

2004 GENİŞLEMESİ SONRASINDA AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ VE SONUÇLARI

Dr. Emrah Ferhatoğlu
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

1. Giriş

Yabancı kambiyo düzenlemelerinin serbestleşmesi ve sermayenin uluslararası alandaki hareketliliğinin artması 1980'li ve 1990'lı yıllarda ülkelerin ekonomi ve maliye politikalarını yeniden gözden geçirmelerine neden olmuştur. Sermayenin uluslararası alanda dolaşım kabiliyetinin artması, dünya genelinde kaynak tahsisini iyileştirerek firmaların ve tüketicilerin daha düşük fiyattan daha çok seçenekle karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Sınır ötesi sermaye hareketlerinin artması ülkelerin yabancı yatırımlar için cazip yatırım ortamı oluşturma çabalarının yoğunlaşması sonucunu doğurmuştur. Ülkeler, yabancı yatırımcıların ilgisini çekebilecek cazip vergi uygulamalarına yönelmişlerdir.

Avrupa Birliği'nin Mayıs 2004 genişlemesi, Birliğin vergi politikasını etkileyebilecek, belki de Avrupa Komisyonu'nun bu alandaki çalışmalarını da arka planda bırakacak bir gelişme olarak nitelendirilebilir. 10 yeni üye ülkenin¹ (AB-10) nispeten düşük ücret düzeyleri, nispeten yüksek emek piyasası esnekliği ve en önemlisi düşük vergi yükü gibi rekabet avantajlarına sahip olması 15 eski Avrupa Birliği ülkesini (AB-15) tedirgin etmektedir.² Bu çalışmada uluslararası vergi rekabetinin odaklandığı konulardan biri olan kurumlar vergisi uygulamaları açısından AB-10 ülkelerinin durumu inceleme konusu yapılacaktır.

2. Vergi Rekabeti Kavramı ve Unsurları

Literatürde uluslararası vergi rekabeti, yerel idareler arasındaki vergi rekabetinin esaslarından hareketle açıklanmaktadır. Vergi rekabetinin tanımına ve unsurlarına yer verilecek olan bu başlık altında uluslararası vergi rekabeti ile birlikte kimi zaman yerel idareler arasındaki vergi rekabetinden de söz edilecektir.

¹ Çek Cumhuriyeti, Estonya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovenya ve Slovakya 1 Mayıs 2004 tarihinde Avrupa Birliği'ne katılmıştır. Bunların dışında Romanya ve Bulgaristan ile tam üyelik müzakereleri başlamış olup, en erken 2007'de Birliğe katılacaklardır.

² Marion Girard-Vasseur ve Loic Guiéze, "Tax Dumping in the East for a Limited Period?", **EcoWeek** (BNP Paribas Economic Research Department, June 2004), s. 10.

2.1. Tanımı

Bireylerin çalıştığı, yatırım yaptığı; kurumların ise araştırma-geliştirme, üretim faaliyetleri ile faaliyet yerlerini serbestçe seçtiği küreselleşen ekonomik yapıda, bireylerin ve kurumların ekonomik faaliyetleri üzerinde vergi faktörü ile birlikte birçok ekonomik faktör etkili olabilir. Bu anlamda, uluslararası vergi rekabeti, bir ülkenin kendi sınırları içerisinde ekonomik faaliyetlerde bulunan birey ve kurumların seçimlerini etkileyen diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerine karşılık vermesi olarak tanımlanabilir.

Başka bir ifadeyle uluslararası vergi rekabeti, ekonomik bütünleşme ve gittikçe artan finansal hareketliliğin sonucu olarak, ülkelerin sermaye hareketliliğini sağlamak ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulamasıyla rakiplerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir.³

Vergi rekabetinin sonuçları açısından yapılan bir başka tanıma göre ise bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyetin üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak ölçüde kısmen ya da tamamen vazgeçmesidir. Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, bir faaliyeti ülkeye çekme ya da elde tutma çabası olarak tanımlanabilir.⁴

Başka bir tanıma göre ise “küreselleşme, vergi yükümlülerinin prodüktif faaliyetlerinin yerlerini düşük vergi yükü bulunan ekonomilere kaydırmasına olanak tanıdığından ülkelerin aşırı vergi toplamasına engel olmaktadır. Bu olgu aynı zamanda vergi rekabeti olarak da bilinir”.⁵

Bütün bu tanımların ışığında, uluslararası vergi rekabetini, farklı vergilendirme yetkisine sahip idarelerin yabancı sermaye çekebilmek, yerli sermayeyi ise kaçırmamak için cazip vergi hükümleri uygulamaları bakımından rekabet içerisinde bulunmaları şeklinde tanımlayabiliriz.

Federal devletler ve küreselleşmenin neden olduğu ekonomik entegrasyonlar düşünüldüğünde merkezileşme ve yerelleşme olgularıyla birlikte vergi rekabeti kavramını yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olmak üzere iki ayrı başlık altında ya da uygulama şekline ve ekonomik sonuçlarına göre yararlı ve zarar verici vergi rekabeti olarak inceleyebiliriz.

³ Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 206 (Nisan 2003), s. 126; İsmail Engin, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu** (17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMÖB Yayınları – 185, Ankara), s. 181.

⁴ William B. Barker, Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions”, **Northwestern Journal of International Law & Business**, 22: 2 (Winter 2002.), s. 172.

⁵ Daniel J. Mitchell, “An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy”, **Background**, The Heritage Foundation, No 1395 (18 September 2000), s. 1.

2.2. Yatay ve Dikey Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya bağımsız ülkenin hareketli vergi kaynağı (mobil tax base) üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi şeklinde açıklanabilir.⁶

Literatürde aynı düzeydeki idareler arasındaki vergi rekabeti, üretim faktörlerinin, firmaların ve bireylerin bölgeler arasındaki hareketliliğine dayandırılmaktadır. Üretim faktörlerinin ve ekonomik birimlerin bu hareketliliği ise idareleri faaliyetlerinde daha etkin olmaya zorlarken, kaynakların yeniden tahsisi amacıyla toplanan vergilerin etkinliğini azaltabilmektedir.⁷

Farklı yönetim kademeleri arasındaki vergi rekabeti olarak tanımlayabileceğimiz dikey vergi rekabeti, yatay vergi rekabetinin aksine sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin bölgelerarası hareketliliğine dayanmamaktadır.⁸ Dikey vergi rekabeti, hem merkezi idarenin hem de yerel idarenin aynı vergi kaynağını birbirinden bağımsız olarak belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma çabası olarak tanımlanabilir.

2.3. Yararlı ve Zarar Verici Vergi Rekabeti

Uluslararası vergi rekabeti, uygulama biçimine ve ekonomik sonuçlarına göre zarar verici vergi rekabeti (harmful tax competition) ve yararlı vergi rekabeti (beneficial tax competition) olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Uluslararası vergi rekabeti konusunda çalışmalar yürüten OECD ve Avrupa Birliği'nin yararlı ve zarar verici vergi rekabeti ile ilgili geliştirdikleri ölçütler birçok uluslararası kurum, kuruluş tarafından eleştirilmekte, yaklaşımları gelişmiş-yüksek vergi yüküne sahip ülkeler lehine taraflı bulunmaktadır.⁹

Zarar verici vergi rekabeti, OECD tarafından yürütülen çalışmalarda sıkça vurgulanmakta, vergi rekabetinin “zarar verici” özellikleri daha çok bu çalışmalar kaynak gösterilerek ön plana çıkartılmaktadır.¹⁰ Uluslararası vergi rekabetinin kavramının zarar verici

⁶ Timothy J. Goodspeed, Çeviren: İsa Sağbaşı, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Fedarelizim”, **Maliye Dergisi**, Sayı 139 (Ocak-Nisan 2002), s. 3.

⁷ Pierre Salmon, “Decentralization and Supranationality: The Case of the European Union”, **International Monetary Fund Web Page**, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/salmon.pdf>, (Erişim: 02.10.03).

⁸ Pierre Salmon, “Decentralization and...”

⁹ Türkan Öncel ve Yenal Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri (2003), s. 6-8.

¹⁰ Vergi rekabetinin zarar verici ya da yararlı özellikleri bu alanda yapılan çeşitli teorik çalışmalardaki varsayımlara göre de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin vergi rekabetinin vergi oranlarının çok düşük düzeyde

olduğu yolundaki vurguların kaynağını oluşturan OECD çalışmalarının hareket noktasını 1998 tarihli Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu oluşturmaktadır. 1998 tarihli raporun ilk adımları ise 1996 yılında OECD Maliye Bakanları toplantısında atılmıştır. Bu toplantıda OECD kuruluş anlaşmasında yer alan amaçların¹¹ içerisinde “zarar verici” vergi rekabetinin saptırıcı etkilerine karşı önlemler geliştirilmesinin de bulunduğu kabul edilmiştir.

1998 tarihli OECD raporu vergi rekabetinin muhtemel olumsuz etkilerini de özetlemiştir. Buna göre uluslararası vergi rekabeti,

- Sermaye akımlarında sapmalara (vergi rekabetinin finansal sermaye akımları üzerinde doğrudan, reel yatırım akımları üzerinde ise dolaylı etkili olduğu da belirtilmiştir),
- Vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşmasına,
- Vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaşmasına,
- Vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesine,
- Vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kaymasına,
- Vergi yönetim maliyetlerinin artmasına neden olur.

Buna göre zarar verici vergi rekabeti, vergi oranlarının ve bunun karşılığında kamu malı üretim düzeyinin çok düşük olduğu, refah artışının ise ancak ilave kamu malı üretimi ile sağlanacağı durumu ifade eder.¹²

OECD'nin vergi rekabeti ile ilgili yaklaşımı serbest piyasa savunucuları ve aralarında Nobel ödüllü Milton Friedman ve James Buchanan'ın da bulunduğu bazı iktisatçılar tarafından eleştirilmektedir.¹³ Bu eleştiriler OECD'nin yaklaşımını, yüksek vergi yüküne sahip ülkeler arasında gelişmekte olan ülkelerin vergi yüklerinin yükselmesiyle sonuçlanacak bir vergi karteli kurma çabası olarak nitelendirmektedir. Eleştirilere göre, OECD bu yaklaşımıyla sermayenin uluslararası alanda dolaşımını engellemektedir.¹⁴

belirlenmesiyle sonuçlanacağını öne süren Wilson'a (1989) karşılık, Zodrow ve Mieszkowski (1986) vergi ihracı etkisiyle vergi oranlarının aşırı yükselebileceğini öne sürmüştür.

¹¹ Bu amaçlar, OECD üyesi ülkelerde mali istikrarla birlikte yüksek sürdürülebilir kalkınma, yüksek istihdam oranı ile yüksek yaşam standartlarına ulaşmak ve dünya ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunmak; ekonomik kalkınma sürecinde üye ve üye olmayan ülkelerde sağlıklı ekonomik gelişmeyi sağlamak; dünya ticaretinin gelişmesini sağlamak olarak ifade edilebilir.

¹² John Douglas Wilson, “A Theory of International Tax Competition”, **Journal of Urban Economics**, 19 (1986), s. 297

¹³ Ralf Gronau, “OECD's Harmful Tax Competition: A Concept Fades Away”, <https://groupwork.uvt.nl/pub/bscw.cgi/d526193/OECD%20Harmful%20Tax%20Competition:%20a%20concept%20fades%20away> (Erişim: 08.10.04).

¹⁴ Nitekim, OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan raporda zarar verici vergi rekabetinin uygulama biçimi olarak kabul edilen vergi cennetlerinin sermayenin uluslararası dolaşım kabiliyetini ve mali piyasaların likitidesini artırdığı da belirtilmiştir.

Vergi rekabetinin yararlı olduğu görüşü daha çok kamu tercihi teorisi ile ilişkilendirilmiş çalışmalarda kendisini göstermektedir. Kamu tercihi teorisine göre, vergi rekabeti, toplumun refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir.¹⁵ Bunun nedeni ise, vergi rekabetinin bürokratların *rant kollama* (rent-seeking)¹⁶ faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır.¹⁷

3. Avrupa Birliği'nin Mayıs 2004 Genişlemesi ve Birlik İçindeki Vergi Rekabeti

Avrupa Birliği, ekonomik entegrasyonlarda ortak vergi politikasının nasıl olması gerektiği ve yerel idareler arasındaki vergi rekabetinin bağımsız devletler arasındaki vergi rekabetine nasıl dönüştüğünün incelenmesi bakımından benzersiz bir örnek olarak kabul edilebilir. Özelleştirme dönemlerinin sona ermesi nedeniyle normale dönen büyüme oranlarının sürekliliğini doğrudan yabancı sermaye akımlarına bağlayan Birliğin yeni üyesi Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri, nispeten düşük vergi yüklerini bunu gerçekleştirmede bir araç olarak kullanmaktadırlar.¹⁸ Yeni üyelerin bu durumu eski AB ülkelerinin vergi politikalarını rekabetçi olarak yeniden gözden geçirmelerine neden olmaktadır.¹⁹

Mayıs 2004 genişlemesi sonrasında AB'deki vergi rekabetinin gelişimi farklı vergi göstergelerinden hareketle inceleme konu yapılacaktır.

3.1. Avrupa Birliği'nde Genel Vergi Yükünün Seyri

1965-2002 döneminde AB-15 ülkelerinde ortalama vergi yükü %27,9'dan %41,1'e yükselmiş, ortalama vergi yükü ise %38,4 olarak gerçekleşmiştir. 1995-2002 döneminde, Mayıs 2004'te birliğe katılan 10 yeni ülke ile 15 eski birlik üyesi ülkenin vergi yüklerinin karşılaştırıldığında AB-10 ülkelerinin ortalama vergi yükünün AB-15 ülkelerinin 6,8 puan altına, %34,5 olarak gerçekleştiği görülmektedir.²⁰ AB-10 ülkelerinin AB-15 ülkelere göre

¹⁵ John Douglas Wilson, "Theories of Tax Competition", *National Tax Journal*, 52, 2 (June 1999), s. 296.

¹⁶ Rant kollama, bireylerin siyasal süreci kendi menfaatleri doğrultusunda kullanma girişimleri olarak tanımlanabilir. Bireyler, rant kollama faaliyetlerini karşı karşıya oldukları siyasal yapıya bağlı olarak faydalı ya da daha az faydalı bulabilirler. Rant kollamaya, tercihli vergi rejimleri, rekabetten korunma, sübvansiyon ya da belli bir iş koluna yönelik indirimli vergi oranları gibi ayrıcalıklar için girişilen lobi faaliyetleri örnek gösterilebilir. Coşkun Can Aktan, "Politikalarda Rant Kollama", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 26, Sayı 4 (Aralık 1993), s. 119.

¹⁷ Eckhard Janeba and Guttorm Scjelderup, "Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So" *NBER Working Papers* (No. 9334), <http://spot.colorado.edu/~janeba/ejgs4-04.PDF>, s. 2. (Erişim: 16.04.04).

¹⁸ Vasseur ve Guiéze, *a.g.e.*, s. 10.

¹⁹ Clemens Fuest ve Winfried Fuest, "A Minimum Corporate Tax Rate Would Be Harmful for Both High and Low Tax Countries" *Intereconomics*, Vol. 39, No.4 (Jul/Aug 2004), s. 183.

²⁰ 1995-2003 döneminde AB-15 ülkelerinin ortalama vergi yükü %41,6 olarak hesaplanmıştır.

düşük vergi yüküne sahip olmaları Birliğin önümüzdeki yıllarda vergi rekabetine yönelik daha belirgin politikalar sürdüreceği izlenimini vermektedir.

1995-2003 dönemi dikkate alındığında AB-10 ülkelerini vergi yüklerinin AB-15 ülkelerinin vergi yüklerine yakınlıkları bakımından iki gruba ayırabiliriz. AB-10 ülkelerinden Macaristan, Polonya ve Slovenya (sırasıyla ortalama vergi yükleri %39,1, %37,7 ve %39,8) %41,5 olan AB-15 ortama vergi yükü değerine en yakın ülkelerdir. Bununla beraber, Litvanya %29,9 ve Malta %28,3 ortalama vergi yükleri ile AB-15 ortalamasının yaklaşık 10 puan altında olan ülkelerdir.

Tablo 1: Avrupa Birliği'nde Vergi Yükü (1995-2003)

ÜLKELER	1965	1970	1980	1990	1995	2000	2001	2002	2003	ORTALAMA	DEĞİŞİM (1965-2003)
Belçika	31,1	34,5	42,4	43,2	45,1	46,0	46,2	46,6	48,1	45,9	15,5
Çek Cum.	--	--	--	--	39,9	34,4	34,3	35,4	36,2	36,8	--
Danimarka	29,9	39,2	43,9	47,1	49,3	49,6	49,9	48,9	49,8	49,9	19,0
Almanya	31,6	29,8	34,6	32,9	40,8	42,5	40,8	40,2	41,7	41,4	8,6
Estonya	--	--	--	--	--	--	--	35,2	33,4	35,2	--
Yunanistan	19,9	22,4	24,2	29,3	32,6	38,8	37,0	36,2	38,6	35,7	16,3
İspanya	14,7	16,3	23,1	33,2	33,4	35,6	35,5	36,2	36,5	34,8	21,5
Fransa	34,5	34,1	40,6	43,0	44,0	45,2	45,0	44,2	45,7	44,9	9,7
İrlanda	24,9	28,8	31,4	33,5	33,4	32,1	30,5	28,6	31,2	31,9	3,7
İtalya	25,5	26,1	30,4	38,9	41,2	42,7	42,5	41,7	43,2	42,8	16,2
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	31,4	32,7	32,5	34,3	31,1	--
Letonya	--	--	--	--	37,2	33,1	31,8	31,3	29,1	34,5	--
Litvanya	--	--	--	--	28,6	30,4	29,1	28,8	28,7	29,9	--
Lüksemburg	27,7	26,8	40,8	40,8	42,3	40,7	40,7	41,9	42,3	41,3	14,2
Macaristan	--	--	--	--	--	--	39,4	38,8	39,2	39,1	--
Malta	--	--	--	--	27,7	29,1	30,4	31,3	34,2	28,3	--
Hollanda	32,8	35,8	43,6	43,0	40,6	41,5	40,0	39,5	39,3	40,6	6,7
Avusturya	33,9	34,6	39,8	40,4	42,3	43,5	45,3	44,4	44,8	44,1	10,5
Polonya	--	--	--	--	34,3	36,2	41,2	39,1	35,8	37,7	--
Portekiz	15,8	19,4	24,1	29,2	33,6	36,4	35,6	36,3	38,1	35,2	20,5
Slovenya	--	--	--	--	41,3	39,4	39,4	39,8	40,3	39,8	--
Slovakya	--	--	--	--	41,5	34,3	32,9	33,0	30,9	36,8	--
Finlandiya	30,4	31,8	36,1	44,6	46,0	48,0	46,0	45,9	45,1	46,6	15,5
İsveç	35,0	37,5	46,1	51,9	49,5	53,9	52,2	50,6	51,4	52,2	15,6
İngiltere	30,4	37,0	35,2	36,8	35,4	37,5	37,3	35,8	37,1	36,3	5,4
AB-25 Ort.	--	--	--	--	39,1	39,2	39,0	38,5	39,0	39,2	--
AB-15 Ort.	27,9	30,3	35,8	39,2	40,6	42,3	41,6	41,1	42,2	38,4	13,2
AB-10 Ort.	--	--	--	--	35,8	33,5	34,6	34,5	34,2	34,7	--

Kaynak: Eurostat, *Statistics in Focus, Economy and Finance*, 3/2005, "Tax Revenue in EU Member States: Trend, Level and Structure 1995-2003"; European Commission, *Structures of the Taxation System in the European Union* (2004 Edition, Luxembourg), s. 239.

AB-15 ülkelerinden de AB-25 vergi yükü ortalamasını azaltabilecek İngiltere, Portekiz, İrlanda ve İspanya sırasıyla %36,3, %35,2, %31,9 ve %34,8 ortalama vergi yükü değerlerle dikkat çekicidir. Bunun karşılığında İsveç %52,2, Danimarka %49,9, Finlandiya %46,6 ve Fransa %44,9 ortalama vergi yükleriyle AB-15 vergi yükünü yükselten ülkelerdir.

Avrupa Birliği'nde artan vergi rekabeti eğilimlerinin vergi sistemlerine etkilerinin araştırılmasında toplam vergi yüklerinin tek başına yeterli olmayacağı açıktır. Ayrıca, uluslararası sermaye hareketlerinde ülkelerarası kurumlar vergisi farklılıklarının daha belirgin rol üstleneceği düşünülürse Avrupa Birliği genelinde kurumlar vergisi yükü açısından bir karşılaştırma yapmak daha yararlı olabilecektir.

3.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Yükünün Seyri

1965-2002 döneminde AB-15 ülkelerinde kurumlar vergisi yükü %2,0'den %3,4'e yükselmiş, ortalama kurumlar vergisi yükü ise %2,9 olarak gerçekleşmiştir. AB-10 ülkelerinin kurumlar vergisi yükü ise 1995 yılında %2,9 iken 2002 yılında %2,6 değerini almış, dönemin ortalaması ise %2,6 olarak gerçekleşmiştir. AB-15 ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi yükü artış eğilimindeyken, aynı dönemde AB-10 ülkelerindeki trendin düşüş eğiliminde olması dikkat çekicidir.

Tablo 2: Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi Yüğü

ÜLKELER	1965	1970	1980	1990	1995	2000	2001	2002	ORTALAMA	DEĞİŞİM (1995-2002)
Belçika	1,9	2,4	2,2	2,4	2,4	3,3	3,2	3,1	2,8	1,2
Çek Cum.	--	--	--	--	4,9	3,5	4,1	4,4	3,9	4,4
Danimarka	1,4	1,0	1,4	1,5	2,0	2,4	3,1	2,9	2,1	1,5
Almanya	2,5	1,7	1,9	1,6	0,9	1,7	0,6	1,0	1,5	-1,9
Estonya	--	--	--	--	--	--	--	1,3	1,3	1,3
Yunanistan	0,4	0,4	0,9	1,6	2,6	4,6	3,8	3,8	2,2	3,4
İspanya	1,4	1,3	1,2	2,9	1,9	3,2	3,0	3,4	2,3	2,0
Fransa	1,8	2,1	2,1	2,3	1,8	2,8	3,1	2,6	2,3	0,8
İrlanda	2,3	2,5	1,4	1,7	2,8	3,8	3,6	3,7	2,7	1,4
İtalya	1,8	1,7	2,4	3,9	3,4	2,4	3,0	2,6	2,8	0,8
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	4,6	5,0	5,0	4,6	5,0
Letonya	--	--	--	--	2,0	1,9	2,1	2,1	2,2	2,1
Litvanya	--	--	--	--	1,3	0,7	0,5	0,6	1,0	0,6
Lüksemburg	3,1	5,2	6,6	6,5	7,5	7,2	7,5	8,6	6,9	5,5
Macaristan	--	--	--	--	--	--	2,4	2,4	2,4	2,4
Malta	--	--	--	--	2,8	3,1	3,3	4,1	3,0	4,1
Hollanda	2,6	2,4	2,9	3,2	3,3	4,4	4,4	3,7	3,6	1,1
Avusturya	3,5	3,8	3,3	4,1	1,7	2,2	3,3	3,1	2,8	-0,4
Polonya	--	--	--	--	2,9	2,4	2,0	1,9	2,6	1,9
Portekiz	--	--	--	2,3	2,5	4,1	3,6	3,7	3,3	3,7
Slovenya	--	--	--	--	0,6	1,2	1,2	1,4	1,0	1,4
Slovakya	--	--	--	--	6,1	2,8	2,7	--	3,7	--
Finlandiya	2,5	1,7	1,4	2,1	2,3	6,0	4,3	4,3	3,0	1,8
İsveç	2,1	1,7	1,1	1,6	2,7	3,8	3,0	2,6	2,4	0,5
İngiltere	1,3	3,2	2,9	4,1	2,7	3,4	3,3	2,7	3,2	1,4
AB-25 Ort.	--	--	--	--	2,8	3,3	3,2	3,1	3,1	3,1
AB-15 Ort.	2,0	2,2	2,3	2,8	2,7	3,7	3,5	3,4	2,9	1,4
AB-10 Ort.	--	--	--	--	2,9	2,5	2,6	2,6	2,6	2,6

Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries (Paris, 2003), tablo: 3. Kaynağı Aktaran T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası <http://www.gelirler.gov.tr>; European Commission, 2004, a.g.e., s. 254.

1995-2002 döneminde, AB-25 genelindeki ortalama kurumlar vergisi yükü değerinde baktığımızda AB-10 ülkelerindeki düşük kurumlar vergisi yükü nedeniyle 1995-2002 döneminde AB-15 ortalamasının 0,2 puan altında, %3,1 olarak gerçekleşmiştir.²¹

AB-15 ülkelerinden en düşük kurumlar vergisi yüküne sahip ülkeler ise %1,5 ile Almanya, %2,1 ile Danimarka ve %2,2 ile Yunanistan'dır. 1965-2002 dönemi göz önüne alındığında Yunanistan ve Lüksemburg en dikkat çeken ülkelerdir. Yunanistan'da kurumlar vergisi yükü 3,4 puan artarken Lüksemburg'daki artış 5,5 puan olmuştur. AB-10 ülkelerinden %3,3 olan AB-15 ortalamasının üzerinde ise %4,6 ile Kıbrıs Rum Kesimi, %3,9 ile Çek Cumhuriyeti ve %3,7 ile Slovakya bulunmaktadır. Ancak, AB-10 ülkelerinden Slovenya, Litvanya ve Estonya'nın kurumlar vergisi yükü AB-15 ülkelerinden yaklaşık 1,3 puan daha düşüktür.

²¹ 1995-2002 döneminde AB-15 ülkelerinin ortalama kurumlar vergisi yükü %3,1 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi rekabetinin Avrupa Birliği'ndeki belirtilerini ve ulusal vergi sistemleri üzerindeki etkilerini yalnızca kurumlar vergisi yüklerindeki değişikler yerine nominal ve efektif vergi oranları ile birlikte incelemek daha yerinde olabilecektir. Nominal ve efektif vergi oranları kurumlar vergisi yükünün değerlendirilmesinde sıkça başvurulan ölçütlerdendir.

3.3. Avrupa Birliği'nde Nominal Kurumlar Vergisi Oranları

Nominal kurumlar vergisi oranları, ülkelerarası karşılaştırma yapmada sıkça başvurulan bir değişken olurken, ülkelerde farklı esaslarda uygulanabilen kalıcı ya da geçici ilave vergi oranlarının (surcharges) ve vergi teşvik önlemlerinin varlığı ile merkezi ve yerel idarelerin ayrı ayrı kurumlar vergisi uygulamaları ülkelerarası karşılaştırma yapmayı güçleştirebilmektedir.

Avrupa Birliği'nde yasal kurumlar vergisi oranları Tablo 3'de gösterildiği gibidir. AB-10 ülkelerinde olduğu gibi AB-15 ülkelerinde de nominal kurumlar vergisi oranları düşüş eğilimindedir.

Tablo 3: Avrupa Birliği'nde Nominal Kurumlar Vergisi Oranları

ÜLKELER	1980	1985	1990	1994	2000	2003	2005	ORTALAMA	DEĞİŞİM (1980-2002)
Belçika	48	45	43	40,17	39	34	34	40,8	-14,0
Çek Cum.	--	--	--	--	40	31	26	32,3	--
Danimarka	37	50	40	34	32	30	30	35,3	-7,0
Almanya	61,7-44,3	61,7-44,3	50-36	45-30	40	27,9	26,4	44,3	-35,3
Estonya	--	--	--	--	--	0-26 ^e	0-26	26,0	--
Yunanistan	49	49	46	40	35	25/35 ^d	25/35 ^d	39,9	-14,0
İspanya	33	33	35	35	35	35	35	34,6	2,0
Fransa	50	50	37-52	33	33,3	35,4	35,4	38,1	-14,6
İrlanda	45	50-10 ^f	43-10	40-10	24	12,5	12,5	32,5	-32,5
İtalya	36,3	47,8	47,8	52,2	37	34	34	42,1	-2,3
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	15	15	15,0	--
Letonya	--	--	--	--	--	19	15	17,0	--
Litvanya	--	--	--	--	--	15	15	15,0	15,0
Lüksemburg	45,5	45,5	39,4	33,3	30	22,9	22,9	33,4	-22,6
Macaristan	--	--	--	--	--	18	16	17,0	--
Malta	--	--	--	--	--	35	35	35,0	--
Hollanda	46	42	35	35	35	34,5	34,5	36,7	-11,5
Avusturya	61,5-38,3 ^h	61,5-38,3	34	34	34	34	25	34,0	-13,3
Polonya	--	--	--	--	--	27	19	23,0	--
Portekiz	51,2-44	51,2-44	39,6	39,6	32	30	30	38,5	-21,2
Slovenya	--	--	--	--	--	25	25	25,0	--
Slovakya	--	--	--	--	--	25	19	22,0	--
Finlandiya	50	50	40	25	29	29	26	33,3	-24,0
İsveç	40	52	52	28	28	28	28	34,0	-12,0
İngiltere	52	40	35	33	30	30	30	34,2	-22,0
AB-25 Ort.	--	--	--	--	--	27,5	25,9	26,7	--
AB-15 Ort.	45,5	47,0	41,1	36,5	32,9	29,5	29,2	36,8	-16,3
AB-10 Ort.	--	--	--	--	--	27,1	21,1	24,1	--
AB-15 Std. Sap.	7,5	6,8	5,7	6,7	4,3	6,0	6,2	5,9	-1,3

Kaynak: Margit Schatzenstaller, "Company Tax Competition in an Enlarged EU", 1 St Euroframe Conference on Economic Policy Issues in the European Union: Fiscal Policies in the European Union (Paris, June 2004), s. 7; Bernd Genser, "Corporate Income Taxation in The European Union: Current State and Perspectives" Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University Working Paper No: 17 August 2001, s. 10.

a. Nominal vergi oranına (%39) ek olarak %3 ek vergi uygulanmaktadır.

b. Dağıtılmamış kurum kârı için %45, dağıtılmış kurum kazancı için %30 uygulanmaktadır.

c. Dağıtılmamış kurum kazancı için %0, dağıtılmış kurum kazancı için ise %26 oranı uygulanır.

d. %35 oranı sermaye şirketleri ve finansal kuruluşlar için, %25 si tüzel kişiliği olmayan şirketler için uygulanır.

e. Normal vergi oranına (%33,3) ek olarak %10 ek vergi (büyük şirketlerde %15) uygulanmaktadır.

f. Uluslar arası Dublin Finansal Hizmetler Merkezi sınırlarında faaliyet gösteren kurumlar için %10 vergi oranı uygulanmaktadır.

g. Üretim faaliyetinde bulunan kurumlar için vergi oranı %31,2 oranında uygulanır.

h. İlk oran dağıtılmamış kurum kârı, ikincisi ise dağıtılmış kurum kârı için uygulanır.

Birliğe yeni katılan AB-10 ülkelerinin pazar ekonomilerine geçiş yapmaları ve kurumlar vergisi sistemlerini Batı Avrupa vergi sistemlerine yakınlaştırmaları bu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını aşamalı olarak indirmelerine neden olmuştur.²² 2003 yılında AB-10 ülkelerinin kurumlar vergisi oranı ortalama %27,1 değerini almışken, bu oranın 2005 yılında %21,1 olacağı tahmin edilmektedir.

1980-2005 döneminde AB-15 ülkelerinde ortalama %36,8 olan kurumlar vergisi oranı AB-10 ülkelerinde ortalama %22,3 değerini almıştır. AB-10 ülkelerinin vergi

²² Schatzenstaller, a.g.e., s. 7.

politikaları, özellikle Fransa ve Almanya'nın başını çektiği AB-15 ülkeleri tarafından *mali damping* ya da *zarar verici vergi rekabetine* neden olan uygulamaları içermesi nedeniyle eleştirilmektedir. Bu bağlamda Fransa ve Almanya Avrupa Birliği içerisinde vergi rekabetinin sınırlandırılması amacıyla uygulanacak minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesini gerekli görmektedirler.²³ Ayrıca, Avrupa Birliği'nde Avrupa Birliği Bölgesel Yardımlarının bu gibi vergi uygulamalarına başvuran ülkelere çekilmesi de tartışılan bir konudur. Bunun gerekçesi ise düşük kurumlar vergi oranı uygulayan ülkelerin bu yardımlara gerçekten ihtiyacı olup olmadığının tartışmalı olmasıdır.²⁴ Buna karşılık, AB-10 ülkeleri ise düşük kurumlar vergisi oranlarını AB-15 ülkelerinin gelir düzeyine ulaşabilmek için yakalanması gereken yüksek büyüme oranı bakımından gerekli görmektedirler.²⁵ Bu noktada düşük kurumlar vergisi oranlarının Avrupa Birliği'nde zarar verici vergi rekabeti kriteri olarak nitelendirilmediğinin belirtilmesi gerekir. Kurumlar Vergisi Uygulama Usulleri Tüzüğünde (Code of Conduct for Business Taxation) dar yükümlülere tam yükümlülere ayrı olarak bazı ayrıcalıklı hükümler uygulanması, yükümlülere avantaj sağlayan hükümlerin iç piyasadan ya da ülkenin vergi sisteminden ayrı tutulması, gerçek bir ekonomik faaliyet olmaksızın işlemlerin kağıt üzerinden sürdürülmesi, çok uluslu şirketlerin matrah tespit yöntemlerinin uluslararası kabul görmüş esaslardan ya da OECD'nin tavsiyelerinden farklı olması ve vergi düzenlemeleri ile ve idari uygulamaların şeffaf olmaması zararlı vergi rekabetinin kriterleri olarak belirtilmiştir.²⁶

Bu nedenle, AB-10 ülkeleri de kurumlar vergisi sistemlerinde var olan ve zarar verici olarak nitelendirilen önlemleri Avrupa Birliği'nin zarar verici vergi rekabetine karşı girişimleri sonucunda kaldırabilirler. Ancak, bunun karşılığında, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmek amacıyla hali hazırda düşük olan nominal kurumlar vergisi oranlarında indirim gidebilirler. İrlanda'nın 1999 yılındaki kurumlar vergisi alanındaki politika değişikliği nominal kurumlar vergisi oranlarının tek başına zarar verici araç olarak nitelendirilmemesi gerektiğine örnek gösterilebilir. İrlanda, Dublin Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi sınırlarında üretim ya da finans alanında faaliyet gösteren firmalar için

²³ Fuest ve Fuest, **a.g.e.**, s. 183.

²⁴ Avrupa Birliği 2004 genişlemesi için Birlik Bütçesi'nden 40 Milyar Euro kaynak ayırmıştır. AB-10 ülkelere yönelik ayrılan bu kaynak, bölgesel kalkınmaya ve tarım kesimine destek amacıyla gütmektedir. Bu yardımdan yararlanan AB-10 ülkeleri, ulusal bütçelerinde daha düşük vergi geliri ile kamu faaliyetlerini yürütme imkanına kavuşmuşlardır. Katarina Barysch, "Is Tax Competition Bad?" **CER Bulletin** (August/September 2004, Issue 37) <http://www.cer.org.uk> (Erişim: 15.09.04).

²⁵ "Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8", s. 1, <http://siteresources.worldbank.org/INT/LATVIA/Resources/QR3spec.doc> (Erişim:28.10.04).

²⁶ Code of Conduct for Business Taxation (1 December 1997), Resolution of The Council and The Representatives of The Governments of The Member States, Meeting Within the Council (98/C 2/01, Annex 1, 6. 1. 98), C 2/2.

%10 kurumlar vergisi oranından yararlanma ayrıcalığı tanımıştır. İrlanda, Avrupa Birliği'nin zarar verici vergi rekabetine karşı yürüttüğü çalışmalar sonucunda bu ayrımcı vergi rejiminin varlığına son vermiş, ancak 1999 yılında %32 olan nominal kurumlar vergisi oranını 2000 yılında %24'e, 2001 yılında %20'e, 2000'de %16'ya ve 2003 yılında ise %12,5'e düşürmüştür.²⁷

Avrupa Birliği içerisinde farklı kurumlar vergisi uygulamaları doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının yönünün belirlenmesi bakımından önemli olmakla birlikte, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla vergi yüklerini düşürme çabası içerisinde olmaları açısından da önemlidir. Birlik üyesi ülkeler, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının çekilmesi amacıyla girişilen ve zarar verici özellikler gösterebilen vergi rekabetinin önüne geçmek, bunun yanında da vergi yükünü minimize etmek amacıyla ülkelerarası gelir transferlerini azaltabilmek için nominal kurumlar vergisi oranlarını aynı düzeye çekme eğilimindedirler.

3.4. Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranları

Nominal kurumlar vergisi oranının dışında, ülkelerarasında karşılaştırma yapmada matrah hesaplama farklılıklarını da dikkate alan efektif kurumlar vergisi oranı da kullanılabilir. Efektif kurumlar vergisi oranı, nominal vergi oranı ile birlikte matrah tespitinde kullanılan vergi istisnaları, vergiye tabi kazancın hesaplanmasında kurum kazancından yapılan indirimler, oran indirimleri ve vergi ertelemeleri gibi unsurları da dikkate alır.²⁸ Bu nedenle efektif kurumlar vergisi oranı nominal kurumlar vergisi oranından tablo 3 ve tablo 4'de görüldüğü üzere daha düşüktür. Ancak, düşük nominal vergi oranı her zaman için düşük efektif vergi oranı anlamına gelmemektedir. Nitekim İngiltere'de ortalama nominal kurumlar vergisi oranı Danimarka'daki orandan düşük olmasına rağmen, Danimarka'nın efektif kurumlar vergisi oranı İngiltere'den daha düşüktür.

Efektif kurumlar vergisi oranı kurum kazancından ödenen vergilerin tamamını (kurumlar vergisi, gelir vergisi ve diğer yasal yükümlülükler) dikkate aldığından kurumlar üzerindeki vergi yükünün gösterilmesi bakımından sıkça kullanılan bir ölçüttür. Efektif kurumlar vergisi oranı, kurumun hukuki statüsünden ya da yararlandığı vergi teşviklerinden etkilenebilmektedir.²⁹

²⁷ Fuest ve Fuest, **a.g.e.**, s. 183; European Commission, **Structures of the Taxation System in the European Union**: Luxembourg, 2004 Edition, s. 21.

²⁸ Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8, s. 3, <http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

²⁹ Schatzenstaller, **a.g.e.**, s. 11.

Avrupa Birliği içerisinde ülkelerarasında özellikle de AB-15 ve AB-10 ülkeleri bakımından efektif kurumlar vergisi farklılıkları yatırım kararlarını saptıracak ölçüde belirgindir. Bu bakımdan birlik içerisinde minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinin ötesinde matrah uyumlaştırmasını da kapsayan geniş kapsamlı bir çalışma yapılmalıdır.³⁰ Avrupa Birliği Komisyonu, kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesini üye ülkelerin tercihlerine bırakırken Birlik genelinde matrah uyumlaştırmasını hedeflemektedir. Ancak, daha önce de değinildiği gibi vergi oranlarının belirlenmesinin üye ülkelere bırakılıp, geniş kapsamlı matrah uyumlaştırmasına gidilmesi uzun dönemde Birlik genelinde oran indirimlerine neden olabilir.³¹

Tablo 4: Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranları

ÜLKELER	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	ORTALAMA	Değişim (1995-2002)
Belçika	10,8	12,1	13,0	14,8	14,7	14,5	14,9	15,1	13,7	4,3
Çek Cum.	16,9	14,5	11,5	11,3	12,5	12,4	14,3	--	13,3	--
Danimarka	9,4	10,8	12,1	13,8	14,5	10,5	14,1	13,3	12,3	3,9
Almanya	4,4	6,0	6,2	6,4	7,0	8,2	2,9	2,8	5,5	-1,6
Estonya	--	--	7,9	9,0	8,0	3,2	2,4	--	6,1	--
Yunanistan	14,1	12,9	17,7	20,9	22,2	27,6	22,2	21,8	19,9	7,7
İspanya	8,6	9,9	13,1	12,2	14,5	15,4	14,0	16,2	13,0	7,6
Fransa	9,6	11,1	12,6	12,3	14,5	14,8	16,6	14,2	13,2	4,6
İrlanda	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
İtalya	12,2	13,6	15,5	9,4	10,6	9,0	11,2	9,9	11,4	-2,3
Kıbrıs R. K.	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Letonya	8,6	10,2	7,9	7,9	6,3	5,4	5,7	5,7	7,2	-2,9
Litvanya	5,7	4,9	6,6	5,5	3,5	2,4	--	--	4,8	-5,7
Lüksemburg	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Macaristan	--	--	7,7	8,7	9,4	10,5	--	--	9,1	--
Malta	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Hollanda	12,8	15,9	17,6	17,5	18,3	17,0	17,5	14,9	16,4	2,1
Avusturya	7,8	9,8	9,2	9,5	8,5	8,8	13,2	12,4	9,9	4,6
Polonya	20,6	22,0	21,5	19,1	16,4	15,8	14,9	13,5	18,0	-7,1
Portekiz	10,4	12,3	13,9	14,1	16,8	19,4	17,0	--	14,8	--
Slovenya	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Slovakya	21,3	16,0	14,2	13,9	12,6	11,6	10,9	--	14,4	--
Finlandiya	8,7	10,8	13,2	15,4	16,5	20,9	15,5	16,0	14,6	7,3
İsveç	11,2	12,3	14,1	14,2	16,4	20,9	18,7	16,0	15,5	4,8
İngiltere	11,4	12,7	15,9	16,1	15,4	15,8	16,0	12,5	14,5	1,1
AB-25 Ort.	11,4	12,1	12,6	12,6	12,9	13,2	13,4	13,2	12,7	1,8
AB-15 Ort.	10,1	11,6	13,4	13,6	14,6	15,6	14,9	13,8	13,5	3,7
AB-10 Ort.	14,6	13,5	11,6	11,1	9,9	8,8	9,6	9,6	11,1	-5
AB-25 Std. Sap.	4,5	3,8	4,1	4,2	4,7	6,3	5,2	4,7	4,1	0,1
AB-15 Std. Sap.	2,5	2,3	3,2	3,8	4,0	5,7	4,5	4,5	3,4	2,0
AB-10 Std. Sap.	7,1	6,4	5,3	4,5	4,4	5,1	5,5	5,5	4,9	-1,6

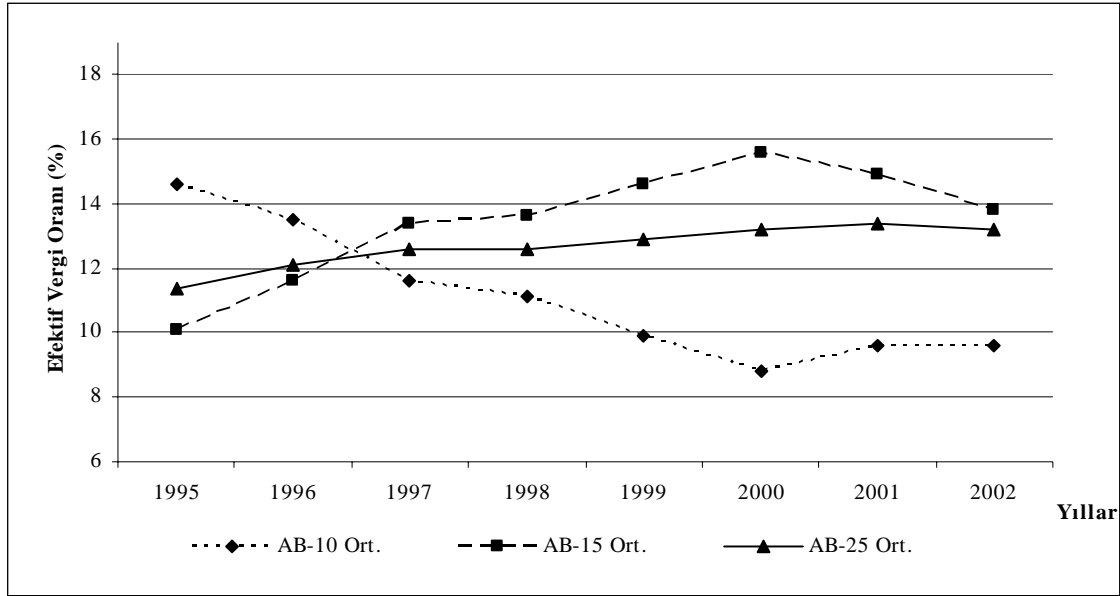
Kaynak: "Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8", s. 3,
<http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

³⁰ Fuest ve Fuest, **a.g.e.**, s. 184.

³¹ Gerard Meussen, "The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States", **Tax Policy in EU Candidate Countries On the Eve of Enlargement** (Riga Latvia 12th – 14th September 2003), s. 8.
http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf (Erişim: 02.07.04).

Avrupa Birliği ülkelerinin efektif vergi oranlarına ilişkin yapılan diğer çalışmalara³² göre de 1990'lı yılların ilk yarısında AB-15 ülkelerindeki efektif vergi oranı artış eğiliminde, AB-10 ülkelerinde ise azalış eğilimindedir. Bu durum 1990'lı yılların ikinci yarısında tersine dönmüş ve AB-15 ve AB-10 ülkelerinin oranları aynı düzeye yaklaşmıştır.³³

Grafik 1: Avrupa Birliği'nde Efektif Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi (1995-2002)



Kaynak: Tablo 4.

Grafik 1'e göre 1997 yılından sonra AB-10 ülkelerinin efektif kurumlar vergisi oranları AB-15 ülkelerinin altına inmiştir. AB-15 ülkelere ise oran 2000 yılına kadar yükselirken AB-10 ülkelerinde azalış eğilimindedir. 2000 yılından sonra iki grup ülke arasında oranlarda bir yakınlaşma eğilimi görülmekte, AB-25 ortalaması ise 2001 yılından sonra az da olsa düşme eğilimine girmiştir.

Gerek AB-10, gerek AB-15 ve gerekse AB-25 için hesaplanan standart sapmaların özellikle 2000 yılından sonra sürekli bir düşüş eğilimine girmesi birlik içerisinde kurumlar vergisi uygulamalarındaki farklılıkların giderek azaldığının göstergesi olarak nitelendirilebilir.

³² Jacobs ve diğerleri (2003) tarafından yapılan bir çalışmada ise AB-10 ülkelerinin 2003 yılındaki efektif kurumlar vergisi oranları hesaplanmıştır. Buna, göre 2003 yılında AB-10 ülkelerinde ortalama efektif kurumlar vergisi oranı %20,1 olarak gerçekleşmiştir. Litvanya %9,57 ile en düşük efektif kurumlar vergisi oranına sahipken Slovenya 31,63 ile en yüksek orana sahiptir. O. H. Jacobs, Ch Spengel, M. Finkenzeller ve M. Roche, **Company Taxation in the New EU Member States** (Frankfurt/Main, Mannheim 2003); Kaynağı aktaran Schatzenstaller (2004). Bunun dışında Ernst & Young tarafından yapılan bir çalışmada ise AB-10 ülkelerinin 2004 yılı için efektif kurumlar vergisi oranları hesaplanmıştır. Buna göre AB-10 ülkelerinin efektif kurumlar vergisi oranı ortalama %14,33 olarak gerçekleşmiştir. Bkz. Ernst & Young, **Company Taxation in the New EU Member States: Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors** (Ernst & Young, Second Edition, July 2004) s. 48.

³³ Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8, s. 4, <http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QR3spec.doc> (Erişim:28.10.2004).

Efektif kurumlar vergisi oranlarının standart sapmasındaki gelişimin benzeri de nominal kurumlar vergisi oranlarında görülmektedir.

SONUÇ

AB-10 ülkelerinin düşük vergi yüküyle sonuçlanan politikaları AB-15 ülkelerini kurumlar vergisi oranlarını aşamalı olarak indirim yapmaya zorlamıştır. Birlik genelindeki oran indirimlerine karşılık Komisyon, uygulanabilecek minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesi yerine geniş kapsamlı matrah uyumlaştırmasını önermektedir. Bununla birlikte minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinin Birliğe yeni katılan ülkelerin eski ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ulaşmasını güçleştireceği yolundaki düşünceler de bulunmaktadır. Buna göre, coğrafi konum, doğal kaynaklar, nitelikli işgücü gibi bazı rekabet dezavantajı bulunan Birlik üyesi ülkelerin bu dezavantajı ortadan kaldırmak için vergi oranlarını kullanmaları doğal olarak karşılanmalıdır.

AB genelinde gerek nominal gerekse efektif kurumlar vergisi oranlarının standart sapmalarındaki düşüş eğilimi son 10 yıl içinde yoğunlaşan kurumlar vergisi alanındaki rekabetinin azaldığına işaret etmektedir. Bu bakımdan, uygulanabilecek minimum kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesi kendiliğinden oluşan oran düzeyini bozabilecek, yatırımlara kaynak olan fonların oranları daha düşük birlik üyesi olmayan ülkelere, Birlik dışına kaymasına neden olabilecektir.

KAYNAKLAR

“Special Topic: Corporate Income Taxation and FDI in the EU-8”,

<http://siteresources.worldbank.org/INTLATVIA/Resources/QER3spec.doc>

(Erişim:28.10.04).

Barker, William B. Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions”, **Northwestern Journal of International Law & Business**, 22: 2, Winter 2002.

Barysch, Katarina. “Is Tax Competition Bad?” **CER Bulletin**, August/September 2004, Issue 37, <http://www.cer.org.uk> (Erişim: 15.09.04).

Code of Conduct for Business Taxation (1 December 1997), Resolution of The Council and The Representatives of The Governments of The Member States, Meeting Within the Council (98/C 2/01, Annex 1, 6. 1. 98), C 2/2.

Daniel J. Mitchell, “An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy”, **Background**, The Heritage Foundation, No 1395, September 18, 2000.

Janeba, Eckhard ve Schjelderup, Guttorm “Tax Competition: A Review of the Theory”, **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page** (Working Paper), <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html> , (Erişim: 23.10.03).

Engin, İsmail. “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**. Ankara: 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türmob Yayınları – 185.

Eurostat, **Statistics in Focus, Economy and Finance**, 3/2005, “Tax Revenue in EU Member States: Trend, Level and Structure 1995-2003”

Ernst & Young, **Company Taxation in the New EU Member States: Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors**, Ernst & Young, Second Edition, July 2004.

Fuest, Clemens ve Fuest, Winfried. “A Minimum Corporate Tax Rate Would be Harmful for Both High and Low Tax Countries” **Intereconomics**, Vol. 39, No. 4, Jul/Aug 2004.

European Commission, **Structures of the Taxation System in the European Union:** Luxembourg, 2004 Edition.

Genser, Bernd. “Corporate Income Taxation in The European Union: Current State and Perspectives” Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University Working Paper No: 17 August 2001.

Girard-Vasseur, Marion ve Guiéze, Loic. “Tax Dumping in the East for a Limited Period?”, **EcoWeek**, BNP Paribas Economic Research Department June 2004.

Giray, Filiz. “Zararlı vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 206, Nisan 2003.

Goodspeed, Timothy J. Çeviren: İsa Sağbaş, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Fedarelizim”, **Maliye Dergisi**, Sayı 139, Ocak-Nisan 2002.

Gronau, Ralf “OECD’s Harmful Tax Competition: A Concept Fades Away”, <https://groupwork.uvt.nl/pub/bscw.cgi/d526193/OECD%20Harmful%20Tax%20Competition:%20a%20concept%20fades%20away> (Erişim: 08.10.04).

Janeba, Eckhard ve Schjelderup, Guttorm “Tax Competition: A Review of the Theory”, **The Ministry of Foreign Affairs of Norway Web Page** (Working Paper), <http://odin.dep.no/ud/norsk/handelspolitikk/032121-220006/index-dok000-b-f-a.html> , (Erişim: 23.10.03).

Janeba, Eckhard ve Scjelderup, Guttorm “Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So” **NBER Working Papers** (No. 9334), <http://spot.colorado.edu/~janeba/ejgs4-04.PDF>, (Erişim: 16.04.04).

Meussen, Gerard. “The EU-fight against harmful tax competition; developments in light of the enlargement of the EU with 10 candidate Member States”, **Tax Policy in EU Candidate Countries On the Eve of Enlargement**, Riga Latvia 12th – 14th September 2003, http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf (Erişim: 02.07.04).

Öncel Türkan ve Öncel, Yenal. “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri, 2003.

Salmon, Pierre. “Decentralization and Supranationality: The Case of the European Union”, **International Monetary Fund Web Page**, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/salmon.pdf> (Erişim: 24.09.03).

Schatzenstaller, Margit. "Company Tax Competition in an Enlarged EU", 1 St Euro frame Conference on Economic Policy Issues in the European Union: Fiscal Policies in the European Union, Paris, June 2004.

Wilson, John Douglas. "A Theory of International Tax Competition", **Journal of Urban Economics**, 19, 1986.

Wilson, John Douglas. "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, 52, 2, June 1999.

Zodrow, George ve Mieszkowski, Peter. "Pigou, Tiebout, Property Taxation and Under Provision of Local Public Goods", **Journal of Urban Economics**, 19, 196, 1986.