

## VERGİ REKABETİNE İLİŞKİN GÖSTERGELER: AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELER İÇİN BİR DEĞERLENDİRME

Yrd. Doç. Dr. Neşe ALGAN<sup>1</sup> Arş. Gör. Dr. Melek AKDOĞAN GEDİK<sup>2</sup>

Vergiye ilişkin ülkeler arasında yapılan karşılaştırmalarda çok farklı göstergeler kullanılmaktadır. Vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya olan oranı, kanuni vergi oranı(KVO) ve efektif vergi oranı (EVO) sıklıkla karşılaşılan göstergeler arasında yer almaktadır. Ancak bu göstergelerden hangisinin daha açıklayıcı bilgi verdiği konusu açıklık kazanmamıştır. Küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamında daha gerçekçi bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmamızda, farklı vergi göstergeleri tanımlanarak AB 27 üye ülkesi için, bu göstergeler karşılaştırılarak son yıllardaki durum analiz edilmeye çalışılacaktır. EVO'ları daha gerçekçi bilgi düzeyi sağlarken, işgücü ve kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin daha çok rekabete konu olduğu gözlenmektedir.

### INDICATORS OF TAX COMPETITION: AN EVALUATION FOR THE EUROPEAN UNION MEMBER COUNTRIES

Different indicators are used in comparisons of taxation across countries. Tax revenues to gross domestic product, statutory tax rate and effective tax rate are frequently used indicators. However it is not clear that which of these indicators gives the more descriptive information. In the competition environment triggered by globalization, more realistic information is needed. In our study, by defining and comparing these different tax indicators their recent situation will be evaluated for EU's 27 member countries. While effective tax rates are providing a more realistic level of knowledge, labor and corporate income taxes has been observed to be more subject to competition.

#### 1.Giriş

Dünyada yaşanan bir bütünleşme süreci olarak tanımlanan küreselleşme ile birlikte, ülkelerin uyguladıkları ekonomi politikalarında da hızlı değişimler gözlenmektedir. Bu değişimleri, gümrük tarifelerinin indirilmesi, kotaların kaldırılması, ithalat lisansları, üretim standartları uygulamaları gibi ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, özelleştirme, fikri mülkiyet haklarının düzenlenmesi ve deregülasyon gibi ekonomik yapılanmanın sağlanması, uluslararası koordinasyon, uyum ve standardizasyonun gerçekleştirilmesi şeklinde olmuştur.

---

<sup>1</sup> Ç.U. İİBF İktisat Bölümü

<sup>2</sup> Ç.U. İİBF Maliye Bölümü

Ticari serbestleşme ve faktör hareketliliği ile birlikte, maliye politikaları da bu dönüşüme ayak uydurmak zorunda kalmıştır. Maliye politikası araçları arasında yer alan vergiler, ekonomide büyümenin gerçekleştirilmesinde önemli bir yere sahiptir (Myles (2000), Engen vd. (1996), Bleaney vd.(2001), Blankenau (2007), Capolupo (2000), Razin vd.(1999), Yakita (2003), Fisman (2007) , Jones vd. (1993), Scully (2003), Kneller vd. (1999)).Özellikle, küreselleşme ile birlikte yaşanan yabancı sermayenin ülke ekonomisine kazandırılması yarışında, yatırımların yerleşim yerinin tespitinde ve rekabet bağlamında değerlendirildiğinde vergilerin rolü yadsınamaz boyuttadır.

Ülkeler arasında yaşanan vergi rekabetinde, vergi yüküne ilişkin karşılaştırmanın hangi ölçüt bağlamında değerlendirileceği konusunda tam bir fikir birliği oluşturulmuş değildir. Vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasılaya oranı, KVO ve EVO kullanılan ölçütler arasında yer almaktadır. Çalışmamız kapsamında vergi rekabetine ilişkin karşılaştırmalarda kullanılan bu ölçütler hakkında kapsamlı bilgi verilerek, 27 AB üye ülkesi için karşılaştırma yapılmaya çalışılacaktır.

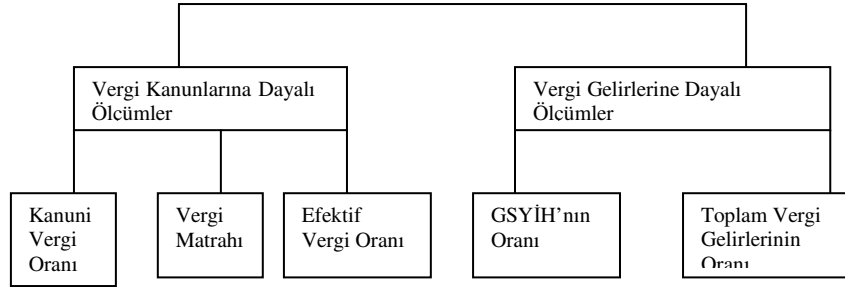
## **2. Rekabet Karşılaştırması ve Vergi Oranlarına İlişkin Tanımlamalar**

Uluslar arası vergi rekabeti değerlendirilmeye çalışıldığında çok farklı ölçüm yöntemleri ile karşı karşıya kalınmaktadır. Hükümetler, uluslar arası vergi rekabetine dayalı olarak kurumlar vergisi yükünü azaltma veya uyumlaştırmaya zorlanırlar. Bu noktada zaman içinde ülkeler arasında karşılaştırma yapılma imkanı verecek ulusal vergi oranlarını ölçmeye ihtiyaç duyulur (Stewart ve Webb, 2003,4).

Tablo 1’de Dünya Rekabet Raporunda yer alan toplam vergi oranı, verginin kapsamı ve etkisine ilişkin 27 AB üyesi ülke için sıralama yer almaktadır. Tablo incelendiğinde toplam vergi oranı göstergesine göre ilk sıralarda yer alan bir ülke , vergi kapsamı ve etkisi sıralamasına göre son sıralarda yer alabilmektedir. Örneğin Litvanya % 33.0 oranla toplam vergi oranına göre 6. sıradayken, verginin kapsamı ve etkisi sıralamasına göre 2.9 puan ile 20. sırada yer almaktadır. Diğer yandan, Slovakya % 48.6 toplam vergi oranı ile 18. sırada yer alırken, verginin kapsamı ve etkisi sıralamasına göre 4.1 puanla 4. sırada yer almaktadır. İki gösterge arasındaki tutarsızlık, dünya rekabet göstergelerinin vergi rekabetine ilişkin net bilgi vermediğinin kanıt oluşturmaktadır.

Devereux, Griffith vd (2002), vergi rekabeti ölçümlerini vergi kanunlarına ve vergi matrahına bağlı olarak iki başlık altında incelemektedirler;

Şekil 1: Vergi Rekabetinin Ölçülmesi



**Tablo 1: Vergi Rekabetine İlişkin 27 AB Üyesi Ülke için Sıralama**

Ülkeler	Toplam Vergi Oranı <sup>3</sup>		Verginin Kapsamı ve Etkisi <sup>4</sup>		Ülkeler	Toplam Vergi Oranı		Verginin Kapsamı ve Etkisi	
	Puan	Sıra	Puan	Sıra		Puan	Sıra	Puan	Sıra
Belçika	57.3	23	2.3	26	Lüksemburg	20.9	1	5.4	1
Bulgaristan	31.4	5	3.4	10	Macaristan	57.5	24	2.1	27
Çek Cum.	47.2	16	3.8	7	Malta <sup>5</sup>			4.0	5
Danimarka	29.2	4	2.6	23	Hollanda	39.3	9	3.7	8
Almanya	44.9	15	3.3	12	Avusturya	55.5	21	3.6	9
Estonya	49.1	19	4.3	3	Polonya	42.5	10	3.1	15
İrlanda	26.5	2	3.9	6	Portekiz	42.9	12	2.8	21
Yunanistan	47.4	16	3.2	14	Romanya	44.6	14	2.5	24
İspanya	56.9	22	3.0	18	Slovenya	37.5	8	3.3	11
Fransa	65.8	25	3.1	16	Slovakya	48.6	18	4.1	4
İtalya	68.4	26	2.4	25	Finlandiya	47.7	17	3.0	19
Kıbrıs	28.8	3	4.7	2	İsveç	54.6	20	3.0	17
Litvanya	33.0	6	2.9	20	İngiltere	35.9	7	3.2	13
Letonya	42.7	11	2.7	22	Türkiye	44.5	13	2.9	20

Kaynak :World Competitiveness Indicator,2010,.

Ülkeler arası karşılaştırmalarda kullanılan diğer bir gösterge de toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasılaya oranını ifade eden vergi yüküdür. Hesaplanmasının kolay olması nedeniyle sıklıkla başvurulan bu gösterge, nüfus, sanayileşme, dış ticaret, teknoloji vs. gibi yapısal nedenlere dayalı olarak yeterli düzeyde açıklama gücüne sahip değildir.

Literatürde kullanılan diğer bir gösterge ise kanuni vergi oranlarıdır. Vergi kanununda belirlenen bu oran, vergi rejimleri ve matrahını oluşturan unsurlardaki farklılıkları dikkate almadığından sınırlı düzeyde bilgi sağlamaktadır. Vergi oranları aynı olan ülkelerde harcama, gelir ve servet üzerinden ödenecek vergiler aynı olmakla birlikte, ülkeler farklı vergi sistemleri, yapıları ve yüklerine sahip olabilmektedirler. İstisna, muafiyet gibi unsurların dikkate alınmadığı durumda kanuni vergi oranları(KVO) yanıltıcı bilgi verebilmektedirler (Giray, 2010, 13-14).

<sup>3</sup> Kar , işgücü üzerindeki vergiler ve diğer vergilerin toplamı şeklinde ifade edilmektedir

<sup>4</sup> Verginin kapsamı ve etkisi “Ülkenizdeki vergi düzeyinin çalışma veya yatırım arzunuz üzerinde yarattığı etki nedir? (1= önemli düzeyde çalışma veya yatırım arzumu etkilemektedir , 7= çalışma ve yatırım arzum üzerinde herhangi bir etkisi yoktur” şeklinde hesaplanmış ve ağırlıklandırılmıştır

<sup>5</sup> Toplam vergi oranına ilişkin veri bulunmamaktadır.

Kanuni Kurumlar Vergisi (KKV) oranı politikacılar arasında en yaygın kullanım alanına sahip ölçümdür. Eğer hükümetler yabancı yatırımcıların karşı karşıya kaldığı vergi yükünü azaltma yönünde uluslararası rekabet açısından ciddi bir baskı altında iseler, vergi rekabetine dayalı olarak KVO'ndaki düşme seyrini görmesi beklenebilir. Gerçekte, KKV oranı son 20 yılda önemli düzeyde düşüş göstermiştir. KVO'larının etkileri, oranların uygulandığı vergi matrahı tanımlamalarına dayanmakta, ve matrahlar ülkeler arasında ve zamana göre değişiklik göstermektedir (Stewart ve Webb, 2003,4).

Vergi kanunlarına dayalı bir diğer ölçüm yöntemi de, EVO'larıdır (EVO) . Literatürde örtük, gizli, ortalama vergi oranı olarak da tanımlanabilmektedir.

Çok uluslu girişimlerin yatırım ve yerleşim kararlarının belirlenmesinde EVO'ları önemli bir rol oynamaktadır. Vergi oranlarının yanı sıra bazı vergisel ayrıcalıklar da vergi yükünün azalmasına neden olabilir. Vergi oranı ve vergi matrahı, vergi rekabetinin belirleyicileri olmakla birlikte, ülkeler arasındaki uygulama farklılıkları yatırımların belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla yalnızca vergi oranlarına dayalı bir vergi rekabeti yeterli ölçüde açıklayıcı olmayabilir. Bunu yanı sıra, kanuni vergi oranının yatırımları ne derece teşvik ettiği konusu netlik kazanmamıştır. Vergi matrahına bağlı olarak vergi rekabetinin etkileri büyük ölçüde gözlenebilmektedir. "EVO'ları" vergi rekabetine ilişkin yazında sıklıkla KVO yerine kullanılmakla birlikte bir takım farklılıklar göstermektedir. KVO, özellikle yatırım yerinin belirlenmesinde önem arz eden, faiz ve amortisman indirimleri, düşürülebilirliği, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin bütünleşme derecesini ve enflasyonist etkileri dikkate almamaktadır. EVO, ekonomik koşullar, yatırımcı davranışları ve vergi politikalarına dayalı varsayımlardan etkilendiğinden uluslar arası yatırımlar için bu oranı belirlemek, gelirin hangi ülkede vergilendirileceğine dayalı olarak, çok daha karmaşık bir hal almaktadır (Olsen ve Osmundsen,2001,254, Janeba,1997:6,9 ve Stewart ve Webb ,2003;4-6,Aktaran Giray 2005;95).

Politikacılar ve ekonomideki karar birimleri, vergilendirmenin ekonomideki faaliyetler üzerindeki etkilerini araştırırken, vergi yükünü değerlendirmeye ihtiyaç duyarlar. Kurumlar vergisi çerçevesinde kanuni oranlar bu konuda bilgi verseler dahi bu bilgiler sınırlı düzeyde kalmaktadır. Gerçekte, kanuni oranlar vergi yüküne ilişkin değerlendirme yapamamaktadırlar. EKV oranları, vergi yükü ve vergilerin ekonomik etkilerine ilişkin değerlendirme imkanı sağlamaktadır. Vergi matrahına, KVO'larının uygulanması sonucu ulaşılmakta ve vergi matrahı, vergi yasamasına bağlı olarak kar ile ifade edilmektedir (Giannini ve Maggiulli,2002,3).

Vergi yükü açısından değerlendirildiğinde ortalama EVO'ları, vergi yükündeki potansiyel kaymalar için iyi bir gösterge olma özelliğine sahiptir. Ortalama EVO'ları, elde edildikleri makro ekonomik vergi matrahına (işgücü, sermaye, tüketim) göre vergi gelirlerinin sınıflanması ve vergi matrahının bir oranı olarak hesaplanır( Genschel, 2002, 249). EVO'ları ile ilgili tanımlamalar ortalama EVO'ı ve marjinal EVO olarak ayrılmaktadır.

Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin geleneksel analiz, King ve Fullerton(1984)'un geliştirdikleri model çerçevesinde verginin marjinal yatırım kararları üzerindeki etkisine bağlı olarak değerlendirilmektedir. Vergilendirmenin yatırımlar üzerindeki temel etkisi, sermaye maliyeti üzerinden değerlendirilir ve genelde efektif marjinal vergi oranı ile ölçülür. Efektif marjinal vergi oranı, her ülkenin benzer olduğu varsayılarak, marjinal yatırımdan elde edilecek beklenen verginin bugünkü değerini ölçmektedir. Böylelikle bu yaklaşım doğrudan bir izin varsayımına dayalı yatırımdan hareketle yatırımın getirisiyle tasarruflar üzerindeki getiri oranı aralığını ölçmektedir (Giannini ve Maggiulli, 2002,5).

King ve Fullerton (1984) tarafından geliştirilen ve tanımlanan marjinal EVO ile birlikte, yeni yatırımlar üzerinde EVO'larının değerlendirilmesine yönelik baskılar oluşmuştur. Bu tahminler ulusal vergi yasalarında, endüstriler arası farklı uygulamalar ve yeni yatırımların finansmanında farklı yaklaşımlar gibi alanlarda bir takım karışıklıkları içermektedir. Bu ölçümün savunucularına göre, bu oran yatırım yerinin belirlenmesinde kurumlara mikro düzeyde değerlendirme yapma imkanı vermektedir. Bununla birlikte, marjinal EVO'ları sermaye üzerindeki vergi yükünün ölçümünde uygun bir araç değildir. Marjinal EVO tahminleri, neo klasik yatırım teorisine dayalı vergi politikası, ekonomik koşullar ve yatırım davranışları varsayımlarına büyük ölçüde duyarlıdır (Stewart ve Webb,2003,5).

EVO, marjinal veya ortalama olmasına bakılmaksızın vergi kanununa dayalı olarak da kullanılmaktadır. Bu kavram, aynı zamanda vergi gelirlerine dayalı vergi oranlarına gönderme yapmaktadır. Yatırım tipi veya yatırım ölçeği koşullarının tercihinde vergi oranı ve vergi matrahının birleştirilmesi olasıdır. Vergi oranı ve vergi matrahının birleştirilmesindeki standart yaklaşım, yatırım projesinden beklenen getiriyi esas almaktadır. Vergilerin yatırım kararları üzerindeki etkisi finansal varlığın türü ve nasıl finanse edildiğine bağlı olarak yatırım projesinin yapısına dayanır. Uygulamada vergi sisteminin tüm özelliklerini ve karmaşık yapısını hesaplayabilmek mümkün değildir. Burada temel yaklaşım, vergi sonrası getiri oranı ver iken, verginin sermaye maliyeti üzerindeki etkisinin tespit edilmesidir. Vergi öncesi ve vergi sonrası getiri oranı arasındaki fark efektif marjinal vergi oranı(EMVO) olarak tanımlanmaktadır. Daha yüksek oranlı EMVO daha yüksek vergi sonrası marjinal getiri oranı anlamına gelmekte olup, daha düşük oranlı EMVO ise daha düşük yatırım eğilimine neden olmaktadır (Devereux vd. 2002, 460-463). EMVO'ları, kanuni oran, vergi indirimi, enflasyona ilişkin beklentiler ve amortisman indirimine ilişkin yatırımları teşvik etmek için sağlanan vergisel avantajlar hakkında bilgi vermektedir( Fullerton, 1983, 6).

Ortalama efektif vergi oranı (OEVO), gelire bağlı olarak ödenen vergi miktarını yansıttığından diğer ekonomik faktörlerden bağımsız, vergi sisteminin etkilerinin değerlendirilmesinde yardımcı rol oynamaktadır. OEVO, bir yatırımdan elde edilecek gelirin vergi öncesi ve vergi sonrası değeri arasındaki farkın, vergi öncesi reel gelire göre bugünkü değere oranlanması şeklinde ifade edilmektedir (Devereux ve Griffith, 2003,107,.Frenkenzeller ve Spengel, 2004,10).

### 3. Vergi Oranlarının Ölçümüne İlişkin Yaklaşımlar

Son yıllarda politikacılar ve araştırmacılar vergilerin makro ekonomik performans üzerindeki etkileri ile ilgilenmeye başlamışlardır. Çoğu ampirik çalışmada vergi oranlarının vergi yüküne yakın bir şekilde ifade edildiği gözlenmektedir. Bazı oranları hesaplamak için vergi gelirleri, işgücü, sermaye, tüketim üzerindeki toplam vergi matrahının bir oranı şeklinde ifade edilmiştir. Birçok kavramsal ve pratik sorunu çözümlenmek gerekmesinden dolayı vergi oranlarını hesaplamak zordur. Burada ortak paydayı belirlemek oldukça önemlidir. Mesela, kurumlar vergisinin belirlenmesinde GSYİH yerine kurum karlarının kullanılması, karlar üzerinde vergilerin oluşturduğu baskıda tamamen farklı bakış açılarının oluşmasına neden olabilmektedir. Uygulamada gelir dağılımı, işgücü ve sermaye gelirin bileşiminden elde edilen kar olarak değerlendirilmektedir (Volkerink ve Haan 2000:11-12, Volkerink ve Haan 2000,2).

Bireysel davranışlar ve vergiler arasındaki ilişkiler incelenirken her ne kadar mikro göstergeler göz önüne alınsa da, makro göstergeler de akademisyenler ve politikacılar için önem arz etmektedir. Önem arz eden makro ekonomik değişkenlerle ilgili özellikler Volkerink ve Haan (2000:11) şu şekilde özetlenebilmektedir;

-Vergi oranları, toplanan vergi gelirlerini sayısal olarak içerirken, KVO, vergi indirimlerinin etkilerini dolaylı olarak içermektedir. Vergi matrahında, vergi indiriminin yanı sıra vergi planlaması da dikkate alınmakta, bu şekilde, vergi oranlarının verginin davranışsal etkilerini açıklamakta yararlı olduğu kabul edilebilmektedir.

-Vergi oranlarını hesaplamak, vergi indirimi ve muafiyetlerinin göz önünde bulundurulduğu EMVO'larını hesaplamaktan daha kolaydır.

-Makro ekonomik göstergelerin ülkeler arasında karşılaştırmalarda kullanımı benzer şekilde oluşturulduklarından daha kolaydır.

-Makro ekonomik göstergeler büyük ölçekli makro ekonomik modeller için uygun girdi niteliği taşımaktadır. Aynı zamanda bu göstergeler, dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki geleneksel ayırım veya KVO'larının yüzeysel bakışından ziyade vergi reformları için derin bir bakış açısı sağlamaktadır. Aynı zamanda, vergi sistemindeki reel değişimleri ön plana çıkarmaktadır (Vergi / GSYİH gibi).

Ortalama vergi oranı (OVO), karın veya vergi matrahının bir oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Bu hesaplamada kar tanımının, vergi oranının belirleyicisi olarak kullanılması amacımıza uygun olmadığını açıklayan önemli bir nedendir. Kullanılan kar ölçümü, vergi sistemindeki ile aynı ise, vergiye tabii olan kar oranı kanuni orana eşittir ve KVO ile OVO arasındaki fark, vergi sisteminde kullanılan kar tanımına göre değişmektedir. Kar tanımındaki farktan hareketle, vergi matrahi, kanun koyucular tarafından daha dar veya daha geniş oluşturulabilmektedir. Böylelikle ölçüm daha anlamlı bilgi sağlamaktadır. Örneğin, bir firmanın herhangi bir zamandaki vergi sorumluluğu, o zamana kadar yatırım geçmişini, bir çok yasaya bağlı vergi sorumluluklarını, firma bazında zarar geçmişini ve o zaman kadar ki vergi sistemi geçmişini yansıtmaktadır. Bu özelliklerin çoğu vergi matrahını etkileyebilmekte iken karın geleneksel ölçümünde göz ardı edilmektedir (Devereux vd. 2002,469).

**Tablo 2: Efektif Vergi Oranlarının Hesaplandığı Bazı Çalışmalar**

	Dönem	Hanehalkı	Kişisel	İşgücü	Sermaye	Kurumlar	Tüketim	Enerji	Ülkeler
Holland ve Myers (1980)	1947-1978				x				ABD
Joines, Douglas (1981)	1929-1975			x	x				ABD
Mendoza, Razin ve Tesar (1994)	1965-1998		x	x	x	x	x		ABD, İngiltere, Fransa, Japonya, İtalya, Kanada, Almanya
Mendoza, Milesi-Ferretive Asea (1997)	1965/1992			x	x		x		OECD (Yunanistan, İzlanda, İrlanda, Lüksemburg, Portekiz Hariç)
Avrupa Komisyonu Genel Müdl. (1997)	1965-1995		x	x	x	x	x		OECD (22)
Eurostat (1997)	1970-1995			x	x		x		AB 15
Eurostat (2006)	1995-2004			x	x	x	x	x	AB 25
Eurostat (2010)	1995-2008			x	x	x	x	x	AB 27 (Norveç ve İzlanda dahil)
Jarass ve Obermair (1997)	1980-1996			x	x		x	x	Almanya, Japonya, İngiltere, ABD, Hollanda, İspanya, Danimarka, İsviçre
Kramer (1998)	1980-1996			x		x			AB 15, AB9
OECD (2000)	1980-1996		x	x	x	x	x		OECD (29)
Felstein ve Summers (1979)	1954-1977					x			ABD
Feldstein, Dicks-Mireaux ve Poterba (1981)	1953-1979					x			ABD
Fullerton (1984)						x			Metodolojik
Amusa, A. (2004)	1990-2001			x	x		x		Güney Afrika
Stephenson, E.F. (1998)	1913-1994		x	x					ABD
Seater (1985)	1916-1980		x	x					ABD
Barro ve Sahasakul (1983)	1919-1980		x						ABD
Ünlükaplan, İ. ve İ. Arısoy (2011)	1980-2006	x		x	x		x		Türkiye



**Kaynak:**Volnerik ve Haan(2000)'in çalışmalarından yararlanılarak genişletilerek düzenlenmiştir.

Tablo 2'de EVO'larının hesaplandığı uygulamalı çalışmalar yer almaktadır. Tablo'da yer alan Holland ve Myers (1980), Joines, Douglas (1981) ve Mendoza, Razin ve Tesar (1994)'in çalışmaları, EVO'larının ölçümüne ilişkin literatürde temel oluşturacak nitelikte çalışmalardır. Vergi matrahına ilişkin sıklıkla kullanılan ölçüm yöntemi Mendoza vd. (1994) geliştirdiği ve toplulaştırılmış veri kullandığı yöntemdir. Bu çalışmalarda temel yaklaşım vergileri 3 gruba (işgücü, tüketim, sermaye) ayırmalarıdır. Ünlükaplan ve Arısoy (2011)'un çalışması ise Türkiye ekonomisine ilişkin hane halkı, işgücü, sermaye geliri ve tüketim üzerindeki EVO'larını hesaplayan tek çalışma olma özelliğine sahiptir.

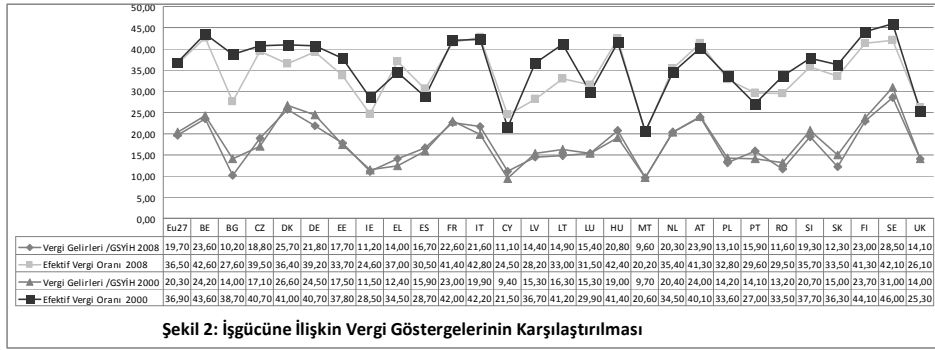
#### **4. 27 AB Üye Ülkesi İçin Çeşitli Vergi Oranları Karşılaştırması**

Literatürde, vergi rekabetine ilişkin, uluslar arası karşılaştırmalar yapılırken, çok farklı göstergeler kullanılmakla birlikte hangi göstergenin daha doğru bilgi sağladığıyla ilgili fikir birliği oluşmuş değildir. OECD, Eurostat, vs. gibi kuruluşların yıllar itibariyle yayınladıkları ülkelere ilişkin istatistiklerde de çok farklı göstergeler yer almaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde, vergi rekabetinde ülkeler arasında karşılaştırmalarda kullanılan çeşitli vergi tanımlamalarına göre, 27 AB üye ülkesi için 2000 ve 2008 yıllarına ait veriler kullanılarak, hangi göstergenin daha açıklayıcı bilgi verdiği tespit edilerek değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır. Vergi gelirleri/ GSYİH, KVO'ları ve EVO'ları literatürde vergi rekabeti değerlendirmelerinde sıklıkla kullanılan göstergeler arasında yer almaktadır. Vergi gelirleri/ GSYİH ve EVO'larına ait göstergeler işgücü, sermaye ve kurum gelirleri ve tüketim üzerinden alınan vergiler olarak ayrılmaktadır. Ancak KVO'larında üye ülkeler arasında uygulanan direktiflerde gözlenen farklılık nedeniyle kanuni oranlar kişisel gelir ve kurum gelirleri olmak üzere ayrılmaktadır. Dolayısıyla işgücü, sermaye gelirleri ve tüketim üzerinden alınan KVO'larına ulaşmadaki güçlük çalışmamız önünde kısıt oluşturmaktadır. Ülkelere ait veriler Eurostat (2010)'dan yararlanılarak tarafımızca düzenlenerek şekil yardımıyla sunulmuştur. Türkiye ekonomisi için 2000 yılına ait EVO'ları Ünlükaplan ve Arısoy (2011)'in çalışmalarından elde edilmiştir.

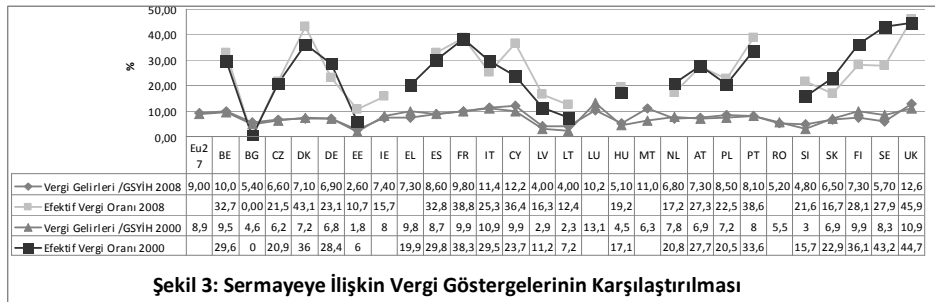
İşgücü üzerinden elde edilen vergi gelirlerine ilişkin 2000 ve 2008 yıllarına ait veriler, Şekil 2'de yer almaktadır. Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya olan oranı söz konusu iki yılda paralel seyir izlemekle birlikte, Bulgaristan (% 3,8), Almanya (% 2,7), Slovakya (% 2,7) ve İsveç (% 2,6)'te işgücü üzerinden elde edilen gelirler %2'nin üzerinde bir düşüş göstermiştir. Yunanistan, İspanya, İtalya, Kıbrıs, Lüksemburg, Macaristan, Hollanda, Avusturya ve Portekiz ekonomilerinin dışında diğer tüm ülkelerde EVO'larında düşüş gerçekleşmiştir. Bulgaristan (% 11,1), Danimarka (% 4,5), Estonya (% 4,1), İrlanda (% 3,9), Litvanya (% 8,4), Letonya (% 8,2), Romanya (% 4,0) ve İsveç(%3,8)'te % 3'ün üzerinde EVO'larında düşüş gözlenen ekonomiler olmuştur. Bu azalmada faktör hareketliliğine bağlı yaşanan rekabet ortamının etkisi olduğu söylenebilir. İşgücü üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde EVO'ları

karşılaştırmasında Kıbrıs % 24,50, vergi gelirleri/ GSYİH oranına göre ise Bulgaristan % 10,20 ile vergi rekabetinde üstün konuma sahip ülkeler durumundadırlar. Türkiye için 2000 yılına ait işgücü üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde EVO'yu % 31,15 olarak hesaplanmıştır. Bu oran % 36,90'lık AB 27 ortalamasının gerisinde kalmaktadır.



Şekil 2: İşgücüne İlişkin Vergi Göstergelerinin Karşılaştırılması

Sermaye üzerinden elde edilen vergi gelirlerine ilişkin 2000 ve 2008 yıllarına ait veriler, Şekil 3'de yer almaktadır. 2000 ve 2008 yılları karşılaştırıldığında vergi gelirleri/ GSYİH oranında ülke bazında önemli bir değişim gözlenmemiştir. Almanya (%5,3), Hollanda(%3,7), Slovakya (%6,2) Finlandiya(%7,9) ve İsveç(%15,3)'te EVO'larında azalma gözlenmektedir. Buna karşılık Belçika (%3,1), İspanya (% 3), İtalya (% 5,8), Kıbrıs ( % 12,6), Litvanya ( % 5,1), Letonya ( %5,2), Portekiz ( % 5) ve Slovenya (% 5,9) %3'ün üzerinde EVO artışı gözlenen ülkeler olmuştur. Estonya hem vergi gelirleri/ GSYİH (% 2,6), hem de EVO'larına (%10,70) göre 27 AB üye ülkesi arasında en düşük orana sahip ülke konumunda bulunmaktadır. Bu noktadan hareketle AB 27 üye ülkesi için sermaye üzerinden alınan vergilerin rekabet aracı olarak kullanıldığını söyleyebilmek mümkün değildir. Türkiye ekonomisi için 2000 yılına ait sermaye EVO'yu %15,38 olarak hesaplanmıştır. Bu oran % 25,6'lık AB 27 ortalamasının gerisinde kalmaktadır.

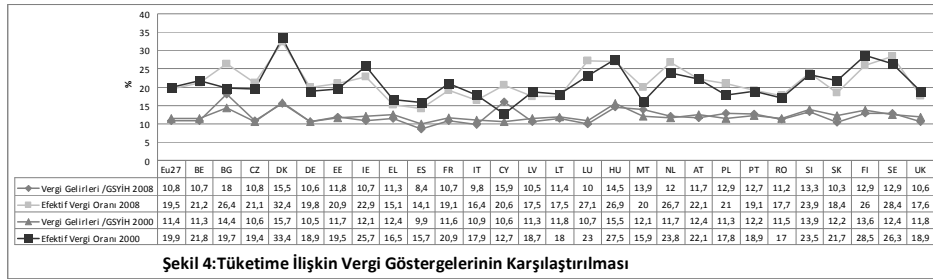


Şekil 3: Sermayeye İlişkin Vergi Göstergelerinin Karşılaştırılması

Tüketim üzerinden elde edilen vergi gelirlerine ilişkin 2000 ve 2008 yıllarına ait veriler, Şekil 4'de yer almaktadır. Şekilden de izlenebileceği gibi EVO'ları, genel olarak vergi

gelirleri/ GSYİH'nın üzerinde bir seyir izlemektedir. AB 27 için, hem EVO'ları hem de vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasılaya olan oranı 2000 ve 2008 yıllarında paralel bir seyir izlemektedir.

Bulgaristan, Lüksemburg ve Kıbrıs ekonomilerinde iki gösterge arasında yıllar itibariyle farklılaşma söz konusudur. Bulgaristan'da vergi gelirleri /GSYİH %14 den % 18.8'e, EVO'ları da %19.7 den % 26,4'e yükselmiş, Lüksemburg'da vergi gelirleri /GSYİH'da önemli bir değişim söz konusu olmamış buna karşılık EVO'ları %23'den % 27,1'e yükselmiş, Kıbrıs'ta ise vergi gelirleri /GSYİH oranı %10,6'dan % 15,9'a, EVO'ları da % 12,7 den % 20,6'a yükselmiştir.



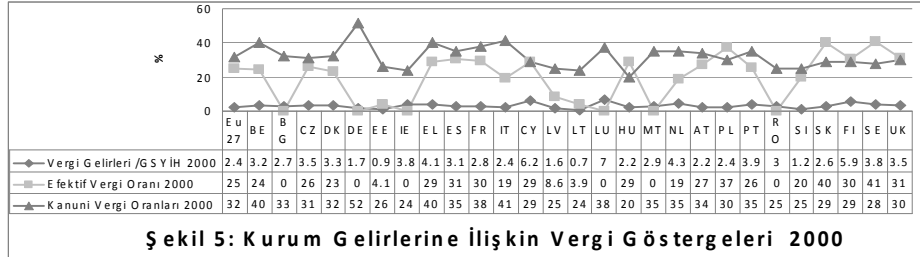
Şekil 4: Tüketim İlişkin Vergi Göstergelerinin Karşılaştırılması

Tüketim üzerinden alınan EVO'ları 2008 yılı itibariyle 27 AB üye ülkesi için ortalama % 19,5 seviyesinde iken, Danimarka % 32,4 ile en yüksek, İspanya ise % 14,1 ile en düşük orana sahip ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan vergi gelirleri/GSYİH 2008 yılı verilerine dikkate alındığında tüketim üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde İtalya % 9,8 ile en düşük, Bulgaristan ise %18 ile ülkeler arasında en yüksek orana sahip olan ülkelerdir. Türkiye ekonomisinde ise tüketim üzerinden elde edilen gelirin GSYİH'ya oranı 2000 yılında %9,8'dan 2008 yılına gelindiğinde %10,5'e yükselmiştir. Bu değerlerle 2000 yılı itibariyle %11,4'lük AB 27 ortalamasının gerisinde kalırken, 2008 yılında bu oran AB 27 ortalamasına paralel bir seyir izlemektedir. 2000 yılı için hesaplanan EVO'da ise % 17,60 düzeyiyle %19,9 olan AB 27 ortalamasının gerisinde kalmıştır<sup>6</sup>.

Kurum gelirleri üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, EVO'ı ve KVO'na ait 2000 ve 2008 yılları verileri Şekil 5 ve Şekil 6'da yer almaktadır. Vergi Gelirleri/ GSYİH oranı ülkelerin geneli için düşüş eğilimi göstermekte ancak bu düşüş önem arz edecek boyutta değildir. AB 27 EVO'ı ise 2000 yılında % 25 iken 2008 yılında % 21,8'e gerilemiştir. Gerek vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı gerekse EVO'ları incelendiğinde görülecektir ki ülkelerin bir kısmında düşüş eğilimi söz konusuken geri kalan kısmında artış gözlenebilmektedir. Dolayısıyla kurum gelirleri üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin vergi rekabetine ilişkin yorumlarda tek başına anlam ifade etmeyeceği söylenebilir. KVO'ları değerlendirildiğinde İsveç ve İngiltere 2000 yılında uyguladığı KVO'nı

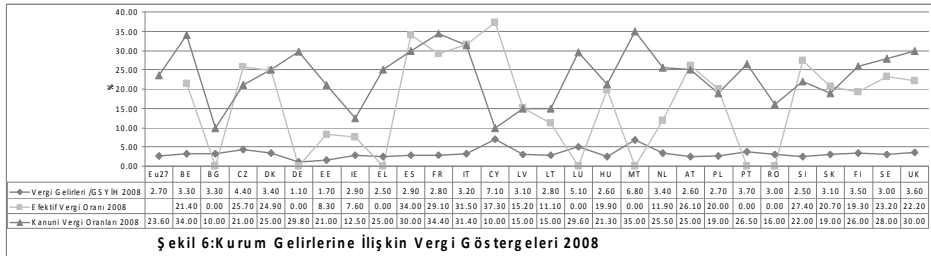
<sup>6</sup> Türkiye ekonomisi için 2008 yılına ait hesaplanmış EVO verisi bulunmamaktadır.

değiştirmeyen geriye kalan diğer 25 ülke KVO'larını ciddi oranda düşürme eğilimi göstermişlerdir.



Şekil 5: Kurum Gelirlerine İlişkin Vergi Göstergeleri 2000

2000 yılında %31,9 olan AB 27 KVO ortalaması, 2008 yılında % 23,6'a gerilemiştir. 2008 yılı itibariyle Malta % 35 ile en yüksek KVO'na sahip ülke konumundadır. Diğer yandan Bulgaristan ekonomisi % 10 kanuni kurumlar vergisi oranı ile rekabet üstünlüğü yaratma gayreti içinde olduğunu destekler niteliğe sahiptir. Türkiyede 200 ve 2008 yılları için Kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranı % 1,8 düzeyinde sabit kalmıştır. Diğer yandan 2000 yılında %30 olan kurumlar vergisi oranı 2008 yılına gelindiğinde % 20 düzeyine gerilemiştir. Kurumlar vergisi açısından Türkiye % 23,60'lık AB 27 ortalamasının gerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin daha çok rekabet aracı olarak kullanılmaktadır denilebilir.



Şekil 6: Kurum Gelirlerine İlişkin Vergi Göstergeleri 2008

## Sonuç

Ülkeler arasında yapılan vergi rekabetine ilişkin değerlendirmelerde, araştırmacılar ve politikacılar farklı göstergeler kullanılmaktadırlar. Vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, KVO'ları, EVO'ları sıklıkla kullanılan vergi rekabeti göstergeleri arasında yer almaktadır. Literatürde bu göstergelerin hangisinin daha gerçekçi bilgi sağladığı yönünde fikir birliği söz konusu değildir. Vergi rekabeti üstünlüğü sağlamak isteyen ekonomideki karar birimleri açısından daha gerçekçi bilgi sağlayan vergi göstergesi önem arz etmektedir.

Çalışmamızda vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, KVO'ları ve EVO'ları ile ilgili tanımlamalar çerçevesinde, 27 AB üye ülke için bu oranlara ilişkin karşılaştırmalar yapılmaya çalışılmıştır. AB 27 için tüketim üzerinden elde edilen vergi gelirleri/GSYİH 2000 yılında %11.4'ken 2008 yılına gelindiğinde % 10.8'e, EVO'ları %19.9'dan, %19.5'e gerilemiştir. İşgücü üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı 2000 yılında % 20,3 iken 2008 yılına gelindiğinde %19,7'ye, EVO'ları ise % 36,9'dan, %36,5'e gerilemiştir. Sermaye üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı 2000 yılında % 8.9 iken 2008 yılında %9'a yükselmiş, EVO'ları ise % 26,6'dan, % 22,95'e gerilemiştir. Kurum gelirleri üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı 2000 yılında % 2.4 iken 2008 yılına gelindiğinde % 2,7'e yükselmiş, EVO'ları % 25'den, %21,8'e, KVO'ları ise %32'den %25'e gerilemiştir.

Yapılan karşılaştırmalarda gözlenmektedir ki, tek başına vergi gelirlerinin GSYİH oranına bakarak vergi yüküne ilişkin değerlendirmeler yanıltıcı olabilmektedir. Bunun yanı sıra kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerde detaylı bir şekilde görüldüğü üzere KVO'ları da tek başına gösterge olma niteliği taşımamaktadır. Kanuni oranlar genellikle EVO'larının üzerinde seyir izlemektedir. Bu durum KVO'larından istisna, muafiyet ve indirimlerin çıkarılması sonucu elde edilen EVO'larının daha gerçekçi bilgi sağladığının kanıtı olabilecek niteliktedir denilebilir. Diğer yandan, AB 27 üye ülkesi için yaptığımız değerlendirmede, işgücü gelirleri ve kurum gelirleri üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin daha çok rekabet aracı olma özelliği taşıdığı gözlenmektedir.

### **Kaynakça**

- Amuza, A.(2204), “ A Macroeconomic Approach to Estimating Effective Tax Rates in South Africa” South African Journal of Economic and Management Sciences,7,1:117-131
- Barro, R.J., Sahasakul, C., (1983). “Measuring the Average Marginal Tax Rate from the Individual Income Tax.” Journal of Business 56:419-452.
- Blankenau F. W. , N.B.Simpson , M. Tomljanovich (2007) “Public Education Expenditures, Taxation and Growth: Linking Data to Theory” Ameican Economic Review Vol 97 No:2:393-397
- Bleaney, M., N.Gemmel, R.Kneller (2001) “Testing the Endogenous Growth Model: Public Expenditure, Taxation, and Growth Over The Long Run” Candian Journal of Economics Vol:34 No:1: 36-57
- Capolupo, R. (2000) “ Output Taxation, Human Capital and Growth” The Manchester School Vol:68 No:2: 166 -183

- Devereux, M., R.Griffith ve A.Klemm (2002) “Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition” *Economic Policy*, Oct.:451-495
- Devereux, M.P. ve R. Griffith (2003) “ Evaluating Tax Policy For Location Desicion” *International Tax and Public Finance*, 10: 107- 126
- Directorate General II of the European Commission (1997), “Effective Taxation and tax Convergence in the EU and the OECD” unpublished memo 5/1997
- Engen ,E.M. (1996) “Taxation and Economic Groth” NBER Working Paper No:5826
- Eurostat (1997), Structures of the Taxation Systems in the European Union , 1970-1995, Series 2A, Luxembourg
- Eurostat (2006), Structures of the Taxation Systems in the European Union, 1995-2004, European Commission Directorate , General Taxation and Customs, Eurostat European Commision
- Eurostat (2010), Taxation Trends in the European Union Data For the EU Member States , Iceland and Norway, European Commission , Taxation and Customs Union, Eurostat European Commision
- Eurostat (2010), Taxation Trends in the European Union Data For the EU Member States , Main Results, European Commission , Taxation and Customs Union, Eurostat European Commision
- Feldstein,M.,L.Dicks-Mireaux , ve J. Poterba (1981), “The Effective Tax Rate and the Pretax Rate of Return” *Journal of Public Economics*
- Feldstein,M., ve L. Summers (1979), “Inflation and the Taxation of Capital Income in the Corporate Sector” *National Tax Journal* 32(4):445-470
- Finkenzeller , M. ve C. Spengel (2004) “ Taxation Papers Measuring the Effective Levels of Company Taxation inthe New Member States: A Quantitative Analysis”, European Commission, Working Paper No:7
- Fisman , R. Vj. Svensson ( 2007), “ Are Corruption and Taxation Really Harmful to Growth ? Firm Level Evidence” *Journal of Development Economics* 83: 63-75
- Fullerton, D. (1984) “Which Effective Tax Rate?” *National Tax Journal* 37(1):23-41
- Genschel, P. (2002) “Globalization, Tax Competition , and the Welfare State” *Politics Society*, 30 :245-275
- Giray, Filiz (2010) *Avrupa Birliği ve Türkiye’de EVO’ları*, Ezgi Yayınevi, Bursa

- Giray, Filiz (2005) Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları , Akdeniz İİBF Dergisi (9) : 93-122
- Giannini S. ve C. Magguilli (2002) “The Effective Tax Rates in the EU Commission Study on Corporate Taxation : Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications” CESifo Working Paper No:666  
[http://www.cesifogroup.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202002/CESifo%20Working%20Papers%20February%202002/cesifo\\_wp666.pdf](http://www.cesifogroup.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202002/CESifo%20Working%20Papers%20February%202002/cesifo_wp666.pdf) Ziyaret Tarihi : Aralık 2008
- Holland, D. M., and Myers, S. C. (1980), Profitability and capital costs for manufacturing corporations and all nonfinancial corporations. American Economic Review Vol.70, No.2 : 320-25.
- Janeba,E., (1997) International Tax Competition , Tubingen Mohr Siebeck
- Jarass, L. & G.M. Obermair (1997) “More Jobs, Less Tax Evasion, Cleaner Enviroment”, Report Commissioned by The European Commission.
- Jones, L.E., R.E . Manuelli , P.E.Rossi (1993), “Optimal Taxation, in Models of Endogenous Growth “ Journal of Political Economy Vol. 101. No: 3 :485-517
- King, M. A ve D. Fullerton (1984) , *The Taxation of Income From Capital* , Chicago, University of Chicago Press
- Kneller, R. M.F.Bleaney, N.Gemmell (1999), “Fiscal Policy and Growth : Evidence From OECD Countries” Journal Of Public Economics, 74: 171-190
- Kramer , H. (1998), “Economic Aspects of Tax Co-Ordination in the EU”, Avustralian Federal Ministry of Finance, Conference Proceedings: Tax Competition and Co-Ordination of Tax Policies in the European Union , Vienna. Austrian Institute of Economic Research
- Loines, D. H. (1981) “Estimates If Effective Marginal Tax Rates on Factor Incomes” The Journal of Business, University of Chicago, Vol.54 No.2 191-226
- Mendoza, E. G., G.M. Milesi-Ferreti, ve P.Asea (1997), “On the Effectiveness of Tax Policy in Altering Long Run Growth: Harberger’s Super Neutrality Conjecture”, Journal of Public Economics, 66(1):99-126
- Mendoza, E.G.,A.Razin, ve L.L. Tesar (1994) “Effective Tax Rates in Macroeconomics. Cross Country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption” Journal of Monetary Economics, 34 (3):297-323
- Myles, .G.D.( 2000), “Taxation and Economic Growth” Vol.21 No.1:141-168

- Razin , A. C. Yuen( 1999) “Optimal International Taxation and Growth Rate Convergence: Tax Competition vs. Coordination” *International Tax and Public Finance* , 6, : 61-78
- Scully, W. G.(2003) “Optimal taxation , Economic Growth and Income, Inequality” *Public Chice* 115: 299-312
- Seater, J.J., (1985). “On the Construction of Marginal Federal Personal and Social Security Tax Rates in the U.S” *Journal of Monetary Economics* 15: 121-135.
- Stephenson, E.F.,(1998) “Avarage Marginal Tax Rates Revisited” *Journal of Monetary Economics*, Vol.41: 389-409
- Stewart , Kenneth G ve Michael Webb (2003) , “Capital Taxation , Globalization and International Tax Competition” *University of Victoria, Department of Economics, Working Paper EWP 0301*
- OECD(2000) “ Effective Avarage Tax rates on Capital, Labour and Consumption Goods: Cross Country Estimates” *Economic Departments*
- Ünlükaplan, İter, ve İ.Arısoy (2011) “Türkiye Ekonomisi İçin EVO’larının Hesaplaması” *Ege Akademik Bakış Sayı :1 Cilt :11 : 1303-1312*
- Volkerink , Bjorn ve J. Haan (2000) “Tax Ratios : A Critical Survey”  
<http://volkerink.net/papers/taxratio.pdf> Erişim Tarihi :Ekim 2010
- Yakita, A. (2003) “ Taxation and Growth with Overlapping Generations” *Journal of Public Economics* 87: 467- 487
- Volkerink , Bjorn ve J. Haan (2000) “Effective Tax Rates in Macro Economics: A Note” [http://www.volkerink.net/papers/etr\\_note.pdf](http://www.volkerink.net/papers/etr_note.pdf) Erişim Tarihi : Ekim 2010