ölçüde düşmüştür. Bütün ülkelerde gerçek enflasyon oranlarının esas alınması halinde marjinal efektif vergi oranının ağırlıksız ortalamasındaki düşüş daha büyük ve daha göze çarpıcı olacaktır. Bu sonuçlar daha düşük bir enflasyon oranında amortisman indirimlerinin daha cömert, marjinal efektif vergi oranlarının daha düşük olacağını göstermektedir. 2002 yılından itibaren düşüş durmuş, 2001 yılından itibaren ortalama oran nispeten sabitlenerek %18,5 olmuştur. Marjinal efektif vergi oranlarındaki bu düşüş yasal kurumlar vergisi oranının marjinal kurumlar vergisi yükü üzerinde çok güçlü bir etkisi olduğunu göstermektedir (OECD, 2007:27).

(a) OECD'de Efektif Marjinal Vergi Oranı, 1982-2007



(b) OECD'de Efektif Ortalama Vergi Oranı, 1982-2007



Kaynak: Loretz, 2008:648

Şekil 3: Efektif ve Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi

Her iki şekil de 1987 yılına kadar, kısa bir süre de olsa, efektif vergi oranlarının yavaşça arttığını bu tarihten sonra açık bir şekilde düşüşe geçtiğini göstermektedir. Bu, vergi matrahındaki genişlemenin vergi oranlarındaki indirimi karşılamaya yetecek kadar büyük olduğunu göstermektedir. Ancak rakamlar dikkatlice gözlendiğinde marjinal oranlardaki düşüşün yasal ve ortalama oranlardakine göre daha az dikkat çekici olduğu gözlenmektedir. Marjinal vergi oranı %34,2'den %21,9'a düşmüş iken ortalama vergi oranı %37,4'den %23,9'a düşmüştür. Bu da ülkelerin kârlı yatırımları çekebilmek için ortalama vergi oranlarını daha fazla düşürdüklerini göstermektedir. Bu, özellikle yeni OECD üyesi ülkeler için çok daha doğrudur, zira efektif vergi oranındaki düşüş çok daha yavaş olmaktadır (Loretz, 2008:647).

OECD üyesi ülkelerin çoğu, Türkiye dahil, 1982-2005 yılları arasında ortalama vergi oranlarını azaltmışlardır. Finlandiya, Almanya, Portekiz ve İsveç en çok azalmanın, Kanada ve İrlanda ise en çok artışın gözlendiği ülkelerdir. Ağırlıksız

ortalama 1982 yılında %34,2 iken 2005 yılında %24,4'e düşmüştür. Yukarıdaki gibi %3,5 enflasyon hesaba katıldığında bu ortalama 1986 yılına kadar ve 1993-1997 yılları arasında sabit kalmış, 1987-1993 ve 1997-2001 yılları arasında önemli oranda düşmüştür. O zamandan beri düşüş oldukça küçük olup 2005 yılında %23,6 olmuştur. Ortalama vergi oranları arasındaki farkın marjinal vergi oranları arasındaki farktan küçük çıkmasının sebebi, ortalama vergi oranlarının amortismanlardan çok yasal vergi oranlarına bağlı olmasıdır. Bununla birlikte her iki oran da efektif kurumlar vergisi oranının gelişiminin bir resmini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bu sonuçlar, kurumlar vergisinin yasal oranındaki düşüşün vergi matrahının genişletilmesinde daha güçlü bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir (OECD, 2007:29).

4. Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Gelişimi

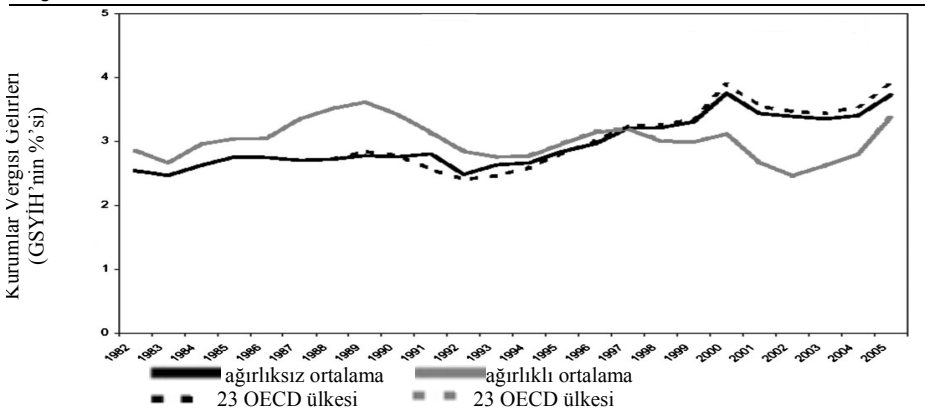
Yasal kurumlar vergisi oranlarındaki önemli düşüşlere rağmen kurumlar vergisi geliri birçok OECD ülkesinde diğer vergi gelirlerindeki ve GSYİH'deki artıştan daha yüksek olmuştur. Küçük ve orta ölçekli ülkeler kurumlar vergisinden büyük gelir elde ederken; büyük ölçekli ülkelerde, Japonya hariç, kurumlar vergisi oranlarındaki düşüş ile uyumsuz bir gelişme yaşanmış ve gelir artışı gözlenmemiştir.

Kurumlar vergisi gelirlerinin gelişim trendi incelenirken birtakım faktörlerin göz önünde bulundurulması gereklidir. Öncelikle kurumlar vergisi oranındaki keskin düşüşün bir kısmı vergi tabanının genişletilmesi, amortisman indirimlerinin azaltılması ve ayrıcalıklı vergi uygulamalarından (istisna ve muafiyet gibi) vazgeçilmesi ile dengelenmiştir. Amortisman indirimlerinin azaltılması özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren kurumlar vergisi matrahını oldukça genişletmiştir. İkinci olarak Almanya örneğinde olduğu gibi küreselleşme ekonomideki vergi öncesi kârlılığı artırmış ve böylece kurumlar vergisi gelirleri yükselmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi toplam yatırım miktarını artırmış ve böylece kurumlar vergisi mükellefiyeti artmıştır. Düşük vergili ülkelerde kurumlar vergisi gelirinin artmasının bir sebebi de yüksek vergili ülkelerde kurumlar vergisinden kaçış için sermaye mobilitesinin artmasıdır. Örneğin İrlanda'nın imalat sanayinde kurumlar vergisi oranını 1980'li yıllardan itibaren uzun bir süre %10 olarak uygulaması ülkeye yapılan yatırımın ve sermaye akışının hızlanmasına ve kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payının düşük vergi oranına rağmen yükselmesine neden olmuştur. Son yıllarda birçok İngiliz firmasının kanuni merkezlerini İrlanda ve diğer düşük vergili ülkelere taşımasında kurumlar vergisi farklılıklarının sürükleyici faktör olduğu ifade edilmektedir. İrlanda düşük kurumlar vergisi oranının yanında çok basit bir vergi yapısına da sahiptir. İngiltere'de olan kontrol edilen yabancı kurum rejimi, İrlanda'da bulunmamaktadır. Bu bir anlamda küçük ölçekli ülkelerde büyük ölçeklilere göre kurumlar vergisi gelirinin daha fazla artmasını kısmen açıklamaktadır (Devereux, 2008:633). Bir diğer neden de kurum hacminin nispeten genişlemesidir. OECD üyesi ülkelerde kurum tasarruflarının toplam özel tasarruflar içerisindeki oranını araştıran bir çalışma, kişisel seviyede yüksek sermaye vergisi oranının kurum bünyesinde gerçekleştirilen tasarruf miktarını artırdığını ortaya koymuştur. Bu durumda daha düşük kurumlar vergisi oranları tasarrufların önemli bir kısmının ortaklardan kuruma aktarılmasına neden olmaktadır. Benzer bir diğer çalışma ise gelir ve kurumlar vergisi arasındaki farkın yeni ve mevcut firmaların birleşmeleri üzerinde büyük bir etki yarattığını ortaya

koymuştur. Bu durumda düşük kurumlar vergisi oranının gelir etkisi daha düşük kurumlar vergisi gelirinden ziyade daha düşük gelir vergisi geliri olarak kendisini göstermektedir. Kurumlaşmanın öneminin artmasının diğer nedenleri ise kurumlaşmanın egemen olmadığı bazı sektörlerdeki (tarım gibi) azalma ve finansal sektörün büyümesinin kısmen de olsa kurumlar vergisi gelirinin yükselmesinde etkili olmasıdır. Bütün bunlara ilave olarak kurumlar vergisi oranının düşürülmesi vergi planlamasının faydalarını azaltmaktadır. Bu sayede transfer fiyatlaması yoluyla kâr aktarımının cazibesi ortadan kalkmaktadır. Böylece kısmen daha düşük yasal ve efektif kurumlar vergisi oranları nedeniyle azalan kurumlar vergisi geliri kurumlar vergisi matrahının genişlemesi ile dengelenmektedir Netice olarak kurumlar vergisi geliri OECD tarafından yürürlüğe konan katı kurumlar vergisi kurallarına rağmen azalmamıştır. Gerçekte OECD üyesi ülkeler güçlerini kârın bölgelerarası kaymasını önlemek üzerine kurgulamış, bazı ülkeler ayrıca kurumlar vergisindeki kayıp ve kaçağı önlemek için vergi denetimlerini sıklaştırmışlardır (OECD, 2007:33-34).

OECD üyeleri arasında kurumlar vergisinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki oranı değişiklik göstermektedir. Norveç'te bu oranlar %9,96 ve %22,6 iken (akaryakıt endüstrisi üzerindeki yüksek kurumlar vergisi nedeniyle) İzlanda'da %1,26 ve %3,3'dür. Türkiye'de ise bu oranlar 2007 yılı itibarıyla sırasıyla %1,6 ve %6,8 olmuştur (Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/ Tablo_ 12.xls.htm). Norveç hariç tutulduğunda 1994 yılında ağırlıksız ortalama olarak kurumlar vergisinin GSYİH içindeki oranı %2,6 iken 2004 yılında %3,2'ye, toplam vergi gelirleri içindeki oranı ise %7,7'den %9,1'e yükselmiştir. Bu yüksek vergi oranlarının yüksek vergi geliri anlamına gelmediğini göstermektedir. 14. yüzyılda İbni Haldun, ardından Swift (1724) ve Smith (1776) ve yakın dönemde Laffer bu gerçeği dile getirmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010:39-44). Örneğin Türkiye'de kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2005 yılında %10,3 iken, 2006 yılında (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk uygulama yılı) %8,2'ye düşmüş; ancak hemen ardından 2007 yılında %9,2'ye, 2008 yılında %9,8'e ve 2009 yılında %10,5'e (yeni kanunun uygulanmasından önceki seviyesine) yükselmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisi oranı düşürülmesine ve yatırım indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmasına[8] rağmen kurumlar vergisi hasılatı istikrarını korumuştur (Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/ Tablo_57.xls.htm). Vergi oranlarındaki düşüşün birçok ülkede vergi gelirlerine yansımaması, küreselleşmenin zengin ülkelerde kurumlar vergisi gelirleri üzerindeki etkilerine ilişkin geleneksel bakış açısının tersi bir gelişmedir (Clausing, 2007:123).

[8] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na, 5838 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile eklenen madde 32/A ile "indirimli kurumlar vergisi" uygulaması getirilmiştir.



Kaynak: Loretz, 2008:646

Şekil 4: Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Gelişimi

1982-2004 yılları arasında OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payı yükselirken, Japonya, İngiltere, Almanya ve İtalya'da düşmüştür. Aynı dönemde kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki gelişimine bakıldığında oran Japonya, Türkiye, İtalya, İngiltere ve Almanya'da düşerken, diğer ülkelerde yükselmiştir. 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 (OECD, 2007:29-32). Ağırlıksız ortalama dönem boyunca artmış, %2,3'den %3,4'e yükselmiştir. Bu, kurumlar vergisi gelirlerinin daha küçük ölçekli ülkelerde arttığını göstermektedir. Buradan çıkacak bir diğer sonuç ise kurumlar vergisi oranlarının kurumlar vergisi gelirlerindeki trendi yansıtmadığıdır. Trendlerdeki farklılık kurumlar vergisi matrahındaki artışı ifade etmektedir (Loretz, 2008:644). 1965 yılında birkaç ülkede kurumlar vergisinin GSYİH'ye oranı %2'den az artış göstermiş, tersine 1999'de Lüksemburg'da %7'den fazla artmıştır. Bu aralıkta pek çok ülkede vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı artmış; ancak ABD'de %1'i aşan oranda, Japonya'da %2 oranında düşüş yaşanmıştır. Bu yasal ve efektif marjinal vergi oranlarındaki düşüş ile uyumlu değildir; kısmen kârlılığın değişmesi ile açıklanabilir. Bazı ülkelerde ise kısmen vergi sisteminden kaynaklanmaktadır. Örneğin İrlanda'da 1980'lerin başlarından beri imalat endüstrisinde %10 kurumlar vergisi uygulamasının bir neticesi olarak dahili yatırımlar ciddi oranda artmış; bu, devam eden düşük vergi oranlarına rağmen GSYİH'nin yüzdesi olarak kurumlar vergisi gelirlerini artırmıştır (Devereux vd., 2002:472).

5. Kurumlar Vergisi Reformlarının Diğer Nedenleri

Kurumlar vergisi reformlarının bir muhtemel açıklaması gelirin bölgeler arasında yer değiştirmesidir. Bu grup içi ticarette ara mallar üzerinde transfer fiyatlarının manipüle edilmesi ya da düşük vergili ülkelerden yüksek vergili ülkelerdeki iştiraklere borç verilmesi gibi basit yollarla olabileceği gibi, bazı ülkelerdeki özel rejimler kullanılarak/kullanılmadan toplam vergi mükellefiyetinin azaltılması gibi

çok daha karmaşık yollarla da olabilir. Bu sebeple günümüzde kontrol edilen yabancı kurumlara (CFC) daha katı ve sıkı kurallar uygulanmaktadır. Bu, firmaları daha gelişmiş ve daha maliyetli gelir aktarma teknikleri kullanmaya sevk etmekte ve net faydayı azaltmaktadır. Gelirin yer değiştirmesinde vergi matrahı ve dolayısıyla vergi geliri yer değiştirdiği için bölgeler arası rekabet artabilecektir. Dolayısıyla ülkeler gelir aktarımının maliyetini yükseltirse, kısmen de olsa vergi uygulamalarında yapılacak kısıtlamalarda daha rahat davranma imkânı doğacaktır (Devereux vd., 2002:476, 481-483; Devereux, 2008:630).

Kurumlar vergisi reformlarının bir diğer muhtemel açıklaması ülkelerin ÇUŞ'ler tarafından gerçekleştirilen bazı yatırım türlerini çekmeye çalışmalarıdır. Vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi tabanının genişletilmesi şeklindeki reform hareketleri genellikle kârlı yatırımları etkilemektedir. Bu tür reformlar ortalama kârlılığı olan bir yatırımın efektif ortalama vergi oranını değiştirmemekte, ortalama üzerinde getirisi olan bir yatırımın vergi oranını düşürmekte, ortalamanın altında kârlılığı olan yatırımın vergi oranını ise yükseltmektedir. Efektif ortalama vergi oranındaki bu doğrusal olmayan gelişmenin ilk makul nedeni daha kârlı faaliyetlerin ülkeye daha fazla fayda getireceğinin düşünülmesidir. Böylece bütün faaliyetler aynı derecede mobil olsa bile hükümet daha kârlı yatırımları daha fazla tercih edecektir. İkinci makul nedeni ise bu faydaların hepsinden bağımsız olarak daha kârlı firmaların daha fazla mobil olabilme ihtimalleridir. ÇUŞ'lerin kârlılığı artırdıkları, teknolojik dışsallıklar ya da rekabetteki artış nedeniyle pozitif dışsallık yarattıkları kabul edilmektedir. Böylece ÇUŞ'lerin pozitif dışsallık yarattığı sürece daha düşük oranda vergilendirilmeleri optimal olacaktır. Bir diğer alternatif neden olarak çok ulusluluk arttıkça daha düşük vergi oranları konusunda lobicilik için daha fazla kaynak ayrılabilecektir. Son otuz yılda ÇUŞ faaliyetlerinde artışa neden olan çok sayıda gösterge mevcuttur. Bunlarda biri yabancı doğrudan yatırımların (FDI) artmasıdır. 1981 yılında OECD'de doğrudan yabancı yatırımların GSYİH'ye oranı yaklaşık %0,5 civarında iken bu oran 1999 yılında %3'e yükselmiştir. Bu artışta vergi sistemimin pozitif katkısı vardır.[9] Bir diğer gösterge, firmaların gerçek faaliyetleridir. Örneğin İngiliz üretim sektöründe yabancı firmalar tarafından yapılan fiziki varlık yatırımları 1980 yılında %20,9 iken, 1996 yılında %39,3'e yükselmiştir. Benzer şekilde ABD'de yabancı varlık yatırımları 1976 yılında 188 milyar dolar iken, 1999 yılında 6102 milyar dolara çıkmıştır. Bir üçüncü gösterge de doğrudan bir ölçü olmasa bile dışardan istihdam oranındaki artıştır. 1970 yılında %6 olan bu oran, 1990'ların sonlarında %15'e kadar yükselmiştir (Devereux vd., 2002, 483-486).[10]

[9] Hines (1999), vergilemenin doğrudan yabancı yatırımın yerini, kurumun finansman yapısını, transfer fiyatlandırmasını, kâr payı ve royalty ödemelerini önemli ölçüde etkilediğini, Sullivan (2002) tercihli vergi rejiminin yüksek vergili ülkelerden önemli ölçüde sermaye çıkışına neden olduğunu ortaya koymuştur (McCarty vd., 2008:2).

[10] Ayrıca dışarıdan istihdam edilen işçilerin oranı ile kârlılık arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur. Az kârlı firmaların yurt dışından istihdam ettiği işçi oranı %9 iken daha kârlı firmalarda bu oranın %13'e çıktığı gözlenmiştir (Devereux vd., 2002:485).

6. Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması ile ilgili yakın dönemde üç önemli uluslararası girişim söz konusudur. Bunlardan iki tanesi Avrupa Komisyonu tarafından (1997 ve 2001), bir tanesi de OECD (1998) tarafından gerçekleştirilmiştir. AB Komisyonunun ilk girişimi ile OECD'ninki birbirine oldukça benzer olup, AB Komisyonunun daha yakın dönemdeki girişiminden oldukça farklıdır (Winner, 2005:667-668).

1 Aralık 1997 tarihinde AB üyesi ülkelerin Maliye Bakanları zararlı vergi rekabetinin önlenmesi konusunda bir paket üzerinde anlaşmış ve en kısa zamanda zararlı vergi rejimlerinin (özel koşullar altında sağlanan istisnalar hariç) ortadan kaldırılması taahhüdünde bulunmuşlardır (Weiner ve Ault, 1998:607). Bir çalışma grubu AB çapında iki yüzden fazla potansiyel zararlı rejimi incelemiş ve bunlardan altmış altı tanesi gerçekten zararlı bulunmuştur. Bunun için temel kriterler, düşük vergi oranlarının ve ayrıcalıkların sadece mukim olmayanlara uygulanması ve gerçek olmayan ekonomik faaliyetlere avantaj sağlanmasıdır. Bu kapsamda mali hizmetler, off-shore şirketleri ve ÇUŞ'lerin bünyesinde sağlanan bir kısım hizmetler zararlı olarak ilan edilmiştir. Böylece gerçek ekonomik faaliyetlerin kuruluş yerini daha az, mali fonksiyonların kuruluş yerini daha çok etkileyen vergileme ölçüleri üzerinde durulmuştur. Bu da iddia edilenin aksine çalışma grubunun temel amacının gerçek ekonomik faaliyetlerin çarpıtılmasını önlemekten ziyade kârın yer değiştirmesi suretiyle gelir erozyonunu önlemek olduğunu göstermektedir (Devereux vd., 2002:473-474). Avrupa Komisyonu ayrıca 2001 yılında AB içerisinde kurumlar vergisinin koordinasyonu ile ilgili ciddi bir tartışmayı tetiklemiş, ÇUŞ'lerin kârı üyeler arasında tahsis etmesine gerek olmayacak bir vergileme modeli önermiştir. Ortak konsolide kurumlar vergisi (CCCTB) olarak ifade edilen bu sistemde toplam kâr birtakım ölçülere göre (her ülkedeki satışlar, sermayenin değeri ve istihdam olasılığı gibi) üye ülkelere bölüştürülecek ve her ülke kendi kâr hissesini kendi tercih ettiği oranda vergilendirecektir (Fuest, 2008:720). Böylece her ne kadar vergi oranları arasında fark olsa da sadece AB çapındaki kazançlar kaydedileceği için örneğin kârları İngiltere'den İrlanda'ya kaydırmak, toplam kâr üzerinde etkili olmayacaktır. Hiç şüphe yok ki, önerilen sistemin faydası olmakla birlikte kârları AB dışına kaydırma teşviki hala mevcuttur. Çünkü ortak bir vergi matrahında AB içerisindeki akışların izlenmesine gerek olmasa dahi bir ÇUŞ'e kârları ilk olarak bir diğer AB üyesi ülkeye ve oradan vergi cennetlerine kaydırma imkânı sunacaktır. Bu da AB dışına kayan transferlerin nasıl kontrol edileceği sorusunu gündeme getirecektir (Devereux, 2008:636-637).

AB ile eş zamanlı olarak OECD'de 1998 yılında yayınlanan raporda sermaye gelirini ilgilendiren iki tür zararlı vergi pratiği saptamıştır. İlki üye ülkelerdeki zararlı tercihli rejimler ile ilgilidir ve AB'nin düzenlemeleri ile paraleldir; ancak, şeffaflık eksikliği ve bilgi değişimi gibi önemli faktörlere atıf yapılmıştır. 1998 raporunda belirtilen ikinci zararlı vergi pratiği vergi cenneti olarak ifade edilen OECD'nin dışındaki yargı alanları hakkındadır. OECD vergi cennetlerini tanımlarken düşük vergilendirmenin tek başına yeterli olmadığını özellikle ifade etmektedir (Weiner ve Ault, 1998:604). Vergi cennetleri listesinde yer alan ülkelere 2005 yılına kadar rejimlerinin zararlı yönlerini ortadan kaldırmadıkları (iş birliğine yanaşmadıkları) takdirde yaptırım uygulanması kararlaştırılmıştır. Bunlar kendi mukimlerine yapılan ödemelerden stopaj yapmak, onlar ile ilişkilerde indirim,

istisna, kredi ve diğer indirimlere izin vermemek şeklindedir. Üyeler ayrıca iş birliği yapmayan vergi cennetlerine ekonomik yardımlar yapıp yapmama konusunu gözden geçirecektir. Bu bağlamda OECD 2002 yılının Nisan ayında yayınladığı raporda 2000 raporunda yer alan vergi cenneti ülkelerden çoğunun zararlı pratikleri terk ettiklerini, şeffaflık ve etkin bilgi değişimi taahhüdünde bulunduklarını açıklamıştır. Şu anki liste, sadece yedi vergi cennetini (Andora, Liechtenstein, Liberya, Monako, Marshall Adaları, Nauru ve Vanuatu) kapsamaktadır (Devereux vd., 2002:475).

Netice olarak her iki girişim de özel olarak sermaye gelir vergisi oranının düşük olduğu vergi rejimini kapsam dışı tutmakta, bunun yerine vergilendirilecek gelirin vergi cennetleri arasında kaydırılması yoluyla vergiden kaçınmanın önlenmesine odaklanmaktadır. Dolayısıyla düşük oranlı vergileme rejimi şirketlerin kazançlarını diğer alanlara kaydırmaları için bir araç olabileceği için firmaların bu şekilde davranma alanlarını azaltarak tamamen ortadan kaldırmak mümkün olmasa bile vergiden kaçınma olanaklarının azaltılması mümkündür (Devereux vd., 2002:475).

7. OECD'nin Kurumlar Vergisi Reformlarındaki Rolü

Gelir sağlamak için yabancı ülkelerden yatırım çekmeye çalışmanın en önemli riski yatırımcıların verginin olmadığı ülkelere kayma ihtimalidir. Dolayısıyla bölgelerarasında faaliyetleri koordine etmenin bir yolunun bulunabilmesi halinde bütün ülkeler yatırım kaybetme riski olmadan gelir elde etme imkânına sahip olacaktır. Bu konuda en güzel örnek Almanya'dır. 1988 yılında banka mevduatlarına ödenen faiz üzerinden %10 oranında gelir vergisi stopajı getirilmiş, ancak birkaç ay içerisinde büyük miktarda sermayenin Lüksemburg'a kaçması nedeniyle bu uygulamadan vazgeçilmiştir. 1991 yılında Alman Federal Mahkemesi ücretlerden stopaj yapılırken faizden yapılmamasını Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı bulmuş ve faize stopaj uygulamasını yeniden getirmiştir, ancak mukim olmayanları bunun dışında tutmuştur. Bu sefer de mukim olmayanların Lüksemburg bankaları aracılığıyla Almanya'da yatırım yapabilme ihtimallerine karşılık AB mukimlerine yapılan faiz ödemelerinden %20 oranında stopaj yapılması gündeme gelmiştir. Lüksemburg ve İngiltere böyle bir uygulamanın İsviçre ve ABD'ye sermaye kaçışını hızlandıracağı gerekçesi ile karşı çıkmıştır. Dolayısıyla vergi rekabeti problemine çözüm bulma yolu OECD gibi uluslararası organizasyonlar aracılığı ile meseleyi çok taraflı olarak ele almaktır (Avi-Yonah, 2001:9).

Günümüz koşullarında vergi rekabetine karşı bu şekilde koordineli bir mücadele için OECD üç sebepten tarafsız bir seçim olarak görülmektedir. Öncelikle kişisel bir yatırımcının aşırı risk taşımadan sermaye kazancı üzerinden yeterli getiri sağlayabilmesi için herhangi bir OECD üyesi ülkeye yatırım yapması gereklidir. Vergi cennetleri yeterli yatırım olanakları sunmamakta ve gelişmekte olan ülkeler genellikle yatırım fonları gibi vergiden kaçınmanın güç olduğu alanlardan ziyade portföy yatırımlarını tercih etmektedir. Dolayısıyla eğer bütün OECD üyesi ülkeler portföy yatırımlarını vergilendirme çabası içine girerse sorun çözülmüş olacaktır. İkinci olarak, dünyadaki ÇUŞ'lerin yaklaşık %85'inin merkezi OECD üyesi ülkelerdedir. Bu uzun süre böyle devam edecek gibi gözükmektedir. Çünkü, OECD üyesi ülkeler diğer ülkelerde olmayan bir biçimde yatırımcılara istikrarlı kurumlar ve menkul kıymetler kanunları sunmaktadır. Böylece bütün üye ülkeler kendi ÇUŞ'lerinin yurt dışından elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde uyumlaştırılmış bir matrah üzerinde (yukarıda ifade edilen CCCT gibi) anlaşabilirse,

doğrudan yatırımlardan kaynaklanan vergi rekabeti problemlerinin çoğu çözülmüş olacaktır. Son olarak OECD gerekli tecrübeye ve OECD'nin model vergi anlaşmaları global standartlara sahiptir. Her ne kadar bu çalışmalar sınırlı ölçüde olsa bile vergi rekabeti konusunda bir uzlaşma sağlandığının bir kanıtıdır. OECD tarafından vergi rekabetinin sınırlandırılması özellikle gereklidir, çünkü yabancı yatırımcılar genellikle yüksek seviyede hizmetten yararlanmak için vergi cennetlerinde ikamet etmekte ve ancak bu hizmetlerin gerektirdiği vergiyi ödemeyi reddetmektedirler (Avi-Yonah, 2001:9-10).

OECD'nin vergi rekabeti probleminin çözümünde karşı karşıya olduğu temel engel gelişmekte olan ülkelerin OECD'yi zengin ülkelerin harcamalarını karşılamak için kurdukları bir kartel olarak görmeleridir. Dolayısıyla uzun dönemde zararlı vergi rekabeti ile mücadeleyi gelişmekte olan ülkelerin tam anlamıyla temsil edildiği Dünya Ticaret Örgütüne devretmek daha iyi olabilir. Bu ayrıca OECD'de merkezi bulunmayan yaklaşık %15 civarındaki ÇUŞ'un sorunlarını da çözmüş olacaktır. Özetle, küreselleşme ve vergi rekabetinin bir neticesi olarak, vergi kurallarının artık ülkeler arasında tek ya da çift taraflı vergi anlaşmaları ile düzenlenmesi mümkün değildir. Sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaştığı bir dünyada, ÇUŞ'lerin birçok yatırım yeri arasında seçim yapma serbesti, herhangi bir ülkenin (ya da rakip iki ülkenin) bu gibi sermayeyi vergilendirmesini (ya da başka bir düzenlemeye tabi tutmasını) oldukça sınırlandırmıştır. Bu şekildeki tek taraflı her teşebbüs diğer ülkeler tarafından kesintiye uğratılacak ve muhtemelen ulusal rekabetin sürdürülmesi adına teşebbüste dahi bulunulamayacaktır. Böylece eğer vergilemenin ya da diğer düzenlemelerin temel amacı muhafaza edilmek isteniyorsa, çok taraflı çözüm şarttır. Global özel piyasa faaliyetleri ancak bu tür global amaçlara hizmet eden organizasyonlar tarafından vergilendirilebilir ya da düzenlenebilir (Avi-Yonah, 2001:11-12).

Sonuç

Literatürdeki temel tartışmalardan biri kurumlar vergisi oranındaki dibe doğru yarış ve bunun sermaye mobilitesi üzerindeki etkisidir. 2005 yılında Winner, yirmi üç OECD üyesi ülkeyi kapsayan bir çalışmada artan sermaye hareketliliğinin kurumlar vergisi oranlarını düşürme yönünde baskı yarattığını ve bunun emek geliri üzerindeki efektif vergi oranlarının artmasına yol açtığını saptamıştır. Bu son dönemlerdeki dibe doğru yarış hipotezini desteklemekle birlikte tam bir kanıt niteliği taşımamaktadır. ÇUŞ'ler vergi oranlarına rağmen teknolojisinden, doğal kaynaklarından, alt yapısından ve kalifiye işgücünden faydalanmak istedikleri ülkelerde yatırım yapmaya devam etmektedirler. Bu aynı zamanda büyük ölçekli ülkelerin niçin daha yüksek kurumlar vergisi uyguladıklarının da bir nedenidir. Ayrıca birçok ülke için kurumlar vergisi hala büyük bir gelir kaynağıdır. 2006 yılına kadar kurumlar vergisi oranındaki düşüş devam etmiş, ancak bu düşüş 1980'lerdeki gibi olmamıştır. Birçok OECD üyesi ülke bu dibe doğru yarış rekabeti içine girmemiştir. Ancak özellikle AB'ye yeni katılan ülkeler için bu tam anlamıyla doğru değildir. Bu ülkeler vergi gelirlerini artırmak için başka kaynaklara yönelmişlerdir. Bu durumda bile aynı alt yapıya, kalifiye iş gücüne ve teknolojiye sahip olmadıkları sürece rekabet çok da gerekli olmayacaktır. Gelecekte düşük vergili ülkelerin varlığı kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi üzerinde bir baskı yaratacaktır. Büyük ölçekli ülkeler ise buna bir yanıt olarak kurumlar vergisi oranlarını indirmek zorunda

kalacaktır. Ancak kurumlar vergisi matrahını genişletmek yoluyla kurumlar vergisi oranındaki düşüşü dengelemek için faaliyet alanı oldukça azalacaktır. Vergi matrahı özellikle 1980'lerde genişletilmiş ancak son yıllarda bu eğilim yavaşlamıştır. Netice olarak iki ihtimal vardır:

i) Vergi oranlarının düşürülmesi nedeniyle kurumlar vergisinden elde edilen gelir azalacaktır.

ii) Geliri artırmak için baskı uygulanması kurumlar vergisi oranındaki indirimi kıracaktır. Analizler ikisinin de olabileceğini göstermektedir (OECD, 2007:34-37).

Kaynakça

Avi-Yonah, R. S. (2001), "Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries", http://www.fiscalreform.net/library/pdfs/global_tax_competition.pdf (Erişim Tarihi: 26/10/2010)

Bretschger, L. ve Hettich, F. (2002), "Globalization, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries", *European Journal of Political Economy*, 18, 695-716.

Clausing, K. A. (2007), "Corporate Tax Revenues in OECD Countries", *International Tax Public Finance*, 14, 115-133.

Devereux, M., Griffith, P. R. ve Alexander, K. (2002), "Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition", *Economic Policy*, 17(35), 449-495.

Devereux, M. P. (2008), "Business Taxation in a Globalized World", *Oxford Review of Economic Policy*, 24 (4), 625-638.

Diehl, K. A. (2009), "Reversion to the Mean: The Interaction Between GDP and Corporate Tax Rates in the Member Countries of the European Union", *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 16, 31-36.

Edizdoğan, N. ve Ali, Ç. (2010), *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayıncılık, Bursa.

Fuest, C. (2008), The European Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base", *Oxford Review of Economic Policy*, 24 (4), 720-739.

Gomes, P. ve Pouget, F. (2008), "Corporate Tax Competition and the Decline of Public Investment", European Central Bank, Working Paper Series No.928, http://www.ecb.int/pub/pdf/scpwps/ecbwp928.pdf (Erişim Tarihi:28/10/2010)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm (Erişim Tarihi: 10/12/2010)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_12.xls.htm (Erişim Tarihi: 10/12/2010)

OECD (2007), "Tax Policy Studies Fundamental Reform of Corporate Income Tax", No.16. http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/fulltext/2307061e.pdf?expires=1287407351&id=0000&accname=ocid56027450&checksum=F79816A8A1374006B01D28E0AC1F4903 (Erişim Tarihi: 18/10/2010).

KPMG (2010), *KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2010,* http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Pages/2010-Global-Corporate-and-Indirect-Tax-Survey.aspx (Erişim Tarihi: 21/10/2010)

Loretz, S. (2008), "Corporate Taxation in the OECD in a Wider Context", *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 639-660.

McCarthya, K., van Doornb, F. ve Ungerb, B. (2008), "*Globalization, Tax Competition and the Harmonization of Corporate Tax Rates in Europe: A Case of Killing the Patient to Cure the Disease*?", Utrecht School of Economics, Tjalling, C. Koopmans Research Institute, Discussion Paper Series 08-13, http://www.koopmansinstitute.uu.nl (Erişim Tarihi: 25/10/2010)

Riedl, A. ve Rocha-Akis, S. (2009), "*Testing the Tax Competition Theory: Evidence for OECD Countries*? CESifo Area Conferance on Public Economics, 21-26 April 2009, CESifo Congerence Center, Munich, 1-26, https://www.cesifo-group.de/link/pse09_Rocha-Akis.pdf (Erişim Tarihi: 26/10/2010)

Stewart, K. ve Webb, M. (2006), "International Competition in Corporate Taxation: Evidence from the OECD Time Series", *Economic Policy*, 21(45), 153-201.

Weiner, J. M. ve Ault, H. J. (1998), "The OECD's Report on Harmful Tax Competition", *National Tax Journal*, 51(3), 601-608.

Winner, H. (2005), "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data", *International Tax and Public Finance*, 12, 667-687.