

PAPER DETAILS

TITLE: Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi Bağlamında Türkiye'nin Kurumlar Vergisinde Rekabet Edebilirliği

AUTHORS: Ahmet Inneci

PAGES: 636-655

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3971359>

Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi Bağlamında Türkiye'nin Kurumlar Vergisinde Rekabet Edebilirliği

Ahmet İNNECİ¹

¹ Öğr. Gör. Dr., Pamukkale Üniversitesi Çivril Atasay Kamer MYO, ainneci@pau.edu.tr,
ORCID: 0000-0003-1229-7182

Öz: Rekabetçi bir vergi sistemi dolaşımdaki sermayenin ülkeye çekilmesi ve yatırımların artırılması bakımından son derece önemlidir. Dolaşımdaki sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi sistemlerinde yer alan teşvikler aracılığıyla yatırımcılara cazip bir ortam hazırlayabilmektedirler. Özellikle kurumlar vergisi sistemlerinde yer alan muafiyet ve istisnalar, vergi indirimleri, vergi oranları ve vergi matrahının azaltılmasına imkân tanıyan diğer uygulamalar yatırımcıların kararlarını etkileyen önemli faktörlerdendir. Bu faktörler göz önüne alınarak Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi geliştirilmiştir. Endeks vergi sisteminin rekabetçiliği ve tarafsızlığı ne ölçüde sağladığı konusunda yol gösterici niteliktedir. Bu çalışmanın temel amacı, ABD merkezli Tax Foundation kurumu tarafından geliştirilen Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi'nin kurumlar vergisinde rekabet edebilirliği ölçmek adına kullandığı temel bileşenlerin incelenmesi ve Türkiye'nin kurumlar vergisinde rekabet edebilirlik açısından hangi konumda olduğunun tespit edilmesidir. Bu kapsamda çalışmada, endeksin kurumlar vergisi skorlarının tespitinde dikkate aldığı temel bileşenler ayrıntılı şekilde incelenmiştir. Ardından, Türkiye kurumlar vergisi sisteminin, endeks bileşenlerinde yer alan kriterler açısından hangi konumda olduğuna yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi rekabet edebilirlik endeksi, Kurumlar vergisi, Vergi oranı, Vergi teşvikleri
Jel Kodları: H25, H30, K34

Turkey's Competitiveness in Corporate Tax in the Context of International Tax Competitiveness Index

Atf: İnneci, A. (2025).
Uluslararası vergi rekabet
edebilirlik endeksi
bağlamında Türkiye'nin
kurumlar vergisinde rekabet
edebilirliği. *Fiscaeconomia*,
9(1), 636-655.
<https://doi.org/10.25295/fsecon.1493478>

Geliş Tarihi: 31.05.2024
Kabul Tarihi: 29.11.2024



Telif Hakkı: © 2025. (CC BY)
(<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

Abstract: A competitive tax system is extremely important for attracting circulating capital and increasing investments. Countries that want to attract capital in circulation can provide an attractive environment for investors through incentives in their tax systems. In particular, exemptions and exceptions, tax deductions, tax rates, and other practices that allow the reduction of the tax base are among the important factors affecting the decisions of investors in corporate tax systems. Considering these factors, the International Tax Competitiveness Index is developed. The index provides guidance on the extent to which the tax system ensures competitiveness and neutrality. The main objective of this study is to analyze the main components used by the International Tax Competitiveness Index developed by the US-based Tax Foundation to measure competitiveness in corporate tax and to determine Turkey's position in terms of competitiveness in corporate tax. In this context, the study analyzes in detail the main components that the index takes into account in the determination of corporate tax scores. Then, the position of the Turkish corporate tax system in terms of the criteria included in the index components is evaluated.

Keywords: Tax competitiveness index, Corporate tax, Tax rate, Tax incentives
Jel Codes: H25, H30, K34

1. Giriş

Küreselleşme her alanda olduğu gibi vergi sistemleri üzerinde de önemli değişimleri beraberinde getirmiştir. Ekonomik, siyasal ve kültürel anlamda bütünleşmeyi ifade eden küreselleşme, devletlerin bağımsız vergi politikaları belirlemelerini zorlaştırmıştır. Gerçekten de küreselleşme ile sermayenin hareketliliğinin artması ve buna teknolojik gelişmelerin de eşlik etmesiyle ulusal vergi politikaları, küresel dünyanın gereklerine ayak uyduramaz hale gelmiştir. Bu durum ulusal vergi politikalarının uluslararası gelişmeler karşısında yetersiz kalmaması adına vergi reformları yapılmasını gerekli kılmıştır. Ülkeler başta vergi oranlarında indirim olmak üzere çeşitli vergi teşvikleri kullanarak dolaşımdaki sermayeyi kendi ülkelerine çekmeye çalışmışlardır. İşte ülkelerin ülkeyi yabancı yatırımcılar için cazip hale getirmek adına vergi teşvikleri vasıtasıyla vergi politikalarında değişime gitmeleri vergi rekabetinin doğumuna neden olmuştur.

Dolaşımdaki sermayenin cazibesi ülke vergi sistemlerinde reformlar yapılmasını gerektirmiş ve böylece vergi teşviklerinin önünü açmıştır. Vergi teşvikleri elbette ülkeye yabancı kaynakların çekilmesi bakımından katkı sağlamaktadır. Ancak vergi teşvikleri genel olarak verginin tarafsızlığını olumsuz yönde etkilemekte ve karmaşık bir vergi sistemi oluşmasına neden olmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) merkezli Tax Foundation kurumu geliştirdiği Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi (International Tax Competitiveness Index-ITCI) ile dolaşımdaki sermayeyi ülkesine çekmek adına birçok vergi reformu yapan ülke vergi sistemlerinin vergi rekabet edebilirliğine ve tarafsızlığına ne ölçüde hizmet ettiğini ölçmeyi hedeflemektedir. Bu bağlamda, ITCI kurumlar vergisi, gelir vergileri, tüketim vergileri, servet vergileri ve uluslararası vergi kuralları bileşenlerinde birçok farklı kriteri dikkate alarak ülkelere puanlar vermekte ve ülkenin uluslararası vergi rekabet edebilirlik sıralamasını tespit etmektedir.

Bu çalışmada, ülkelerin ITCI sıralamalarının tespitinde kurumlar vergisi bakımından dikkate alınan bileşenler ayrıntılı şekilde incelenerek, ülke uygulamaları hakkında bilgiler verilecektir. Çalışmanın son kısmında Türkiye kurumlar vergisi sisteminin ITCI sıralamalarının tespitinde esas alınan kriterler bakımından hangi konumda olduğu ve bunun geliştirilmesine yönelik değerlendirmeler yapılacaktır.

2. Rekabet Edebilir Vergi Sistemi: Tanım ve Özellikler

Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum-WEF) rekabet gücünü, bir ülkenin üretkenlik düzeyini belirleyen kurumlar, politikalar ve faktörler bütünü olarak tanımlamaktadır. WEF, yayımladığı Küresel Rekabet Gücü Raporunda (The Global Competitiveness Report) bir ülkenin rekabet gücünün tespitinde kullanılan unsurları 12 gruba ayırmaktadır. Buna göre bir ülkenin küresel rekabet gücü kurumlar, altyapı, makroekonomik çevre, sağlık ve temel eğitim, yükseköğretim ve mesleki eğitim, mal piyasası etkinliği, işgücü piyasası etkinliği, finansal piyasa gelişmişliği, teknolojik altyapı, piyasa büyüklüğü, işletme gelişmişliği ve inovasyon unsurları dikkate alınarak tespit edilmektedir (WEF, 2016, s. 4). Bu unsurlara ek olarak bir ülkenin rekabet gücü ile vergi sistemi arasında da yakın bir ilişki vardır. Nitekim piyasa büyüklüğü, işletme gelişmişliği ve inovasyon gibi unsurlar doğrudan ülkelerin vergi sistemlerinden etkilenmekte; teşvik edici bir vergi politikası aracılığı ile rekabetçi bir yapının oluşturulmasına hizmet edilebilmektedir. Bu yönleriyle vergi sisteminin ülkenin rekabet gücünü ve gerek ülkede yaşayanlar gerekse de yatırımcılar açısından ne kadar cazip olduğunu doğrudan etkilediği ifade edilmektedir (Tecl, 2018, s. 46).

Vergi sistemleri ile rekabet gücü arasındaki bu etkileşim küreselleşme ile önemini daha da arttırmıştır. Küreselleşme ile sermayenin mobilitesinin artması ve ülkeler arasındaki ticari engellerin kaldırılması, hareket halindeki sermayenin cazibesini arttırarak ülkelerin bu sermayeyi çekme konusunda bir yarış içine girmelerine neden olmuştur. Ülkelerin dolaşımdaki sermayeyi çekmek ve yabancı yatırımcılar için ülkeyi daha cazip hale getirmek amacıyla çeşitli vergi unsurlarına müdahalede bulunarak cazip

vergi hükümleri uygulamak suretiyle rekabet içinde bulunmaları vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır (Ferhatoğlu, 2006, s. 84; Öz & Yaraşır, 2009, s. 5). Küreselleşme süreci ülkeler arasındaki vergi rekabetini hızlandırarak, ulusal vergi politikalarının diğer ülke ekonomileri üzerindeki etkisini arttırmış ve dolayısıyla ülkelerin vergi reformlarının arkasındaki temel itici güç olmuştur (OECD, 1998, s. 13). Bu reformlar dolaşımdaki sermayeyi çekme konusunda diğer ülke vergi sistemlerinden geri kalmamak adına, daha açık bir ifadeyle rekabet edebilir bir vergi sistemi için yapılmaktadır.

Vergi sisteminin gerek devlet gerekse mükellefin çıkarlarına hizmet eden bir yapıda olması gerekmektedir. Stiglitz & Rosengard'a (2015) göre ekonomik etkinlik, basitlik, esneklik, hesap verebilirlik ve adalet özelliklerine sahip bir vergi sistemi "iyi vergi sistemi"dir. Buna göre vergi sistemleri ekonomide çarpıklıklara neden olmamalı, kaynakların etkin dağılımına hizmet etmeli ve ekonomik etkinliği arttırmalıdır. İyi bir vergi sisteminde işlem maliyetleri düşük olmalı ve ekonomik konjoktüre etkin bir şekilde yanıt verebilmelidir. Buna ek olarak iyi bir vergi sistemi açık ve şeffaf olmalı; vergilendirmede benzer kişiler benzer şekilde vergilendirilmeli, geliri yüksek olanlara ise yüksek vergiler uygulanmalıdır (Stiglitz & Rosengard, 2015, s. 511-512). Bu yönüyle iyi bir vergi sisteminin aynı zamanda vergi sisteminin rekabet edebilirliğine de katkıda bulunduğu söylenebilir. Nitekim rekabet edebilir vergi sisteminin çeşitli belirleyici unsurları vardır. Vergi sistemleri, vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini ve devletin idari maliyetlerini en aza indirecek, aynı zamanda vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayı caydıracak şekilde oluşturulmalıdır. Vergi sistemleri ile ilgili kararlar alınırken sadece vergi oranları ya da miktarları değil, aynı zamanda farklı vergi araçlarının gelir elde etmek için nasıl tasarlandığı ve birleştirildiği de dikkate alınmalıdır. Nitekim vergi düzeyleri ve vergi yapıları piyasa aktörlerinin ekonomik davranışları üzerinde doğrudan etkileri olabilen faktörlerdir. Bu kapsamda son yıllarda birçok OECD ülkesinin özellikle kurumlar vergisi reformları ile rekabeti teşvik etmeyi ve vergi kaynaklı olumsuzlukları engellemeyi amaçladıkları görülmektedir. Bu vergi reformlarının çoğu, verimliliği artırmak ve vergi gelirlerini korumak amacıyla oran indirimleri ve vergi tabanının genişletilmesini içermektedir (Johansson vd., 2008, s. 5).

Küreselleşme ile özellikle sermayenin mobilitesinin artması, bu sermayeyi çekmek isteyen ülkelerin vergi politika tercihlerini doğrudan etkileyerek vergi sistemlerinin oluşumunu ve vergi reformlarını şekillendirmektedir. Nitekim ülkelerin sermayeyi çekmek amacıyla yürürlüğe koydukları vergi indrimi, vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi kredisi gibi teşvikler vergi kanunlarının tasarımıda önemli bir yere sahip olmuş ve ülkenin diğer ülkeler ile rekabet edebilmesinde belirleyici unsurlardan biri haline gelmiştir. Özellikle AR-GE faaliyetleri sonucu elde edilen kazançların vergi dışında bırakılması, bu faaliyetler nedeniyle katlanılan giderler için vergide indirim hakkı tanınması, bu faaliyetlerde çalışanlara sağlanan kısmi veya tam vergi muafiyet uygulamaları vergi sistemlerinin çekiciliğini arttırmakta ve rekabet edebilir bir yapı oluşturmaktadır. Bu teşvikler yanında vergi sistemlerinde tarafsızlık, basitlik, esneklik, kesinlik, öngörülebilirlik, hesap verebilirlik, adalet gibi faktörlerin dikkate alınması da ülkenin vergi rekabet edebilirlik kabiliyetini arttırmaktadır.

3. Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi

ABD merkezli Tax Foundation kurumu tarafından geliştirilen ITCI, bir ülkenin vergi sisteminin rekabetçilik ve tarafsızlığı ne ölçüde sağladığını ölçmeyi amaçlamaktadır. Sermayenin hareketliliği, işletmelere vergi sonrası getiri oranlarını maksimize etme çabaları çerçevesinde yatırım yapılacak düşük vergi oranına sahip ülkeyi seçme konusunda yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla rekabetçi bir vergi sistemi marjinal vergi oranlarını düşük tutan vergi sistemidir. Bir ülkedeki vergi oranlarının çok yüksek olması, yatırımların başka ülkelere yönelmesine ve ekonomik büyümenin yavaşlamasına; yurtiçi yatırımların engellenmesine ve vergiden kaçınmaya neden olabilmektedir (Mengden, 2023, s. 1). Ayrıca rekabetçi bir vergi kanunu aynı zamanda tarafsızdır. Daha açık bir ifadeyle ekonomiye minimum etki ile maksimum gelir toplamayı amaçlayan, karmaşık

olmayan, gerek bireyler gerekse büyük işletmelerin vergisel avantaj elde etmek için davranışlarını değiştirmeyen vergi kanunu tarafsız vergi kanunudur (Mengden, 2023, s. 2).

Tax Foundation 2023 yılı ITCI raporunda 38 ülke vergi sistemi üzerine analiz yapmıştır. Bu analizlerde kurumlar vergisi, kişisel gelir vergileri, tüketim vergileri, servet vergileri ve uluslararası vergi kuralları bileşenlerinde vergi matrahı, marjinal vergi oranı, işgücünün vergi yükü, amortisman imkanları, vergi teşvikleri, vergi karmaşıklığı, temettüler, stopaj vergileri gibi değişkenler kullanılmakta ve en yüksek değeri alan ülke vergi sisteminin en yüksek rekabet gücüne sahip olduğu anlamına gelmektedir (Tecl, 2018, s. 49-50). Endeksin hesaplanmasında dikkate alınan bileşenler, alt bileşenler ve değişken sayıları Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. ITCI Bileşenleri, Alt Bileşenleri ve Değişken Sayıları

Bileşenler	Alt Bileşenler	Değişken Sayısı
Kurumlar Vergisi	Vergi Oranı	1
	Maliyet Kurtarma	7
	Vergi Teşvikleri ve Vergi Karmaşıklığı	6
Gelir Vergileri	Gelir Vergisi	3
	Gelir Vergisi Karmaşıklığı	2
	Sermaye Kazançları/Temettüler	2
Tüketim Vergileri	Tüketim Vergisi Oranı	1
	Tüketim Vergisi Matrahı	2
Servet Vergileri	Emlak Vergisi	2
	Servet/Veraset Vergisi	2
	Sermaye/İşlem Vergisi	4
Uluslararası Vergi Kuralları	Bölgesel Vergi Sistemi	3
	Stopaj Vergileri	3
	Vergi Anlaşmaları	1
	Vergiden Kaçınma Kuralları	2

Kaynak: Mengden, 2023, s. 57.

5 bileşende ve bu bileşenlere bağlı alt bileşenlerde 41 değişken dikkate alınarak hesaplanan z skor değerleri¹ ile ülkelerin vergi rekabet edebilirlik açısından hangi konumda olduğu tespit edilmektedir. Değişken bazında alınan z skor değerleri hesaplanırken öncelikle her bir değişken için ortalama değer ve standart sapma değeri hesaplanmaktadır. Örneğin kurumlar vergisinde 38 ülkenin ortalama vergi oranı hesaplanır ve verilerin ortalamadan ne kadar saptığı ölçülür. z skor değeri bir ülkenin bir değişkeninin ortalamaya göre nerede olduğunu tespit eder. Değişkenlerin birbirleriyle karşılaştırılmasında kolaylık sağlanması amacıyla değişkenler standartlaştırılır ve her bir değişkenin ortalaması 0’a, standart sapması 1’e ayarlanmaktadır. Değerin 0 olması ülkenin ilgili değişken skorunun ortalamaya eşit olduğunu; 1 olması standart sapma üzerinde olduğunu; -1 olması ise standart sapmanın altında olduğunu göstermektedir. Değişkenlerden alınan skorların birleştirilmesi ile bileşen skorları oluşturulmaktadır. Her bir bileşende alınan skorlar, en yüksek puan 100 olacak şekilde, ülkenin ITCI sıralamasını belirlemektedir (Mengden, 2023, s. 56-58).

2023 yılı ITCI sıralamasında ilk 10 ülke sıralaması ve puanları Tablo 2’de gösterilmektedir.

¹z skor değerlerinin hesaplanma yöntemi hakkında ayrıntılı bilgi için Mengden (2023, ss. 56-58).

Tablo 2. 2023 Yılı ITCI Genel Sıralaması

Ülke	Genel	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergileri	Tüketim Vergileri	Servet Vergileri	Uluslararası Vergi Kuralları
Estonya	1	2	1	15	1	11
Letonya	2	1	3	27	5	9
Yeni Zelanda	3	29	5	1	8	19
İsviçre	4	10	9	3	36	1
Çekya	5	6	4	25	6	10
Lüksemburg	6	23	21	7	14	5
Türkiye	7	11	7	13	22	7
İsrail	8	13	23	11	11	8
Litvanya	9	3	10	30	7	22
Avustralya	10	32	14	9	4	21

Kaynak: Mengden, 2023, s.3.

2023 yılı genel vergi rekabet edebilirlik endeksi sıralamasında Estonya 5 bileşene bağlı alt bileşenlerde aldığı 100 tam skor ile ilk sırada yer almaktadır. Estonya'yı 88.5 skorla Letonya takip etmektedir. Türkiye 78.6 skor değeri ile sıralamada 7. sırada yer almaktadır (Mengden, 2023, s. 3).

4. Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi Bağlamında Kurumlar Vergisinde Rekabet Edebilirlik

Rekabetçi ve tarafsız bir vergi sistemi sürdürülebilir ekonomik büyümeyi ve yatırımları teşvik edecek ve hükümete kamu harcamaları için yeterli kaynağı sağlayacaktır (Mengden, 2023, s. 2). Bir ülke vergi sisteminin rekabetçiliğini ve tarafsızlığını ölçen ITCI, kurumlar vergisini sıralamaların tespitinde temel bileşen olarak dikkate almaktadır. Nitekim bir ülkenin vergi rekabet edebilirliğinin esasen uluslararası yatırımları ne ölçüde ülkeye çekebildiği ile doğrudan ilişkili olduğu düşünülmektedir. Küreselleşme etkisiyle sürekli dolaşımda yer alan sermayenin ülkeye çekilmesinde ve işletmelerin yatırım kararlarının belirlenmesinde en önemli faktörlerden birinin ülkedeki kurumlar vergisi oranları ve uygulamaları olduğu görülmektedir.

ITCI'da kurumlar vergisi skorları belirlenirken vergi oranı, maliyet kurtarma, vergi teşvikleri ve vergi karmaşıklığı alt bileşenleri ile bu alt bileşenlere bağlı çeşitli kriterler dikkate alınmaktadır.

4.1. Vergi Oranı

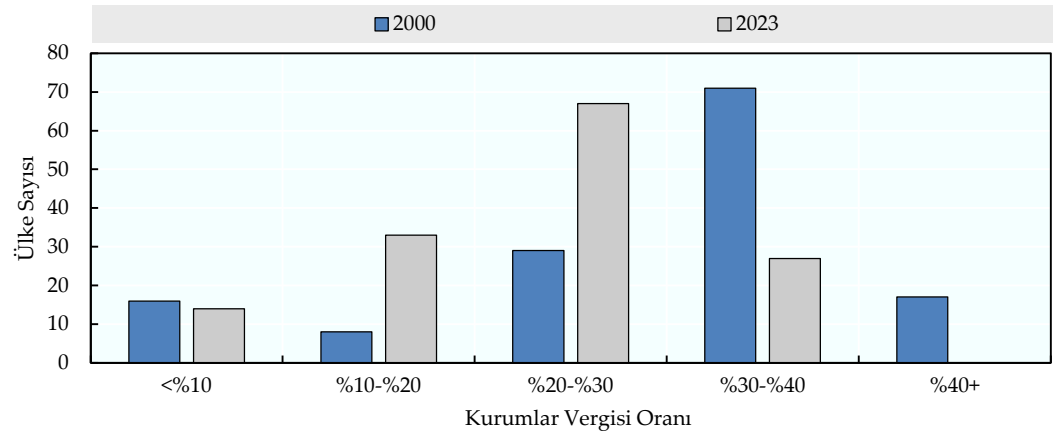
Kurumlar vergisi, firmaların büyüme için en önemli faaliyetleri olan sermaye yatırımı ve verimlilik artışlarını caydırabilmekte ve bu bakımdan vergiler arasında büyüme açısından en zararlı vergi olarak kabul edilmektedir (OECD, 2010, s. 22). Nitekim yatırımlar büyük oranda kâr beklentisine bağlıdır ve kurumlar yatırımlarından elde edebileceği kârı ve yatırım sermayesinden elde edilebilecek getiriyi azaltan bir vergi ile karşılaştıklarında yatırım yapmaktan vazgeçecek, böylece yatırımlar ve dolayısıyla ekonomik büyümenin yavaşlaması söz konusu olacaktır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2010, s. 148). Buna ek olarak kurumlar vergisi sermayenin en verimli alanlara tahsisini çarpıtarak rekabet gücüne zarar verecektir (Chen & Mintz, 2013, s. 6). Bu bakımdan kurumlar vergisinin yatırım kararlarını doğrudan etkilediği, düşük kurumlar vergisi oranlarının özellikle sınır ötesi yatırımları arttırdığı görülmektedir (Dreßler, 2012, s. 2).

Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi ve özel vergi muafiyetlerinin kaldırılması ülkeye yapılacak yatırımları arttırabilir. Çünkü kurumlar vergisi uygulamasında belirli alanlara özel vergi rejimi uygulanması nedeniyle yatırımlarda ortaya çıkan çarpıklık ile özel vergi rejimlerinin ortadan kaldırılması ve vergi oranlarının düşürülmesi yoluyla yatırımın kalitesi arttırılabilmektedir. Buna ek olarak uygulamasında kesinlik ve öngörülebilirliğin sağlandığı bir kurumlar vergisi daha yüksek yatırıma imkân tanıyarak ekonomik büyümeye olumlu katkıda bulunabilir (OECD, 2010, s. 23).

Dolaşımdaki sermayeyi ve dolayısıyla yatırımcıları çekmek isteyen ülkelerden kurumlar vergisi yükünü azaltmak için beklenen davranış kurumlar vergisi oranlarını

düşürmektir (Çelikkaya, 2010, s. 37). Nitekim küreselleşmenin ticaretin önündeki sınırları kaldırması bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim ile desteklenince dolaşımdaki sermaye herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın ülkeler arasında kolayca hareket edebilir hale gelmiş, bu durum da dolaşımdaki sermayenin cazibesine kayıtsız kalamayan ülkeleri kurumlar vergisi oranlarını düşürmeye itmiştir.

Şekil 1’de 2000-2023 yılları arasında kurumlar vergisi oranlarının dağılımı gösterilmektedir.

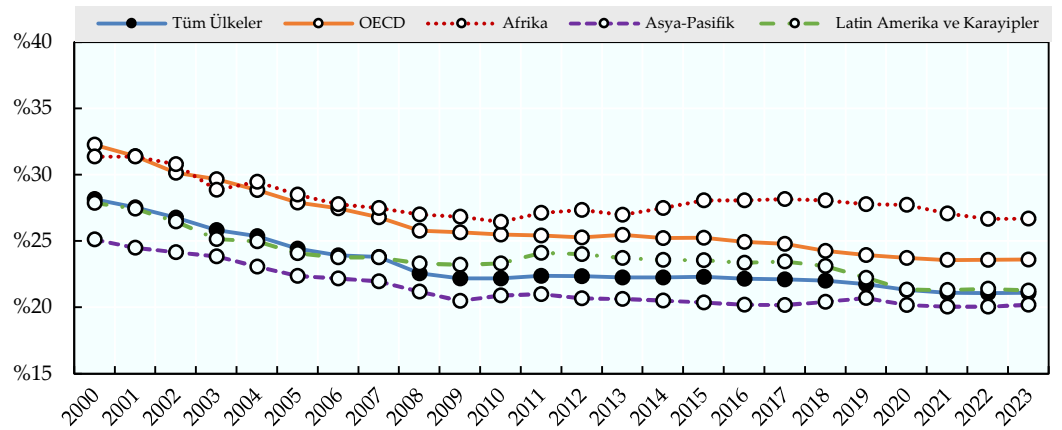


Şekil 1. Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllar İtibarıyla Dağılımı (2000-2023)

Kaynak: OECD, 2023, s. 24

Şekil 1’den 2000-2023 yılları arasında kurumlar vergisi oranlarında aşağı yönlü bir değişim olduğu izlenmektedir. 2000 yılında kurumlar vergisi oranı %40’dan yüksek ülke sayısı 17 iken 2023 yılında bu oranın üzerinde kurumlar vergisi uygulayan ülke bulunmamaktadır. Bunun yanında %30-%40 aralığında kurumlar vergisi uygulayan ülke sayısı 2000 yılında 71 iken 2023 yılında 27’ye gerilerken; %20-%30 aralığında kurumlar vergisi uygulayan ülke sayısı ise 2000 yılında 29’dan 2023 yılında 67’ye yükselmiştir. Esas değişim ise %10-%20 aralığında kurumlar vergisi uygulayan ülke sayılarında yaşanmıştır. Buna göre 2000 yılında 8 olan bu sayı, 2023 yılında 33 olarak gerçekleşmiştir. Vergi oranının %10’un altında olan ülke sayısına ise çok değişim olmamış; 2000’de 16 olan ülke sayısı, 2023’de 14’e gerilemiştir (OECD, 2023, s. 22).

Kurumlar vergisi oranlarındaki yıllar itibarıyla yaşanan düşüş eğilimi ülke grupları bazında da dikkat çekmektedir. Şekil 2’de ülke grupları itibarıyla 2000-2023 yılları arasında kurumlar vergisi oranlarında yaşanan düşüş eğilimi gösterilmektedir.



Şekil 2. Ülke Gruplarında Kurumlar Vergisi Oranlarının Değişimi (2000-2023)

Kaynak: OECD, 2023, s. 25

2000 yılından bugüne gerek OECD ülkelerinde gerekse de Şekil 2’de yer alan diğer ülke gruplarında kurumlar vergisi oranlarının düştüğü görülmektedir. Gerçekten de OECD ülkelerinde 2000 yılında ortalama %32,3 olan kurumlar vergisi oranı 2023 yılında %23,6’ya kadar gerilemiştir. Benzer şekilde Afrika ülkelerinde 2000 yılında ortalama %31,4 olan kurumlar vergisi oranı 2023 yılında %26,7’ye; Asya-Pasifik ülkelerinde %25,1’den %20,2’ye ve Latin Amerika ve Karayipler ülkelerinde %27,9’dan %21,3’e gerilemiştir (OECD, 2023, s. 25-26).

Yasal kurumlar vergisi oranı belirli bir bölgede işletmelerin tabi olacakları vergi yükünü tam olarak göstermemektedir. Çünkü yasal kurumlar vergisi oranları sektörlere veya gelir türlerine yönelik özel düzenlemeleri veya oranları yansıtmamakta ve kurumlar vergisi matrahını dikkate almamaktadır. Bu nedenle, işletmelerin gerçekte ne kadar vergi yüküne katlandıklarının tespitinde efektif kurumlar vergisi oranlarının kullanımı daha gerçekçi sonuçlar vermektedir (OECD, 2023, s. 22). Nitekim bir işletmenin faydalandığı yatırım indirimi, amortisman uygulamaları ve faiz giderlerinin düşülebilmesi gibi teşvikler işletmenin vergi matrahını doğrudan etkileyebilmekte, bu nedenle işletme açısından efektif vergi oranı ile yasal vergi oranı birbirinden farklı olabilmektedir (Kumar & James, 2022, s. 3). Çünkü efektif vergi oranı beklenen kârlılık oranı, amortisman hükümlerindeki farklılık nedeniyle yatırım yapılan varlığın hangi türde olduğu (bina, makine gibi), kullanılan finansman türü gibi birçok faktörü dikkate almaktadır (Abbas vd., 2012, s. 5). Bu bakımdan efektif marjinal vergi oranı ve efektif ortalama vergi oranlarının kullanımı, işletmelerin tabi oldukları gerçek vergi yükü konusunda daha gerçekçi bilgi sahibi olunmasına imkân tanımaktadır.

Efektif marjinal vergi oranı marjinal yatırımların vergi öncesi getiri oranları ile vergi sonrası getiri oranları arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Fullerton, 1984, s. 25; Chen & Mintz, 2013, s. 7; Kumar & James, 2022, s. 4). Yüksek efektif marjinal vergi oranı sermaye maliyetini arttırarak sermaye girişini olumsuz etkilemektedir (Devereux vd., 2002, s. 454). Gerçekten de vergiler yatırımın marjinal gelirini azaltmaktadır. Bir işletme yatırım yaparken sermayesini kârını maksimize edecek şekilde tahsis edecek ve yatırılan her bir ilave yatırımdan elde edilen kâr yatırılan her bir ilave yatırımın maliyetinden fazla olduğu sürece yatırım devam edecektir. Bu noktada efektif marjinal vergi oranlarının düşük olduğu sektör veya coğrafi konum yatırım açısından cazip hale gelecektir (Chen & Mintz, 2013, s. 7).

Efektif ortalama vergi oranı bir işletmenin ekonomik kâr elde eden bir yatırıma yaptığı ortalama vergi katkısını ifade etmektedir. Başka bir deyişle yatırımın vergi öncesi ve vergi sonrası beklenen kârı arasındaki farkın, gelirin amortismanlar düşüldükten sonra vergi öncesi net bugünkü değerine oranlanması ile bulunur² (OECD, 2023, s. 32). Özellikle iki farklı yatırım seçeneği arasında tercih yapılırken işletmeler daha yüksek vergi öncesi kâra sahip olsa da bu yatırım yerine efektif ortalama vergi oranının düşük olduğu yatırım seçeneğini tercih edebilirler (Devereux vd., 2002, s. 462). Görüldüğü üzere yasal vergi oranlarından ziyade gerçekte maruz kalınan vergi yükü işletmelerin yatırım kararını doğrudan etkilemekte ve vergi rekabet edebilirlik seviyesinin tespitinde önemli bir rol oynamaktadır.

4.2. Maliyet Kurtarma Hükümleri

Bir işletmenin ticari kârı işletmenin elde ettiği kazançlardan iş yapmanın gerektirdiği maliyetlerin çıkarılması ile bulunmaktadır. Ancak vergilendirilebilir gelir tespit edilirken bir vergi kanununun hükümleri işletmenin yaptığı tüm maliyetleri hesaba katmazsa ve vergi matrahının fazla çıkmasına neden olursa, işletmenin daha fazla vergi ödemesi ve dolayısıyla sermayenin maliyetinin artması ile yatırımların ve ekonomik büyümenin yavaşlaması söz konusu olacaktır (Mengden, 2023, s. 7). Bu nedenle bir işletmenin bir faaliyet dönemini zararla kapatması durumunda, bu zararın ileriye yürütülerek gelecekte elde edilecek kârdan mahsup edilmesi veya geçmişe yürütülerek geçmişte kâr nedeniyle

²Diğer efektif vergi oranı hesaplamaları için ayrıca bakınız Öncel (2005, s. 9).

ödenen vergilerin bir kısmının iadesi mümkün hale getirilmelidir. Bunun yanında işletmede kullanılan makinaların, binaların, maddi olmayan varlıklarda zamanla meydana gelen yıpranmaların dikkate alınması, daha açık bir ifadeyle amortisman uygulamalarına yer verilmesi gerekmektedir. Stok değerlendirme hükümlerinin işletme çıkarlarına hizmet etmesi ve öz sermayenin finansman aracı olarak kullanıldığı durumlarda öz sermaye için belirli tutarların gider olarak vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi de ülkenin rekabet edebilirlik açısından hangi konumda olduğunu doğrudan etkilemektedir.

4.2.1 Zarar Mahsup Kuralları: İleriye ve Geriye Taşıma

Bir işletme bir faaliyet döneminde kâr elde edebileceği gibi zararda da olabilir. İşletmelerin kâr elde ettiklerinde vergi ödemeleri ancak zararda iken herhangi bir tazminat almamaları kurumlar vergisi sisteminde kazanç ve zararların asimetrik muameleye tabi tutulduklarını göstermektedir. Zarar karşılığı bir tazminat yerine vergi sistemleri, işletmelere zararlarını geriye doğru taşıyarak geçmişte ödemiş oldukları vergilerin iadesini alma veya ileriye doğru taşıyarak gelecekte elde edilecek kazançlar nedeniyle ödenecek vergilerin azaltılması imkânları tanımaktadır (Max vd., 2023, s. 55).

Ülke uygulamalarına bakıldığında büyük ölçüde zararların ileriye doğru taşınarak gelecekte elde edilecek kârlardan mahsup edilmesi yönteminin tercih edildiği görülmektedir. Örneğin Arjantin, Ermenistan, Azerbaycan, Brezilya, Kolombiya, Hırvatistan, Danimarka, Yunanistan, Macaristan, Katar, Sırbistan ve Türkiye’de 5 yıl; Avusturalya, Avusturya, Kanada, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, Ukrayna, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’nde sınırsız süreyle zararlar ileriye doğru taşınabilmektedir. Ancak ileriye taşıma uygulamasını tercih eden ülkelerin bazılarında (Avusturya, Fransa, İtalya, Hollanda, Portekiz gibi) süre olarak sınırsız olsa da vergilendirilebilir gelirin belirli bir tutarının veya belirli bir miktar ile zararların ileriye taşınmasının sınırlandırıldığı görülmektedir. Zararların geriye doğru taşınması uygulaması ise ileriye taşınma kurallarını tercih eden ülkelerden bazılarında (Kanada, Fransa, Almanya, Hollanda gibi) birlikte ve çeşitli şartlar altında uygulanmaktadır (EY, 2023). Bu açıdan zararların geriye doğru taşınması uygulamasının sınırlı olarak ve az sayıda ülke tarafından tercih edildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Sonuç olarak işletme zararlarının ileriye ya da geriye taşınması konusunda işletmeler lehine hükümler düzenleyen bir vergi sistemi vergi rekabet edebilirliğine olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

4.2.2. Sermaye Maliyetlerinin Kurtarılması: Makinalar, Binalar ve Maddi Olmayan Varlıklar

Vergi sistemleri genellikle satın alınan bir varlığın maliyeti için varlığın satın alındığı yılda herhangi bir indirim yapılmasına izin vermemektedir. Ancak satın alınan varlığın tahmini kullanım ömrünün tespit edilmesinin ardından varlığın zaman geçtikçe değerinde meydana gelen azalmayı dikkate alarak her yıl için belirli bir tutarın indirim konusu yapılabilmesine yani amortisman ayrılmasına izin verebilmektedir (Brazell & Mackie, 2000, s. 532). Ancak enflasyon bir varlık için ayrılan amortismanın net bugünkü değerinin aşınmasına neden olmaktadır. Daha açık bir ifadeyle enflasyon nedeniyle ayrılan amortismanların değeri zamanla yatırım yapılan varlığın gerçek değerinin altında kalmaktadır (Mintz & Tsiopoulos, 1992, s. 1; Beer vd., 2023, s. 17). İşletmelerin bir varlığın kullanım ömrü boyunca düşebileceği yatırım maliyetinin net bugünkü değerinin yüzdesine sermaye indirimi denilmektedir. Sermaye indirim oranı ne kadar yüksekse, işletme varlığa yaptığı yatırım maliyetinin gerçek değerini o kadar indirebilecektir (Enache, 2023). Bu nedenle ayrılan amortismanların enflasyon nedeniyle değerinde meydana gelecek muhtemel azalma, yatırımın gerçek değerinin düşülebilmesinin önündeki engellerden biridir. Buna bağlı olarak sermaye yatırımları için enflasyonun aşındırıcı etkisinden korunmak amacıyla daha hızlı indirim sağlayabilen kurumlar vergisi sistemi vergi rekabet edebilirliğine olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

4.2.3. Stoklar

İşletmeler stokların maliyetlerini de satın aldıkları anda indirim konusu yapamamaktadırlar. Bunun yerine stoklar satıldığında FIFO (First In-First Out, İlk Giren İlk Çıkar), LIFO (Last-in, First-out) ve AOM (Ağırlıklı Ortalama Maliyet) yöntemlerinden biri kullanılarak maliyetlerin düşülebilmesine imkân tanınmaktadır. Seçilecek yöntem işletmenin vergi matrahını doğrudan etkileyecektir. Nitekim fiyatlar yükseldiğinde LIFO'nun kullanılması en son alınan ve fiyatı yüksek stokun çıkışının yapılmasına neden olacağı için vergi matrahının daha düşük çıkmasına neden olacaktır. Daha açık bir ifadeyle LIFO, stok maliyetlerinin satış anında gerçek maliyetine daha yakın olmasını sağlamaktadır ve bu nedenle daha fazla tercih edilmektedir. Buna karşılık fiyatların arttığı bir ortamda FIFO'nun kullanılması daha yüksek vergi matrahı çıkmasına neden olacaktır (Zvinys, 2020). Bu bağlamda işletme vergi matrahının daha düşük çıkmasına imkân tanıyan LIFO stok maliyet yöntemini kullanan ülke kurumlar vergisi sistemi vergi rekabet edebilirliği açısından diğer ülkelerin önüne geçecektir.

4.2.4. Kurumsal Öz Sermaye Ödeneği (İndirimi)

Ülke kurumlar vergisi uygulamalarında genellikle bir işletmenin faaliyetlerinin finansmanı için kullandığı borca karşılık ödediği faizler matrah tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilirken; öz sermaye yatırımcılarına yapılan temettü ödemeleri matrah tespitinde gider olarak dikkate alınmamakta ve indirim konusu yapılamamaktadır. Burada borçla finansman ve öz sermaye ile finansman arasında uygulamada bir ayrımcılık söz konusu olduğu görülmektedir (Klemm, 2006, s. 4).

Borç ve öz sermaye arasındaki bu ayrımcılığı gidermek adına The Institute for Fiscal Studies Capital Taxes Group (IFS) (1991) ve Devereux ve Freeman (1991) öz sermaye kullanımı halinde belirli tutarların vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilebileceği bir sistem (Allowance for Corporate Equity- ACE) önerisinde bulunmuştur (IFS, 1991; Devereux ve Freeman, 1991). ACE sistemi işletmeye yatırılan sermayenin tarihsel değerinin toplanması ve bu tutarın uygun nominal faiz oranı ile çarpımı sonucu bulunan ve işletmelere öz sermaye finansmanının fırsat maliyetini yansıtan bir indirim hakkının verilmesini içermektedir (Devereux & Freeman, 1991, s. 4). ACE sistemi, borç ve öz sermaye tercihinde vergi kaynaklı önyargıyı azaltarak tarafsızlık sağlamaktadır (Mooij, 2011, s. 16; Kayis-Kumar vd., 2022, s. 5). Nitekim ACE sisteminde borca ödenecek faiz ile nominal faiz aynı oranda uygulandığında borcun vergisel anlamdaki avantajları (faizin indirim konusu yapılabilmesi) ortadan kalkacaktır (Petutschnig & Rünger, 2022, s. 601). ACE sistemi hem faiz hem de öz sermayenin getirisi için bir indirim hakkı sağlaması nedeniyle sermaye maliyetiyle eşdeğer bir getiriye sahip yatırımların vergi dışında kalmasına imkân tanıdığı için oldukça cazip bir sistemdir (Mooij, 2011, s. 16). Buna ek olarak sistem enflasyondan da etkilenmemektedir. Nitekim enflasyon nedeniyle kârlarda artış olsa dahi nominal faiz oranları da enflasyon nedeniyle artacağı için daha yüksek bir nominal getiri ile denge sağlanacaktır (Klemm, 2006, s. 5).

ACE sistemini 1994 yılında ilk kez kabul eden ülke Hırvatistan'dır (Klemm, 2006, s. 4). Avusturya (2000-2004), Belçika (2006'dan beri), Brezilya (1999'dan beri), Hırvatistan (2000-2004), İtalya (1997-2003, 2012'den beri), Letonya (2009-2014), Lihtenştayn (2011'den beri), Portekiz (2008'den beri), Güney Kıbrıs (2015'den beri), Türkiye (2015'den beri), Malta (2018'den beri farklı şekillerde ACE sistemini uygulamaktadırlar (Hebous & Klemm, 2018, s. 22). Bu kapsamda öz sermaye kullanımı için indirim uygulayan ülke kurumlar vergisi sistemleri vergi rekabet edebilirliğine olumlu yönde katkı sağlamaktadır.

4.3. Vergi Teşvikleri ve Vergi Karmaşıklığı

Dolaşımdaki ve mobilitesi yüksek sermayeyi ülkeye çekmedeki en önemli araçlardan biri vergi teşvikleridir. Her ne kadar vergi teşvikleri sermayeyi ülkeye çekmede etkin bir araç olarak kullanılabiliyorsa da yatırım kararlarını etkileyerek kaynakların verimli olmayan alanlara kaymasına neden olabilmektedir. Bunun yanında vergi teşvikleri ile

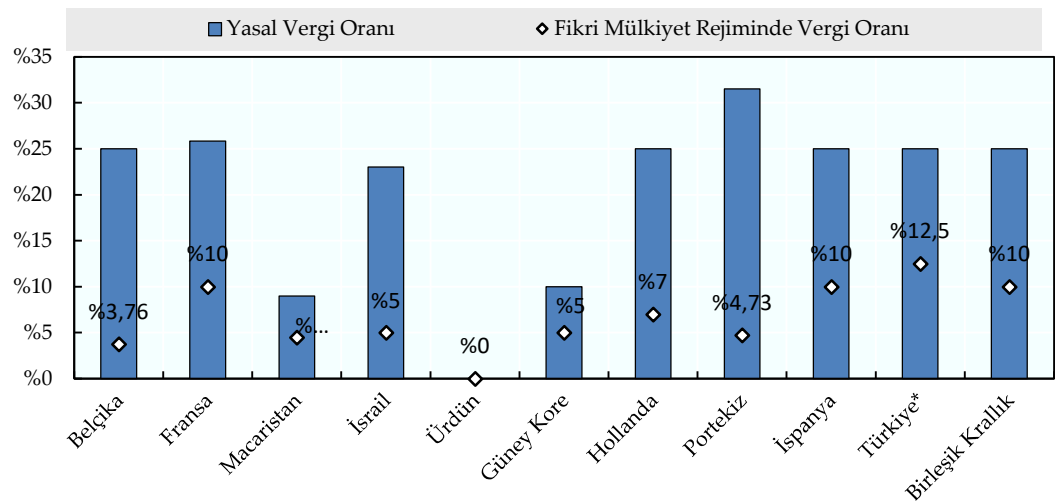
dolaşımdaki sermayeyi ülkeye çekme arzusu zamanla ülkeler arasında adil olmayan bir yarışa ve vergi gelirlerinde düşmeye neden olabilmektedir.

ITCI, fikri mülkiyet haklarına ve AR-GE faaliyetlerine normal kurumlar vergisinden düşük vergi oranı uygulayan ülkelere daha düşük puanlar vermektedir. Bunun yanında dijital hizmet vergisi ile işletme gelirlerine kurumlar vergisinin yanında başka vergiler uygulayan, daha açık bir ifadeyle karmaşık bir vergi sistemine sahip ülkelere de indeks sıralamasında düşük puanlar verilmektedir.

4.3.1. Patent Box Sistemi

Patent gelirlerine ilişkin ayrıcalıklı bir vergi rejimini ifade eden patent box sistemi, patent ve benzeri fikri mülkiyet haklarının yasal kurumlar vergisi oranından daha düşük kurumlar vergisi oranına tabi tutulması esasına dayanmaktadır. Esasında bir AR-GE teşvik sistemi olan Patent Box sistemi, düşük vergi oranı uygulamasıyla yerli ve yabancı yatırımcıların ülkedeki yenilikçi yatırım alanlarına yatırım yapmalarına, ileri teknoloji kullanımı ile ülke kalkınmasına imkân tanımakta; buna karşılık vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesine neden olmaktadır (Orkunoğlu Şahin & Yereli, 2016, s. 184). Buna ek olarak Patent Box sistemi yüksek vasıflı işleri ve bilgi yaratma ile ilgili yatırımların çekilmesi ve elde tutulması, daha hareketli gelir kaynakları üzerindeki vergi oranlarını farklılaştırarak vergi gelirlerinin daha verimli şekilde artırılması ve işletmelerin tabi oldukları efektif vergi oranlarının düşmesine imkân tanımaktadır (Evers vd., 2015, s. 504).

Fikri mülkiyet haklarına özel vergi rejimleri çeşitli ülke vergi sistemlerinde uygulanmaktadır. Şekil 3'te fikri mülkiyet haklarına özel vergi rejimi uygulayan çeşitli ülkeler ile yasal vergi oranları ve fikri mülkiyet kapsamındaki kazançlara uygulanan vergi oranları gösterilmektedir.



Şekil 3. Ülke Bazında Fikri Mülkiyet Haklarına Yönelik Vergi Oranları

Kaynak: OECD, 2023, s. 77)

Not: *Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için %0 uygulanmaktadır. *Yasal vergi oranı %25 olarak güncellenmiştir.

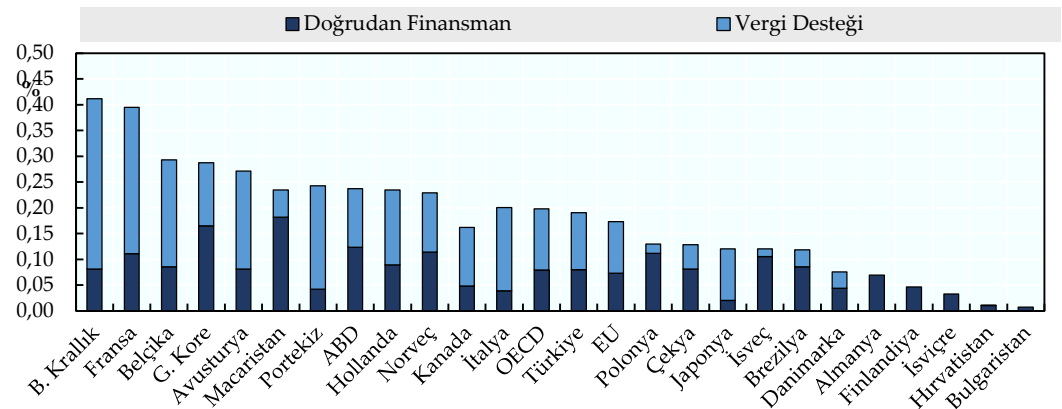
Şekil 3'ten de görüldüğü üzere, Belçika, Hollanda, İspanya, Türkiye ve Birleşik Krallık yasal kurumlar vergisi oranını %25 olarak uygulamalarına rağmen, fikri mülkiyet kapsamındaki kazançlarda vergi oranlarını indirimli olarak uygulamaktadırlar. Şekil 3'ten anlaşıldığı üzere fikri mülkiyet kapsamındaki kazançlara uygulanan özel vergi rejiminin sağladığı avantaj özellikle Belçika ve Portekiz'de son derece yüksek seviyelerdedir.

Patent Box sistemi tüm bu fayda ve uygulama örneklerine karşın, ITCI puanlamalarında ülkelere negatif olarak yansımaktadır. Nitekim Patent Box sistemini uygulayan ülkelerin çoğunda fikri mülkiyetin dayandığı ürünün üretiminin ilgili ülkede yapılması şartının aranmaması, bazı firmaların patentlerini ilgili ülkede almalarına rağmen başka ülkelerde üretim yapmalarına; bu da patentin alındığı ülke açısından patent sayılarında artışa neden olsa da daha fazla ekonomik fayda elde edilememesine neden olabilmektedir (Atkinson & Andes, 2011, s. 12). Nitekim Patent Box sistemi ile sağlanan vergi teşvikleri, fikri mülkiyet haklarının ülkeler arasında yer değiştirmesine, yenilikçi faaliyetlerin yapıldığı yer ile satıldığı ve kârların elde edildiği ülkelerin farklı olmasına ve böylece vergi erozyonuna neden olabilmektedir (Orkunoğlu Şahin & Yereli, 2016, s. 197). Bunun yanında Patent Box sistemi, harcamaya değil gelire dayalı bir vergi teşvik sistemidir. Daha açık bir ifadeyle maliyetlerin düşürülerek Ar-Ge faaliyetlerindeki risklerin azaltılmasına katkı sağlamaktan ziyade, fikri mülkiyet hakkı üreten başarılı Ar-Ge projelerinin faydalanabildiği bir sistemdir (Mengden, 2023, s. 12). Bu yönleriyle Patent Box sistemi, ilgili ülkelerin ITCI skorlarını olumsuz yönde etkilemektedir.

4.3.2. AR-GE Teşvikleri

AR-GE faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri, işletmelere yaptıkları yenilikçi faaliyetler karşılığında bir ödül niteliğinde olup, ödeyecekleri vergiyi azaltma imkânı tanımaktadır. Bu teşvikler bir yandan işletmelere kendi seçtikleri projeleri uygulama imkânı tanırken diğer yandan özel sektörün AR-GE yatırım seviyesini arttırmaktadır (Çelebi & Kahriman, 2011, s. 35). AR-GE faaliyetleri ürünlerin kalitesini yükseltmek, ürünlerin maliyetini düşürmek, katma değeri yüksek ürünler üretmek için kullanılmaktadır. AR-GE faaliyetleri yüksek maliyet ve uzun süreler gerektirdiğinden işletmeler tarafından yatırım yapılması cazip olmayan alanlardan biridir. Bu nedenle devletin verdiği AR-GE teşvikleri ile işletmelerin maliyetlerinin düşürülmesi, firmaların verimliliğinin artırılması son derece önemlidir (Kutbay & Öz, 2021, s. 29). Bu kapsamda vergi teşvikleri son derece önemli bir rol oynamaktadır.

Şekil 4'te işletmelere yönelik doğrudan finansman ve vergi desteği şeklindeki AR-GE teşviklerinin GSYH içindeki payı ülkeler bazında gösterilmektedir. Birleşik Krallık GSYH'nin yaklaşık %0,08'ini doğrudan finansman; yaklaşık %0,33'ünü de vergi desteği şeklinde ve toplamda GSYH'nin yaklaşık %0,41'i kadar AR-GE teşviki sağlamaktadır. OECD ülke ortalamasına bakıldığında, OECD ülkeleri GSYH'sinin yaklaşık %0,08'ini doğrudan finansman; yaklaşık %12'sini vergi desteği şeklinde ve toplamda GSYH'nin yaklaşık %0,20'si kadar AR-GE teşviki sağlamaktadır. Almanya, Finlandiya, İsviçre, Hırvatistan ve Bulgaristan ise vergi teşviki yerine doğrudan finansman yolunu tercih etmektedirler (OECD, 2023, s. 44).



Şekil 4. AR-GE Faaliyetleri İçin İşletmelere Verilen Doğrudan Finansman ve Vergi Desteğinin GSYH içindeki Payı (2020)

Kaynak: OECD, 2023, s. 44

Ülkeler AR-GE faaliyetlerine yönelik teşviklerini harcamaya dayalı veya gelire dayalı teşvikler şeklinde verebilmektedir. Harcamaya dayalı teşvikler, daha çok yatırım maliyetlerinin azaltılması üzerine kurulmaktadır. Amortisman hükümlerinde yapılacak düzenlemeler bu amaca yöneliktir. Gelire dayalı teşvikler ise sonuç odaklıdır ve yatırımın vergi sonrası getiri oranının artmasına imkân tanır. Nitekim bu tür teşvikler sadece AR-GE faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan yeniliklere bir ödül niteliğinde vergi teşviki sağlamaktadır (OECD, 2016, s. 110-111). Ülkeler çoğunlukla harcamaya dayalı teşvikleri kullanmaktadırlar. OECD, belirli bir vergi sisteminde AR-GE faaliyetlerine yönelik tercihli vergi uygulamalarının kapsamını ölçmek adına zımni vergi sübvansiyon oranını geliştirmiştir. Hükümetlerin AR-GE faaliyetlerine yönelik teşvikleri ne kadar yüksekse bu oran o kadar yüksek çıkacaktır. İşte harcama bazlı teşvikler genelde belirli faaliyet alanlarına yönelik olup, nadiren tarafsız oldukları ve uygulamada genelde karmaşık oldukları için, zımni vergi sübvansiyon oranı yüksek olan ülkeler ITCI skorlarında düşük puanlar almaktadır (Mengden, 2023, s. 13).

4.3.3. Dijital Hizmet Vergileri

Dijital ekonomide gerçekleşen dijital işlemler, dijital süreçlerin gizli olması ve sanal ortamda gerçekleşmesi nedeniyle, ulusal vergi idarelerince vergi mükelleflerinin kimliği ve yapılan işlemlerin vergilendirme açısından durumu konusunda yeterli bilgiye sahip olmalarını zorlaştırmaktadır (Budak, 2017, s. 298). İşte dijital hizmet faaliyeti nedeniyle elde edilen vergi gelirlerinin ülkeler arasında en uygun şekilde tahsis edilmesi, geleneksel ve dijitalleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan dijital iş modelleri arasındaki vergi eşitsizliğinin ortadan kaldırılmasını amaçlayan dijital hizmet vergisi (Çelikkaya, 2021, s. 187), günümüzde dijitalleşmenin ortaya çıkardığı çeşitli vergi sorunlarının çözümüne katkı sağlamaktadır. Dijital hizmet vergisi, çok uluslu bir işletme tarafından fiziki olarak varlık göstermese dahi bir ülkede yapılan faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirden vergi alınmasına olanak tanımaktadır (Biyan & Yılmaz, 2018, s. 29).

Dijital hizmet vergisi, bir ülkede fiziki varlık gösterip göstermemelerine bakılmaksızın, dijital hizmet sunucularının o ülkedeki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirler üzerinden, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi alınabilmesi ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinde artışa imkân tanınmasıyla ilgili ülkeye olumlu anlamda katkılar sunacaktır. Ancak dijital hizmet vergisi dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelirler üzerinden alınan bir harcama vergisidir. Daha açık bir ifadeyle vergi dijital hizmet sunucularının kârları yerine brüt gelirlerini dikkate almakta, bu yönüyle düşük kâr marjına sahip olsalar dahi dijital hizmet sunucularının vergi ödemesine ve şirketlerin fiyatları yükseltmesine hatta iflasına dahi neden olabilecektir. Bunun yanında vergiyi yıllık belirli bir kazanç tutarının üzerinde gelir elde eden işletmeler ödeyecektir. Bu eşikler, eşiğin biraz üzerinde bir gelir elde eden işletmenin vergi ödemesine, ancak eşiğin biraz altında gelir elde eden rakip işletmenin vergi ödememesine ve böylece rekabetin bozulmasına neden olacaktır (Klein vd., 2022, s. 67). Bu yönleriyle dijital hizmet vergisi uygulayan ülkeler ITCI skorlarında düşük puanlar almaktadır.

4.3.4. Vergi Karmaşıklığı

Dünya genelinde hükümetler giderek daha da karmaşık bir hal alan küresel ekonomide etkin bir vergi politikası belirlemenin zorluğu ile karşı karşıyadırlar. Politika yapıcılar bir yandan ekonomik faaliyetleri teşvik eden diğer yandan da eşitlik sağlayan bir vergi sistemi oluşturmak zorundadırlar. Vergi sistemlerindeki karmaşıklığa, vergi kanunlarının ve kanun hükümlerinin uzunluğu, kanun hükümlerinin hangi işletmeye ve işletmenin hangi işlemlerine uygulanacağı hususunun belirsizliği, işletmelerin kanunda yer alan ve uymak zorunda oldukları form ve belge sayılarının çokluğu, işletmelerin ödeme yapabilme konusundaki zorlukları, vergi denetimlerine hazırlanmak için harcanan zaman ve kaynakların çokluğu neden olmaktadır. Daha açık bir ifadeyle bir vergi sistemine uymak için harcanan zaman, o vergi sisteminin karmaşık olup olmadığının temel göstergesidir (Amberger vd., 2023, s. 1-2). Bu bakımdan vergilendirmede basitliğin sağlanması, vergi mükelleflerine hangi vergilere tabi

olduklarını daha iyi anlama, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme ve ekonomik kararlar alma konusunda avantajlar sağlamaktadır (Budak vd., 2016, s. 3). Bunun yanında vergisel anlamda öngörülebilirlik ve istikrar da belirsizliğin azaltılmasına katkı sağlayarak ülkenin rekabet gücünü arttırmaktadır (Nagy, 2017, s. 23).

ITCI, vergi karmaşıklığını işletme gelirlerine uygulanan vergi sayısı ve oranlar, işletme gelirleri üzerindeki ek vergileri ve kurumlar vergisi dışındaki ticari kâr üzerinden toplanan vergi miktarlarını dikkate alarak ölçmektedir (Mengden, 2023, s. 14). Vergi karmaşıklığı yüksek ülkeler ITCI skorlarında düşük puanlar almaktadırlar.

5. Türkiye'nin Kurumlar Vergisinde Rekabet Edebilirliği

Kurumlar vergisinde ITCI skorları hesaplanırken, yukarıda da açıklandığı üzere, ülkenin vergi oranı, maliyet kurtarma hükümleri ile vergi teşvikleri ve vergi karmaşıklığı alt bileşenlerine bağlı birçok bileşen dikkate alınmaktadır. Türkiye'de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu³ (KVK) ve işletmelere yönelik hükümler düzenleyen diğer birçok kanunda işletme kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu hükümler çerçevesinde ITCI skorları belirlenmektedir.

Tablo 3'te Türkiye'nin 2020-2023 yılları arasında kurumlar vergisinde ITCI sıralamaları gösterilmektedir. ITCI sıralamalarındaki dalgalanma vergi oranlarında yapılan sık değişiklikler, kurumlara getirilen ek yükümlülükler, diğer ülke kurumlar vergisi sistemlerindeki değişiklikler gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.

Tablo 3. Türkiye'nin Kurumlar Vergisinde ITCI Sıralaması (2020-2023)

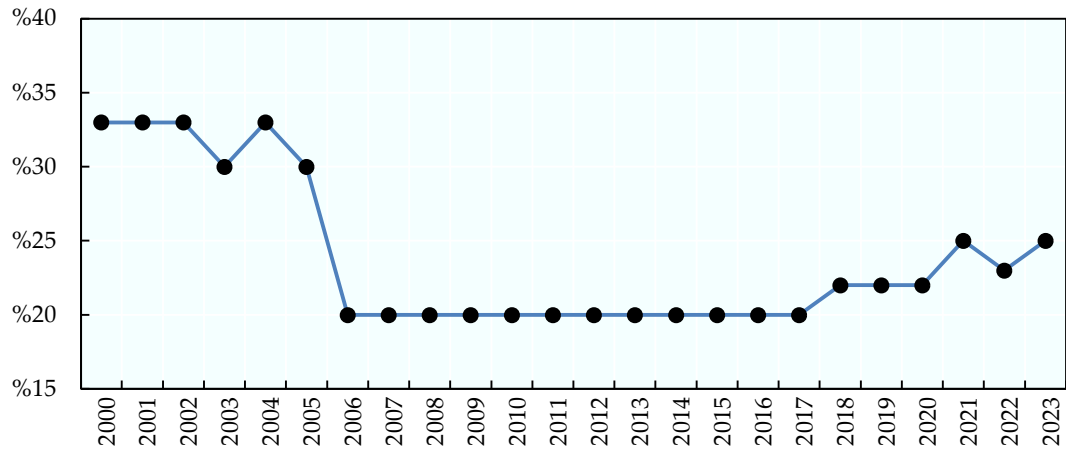
Yıl	Vergi Oranı	Maliyet Kurtarma	Vergi Teşvikleri/Karmaşıklığı	Genel
2020	15	14	17	15
2021	21	17	25	26
2022	18	19	22	20
2023	8	15	21	11

Kaynak: Bunn & Asen, 2020, s. 9; Bunn & Asen, 2021, s. 10; Bunn, 2022, s. 7; Mengden, 2023, s. 8.

ITCI skor tespitinde dikkate alınan hususların başında vergi oranı gelmektedir. Türkiye 2023 yılında oran bileşeninde 38 ülke arasında 8'inci sırada yer alıyor olsa da son dönem kurumlar vergisi oran artışı nedeniyle sonraki yıllar sıralamada daha aşağılarda yer alacaktır. Nitekim kurumlar vergisi oranlarında yaşanan dalgalanmalar Şekil 5'ten izlenebilmektedir.

Şekle dikkat edildiğinde 2006-2017 arasında uygulanan %20'lik kurumlar vergisi dönemi dışında bir dalgalanmanın söz konusu olduğu görülmektedir. Türkiye'nin 2023 yılında %25 oranında kurumlar vergisi uygulamasına rağmen ITCI sıralamasında 8'inci sıraya yükselmesinin temel gerekçesi, ITCI skorları belirlendiği zamanda kurumlar vergisi oranının %20 olarak dikkate alınmasıdır. Bu oran deprem felaketi nedeniyle bütçe üzerindeki yükün azaltılması amacıyla %25'e çıkarılmıştır. Vergi oranındaki bu değişime paralel olarak 2024 yılı ITCI sıralamasında Türkiye alt basamaklara düşecektir.

³ Resmi Gazete: 21.06.2006/26205



Şekil 5. Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Oranlarında Yaşanan Değişim (2000-2023)

Kaynak: <https://stats.oecd.org> verilerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Maliyet kurtarma hükümleri açısından konu değerlendirildiğinde Türkiye'nin yabancı yatırımcılar açısından son derece cazip kanun hükümlerine sahip olduğu görülmektedir. Öncelikle KVK'nin 9'uncu maddesine göre beş yıldan fazla ileriye doğru taşınmamak kaydıyla geçmiş yıl zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Türkiye zararların taşınması bakımından ileriye doğru taşıma yolunu tercih etmektedir. Buna ek olarak iktisadi kıymetlerde meydana gelen gerçek değer kayıplarının karşılanması amacıyla işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan sabit varlıkların değerinin gayrisafi gelirden indirilmesine imkân tanıyan amortisman uygulaması (Şenyüz vd., 2022, s. 164) da işletmelerin kurumlar vergisi matrahlarında azalmaya ve böylece daha düşük vergi miktarlarına tabi olmalarına imkân tanımaktadır. Stok değerlendirme hükümleri bakımından LIFO yönteminin sınırlandırılması ve FIFO başta olmak üzere diğer yöntemlerin kullanılabilmesi, vergi rekabet edebilirliği bakımından olumsuz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere özellikle fiyatların yüksek olduğu dönemlerde LIFO yönteminin kullanılması işletmeler açısından daha avantajlı sonuçlar doğurmaktadır. Bunlara ek olarak Türkiye kurumsal öz sermaye indirimi hükümlerini işletmeler lehine düzenleyen az sayıda ülke arasında yer almaktadır. KVK'nin 10/1-ı maddesine göre "Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si" kadarki tutar işletmeler tarafından kurumlar vergisi matrah tespitinde indirim konusu yapılabilmektedirler. Bu durum işletmelerin daha az vergi ödemesine imkân tanıyan bir düzenleme olup, vergi rekabet edebilirliğini olumlu yönde etkilemektedir.

Vergi teşvikleri açısından konu değerlendirildiğinde Türkiye'nin işletmelere AR-GE faaliyetleri için çeşitli teşvikler düzenlediği görülmektedir. Öncelikle KVK'nin 5/B maddesine göre Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan kazançların (patentli olanlar dahil) %50'si kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bunun yanında 4691 sayılı Kanun⁴'ün geçici 2'nci

⁴Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Resmi Gazete: 07.07.2001/24454

maddesine göre teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgede yaptığı yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla Türkiye’de Patent Box sisteminin uygulandığı görülmektedir. Patent Box sistemi de dahil olmak üzere AR-GE faaliyetlerine yönelik teşvikler daha çok gelire dayalı teşviklerdir. Dolayısıyla sonucu dikkate almakta ve vergi matrahından indirim veya istisna sağlayarak yatırımın vergi sonrası getiri oranının artmasına imkân tanımaktadır. Bunun yanında 5746 sayılı Kanun⁵’un 3/A maddesine göre işletmeler kendi bünyelerinde yapmış oldukları AR-GE ve yenilik projeleri kapsamındaki harcamaların tamamını kurumlar vergisi matrah tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Bu teşvikler Türkiye’nin AR-GE teşvik sisteminin hem gelire dayalı hem de harcamaya dayalı teşvikler verdiğini de göstermektedir.

Türkiye’de 7194 sayılı Kanun⁶ ile Dijital Hizmet Vergisi ihdas edilmiş ve uygulanmaya başlamıştır. Diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi dijital hizmet sunucularının dünya genelinde elde etmiş oldukları brüt gelir eşiklerine göre vergilendirme yapılıp yapılmayacağı tespit edildiğinden, sadece bu eşikleri geçen işletmeler bu verginin mükellefi olmaktadır. Bu yönleriyle rekabeti olumsuz yönde etkilemektedir. Buna ek olarak işletmelerin tabi oldukları yükümlülüklerini düzenleyen birden fazla kanun olması, kurumlar vergisi dışında kurum kazancı üzerinden başka vergilere maruz kalmaları vergi karmaşıklığını arttırmaktadır. Buna ek olarak deprem nedeniyle getirilen ek kurumlar vergisi uygulaması 2024 yılı ITCI sıralamasını olumsuz yönde etkileyecektir.

6. Sonuç

Günümüzde işletmeler vergi sonrası kârlarını maksimum seviyede tutabilmek adına çaba içerisindeyler. Sermayenin hareketliliği ve gelişen teknoloji, işletmelere kazançlarını bir yerden başka bir yere kolayca aktarma konusunda yardımcı olmaktadır. Ülkeler ise sermayenin hareketliliğine ve teknolojik gelişmelere kayıtsız kalamamakta ve mevcut duruma vergi sistemlerini uyumlaştırmak zorundadırlar. Nitekim ülkeler dolaşımdaki sermayenin cazibesi ile “iyi vergi sistemi”nin temel kriterleri arasında kalmaktadırlar. Ülkeler bir yandan vergi teşvikleri yoluyla rekabetçi bir vergi sistemi kurmaya ve sermayeyi ülkeye çekmeye çalışırken, diğer yandan da verginin tarafsızlığına, vergi sisteminin basit ve anlaşılır olmasına, hesap verebilirlik ve adalet ilkelerine uymasına dikkat etmelidirler.

ITCI, bir vergi sisteminin gerek rekabet edebilirliği gerekse de tarafsızlığı ne ölçüde sağladığını ölçmek için geliştirilmiştir. Şunu ifade etmek gerekir ki, ITCI vergi sistemlerinin bir yandan rekabetçi olmasına, diğer yandan ise tarafsız olmasına ve karmaşık olmamasına odaklanmaktadır. Bu yönleriyle ITCI, bir ülke vergi sisteminin kesin olarak rekabetçi olup olmadığını göstermekten ziyade bir yol gösterici veri niteliğindedir. Nitekim ITCI, ilk sırada yer alan ülke vergi sisteminin en rekabetçi ve en çok yatırım çeken ülke olduğunu veya son sıradaki ülke vergi sisteminin en az rekabetçi ve en az yatırım çeken ülke olduğunu göstermemektedir. ITCI daha çok vergi sistemlerinin hem rekabet edebilirlik hem de tarafsızlık yönlerini birlikte ele alarak, genel vergilendirme kurallarına tabi işletmeler yanında özel vergilendirme rejiminin uygulandığı işletmelerin varlığını kabul etmemekte; vergi sistemlerinin karmaşık olmamasına dikkat etmektedir. Bu yönleriyle rekabetçi vergi sistemi için gerekli düzenlemeler ile “iyi vergi sistemi” için gerekli düzenlemelerin birbiriyle çatıştığı söylenebilir.

Türkiye kurumlar vergisi sistemi vergi rekabet edebilirliği ve tarafsızlığı bakımından ITCI sıralamasında oldukça iyi konumdadır. Ancak bu sıralamanın daha üst

⁵Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Resmi Gazete: 12.03.2008/26814.

⁶Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete: 07.12.2019/30971.

basamaklarda yer alması da muhtemeldir. Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi yönündeki küresel uygulamalara karşılık, son yıllarda Türkiye’de oranların arttırılması ve ek vergi uygulamalarının olması vergi rekabet edebilirliğini olumsuz yönde etkilemekte ve Türkiye’nin alt sıralara düşmesine neden olmaktadır. Vergi uygulamalarının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun şekilde yürütülmesi işletmelerin yatırım kararları ve ileriye dönük planlarının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Bu nedenle özellikle ek vergi uygulamaları rekabetçi vergi sisteminin temel özelliklerine aykırılık teşkil etmektedir.

İşletmelerin tabi oldukları vergi kanunu düzenlemelerinin sadeleştirilmesi, özel vergi rejimi düzenleyen hükümlerin sınırlandırılması, vergi oranının kademeli olarak düşürülmesi ve ek vergi uygulamalarına gidilmemesi kurumlar vergisi sistemini gerek rekabetçilik gerekse de tarafsızlık bakımından olumlu yönde etkileyecektir. Bunun yanında AR-GE teşvik sisteminin ve stok değerlendirme hükümlerinin gözden geçirilmesi, dijital hizmet vergisi uygulamasında işletmelerin brüt gelirlerinden ziyade net gelirleri dikkate alınarak vergiye tabi tutulmaları kurumlar vergisi sisteminin rekabetçiliğine ve tarafsızlığına katkıda bulunacaktır.

Kaynakça

- Abbas, S. M. A., Klemm, A., Bedi, S. & Park, J. (2012). A partial race to the bottom: corporate tax developments in emerging and developing economies, *IMF Working Paper* No: 2012/028, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/A-Partial-Race-to-the-Bottom-Corporate-Tax-Developments-in-Emerging-and-Developing-Economies-25675> (Erişim Tarihi: 16.10.2023)
- Amberger, H., Gallemore, J. & Wilde, J. (2023). Corporate tax system complexity and investment. *WU International Taxation Research Paper Series* No: 2023-11, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4607146 (Erişim Tarihi: 04.11.2023)
- Atkinson, R. D. & Andes, S. (2011). *Patent boxes: Innovation in tax policy and tax policy for innovation*. The Information Technology & Innovation Foundation. <https://www2.itif.org/2011-patent-box-final.pdf> (Erişim Tarihi:10.11.2023)
- Beer, S., Griffiths, M. & Klemm, A. (2023). Tax distortions from inflation: What are they? How to deal with them?, *IMF Working Paper* No: 23/18, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2023/01/27/Tax-Distortions-from-Inflation-What-are-They-How-to-Deal-with-Them-528666> (Erişim Tarihi: 12.11.2023)
- Biyan, Ö. & Yılmaz, G. (2018). A taxation problem caused by digital economy: Definition of virtual establishment. S. İpek & A. Gerçek, A. (Eds.), *Current perspectives in public finance* (11-42). Berlin: Peter Lang.
- Brazell, D. W. & Mackie, J. B. (2000). Depreciation lives and methods: Current issues in the U.S. capital cost recovery system. *National Tax Journal*, 53(1), 531-561.
- Budak, T., James, S. & Sawyer, A. (2016). The complexity of tax simplification: Experiences from around the world. S. James, A. Sawyer & T. Budak (Eds.), *The complexity of tax simplification* (1-10). Londra: Pagrave Macmillian.
- Budak, T. (2017). The transformation of international tax regime: Digital economy. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 297-330.
- Bunn, D. & Asen, E. (2020). International tax competitiveness index 2020. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/research/all/eu/2020-international-tax-competitiveness-index/> (Erişim Tarihi: 19.09.2023)
- Bunn, D. & Asen, E. (2021). International tax competitiveness index 2021. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/research/all/eu/2021-international-tax-competitiveness-index/> (Erişim Tarihi: 19.09.2023)
- Bunn, D. (2022). International tax competitiveness index 2022. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/research/all/global/2022-international-tax-competitiveness-index/> (Erişim Tarihi: 19.09.2023)
- Chen, D. & Mintz, J. (2013). 2013 annual global tax competitiveness ranking: corporate tax policy at a crossroads. *SPP Research Papers*, 6(35), <https://www.policyschool.ca/wp-content/uploads/2016/03/2013-tax-competitiveness-chen-mintz.pdf>
- Çelebi, A. K. & Kahriman, H. (2011). Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye’de AR-GE faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri ve bunların karşılaştırmalı analizi. *Maliye Dergisi*, 161, 33-63.
- Çelikkaya, A. (2010). Globalleşmenin neden olduğu kurumlar vergisi reformları ve OECD üyesi ülkeler üzerine bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 159, 36-52.

- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa Komisyonunun dijital hizmet vergisi önerisinin ekonomik analizi. *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192.
- Devereux, M. & Freeman, H. (1991). A general neutral profits tax. *Fiscal Studies*, 12(3), 1-15.
- Devereux, M. P., Griffith, R., Klemm, A., Thum, M. & Ottaviani, M. (2022). Corporate income tax reforms and international tax competition. *Economic Policy*, 17(35), 449-495.
- Dreßler, D. (2012). The impact of corporate taxes on investment. *Centre for European Economic Research*, Discussion Paper No:12-040, <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp12040.pdf> (Erişim Tarihi:16.10.2023).
- Edizdoğan, N. & Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin ekonomik analizi*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.
- Enache, C (2023). Capital cost recovery across the OECD. <https://taxfoundation.org/data/all/global/capital-allowances-cost-recovery-2023/> (Erişim Tarihi: 21.10.2023)
- Evers, L., Miller, H. & Spengel, C. (2015). Intellectual property box regimes: Effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax Public Finance*, 22, 502-530.
- EY (2023). Worldwide corporate tax guide. https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-corporate-tax-guide (Erişim Tarihi: 12.10.2023)
- Ferhatoglu, E. (2006). Uluslararası vergi rekabeti ve sürükleyici güçleri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 79-96.
- Fullerton, D. (1984). Which effective tax rate?, *National Tax Journal*, 37(1), 23-41.
- Hebous, S. & Klemm, A. (2018). A destination-based allowance for corporate equity. *IMF Working Paper* No: 18/239, <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2018/wp18239.ashx> (Erişim Tarihi: 12.10.2023)
- IFS (1991). *Equity for companies: A corporation tax for the 1990s*. Londra: Chameleon Press Ltd, https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/comm26.pdf (Erişim Tarihi: 26.12.2023)
- Johansson, A., Heady, C., Arnold, J. M., Brys, B. & Vartia, L. (2008). Taxation and economic growth. *OECD Economics Department Working Papers* No: 620. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation-and-economic-growth_5kzhpz16qlhb.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpaper%2F241216205486&mimeType=pdf
- Kayis-Kumar, A., Rose, T. & Breunig, R. (2022). Design considerations for an allowance for corporate equity (ACE) for Australia. *TTPI Working Paper* No: 3/2022, https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/publication/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2022-03/complete_ace_wp_2022.pdf (Erişim Tarihi: 15.12.2023)
- Klein, D., Ludwig, C. A. & Spengel, C. (2022). Taxing the digital economy: Investor reaction to the European Commission's digital tax proposals, *National Tax Journal*, 75(1), 61-92.
- Klemm, A. (2006). Allowances for corporate equity in practice. *IMF Working Paper* No: 06/259, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06259.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2023)
- Kumar, R. & James, S. S. (2022). *World Bank Global METR Database*. World Bank Group. <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/6d1b393e35619d865ebc0713f69e442b-0350032022/original/METR-Report-Global-Database-Report.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2023)
- Kutbay, H. & Öz, E. (2021). Seçilmiş ülkelerde AR-GE faaliyetlerine sağlanan vergi teşvikleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 67, 28-48.
- Max, M. M., Wielhouwer, J. L. & Wiersma, E. (2023). Estimating and imputing missing tax loss carryforward data to reduce measurement error. *European Accounting Review*, 32(1), 55-84.
- Mengden, A. (2023). International tax competitiveness index 2023. Tax Foundation. https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book_16-10_FV.pdf (Erişim Tarihi: 19.09.2023)
- Mintz, J. M. & Tsiopoulos, T. (1992). Corporate income taxation and foreign direct investment in Central and Eastern Europe. *World Bank Foreign Investment Advisory Service Occasional Paper* No: 4, Washington, <https://documents1.worldbank.org/curated/en/857901468752082046/pdf/multi-page.pdf> (Erişim Tarihi:12.11.2023)
- Mooij, R. A. (2011). Tax biases to debt finance: Assessing the problem, finding solutions. *IMF Staff Discussion Note* No: SDN/11/11, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2011/sdn1111.pdf> (Erişim Tarihi: 13.11.2023)
- Nagy, L. (2017). Impact of the tax system on the competitiveness of businesses and capital inflow-international comparison within the CEE region. *Public Finance Quarterly*, 62(1), 22-38.

OECD. <https://stats.oecd.org/> (Erişim Tarihi:10.01.2024)

OECD (1998). Harmful tax competition: An emerging global issue. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (Erişim Tarihi: 10.10.2023)

OECD (2010). *Tax policy reform and economic growth*. OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en#page1 (Erişim Tarihi: 10.10.2023)

OECD (2016). *OECD business and finance outlook 2016*. https://read.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/oecd-business-and-finance-outlook-2016_9789264257573-en#page3 (Erişim Tarihi: 28.11.2023)

OECD (2023). *Corporate tax statistics*. OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/f1f07219-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Ff1f07219-en&mimeType=pdf> (Erişim Tarihi: 12.10.2023)

Öncel, S. Y. (2005). Kurumlar vergisinde değişim ve uluslararası vergi rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 47, 1-20.

Orkunoğlu Şahin, I. F. & Yereli, A. B. (2006). Seçilmiş AB ülkelerinde ve Türkiye’de patent gelirlerine ilişkin vergileme “Patent Box” rejimi. *Sosyoekonomi*, 24(29), 183-203.

Öz, E. & Yaraşır, S. (2009). Global bir kavram: Vergi rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52, 1-39.

Petutschnig, M. & Rünger, S. (2022). The effect of an allowance for corporate equity on capital structure: Evidence from Austria. *Public Finance Review*, 50(5), 597-642.

Stiglitz, J. E. & Rosengard, J. K. (2015). *Economics of the public sector*. New York: W.W. Norton & Company, Inc.

Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2022). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tecl, J. (2018). Dependence between competitiveness and tax indicators based on competitiveness reports. *Acta Academica Karviniensia*, 18(2), 46-57.

WEF (2016). The global competitiveness report 2016-2017. https://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf (Erişim Tarihi: 12.10.2023)

Zvinys, A. K. (2020). Inventory valuation in Europe. 13 Ağustos, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/lifo-fifo-weighted-average-cst-inventory-valuation-in-europe-2020/> (Erişim Tarihi: 04.12.2023)

Çıkar Çatışması: Yoktur.

Finansal Destek: Yoktur.

Etik Onay: Yoktur.

Yazar Katkısı: Ahmet İNNECİ (%100)

Conflict of Interest: None.

Funding: None.

Ethical Approval: None.

Author Contributions: Ahmet İNNECİ (100%)

Turkey's Competitiveness in Corporate Tax in the Context of International Tax Competitiveness Index

Ahmet İNNECİ

Extended Abstract

Globalization has also brought about significant changes in tax systems. Globalization, which refers to economic, political, and cultural integration, has made it difficult for states to determine independent tax policies. With globalization, national tax policies have become unable to keep up with the requirements of the global world. This situation necessitated tax reforms to ensure that national tax policies are not inadequate in the face of international developments. Countries have tried to attract circulating capital to their own countries by using various tax incentives, especially tax rate reductions. Thus, the change in countries' tax policies through tax incentives in order to make the country attractive to foreign investors has led to the emergence of tax competition.

There are several determinants of a competitive tax system. Tax systems should be designed to minimize taxpayers' compliance costs and government administrative costs while discouraging tax avoidance and evasion. Decisions on tax systems should take into account not only tax rates or amounts but also how different tax instruments are designed and combined to raise revenue. Indeed, tax levels and tax structures are factors that can have direct effects on the economic behavior of market actors. In this context, in recent years, many OECD countries have aimed to promote competition and prevent tax-induced distortions, especially through corporate tax reforms. Most of these tax reforms include rate reductions and broadening of the tax base in order to increase efficiency and protect tax revenues.

The close relationship between a country's competitiveness and its tax system arises from the fact that a country's tax system is one of the factors that directly affect its competitiveness and attractiveness for investors. This relationship between tax systems and competitiveness has become even more important with globalization. The increase in the mobility of capital with globalization and the removal of trade barriers between countries have increased the attractiveness of the capital in circulation and caused countries to compete in attracting this capital. In order to attract capital in circulation and to make the country more attractive to foreign investors, countries compete by intervening in various tax elements and applying attractive tax provisions, which is called tax competition. The process of globalization has accelerated the tax competition among countries, increasing the impact of national tax policies on other countries' economies and thus has been the main driving force behind the tax reforms of countries. These reforms are carried out in order not to lag behind other countries' tax systems in attracting circulating capital, in other words, for a competitive tax system.

Although tax incentives contribute to attracting foreign resources to the country, tax incentives generally negatively affect tax neutrality and lead to a complex tax system. The International Tax Competitiveness Index (ITCI), developed by the US-based Tax Foundation, aims to measure the extent to which the tax systems of countries that have implemented many tax reforms in order to attract investments to their countries serve tax competitiveness and neutrality. In this context, the ITCI assigns scores to countries by taking into account many different criteria in the components of corporate taxes, income taxes, consumption taxes, wealth taxes, and international tax rules and determines the country's international tax competitiveness ranking.

The increase in the mobility of capital with globalization directly affects the tax policy preferences of countries that want to attract this capital and shapes the formation of tax systems and tax reforms. As a matter of fact, incentives such as tax deductions, tax exceptions, tax exemptions, and tax credits that countries put into effect in order to attract capital have an important place in the design of tax laws and have become one of the determining factors in the country's ability to compete with other countries. In addition to these incentives, the consideration of factors such as neutrality, simplicity, flexibility, certainty, predictability, accountability, and justice in tax systems increases a country's tax competitiveness.

Tax Foundation analyzed the tax systems of 38 countries in the 2023 ITCI report. In these analyses, variables such as tax base, marginal tax rate, the tax burden of the labor force, depreciation opportunities, tax incentives, tax complexity, dividends, withholding taxes, corporate taxes, personal income taxes, consumption taxes, wealth taxes, and international tax rules are used, and the country with the highest value means that its tax system has the highest competitiveness. In this analysis, attention is drawn to a number of criteria.

Reducing corporate tax rates and eliminating special tax exemptions can increase investments in the country. This is because the distortion in investments that arises due to the application of special tax regimes to certain areas in corporate tax practice can increase the quality of investment by eliminating special tax regimes and reducing tax rates. However, the statutory corporate tax rate does not fully reflect the tax burden that businesses will be subjected to in a given region. This is because statutory corporate tax rates do not reflect specific regulations or rates for sectors or types of income and do not take into account the corporate tax base. Therefore, the use of effective corporate tax rates provides more realistic results in determining how much tax burden businesses actually suffer. Corporate tax, with certainty and predictability in its application, can contribute positively to economic growth by allowing higher investment. The commercial profit of an enterprise is calculated by subtracting the costs of doing business from the earnings of the enterprise. However, suppose the provisions of tax law do not take into account all the costs incurred by the business when determining taxable income and cause the tax base to be overstated. In that case, it will cause the business to pay more taxes, thereby increasing the cost of capital and slowing investment and economic growth.

Tax incentives are one of the most important instruments for attracting circulating and highly mobile capital. Although tax incentives can be used as an effective tool in attracting capital to the country, they may affect investment decisions and cause resources to shift to inefficient areas. In addition, the desire to attract capital in circulation through tax incentives may lead to unfair competition among countries and a decline in tax revenues over time.

Governments around the world face the challenge of formulating an effective tax policy in an increasingly complex global economy. Policymakers must create a tax system that encourages economic activity while ensuring equity. The complexity in tax systems is caused by the length of tax laws and provisions, the uncertainty as to which business and which transactions of the business the provisions of the law will be applied to, the large number of forms and documents that businesses have to comply with the law, the difficulties of businesses in making payments, and the time and resources spent to prepare for tax audits. In other words, the time spent to comply with a tax system is the main indicator of whether that tax system is complex or not. In this respect, ensuring simplicity in taxation provides taxpayers with advantages in better understanding which taxes they are subject to, fulfilling their tax obligations, and making economic decisions. In addition, tax predictability and stability contribute to the reduction of uncertainty and increase the competitiveness of the country.

Turkey's corporate tax system ranks quite well in the ITCI ranking in terms of tax competitiveness and neutrality. However, it is possible that this ranking could be higher. In particular, simplifying the tax law regulations that businesses are subject to, limiting the provisions that regulate special tax regimes, gradually reducing the tax rate, and avoiding additional tax applications will positively affect the corporate tax system in terms of both competitiveness and neutrality.